

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
IDP**

JOSÉ MÁRIO QUEIROZ REGINA

**O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE ICMS PRÓPRIO EM
ASSIMETRIA COM A DECLARAÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS
HUMANOS**

São Paulo
2021

JOSÉ MÁRIO QUEIROZ REGINA

**O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE ICMS PRÓPRIO EM
ASSIMETRIA COM A DECLARAÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS
HUMANOS**

Dissertação de Mestrado Profissional em
Direito, Justiça e Desenvolvimento
realizada sob a orientação do professor
Alamiro Velludo Salvador Netto
apresentada para obtenção de Aprovação
em Programa de Pós-Graduação *Stricto
Sensu* do Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

São Paulo
2021

**O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE ICMS PRÓPRIO EM
ASSIMETRIA COM A DECLARAÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS
HUMANOS**

Dissertação de Mestrado Profissional em Direito, Justiça e Desenvolvimento realizada sob a orientação do professor Alamiro Velludo Salvador Netto apresentada e aprovada junto ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

São Paulo, 02 de julho de 2021

Componentes da banca examinadora:

Professor Doutor Alamiro Velludo Salvador Netto (Orientador)

Professora Doutora Tatiana Cristina Leite de Aguiar (Avaliadora Interna IDP)

Professora Doutora Jessica Raquel Sponchiado (Avaliadora Externa)

Dedico este trabalho a meu pai e grande Mestre Heitor Regina que com a dedicação de uma vida inteira à advocacia e ao ensino do Direito muito me inspirou, mesmo tendo nos deixado antes de sua conclusão.

Agradeço ao IDP por acolher meu projeto de pesquisa e de vida, aos professores incríveis que me prepararam, aos colegas de turma, funcionários e, principalmente, ao meu orientador e guia Prof. Doutor Alamiro Velludo Salvador Netto que com seu extraordinário conhecimento sempre me desafiou o melhor. Como diz o provérbio japonês “Todo encontro é único e singular”

Agradeço aos parceiros de escritório José Eduardo Regina e Maria Conceição Amgarten que com suas experiências acadêmicas muito contribuíram no desenvolvimento desta pesquisa.

Agradeço, por fim, ao meu filho Felipe e minha esposa Eliane pela paciência e compreensão nestes dois anos de tantas ausências. Só o amor explica como agüentaram ouvir tanto sobre as disposições do ICMS e as posições do STF.

RESUMO

O presente estudo analisa a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334-SC, que decidiu que o não recolhimento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, Inciso II, da lei nº 8.137/1990, em assimetria com a proibição da prisão por dívida, instituída pelo artigo 7º, 7 da Declaração Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). Trata-se de um estudo de caso que acompanhou o processo crime instaurado contra o casal Vanderléia e Robson Schumacher, sócios proprietários da empresa Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda., desde a decisão de primeira instância proclamada em Brusque/SC, até a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, passando pelas decisões colegiadas do Tribunal de Justiça de Santa Catarina e pelo Superior Tribunal de Justiça. A pesquisa analisou de forma multidisciplinar todas as decisões, invocando a dogmática do Direito Penal, a legislação tributária, enquanto antecedente, porque substrato legal da imputação criminal, e a legislação constitucional, enquanto consequente, tendo em vista possível violação a norma expressa contemplada em tratado internacional de Direitos Humanos, regularmente incorporado a nossa legislação. A análise mais aprofundada das decisões, pelo novo paradigma que encerram, auxilia a aplicação ou rejeição de seus preceitos, tanto por parte dos agentes públicos, responsáveis pela persecução penal tributária, como dos que, na esfera privada, orientam e defendem os contribuintes desse imposto estadual e de outros que com ele guardam semelhança ontológica.

Palavras-Chaves: Direito Penal Tributário. Proibição de prisão por dívida. Declaração Americana sobre Direitos Humanos

ABSTRACT

This study analyzes the decision of the Federal Supreme Court in the judgment of the Ordinary Appeal in Habeas Corpus No. 163.334-SC, which decided that the non-payment of Tax on Circulation of Goods and Services is a crime of tax misappropriation, provided for in Article 2, Subsection II, of Law No. 8137/1990, in asymmetry with the prohibition of imprisonment for debt, established by article 7, 7 of the American Declaration on Human Rights (Pact of San José, Costa Rica). This is a case study that followed the criminal process brought against the couple Vanderléia and Robson Schumacher, owners of the company Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda., from the first instance decision proclaimed in Brusque/SC, until the decision plenary session of the Federal Supreme Court, passing through the collegiate decisions of the Court of Justice of Santa Catarina and the Superior Court of Justice. The research analyzed in a multidisciplinary way all the decisions, invoking the dogmatics of Criminal Law, the tax legislation, as a antecedent, because a legal substrate of criminal imputation, and the constitutional legislation, as a consequence, in view of a possible violation of the express rule contemplated in international human rights treaty, regularly incorporated into our legislation. A deeper analysis of the decisions, by the new paradigm they enclose, helps the application or rejection of its precepts, both by public agents, responsible for tax criminal prosecution, and those who, in the private sphere, guide and defend taxpayers of this tax and others taxes that bear ontological similarity with it.

Keywords: Criminal Tax Law. Prohibition of debt arrest. American Declaration of Human Rights

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1. O CASO.....	11
1.1. A decisão monocrática de Brusque/SC.....	11
1.2. O Acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina.....	12
1.3. A uniformização da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça.....	14
1.4. A tese do Supremo Tribunal Federal que fixou o novo paradigma.....	22
2. O DIREITO.....	41
2.1. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	41
2.1.1. O Direito Penal Econômico frente à dogmática penal tradicional.....	41
2.1.2. O crime contra a Ordem Tributária no Brasil.....	47
2.1.3. A tutela penal da ordem tributária ou da arrecadação fiscal?.....	54
2.2. O DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL.....	64
2.2.1. O limite entre sanção administrativa e sanção penal.....	64
2.2.2. A sobreposição de punição administrativa e penal.....	75
2.2.3. A Sistemática própria do ICMS.....	77
2.3. OS DIREITOS HUMANOS.....	89
2.3.1. O movimento de internacionalização dos Direitos Humanos.....	89
2.3.2. A incorporação dos Tratados Internacionais de Direitos Humanos.....	90
2.3.3. A proibição da prisão por dívida na legislação brasileira.....	94
3. A CRÍTICA	97
3.1. Os acertos da decisão da Primeira Instância.....	97
3.2. Os erros do Acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina.....	102
3.3. Os erros e acertos na uniformização do Superior Tribunal de Justiça.....	108
3.4. Os riscos do novo paradigma fixado pelo Supremo Tribunal Federal.....	121
CONCLUSÃO.....	159
REFERÊNCIAS.....	185

INTRODUÇÃO

O presente estudo analisará o novo paradigma estabelecido a partir da decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334-SC, que decidiu que o não recolhimento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, Inciso II, da lei nº 8.137/1990, em assimetria com a proibição da prisão por dívida, instituída pelo artigo 7º, inciso 7, da Declaração Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica).

Trata-se de um estudo de caso que acompanhou o processo crime instaurado contra o casal Vanderléia e Robson Schumacher, sócios proprietários da empresa Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda., instalada na cidade de Brusque, estado de Santa Catarina, acusados de crime de apropriação indébita tributária de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços devidamente declarado à Fazenda estadual, porém não recolhido no prazo legal.

A pesquisa problematizará as decisões proferidas no caso concreto, analisando-as de forma multidisciplinar, invocando a dogmática do Direito Penal, a legislação tributária, enquanto antecedente lógico, porque substrato legal da imputação criminal, e a legislação constitucional, como consequente, tendo em vista possível violação a norma expressa contemplada em tratado internacional de Direitos Humanos, regularmente incorporado a nossa legislação

Discorreremos sobre as diversas decisões proferidas ao longo do trajeto, desde a primeira instância até a Corte Suprema, fazendo uma crítica às posições que se contrapuseram à dogmática jurídica tradicional de forma a permitir uma discussão sobre a conveniência do novo paradigma que se construiu para o tema.

A cada etapa processual, o caso invocou um grande debate dogmático jurídico, porquanto a incorporação do inadimplemento desse imposto ao alcance da norma penal insculpida no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990,

colocou em lados opostos os adeptos de um maior rigorismo no trato dos assuntos atinentes à evasão fiscal, em contra ponto com os adeptos de uma moderação na crescente incriminação de infrações administrativas com vistas ao incremento e proteção da arrecadação pública.

No primeiro capítulo serão descritas as principais passagens de cada decisão proferida ao longo do trajeto do caso, da decisão monocrática de primeira instância, à decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, passando pelas decisões colegiadas do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, única corte com decisão unânime, e pelo Superior Tribunal de Justiça, onde o caso, após acalorado debate, uniformizou o entendimento da Terceira Seção, especializada em Direito Penal.

No segundo capítulo apresentar-se-á o marco teórico das três disciplinas jurídicas, a saber: penal tributário com relevo no novo subsistema do direito econômico, nos crimes contra a ordem tributária e na sua tutela penal; tributário penal, estabelecendo o limite entre sanção penal e sanção tributária e sua sobreposição e a sistemática própria do ICMS, imposto extremamente complexo e fonte maior de arrecadação dos estados brasileiros e; direitos humanos a partir do movimento de sua internacionalização e incorporação à legislação nacional, especialmente na proibição da prisão por dívida, insculpida na Declaração Americana sobre Direitos Humanos.

No terceiro capítulo trataremos da análise de todas as decisões proferidas cruzando com o marco teórico das disciplinas jurídicas diretamente relacionadas, de forma a criticar positiva e negativamente as passagens que foram ao encontro e as que foram de encontro no sentido da proteção aos diversos princípios fundamentais, de matiz constitucional, que foram desprezados ou ressaltados.

Dada a inserção da Ciência Jurídica dentre as chamadas Ciências Sociais Aplicadas, é nesse campo do conhecimento que justamente a produção do conhecimento jurídica foi buscar os fundamentos de sua metodologia científica. Afinal, cabe ao cientista do Direito um papel de reflexão sobre o objeto de suas investigações, no sentido de transformar e redefinir o papel do Direito na sociedade.

Com relação ao tipo genérico de investigação no campo do Direito, adotar-se-á o tipo jurídico-compreensivo, utilizando-se o procedimento analítico de decomposição de um problema jurídico em seus diversos aspectos, relações e níveis, produzindo com maior aprofundamento uma investigação do objeto de maior complexidade.

A pesquisa teórica sustentará a reformulação e a revisão de teorias e conceitos, a partir de referências teórico-doutrinárias, apoiando-se em fontes próprias do conhecimento jurídico, da legislação à doutrina, passando pelas obras do direito em todas as suas espécies (tratadistas, didáticas, comentaristas) além da jurisprudência e até artigos jornalísticos de cunho econômico.

A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento sobre a natureza do débito de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS) declarado, enquadrando-o como crime de apropriação indébita tributária prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, não poderia deixar de considerar a vedação expressa da prisão por dívida, insculpida no artigo 7º, nº 7, da Declaração Americana de Direitos Humanos. A consequência desse desrespeito à validação de tratado internacional de direitos humanos incorporado é um dos pontos relevantes do presente estudo.

Igualmente, ao alargar o enquadramento como crime de um comportamento que não apresenta as características tradicionais da conduta delituosa, na decisão final, por tratar-se de abordagem inédita pela corte suprema, acabou por surpreender toda a comunidade acadêmica tributária, particularmente os que se dedicam ao tema da elisão fiscal.

Quando o contribuinte é cumpridor de todas as obrigações acessórias, não praticando nenhuma conduta fraudulenta ou ardil que pudesse levar a supressão ou redução de lançamento de tributo, deixando apenas de promover a obrigação principal, que é o seu pagamento, tradicionalmente era remetido exclusivamente às garras do Direito Tributário Penal, que determina uma série de sanções administrativas tais como: juros, multa e correção monetária.

Sempre se entendeu que o direito administrativo sancionador era o viés legal e suficiente de punição ao infrator das normas tributárias de natureza meramente objetivas, aplicando-se-lhe a execução judicialmente forçada através dos meios inerentes ao Poder Público de constrição do pagamento (Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/80).

A punição na esfera penal desse inadimplemento, uma vez que ali se exige uma conduta tendente a suprimir, reduzir ou apropriar-se do pagamento de tributo de terceiro, adotando-se comportamento dolosamente ardil ou fraudulento, causou reação de diversos matizes no meio acadêmico.

Esse posicionamento majoritário, quase unânime, da doutrina que estuda a legislação de regência, além de estar em sintonia com os precedentes da própria Corte Superior, até então erigida, estava bem assentado nos cânones do direito penal, de escopo constitucional.

Em consequência, a análise mais aprofundada das decisões que levaram ao final posicionamento frente à questão, pelo novo paradigma que encerra, auxilia a aplicação ou rejeição de seus preceitos, tanto por parte dos agentes públicos, responsáveis pela persecução penal tributária, como dos que, na esfera privada, orientam e defendem os contribuintes desse imposto estadual e de outros que com ele guardam semelhança ontológica.

1. O CASO

1.1. A Decisão Monocrática de Brusque/SC

Robson Schumacher e sua mulher Vanderléia Silva Ribeiro Schumacher sócios e administradores da empresa Chale do Bebê Comércio e Representações Ltda. estabelecida na pequena cidade de Brusque (134.723 habitantes)¹, estado de Santa Catarina, foram denunciados perante a Vara Criminal local, nos autos do processo-crime nº 0900163-54.2015.8.24.0011, como incurso às penas do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, porque, apesar de terem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIME's à Secretaria da Fazenda Estadual, deixaram de recolher aos cofres públicos, nos prazos legais, os valores apurados e declarados do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS dos meses de setembro, novembro e dezembro de 2.008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2.009, e julho de 2010.²

A decisão monocrática, proferida pelo Juiz substituto Antonio Marcos Dexter, absolveu sumariamente o casal por ter verificado que o fato narrado evidentemente não constitui crime (art. 397, III, do Código de processo Penal).

Mesmo reconhecendo que o tema é polêmico na doutrina e na jurisprudência e contrariando posição dominante do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, entendeu Sua Excelência, que: “o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual *na qualidade de contribuinte*, já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria).”

Embora Sua Excelência não negue seu caráter indireto, pela sistemática própria de cálculo do ICMS devido (“por dentro”), conjecturou que “o valor do tributo não é técnica e economicamente cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria”.

¹ Disponível <https://portal.brusque.sc.gov.br/>

² Disponível em

https://eproc1g.tjsc.jus.br/eproc/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&acao_origem=processo_consulta_publica&acao_retorno=processo_consulta_publica&num_processo=09001635420158240011&num_chave=&num_chave_documento=&hash=9286ec9c3f767a0b50d3af264b6fa421

Assim decidindo o juiz monocrático:

“Não caracteriza crime de apropriação indébita tributária a conduta do empresário que, na condição de contribuinte de direito do ICMS, declara devidamente suas operações tributárias, nos termos da legislação tributária, mas deixa de recolher o valor devido no prazo legal. Referida conduta caracteriza mero inadimplemento tributário que não pode ser criminalizado, sob pena de se constituir hipótese de prisão civil por dívida (CRFB/1988, art. 5º, LXVII).”³

1.2. O Acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina

Inconformado, o Ministério Público interpôs recurso da decisão monocrática junto ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina, na Apelação Criminal n. 0900163-54.2015.8.24.0011, cujo Relator, Desembargador Sérgio Rizelo, da Segunda Câmara Criminal, deu provimento ao recurso, seguido à unanimidade por seus pares, nos seguintes termos, extraídos do voto condutor do Acórdão⁴:

“Embora não se desconheça a existência de divergências doutrinária e jurisprudencial, o ICMS inclui-se na categoria de tributo indireto, na qual o ônus da incidência tributária é transferido pelo contribuinte a terceiro, por meio da sua inclusão no preço da mercadoria.”⁵

Considerou, ainda, que:

“O tributo grava apenas o valor acrescido em cada etapa do ciclo econômico, ou seja, a diferença entre os montantes pagos pelo contribuinte e pelo comprador subsequente (em homenagem ao princípio da não cumulatividade, insculpido no inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal)”⁶

³ Idem

⁴ Disponível em

https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/search.do?conversationId=&paginaConsulta=0&cbPesquisa=NUMPROC&numeroDigitoAnoUnificado=0900163-54.2015&foroNumeroUnificado=0011&dePesquisaNuUnificado=0900163-54.2015.8.24.0011&dePesquisaNuUnificado=UNIFICADO&dePesquisa=&tipoNuProcesso=UNIFICADO&uidCaptcha=sajcaptcha_cc862802f270421c970acec5530f513b

⁵ Idem

⁶ Idem

“Assim, só não gerará imposto a revenda por preço idêntico ao da compra. A variação entre os valores gastos pelo contribuinte a título de aquisição de mercadoria e o saldo derivado das vendas, segundo a visão ali exposta, não se pode afastar a conclusão de ter havido incidência do tributo e transferência de seu ônus a terceiro.”⁷

“quando o contribuinte de direito deixa de recolher aos cofres públicos em tempo o montante pago pelo contribuinte de fato, incide na prática vedada no tipo sob exame. Para ele, declarado o tributo pelo sujeito passivo nas DIME's, era dever seu o recolhimento dos valores aos cofres públicos.”⁸

Acrescentou à sua fundamentação os riscos que a sonegação gera aos objetivos constitucionais do Estado por desestruturar economicamente o aparelho governamental voltado à concretização daqueles direitos e garantias.

“A criminalidade econômico-financeira impede a realização desses objetivos, por isso carece ser censurada exemplarmente.”⁹

Ainda esclareceu o Desembargador Rizelo que a incriminação da conduta não ofende o artigo 5º, LXVII, da CF/88, já que para ele: “A vedação constitucional diz respeito à prisão de devedor civil com o único objetivo de compeli-lo ao pagamento do débito: ou seja, apenas a prisão decorrente diretamente de dívida civil é que é vedada pela Constituição Federal.”

Concluindo que: “a conduta típica descrita no inc. II do art. 2º da Lei 8.137/90 pune o contribuinte relapso que, dolosamente, omite-se em repassar ao Erário os recursos necessários para que este possa honrar com as suas obrigações perante a sociedade.”¹⁰

O Desembargador Rizelo decidiu, acompanhado à unanimidade pelos demais membros da Segunda Câmara Criminal do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, pelo conhecimento e provimento do recurso a fim de afastar a

⁷ Idem

⁸ Idem

⁹ Idem

¹⁰ Idem

tese de atipicidade da conduta e determinar que o processo siga até seus termos finais.

1.3. A uniformização da Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça

A Defensoria Pública da União propôs Habeas Corpus perante o Superior Tribunal de Justiça alegando que os pacientes estavam sofrendo constrangimento ilegal em decorrência da referida decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, requerendo fosse restabelecida a decisão monocrática de absolvição sumária.

Distribuído o feito, a relatoria coube ao Ministro Rogério Schietti Cruz que, em considerações iniciais, propôs fosse o caso submetido à análise pela Terceira Seção daquela corte superior a fim de uniformizar o entendimento diante da divergência que havia se instaurado sobre o tema entre a Quinta e a Sexta Turmas.¹¹

Começou seu voto com esse tema, lembrando que na Sexta Turma, em diversos julgados¹², entendia-se que a previsão típica contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria aplicabilidade nos casos de substituição tributária. Por sua vez, na Quinta Turma, em outros tantos julgados¹³, fixou-se a compreensão de que o não repasse de ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em qualquer hipótese e desde que comprovado o dolo, configuraria crime.

O Acórdão que acabou por uniformizar o entendimento da corte superior denegou a ordem de Habeas Corpus, nos termos do voto do Ministro Relator, por maioria.

Inicialmente, vale destacar a importância que o Ministro Relator do Superior Tribunal de Justiça impingiu a tutela penal sobre a tributação, já que reconheceu a magnitude dos impactos que a criminalidade causa quando

¹¹ Disponível em

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018

¹² No sentido do texto: RHC n. 36.162/SC, AgRg no Resp n. 1.465.259/GO, REsp n. 1.543.485/GO, RHC n. 77.031/SC e AgRg n. 1.632.556/SC

¹³ No sentido do texto: RHC n. 42.923/SC, RHC n. 44.465/SC, RHC n. 44.466/SC, AREsp n. 1.067.270/GO e REsp n. 1.583.367/SC

atinge a ordem tributária, notadamente pelas conseqüências indiretas, as quais implicam no aumento das desigualdades sociais, assim asseverando:

“A tutela penal da ordem tributária mostra-se consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos. Tais valores, programas e diretrizes programáticas revelam, outrossim, que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado.”¹⁴

Na explanação da figura típica, o Ministro Schietti Cruz discorreu sobre a figura da apropriação indébita dos crimes contra o patrimônio, destacando que naqueles crimes apenas, em regra, tem por objeto bens móveis alheios infungíveis que o agente recebe licitamente, sem clandestinidade, fraude ou qualquer ardil, que depois, com dolo, expressa a vontade de não restituir ou de desviar-lhe de sua finalidade.

Diante do raciocínio de que as características essenciais do crime contra o patrimônio compõem o crime tributário, sob pena de lhe creditar uma rubrica informal que não se coaduna com a essência da apropriação indébita, salientou quatro aspectos essenciais que devem compor a prática da apropriação indébita tributária: i) inexistência de clandestinidade (que legitima a imputação do agente que declara em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido); ii) o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação tributária (tanto direto quanto indireto); iii) exigência do dolo (consciência ainda que potencial de não recolher o tributo); iv) valor de tributo “descontado” ou “cobrado”.¹⁵

Exatamente a compreensão dessas últimas expressões (descontado e cobrado), por exercer influência direta no próprio reconhecimento da incidência típica, mereceu, por parte do Ministro Schietti, dois enfoques, a saber, tributário e penal.

¹⁴ Idem

¹⁵ Idem

“Sob o enfoque tributário nenhum sujeito passivo da obrigação tributária poderia “cobrar” ou “descontar” tributo uma vez que a competência para a instituição de tributos é atribuição dos entes políticos do Estado, assim, o uso dessas expressões acaba por traduzir uma deficiência de técnica legislativa na redação do dispositivo em estudo.”¹⁶

“Somente o sujeito ativo da obrigação tributária pode cobrar tributo, cabe ao agente de arrecadação, tão somente, a sua retenção para posterior recolhimento ao Fisco. Mesmo raciocínio se observa na expressão descontar já que o sujeito passivo da obrigação tributária não pode descontar absolutamente nada relacionado a tributo, permitindo-se apenas que ele retenha determinado valor para posterior recolhimento.”¹⁷

“Sob o enfoque penal, cabe ao interprete, ao depara-se com o texto legal, construir o seu conteúdo, atribuindo significado à idéia suscitada pelas palavras nele contidas e extrair-lhes valores, de modo que se possa visualizar, no plano da semiótica, as suas relações com as realidades que exprimem e a forma de sua aplicação pragmática.”¹⁸

Neste ponto do voto, merece destaque o raciocínio do Ministro Schietti que entendeu que os termos “descontado ou cobrado” não refletem sob a ótica tributária significados lingüísticos compatíveis com o sujeito passivo da obrigação tributária, não impedindo, porém, ao juiz de imprimir-lhes significado penal.

“Numa visão sistemática, o uso da expressão descontado tem estrita correlação com a idéia de responsável tributário por substituição, nos termos dos crimes de apropriação previdenciária previsto nos artigos 168-A e 337-A do CP, já que neles a conduta recai sobre aquele que tem a responsabilidade, por substituição, de recolher contribuição retida dos segurados.”¹⁹

“Numa visão histórica, o Projeto de Lei n. 4.788/1990 que, que deu azo à Lei n. 8.137/1990, da lavra do então

¹⁶ Idem

¹⁷ Idem

¹⁸ Idem

¹⁹ Idem

Deputado Nelson Jobin, a redação original dividida em dois incisos diferentes deixava claro as hipóteses de não recolhimento de tributo que o agente tivesse retido na fonte (responsabilidade por substituição tributária) ou tributo recibo de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços cobrados na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado (tributos indiretos).²⁰

Assim, com isso, reconheceu o Ministro Schietti um ponto de convergência entre tributo indireto e sua repercussão econômica com o significado semântico de “cobrado”, deixando o significado da palavra “descontado” aos tributos diretos em que há responsabilidade por substituição tributária, quando o responsável pela retenção na fonte não é o responsável pelo recolhimento do tributo.

“Especificamente no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor.”²¹

Estando de acordo com o Tribunal de origem quanto à impossibilidade de se absolver sumariamente os pacientes, o Ministro Schietti denegou a ordem por entender que: “o casal Schumacher deixou de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, valor de tributo (ICMS) cobrado do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos.”

Impondo ressaltar, ainda, que: “o dolo de se apropriar há de ser reconhecido com base no substrato probatório obtido após a instrução.”

O voto do Ministro Relator Rogério Schietti Cruz foi acompanhado por outros três Ministros, a saber, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Pacionik e Felix Fisher.

²⁰ Idem

²¹ Idem

Vale neste ponto destacar, porque oportuno, as razões do voto-vogal proferido pela Ministra Maria Tereza de Assis Moura, que abriu divergência ao voto do Ministro Relator, acrescentando raciocínios importantes para o entendimento da questão posta.²²

Assim entendeu a Ministra Maria Tereza:

“No caso do ICMS, o consumidor não é o contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele “cobrado” ou “descontado”. O consumidor é, apenas, “contribuinte de fato”, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).”²³

Para ela:

“o conceito é importante pelo caráter meramente econômico que resulta, uma vez que o consumidor também arca com o ônus do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante e, nem por isso pode-se afirmar que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo.”²⁴

Em seu voto afirmou: “o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em nome próprio).”²⁵

Assim, para a Ministra Maria Tereza: “o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, deixa de recolher

²² Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018

²³ Idem

²⁴ Idem

²⁵ Idem

o tributo, não pratica apropriação indébita tributária porque o consumidor não é o contribuinte do ICMS.”²⁶

Também, no seu entender:

“não comete crime de apropriação indébita o comerciante que deixa de recolher, no prazo legal, o valor de ICMS referente às operações próprias, se estas foram corretamente declaradas na DIME, sem qualquer notícia de fraude, omissão ou prestação de informações falsas às autoridades fazendárias.”²⁷

“Sem fraude não há crime de sonegação fiscal que evidencia o fim deliberado de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social mediante artifício fraudulento. O atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio que já foi regularmente declarado pelo contribuinte constitui inadimplência fiscal que configura ilícito administrativo passível de execução fiscal e inscrição em dívida ativa.”²⁸

“Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria em prisão civil por dívida.”²⁹

Tendo votado pelo acolhimento do Habeas Corpus, a Ministra Mara Tereza de Assis Moura, foi acompanhada na divergência pelos Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior, que acabaram vencidos.

Em voto vista o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca destacou a divergência que pairava nas duas Turmas daquela Corte Superior exigindo uma análise mais profunda da matéria, o que fez com as seguintes considerações³⁰:

²⁶ Idem

²⁷ Idem

²⁸ Idem

²⁹ Idem

³⁰ Disponível em

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701067980&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

“Ao me deparar com o tema, considero que o tipo penal, de fato, merecia exame a partir de conceitos tributários, concluindo que “conduta delitiva dependeria do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte, só podendo ser praticado, portanto, pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real.” Ao lançar novo olhar sobre a matéria, verificou que a tese de que o tipo penal somente se perfaz quando o valor é descontado ou cobrado de quem também é contribuinte, não encontra amparo no tipo penal em estudo, uma vez que a norma não traz essa especificação, nesse contexto, “os casos de substituição tributária não resistem a mais simples forma de interpretação normativa que é a gramatical.”³¹

“O crime em tela só pode ser praticado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, que, nessa qualidade, descontar ou cobrar valor de tributo ou de contribuição social de terceiro, não necessariamente contribuinte, e não recolher o valor aos cofres públicos.”³²

“Irrelevante, assim, a ausência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto o que se criminaliza é o fato de o contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituto tributário, quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos.”³³

Para o Ministro Soares da Fonseca: “o ICMS é imposto sobre o consumo, o qual é repassado ao consumidor de forma integral, diferindo dos demais custos da atividade comercial, como encargos com o aluguel, empregados e demais impostos, cujos custos fixos são pagos pelo comerciante, independentemente da comercialização das mercadorias.”³⁴

“O repasse o ICMS ao consumidor não se confunde com os demais custos fixos da atividade comercial, porquanto é a própria lei que estabelece mencionada transferência. Ademais, o imposto incide se o produto for efetivamente comercializado sendo de pronto repassado ao

³¹ Idem

³² Idem

³³ Idem

³⁴ Idem

consumidor, que inevitavelmente participa do fato gerador”.³⁵

Lembrou, ainda, o Ministro Soares da Fonseca que o Supremo Tribunal Federal considerou não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFIINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto devidamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado.³⁶

Assim, concluiu que: “não há se falar em atipicidade penal nos casos em que o imposto foi previamente descontado ou cobrado do consumidor final na composição dos valores do produto.”³⁷

De fato, reiterou o Ministro Soares da Fonseca que, “tendo havido seu efetivo desconto ou cobrança, sem que se tenha recolhido o valor aos cofres públicos, tipificado está o delito de apropriação. No mais, conforme bem elucidado pelo Relator, tem-se que os verbos utilizados no tipo em análise, descontar ou cobrar, não encontram identidade com os termos técnicos tributários, o que, a meu ver, reafirma que não se buscava limitar o tipo penal ao substituto tributário.”³⁸

Por fim, ressaltou:

“No que concerne à suposta menor reprovabilidade da conduta nos casos em que o imposto é devido pelo próprio contribuinte, tem-se que a conduta reprovável criminalizada não é dever o imposto, e sim cobrá-lo de terceiro sem repassá-lo, apropriando-se do valor. Assim, se houve a comercialização do produto, com o repasse do valor do tributo ao consumidor, o valor do ICMS está na posse do contribuinte, o qual opta por não dar a correta destinação. Não se está a punir o mero inadimplemento.”³⁹

³⁵ Idem

³⁶ O Ministro se refere ao RE 574.706/PR, da relatoria da Ministra Carmen Lúcia. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>

³⁷ Idem

³⁸ Idem

³⁹ Idem

Assim, acordaram os Ministros do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Habeas Corpus Nº 399.109 – SC, por maioria, por denegar a ordem, nos termos do voto do Ministro Relator Rogério Schietti Cruz, acompanhado pelos Ministros Felix Fischer, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Reynaldo Soares da Fonseca. Vencida a Ministra Maria Tereza de Assis Moura, acompanhada na divergência pelos Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

1.4. A tese do Supremo Tribunal Federal que fixou o novo paradigma

O caso ingressou no Supremo Tribunal Federal através de Recurso Ordinário em Habeas Corpus com pedido de Liminar interposto pelos pacientes recebendo o número 163.334-SC.⁴⁰

Na distribuição, a relatoria foi sorteada ao Ministro Luís Roberto Barroso que inicialmente negou a Liminar, mas diante da relevância da matéria, após uma longa negociação, aceitou o ingresso de diversos *amicus curiae*, a saber, Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (Sinditelebrasil), Associação Brasileira do Agronegócio (ABAG), Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FECOMÉRCIO-SP), Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), Centro das Indústrias do Estado de São Paulo (CIESP), Conselho Federal da OAB, Estado de Santa Catarina e Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal (COMPEG).

Aos 11/02/2019, o Ministro Barroso acabou por conceder de ofício a seguinte liminar:

“apenas para determinar que não seja executada qualquer pena contra os recorrentes, seja de prisão ou restritiva de direito, sem prejuízo do trâmite regular da ação penal contra eles movida.”⁴¹

A audiência pública e o julgamento no plenário aconteceram, em primeira seção, aos 11/12/2019, seguindo-se às seções de 12.12.2019 e 18.12.2019 quando a decisão definitiva foi publicada fixando a tese de que o

⁴⁰ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>

⁴¹ Idem

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.

Até a presente data não foi publicado o Acórdão do referido julgamento razão pela qual os votos a seguir expostos são transcrições livres da transmissão da TV – Justiça⁴², com exceção do voto-vogal do Ministro Edson Fachin, isoladamente publicado⁴³.

O Ministro Barroso partiu sua análise sob três premissas a seguir equacionadas:

- 1) O Direito Penal deve ser sério, igualitário e moderado. Sério porque meio efetivo de dissuasão da prática delitativa; igualitário porque atinge a todos sem distinção entre ricos e pobres; e moderado porque sua expansão deve ser evitada seja pelo excesso de tipificações seja pelo aumento de penas.
- 2) O pagamento de tributo é dever fundamental do cidadão na medida em que ocorra o fato gerador e ele apresente capacidade contributiva. A incidência do Direito Penal na esfera tributária deva ser a exceção e não regra, porém não considero os crimes tributários de pouca importância, pelo contrário, são relevantes porque privam o Estado de atender as muitas demandas relevantes da sociedade brasileira;
- 3) O mero inadimplemento tributário não é fato típico criminal. Para que se reconheça a tipicidade penal de uma conduta em matéria tributária faz-se necessário nível de reprovabilidade especial para que justifique tratamento mais gravoso

Para o Ministro Barroso todos os elementos de interpretação jurídica que legitimam a tipificação do crime de apropriação indébita tributária, seja

⁴² Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=tnWW67eqEIA>

⁴³ Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>

gramatical, histórica, sistemática e/ou teleológica estão bem caracterizados na lei 8.137/1990.

Na interpretação gramatical a lei refere-se inequivocamente como possível autor ou sujeito ativo do crime, que é o sujeito passivo da obrigação, que é o contribuinte do ICMS próprio, o comerciante. Não há dúvida de quem pode ser autor desse delito. O objeto do delito é o valor do tributo, a quantia transferida do consumidor ao comerciante que deveria recolhê-la aos cofres públicos.

O ponto central deste dispositivo legal do tipo é a utilização dos termos: “descontado” e “cobrado”. O primeiro termo “descontado”, não há dúvida, se refere aos tributos diretos descontados na fonte, exemplo Imposto de Renda Retido na Fonte em que a fonte pagadora pelo trabalho assalariado tem o dever de reter um determinado percentual e repassá-lo aos cofres públicos. O segundo termo “cobrado” significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor ao comerciante que deve recolher ao fisco.

Entendeu o Ministro Barroso que, de maneira clara, esta parte do dispositivo abarca o contribuinte dos tributos indiretos. Neles se aumenta o valor do produto que é pago pelo consumidor que é, em última análise, o contribuinte de fato. Portanto, o consumidor, o cidadão comum, paga mais caro para que o comerciante recolha esse tributo para a Fazenda Estadual. É difícil entender que argumento legitimaria que o comerciante que cresceu esse valor no preço pudesse validamente não recolher ao Fisco.

O valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio dos comerciantes que são meros depositários desse ingresso de caixa que, após compensado com as operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos. Esse entendimento é totalmente coerente com o que o Supremo decidiu no RE 574.706, da relatoria da Ministra Carmen Lúcia⁴⁴, onde se assentou que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo e conseqüentemente não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

⁴⁴ Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>

A conduta no caso, para o Ministro Barroso, portanto, não equivale a um mero inadimplemento tributário, mas a uma apropriação indébita. Na sonegação a reprovabilidade está na fraude 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.

A constitucionalidade desse tipo penal já foi reconhecida pelo Supremo em feito da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski⁴⁵. A conduta aqui para caracterizar o tipo penal é dupla: é cobrar do consumidor e não recolher ao Fisco. Portanto, a interpretação textual do dispositivo é da tipificação dessa conduta.

A interpretação histórica também conduz a tipicidade da conduta, segundo o Relator Barroso. A origem desse tipo penal está num projeto de lei que tramitou na Câmara dos Deputados pelo então deputado Nelson Jobin, que apresentou um substitutivo⁴⁶ em que o tipo penal se apresentava dividido em duas hipóteses. Sua redação era melhor. Tratava da hipótese de retenção e não recolhimento num inciso e, na segunda hipótese, cobrança no preço e não recolhimento em outro inciso.

O texto final aprovado não mudou o sentido da norma, mas fundiu os dois incisos num só, colocando respectivamente descontado no que era retido na fonte e cobrado no que era incluído no preço, portanto, o que se fez foi compactar o dispositivo e não mudar o seu sentido.

O tipo penal não constitui uma excentricidade brasileira, a exemplo desse mesmo tipo em outros países, como na Itália, Portugal e diversos estados americanos e na Primeira Turma houve um caso interessante de extradição da relatoria da Ministra Rosa Weber em que se pedia extradição para Portugal justamente com base em tipo penal análogo.

Como é cediço, para que se possa conceder a extradição é preciso que haja dupla tipicidade. Que o fato seja crime no país que requer a extradição e no país ao qual se requer a extradição. Naquela ocasião por unanimidade,

⁴⁵ O Ministro se refere à Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 999.425 – SC. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12576805>

⁴⁶ Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD22MAI1990.pdf#page=86>

acompanhando o voto da Ministra Rosa Weber, considerou-se que havia sim o tipo penal brasileiro correspondente ao tipo penal português.

Portanto, para o Ministro Barroso, a interpretação histórica e a análise do direito comparado reforçam a tese na linha do Acórdão atacado.

Já, na interpretação teleológica, o Ministro Barroso realçou que se deve levar em conta alguns dados da realidade fática e dentro de um contexto temporal e espacial. Os fatos da vida têm um papel importante na normatividade e na forma que as leis devem ser interpretadas. Os tributos no Estado Democrático são especialmente relevantes porque sua arrecadação financia não apenas os direitos fundamentais, os serviços públicos, mas a própria democracia e a consecução dos objetos da República.

Tratar diferentemente furto da sonegação fiscal é próprio da seletividade do direito penal brasileiro que considera que crime de pobre é mais importante que crime de rico. O ICMS é o imposto mais sonegado do Brasil, embora seja a principal fonte de receita dos Estados Membros da Federação.

Além do impacto no erário público, as empresas que sonegam afetam a livre concorrência. A falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS coloca em situação de vantagem competitiva em relação às empresas que se comportam corretamente em relação às suas obrigações tributárias. A tolerância com este tipo de comportamento é um incentivo a incorreção. Essa distorção na concorrência é mais grave no comércio de produtos de alta demanda, elevada carga tributária e baixa margem de lucros, como nos setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos.

O contraste entre Santa Catarina e o Rio Grande do Sul é impressionante, já que no primeiro se considera crime apropriação indébita e os dados de sonegação indicam índice de 4%, e no segundo, onde não se considera crime a apropriação indébita, o índice de sonegação chega a 8%, bem demonstrando o impacto relevante que considerar a apropriação tributária crime produz sobre a arrecadação. Quando se fala em arrecadação, fala-se de dinheiro que vai para a saúde, de dinheiro que vai para a educação, de dinheiro que vai pagar professor, de dinheiro que vai comprar o automóvel da polícia.

O Ministro Barroso deixou clara a sua preocupação quanto ao excesso de criminalização que o levou a analisar o impacto prático sobre os níveis de encarceramento no país afirmando ser “virtualmente impossível que alguém seja preso por esse crime.”

A pena cominada é bem baixa, é de seis meses a dois anos, portanto são cabíveis a transação penal e a suspensão condicional do processo e, em caso de condenação, é possível a substituição da pena privativa de liberdade por medidas restritivas de direito, portanto primário de bons antecedentes não corre o risco real de ser preso.

Reconhecendo, porém, que a criminalização produz consequência, deixando o réu de ser primário, criando-lhe um estigma, uma chateação, enfim reafirmando não ser algo irrelevante. Mas, para ele, era disso que estava falando: dos efeitos dissuasórios do Direito Penal.

Além disso, pelo sistema Penal brasileiro, se o sonegador ou alguém que tenha se apropriado indevidamente quitar o tributo devido, até depois do trânsito em julgado, há um precedente relevante, extingue-se a punibilidade, portanto o modo como o direito brasileiro trata os crimes tributários, inclusive o de sonegação é muito ruim, porque é uma aposta. Se você não for pego, ganhou. Se você for pego você vai lá e paga. Não há como perder. É um sistema que dá um incentivo errado.

Assim, tratar como crime a apropriação indébita tributária é o sentido natural do texto, a interpretação histórica corrobora essa possibilidade e a interpretação teleológica e o olhar empírico pragmático dos estados que criminalizam e dos que não criminalizam também induzem ao entendimento de que esta é a melhor opção.

Como última ressalva, destacou o Ministro Barroso, relator para o caso, que o delito de apropriação indébita tributária não comporta a modalidade culposa, portanto é imprescindível a demonstração do dolo. Assim, nem todo devedor de ICMS cometerá delito. É preciso que haja uma efetiva apropriação indébita tributária e é preciso que ela tenha sido praticada com dolo.

Se o contribuinte demonstrar que esta em situação ruínosa, se for capaz de demonstrar a sua insolvência, não há dolo. É preciso aferir no caso concreto se ele está praticando preços predatórios, se o não recolhimento é de forma regular, se o comerciante está deixando extinguir empresa para depois criar outras. É preciso olhar o caso concreto para distinguir o comerciante que está passando por uma dificuldade do comerciante que tenha uma prática incorreta.

O inadimplente eventual é totalmente diferente do devedor contumaz que faz da inadimplência tributária o seu *modus operandi* e se financia com o dinheiro dos outros, que recebe do consumidor, que é o contribuinte de fato e atua de maneira predatória no mercado.

O dolo da apropriação deve ser apurado na instrução criminal a partir de circunstâncias objetivas e factuais pelo juiz do caso concreto que deve constatar se houve dolo, se é um devedor contumaz ou se trata de um comerciante que está vivendo as dificuldades que qualquer comerciante pode viver num país como o Brasil.

Concluindo, o Ministro Barroso afirmou que a discussão tratada nos autos diz respeito à possibilidade do processo tramitar regularmente para se apurar se houve dolo. O juízo de primeiro grau decidiu que nem tramitar o processo podia, o Tribunal entendeu que tramitar o processo para apurar o dolo podia e o Superior Tribunal de Justiça, a meu ver, com acerto, firmou o entendimento e firmou a jurisprudência que é possível sim a existência do crime em tese, se ele ocorreu em concreto é o juiz natural da causa que vai apurar.

Assim, o voto do Ministro Luis Roberto Barroso, relator para o caso no Supremo Tribunal Federal, foi pelo não provimento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus.

O Ministro Gilmar Mendes abriu a divergência e com o seu voto desencadeou outro raciocínio, lembrando que por não ter sido publicado até a

presente data o Acórdão no site do Supremo Tribunal Federal, a seguir se passará uma livre transcrição baseada na transmissão da TV - Justiça.⁴⁷

Iniciou por analisar a descrição típica do crime em comento, destacando que o legislador estabelece no artigo segundo da lei que define os crimes contra a ordem tributária que os comportamentos descritos nos incisos: um a cinco, tem a mesma natureza do tipo penal previsto no artigo primeiro.

Diferentemente do que ocorre com o artigo primeiro, entretanto, o núcleo essencial do crime em questão não é descrito no caput, se não em cada um dos referidos incisos de forma autônoma. Desse modo pode-se dizer que cada inciso do artigo segundo constitui-se uma norma incriminadora com preceito primário autônomo com a peculiaridade de que todos os incisos compartilham do mesmo preceito secundário, qual seja a pena de detenção de seis meses a dois anos e multa.

Nessa linha de raciocínio, a cerca do inciso II, o dolo com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, com a especial vontade de se apropriar dos valores devidos, omitindo o dever tributário com a intenção de não recolhê-los, deve imperiosamente ser levado em conta. Tal elemento subjetivo resta demonstrado, por exemplo, quando o agente dispõe efetivamente do dinheiro e não o recolhe como devido com intenção de fraudar.

Isso significa que, para o Ministro Gilmar Mendes, o mero dolo de não recolher o tributo de uma forma genérica não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do Fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço. Tal ânimo se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui, obviamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos de administração fiscal.

⁴⁷ Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=tnWW67eqEIA>

Os elementos subjetivos do tipo cumprem a função de individualizar uma espécie de delito, de tal forma que quando lhes faltam esses elementos, o tipo de ilícito daquela espécie de delito não se encontra verificado. Além disso, os elementos subjetivos especiais descrevem maneiras de ofensas específicas ao bem jurídico que se perfectibilizam no ilícito típico. Esses elementos ou características definem a qualidade da ofensa causada pela realização do tipo objetivo.

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 manifestam pela ausência de sua devida declaração.

Sendo assim, quando uma clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato não é suficientemente levada a cabo pela acusação e é este aqui o caso, estar-se-á diante de uma verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de uma dívida fiscal. Não há imputação de fraude.

Realmente se não se está presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao Fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento da dívida. A escrituração contábil da dívida para com a Fazenda Pública a de ser entendida como indvidiosa e eloquente manifestação que é do propósito do agente responder pela dívida. Propósito que evidentemente não se concilia com a vontade de apropriar-se.

Do mesmo modo, veja-se o trecho embargado nos autos do RE 999.425, processo de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que versa sobre o mesmo tema⁴⁸:

“Dessa forma, as condutas tipificadas pela lei 8.137/1990, 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 a autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a

⁴⁸ O Ministro se refere aos Embargos de Declaração na Ação Penal n.516-DF. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>

dívida com o Fisco, por isso os delitos previsto na Lei n. 8.137/1990 não violam o artigo 5º, inciso LXVII da Carta Magna, bem como não ferem a característica do direito penal de configurar a *ultima rattio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.”⁴⁹

.../...

“No ponto relevante de marcar a diferença do tipo em análise com o tipo de apropriação indébita previdenciária, prevista no artigo 168-A, do CP, cuja configuração dispensa a demonstração do especial fim de agir ou dolo específico de fraudar a previdência social. Não há necessidade de comprovação do dolo de se apropriar dos valores destinados a previdência social. O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas dentro do prazo e da formas legais, não se exigindo o *animus rem sibi habendi*, sendo portanto descabida a exigência de se demonstrar o especial fim ou dolo específico de fraudar a previdência social, como elemento essencial do tipo penal.”⁵⁰

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu, em voto conduzido pelo Ministro Ayres Brito, que quanto ao delito de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo animador da conduta típica do crime de sonegação de contribuição previdenciária é o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária. Vale dizer que qualquer tentativa de equiparação da apropriação indébita tributária com a apropriação indébita previdenciária não deve ser interpretada em detrimento do acusado para facilitar a sua incriminação.⁵¹

Imperioso esclarecer sobre a questão que ao contrário do que ocorre com a apropriação indébita previdenciária, como se vê, os recorrentes não se apropriaram de um valor pertencente a terceiro, não havendo a presença do elemento de quebra de confiança depositada no substituto tributário que justifica o ilícito penal como modalidade de fraude.

⁴⁹ Idem

⁵⁰ Idem

⁵¹ O Ministro se refere aos Embargos de Declaração na Ação Penal n. 516-DF. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>

Tal operação tratar-se-ia, de todo modo, de uma analogia em *malam partem*, vedada também no nosso ordenamento. O instrumento hermenêutico de analogia não 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: “O sinal de TV a cabo não é energia e assim não pode ser objeto material do delito previsto no artigo 155, parágrafo terceiro, do CP, daí a impossibilidade de se equipara o desvio de sinal de TV a cabo o delito descrito referido dispositivo. Ademais, na esfera penal não se admite a aplicação da analogia para suprir lacunas de modo a se criar penalidade não mencionada na lei, analogia em *malam partem*, sob pena de violação ao princípio constitucional da estrita legalidade.”⁵²

A doutrina, na mesma direção, 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, desconto e cobrança de tributo na qualidade de sujeito passivo da obrigação não declarado e não recolhido aos cofres públicos.

Em face da ausência de uma demonstração clara de tal elemento subjetivo específico na exordial acusatória, estaremos inevitavelmente diante de simples criminalização do inadimplemento e, portanto, de fato atípico.

A criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere de forma grave tanto a Constituição quanto o Pacto de São José. Nesse sentido a carta magna e o referido pacto internacional dispõem de forma bastante clara.

Desse modo, o que a norma penal ou o bom senso repelem é responder a liberdade individual pelo pagamento de dívidas, salvo em caso de fraude. A liberdade individual poderá responder pela fraude e não pela dívida em si. Essa é uma lição elementar.

⁵² O Ministro se refere ao Habeas Corpus n. 97261/RS, Relator Min. Joaquim Barbosa, Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur191555/false>

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 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.

Na falta de demonstração de tal elemento determinante do tipo resta cristalino o vilipêndio tanto da proibição constitucional a criminalização do mero inadimplemento quanto o próprio princípio da não culpabilidade, já que se pressupõe na operação de imputação um artil, uma fraude, uma sonegação ou uma dissimulação, não demonstrada.

Sendo assim, uma interpretação constitucional do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, deve levar em conta o *animus* de fraude do agente, sob pena de fomentar-se uma política criminal arrecadatória que subverte as garantias penais fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito.

O Direito Penal Tributário exige sempre uma exegese constitucional que o impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios.

No marco da expansão do Direito Penal Contemporâneo às tradicionais funções da pena de retribuição e prevenção soma-se uma nova finalidade injustificada e inconstitucional a meramente arrecadatória e com isso tem-se a última característica desse novo direito penal tributário, a desconfiguração de um bem jurídico em seus contornos garantidos para um etéreo intangível a Ordem Tributária em cujo nome desfigura-se o Direito Penal a serviço de interesses estatais outros.

A doutrina repisa a necessidade de uma interpretação constitucional do tipo penal discutido. A nosso ver a norma do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137 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.

Importante ressaltar, nessa toada, que um direito penal tributário que sobrepõe interesses arrecadatórios às garantias individuais fundamentais avança um limite não permitido pela Ordem Constitucional ofendendo assim o Princípio da Subsidiariedade.

Destaca-se que grande parte da doutrina do Direito Penal na atualidade defende um posicionamento no sentido de descriminalizar irregularidades meramente administrativas e atribuir ao Direito Penal apenas aquelas condutas finalisticamente direcionadas ao cometimento de lesões a bens jurídicos de natureza constitucional.

A afirmação de que existem condutas que pelo seu grau de ofensividade devem ficar a cargo do Direito Administrativo Sancionador e não do Direito Penal, como ocorre em Portugal e na Alemanha, não significa que não aja um grau de reprovabilidade estatal sobre a conduta do cidadão que deixa de recolher os seus impostos devidos.

A inadimplência fiscal representa problema 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 uma intervenção criminal dentro de uma noção de *ultima ratio* também não significa que não seja legítima a criminalização da fraude fiscal em nosso ordenamento.

A fraude fiscal em suas diversas modalidades deve ser exemplarmente combatida pelo Direito Penal, sendo a persecução penal e aplicação da pena plenamente justificada, tanto por seu aspecto retributivo quanto preventivo.

No caso concreto, além da apontada ausência do elemento subjetivo especial do injusto (fraude) e feitas as ponderações pertinentes, sobretudo, às questões criminológicas e políticas criminais que envolvem o caso, necessária se faz a análise dos elementos normativos do tipo penal em comento aplicados no caso de não recolhimento declarado de ICMS descontado e cobrado.

Como assentou a Ministra Maria Tereza do Superior Tribunal de Justiça, o ponto fulcral da questão exige saber como deve ser interpretada a expressão típica “tributo descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação”

A questão é saber o que entendemos 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 àquele que por circunstância meramente econômicas pode estar embutido no preço de bens ou serviço.

Os termos descontado e cobrado, elementos normativos do tipo, sem os quais não há em se falar em crime, não devem ser aplicados a casos em que por mera repercussão econômica o comerciante repassa seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.

Existe aqui uma nítida diferenciação tributária em que por lei existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte em mera repercussão econômica na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação. O consumidor não integra a relação jurídica tributária.

No caso, os pacientes eram administradores de uma empresa contribuinte de ICMS, sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Embora tenham registrado a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixaram de adimplir a obrigação tributária. Não há apropriação de tributo por terceiro porque o tributo é devido pela própria empresa. Não é hipótese de substituição tributária também.

A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária e ocorre quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque assim a lei o determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos, ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhes a destinação legal.

Também ocorrerá, segundo o Ministro Gilmar Mendes, quando a regra matriz da substituição tributária determina que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixa de ser feito tal repasse.

Como frisou no julgamento do RE 574.706-PR: “é certo que em Notas Fiscais destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços, no entanto, essa indicação para fins de controle de aplicação da sistemática da não cumulatividade não significa que o ICMS deixe de compor o preço de vendas das mercadorias. Ressalta-se que o ICMS não funciona como um imposto retido, isso quer dizer que o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação comercial, mas é recebido pelo vendedor que o integra ao seu caixa ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração repassa-o ao Estado, depois de ser considerada a compensação de créditos.”⁵³

O caráter indireto do ICMS também não permite afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor como receita. Se, por um lado qualquer contribuinte procura repassar qualquer gravame econômico do tributo, quando possível, por outro, o contribuinte de *iure* não é obrigado a repassá-lo ao contribuinte de fato, como atesta o artigo 166 do CTN⁵⁴ e a Súmula 546 do Supremo⁵⁵.

Ademais, destacou o Ministro Mendes que em economia do setor público, nem sempre o sujeito passivo da obrigação tributária será também aquele que efetivamente irá suportar o ônus tributário.

Lembrando que há, inclusive, um ramo específico da ciência econômica que estuda todo esse assunto, chamado de Incidência Tributária ou Teoria da Incidência Fiscal.

A primeira e mais importante regra de incidência tributária é que a carga legal do imposto não descreve quem efetivamente sofre a carga do imposto,

⁵³ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>

⁵⁴ CTN, art. 166: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo.”

⁵⁵ STF, Súmula 546: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de *jure* não recuperou o contribuinte de *facto* o *quantum* respectivo.”

fazendo sentido a distinção entre incidência legal e incidência econômica. A segunda regra diz que o lado do mercado sob o qual o imposto é lançado é irrelevante para a distribuição das cargas do imposto. A terceira regra dispõe que os participantes com oferta ou demanda inelástica assumem a carga do imposto. Participantes com a carga elástica a evitam.

Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em Nota Fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte até sua entrega ao erário estadual. Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário após consideração dos respectivos créditos no período de apuração.

Assim, não se pode compreender o contribuinte de direito como um mero intermediário recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando prontamente ao Estado. Não procede, portanto, a afirmação de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa.

Lembrou o Ministro Mendes que, no que se refere ao ICMS, o artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 atinge apenas o substituto que cobre o ICMS por fora do preço, mas não o repassa ao Estado. Substituição tributária para frente. É a típica conduta de omissão de recolhimento de ICMS próprio, ainda que embutido no preço.

Isso porque o adquirente não é contribuinte deste imposto, não havendo aqui cobrança ou desconto do valor tributário. O contribuinte apenas paga o preço da mercadoria, não possuindo sujeição alguma perante o Fisco. Em resumo, não se pode confundir dever jurídico tributário que recai sobre o empresário contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente.

Entende o Ministro Mendes que os elementos normativos “descontado” e “cobrado” não se aplicam ao caso em tela para fins de imputação do delito de apropriação indébita tributária. Verificando que os recorrentes foram denunciados por uma conduta atípica de não recolhimento de ICMS

devidamente declarado por comerciante ou empresário embutido no preço por mera opção econômica ao consumidor, ou seja, sem a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

Por tudo isso, seu voto foi pelo provimento do recurso, no que foi acompanhado, na divergência, pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, cujos votos deixou-se aqui de transcrever porque não acrescentaram nenhum argumento novo aos já expostos.

A seguir, destacam-se, por oportuno, os principais pontos defendidos pelo Ministro Edson Fachin em seu voto-vogal que, até a presente data, é o único voto publicado no sítio do STF⁵⁶.

Inicialmente, esclareceu o Ministro Fachin que: “o simples inadimplemento fiscal não denota desvalor suficiente a legitimar ação penal. Além disso, prisão por dívida não se concilia, via de regra, com a sistemática constitucional e convencional. No entanto, para ele, não é disso que cuida o presente caso.”⁵⁷

“Em relação à polêmica entre os termos “descontado” e “cobrado” contido no tipo penal em comento, no caso do ICMS se verifica a ocorrência de cobrança pelo sujeito passivo de valor de tributo.”⁵⁸

“Trata-se de crime próprio, na medida em que a conduta é suscetível de realização apenas pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Mas o tipo penal não restringe sua incidência a determinadas espécies de sujeitos passíveis, abrangendo tanto a figura do contribuinte quanto a do responsável, conceituados no artigo 121 do CTN.”⁵⁹

“De fato, a questão é menos controversa na hipótese em que essa cobrança é realizada por responsável tributário, vale dizer, no caso em que a obrigação do sujeito passivo, a partir da existência de uma situação de poder, decorre

⁵⁶ Disponível em

<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>

⁵⁷ Idem

⁵⁸ Idem

⁵⁹ Idem

de uma imposição legal específica e não da relação pessoal e direta com o fato gerador.”⁶⁰

“Em tais hipóteses, o responsável atua como sujeito que nitidamente dispõe de valor de tributo integrante da esfera jurídica de terceiro, do contribuinte.”⁶¹

“O que se questiona nestes autos é se, sem prática de fraude, a ausência de recolhimento perpetrada pelo próprio contribuinte importaria infração penal.”⁶²

“Consoante entendimento firmado na jurisprudência do STF, no julgamento do RE 574.706: “o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”⁶³. O valor cobrado de ICMS apenas circula na contabilidade do sujeito passivo, mas não ingressa em seu patrimônio com definitividade.”⁶⁴

“Por coerência e consequência, o não recolhimento desse valor cobrado atua na ambiência do não repasse em favor do Fisco de recursos de titularidade de terceiros. Nesse sentido, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas disposição de recursos de terceiro, aproximando-se de espécie de apropriação tributária, aspecto que fulmina o cerne da tese defensiva.”⁶⁵

Enfatizou ainda, o Ministro Fachin, que: “o ICMS é um tributo voltado a alcançar a capacidade contributiva do consumidor, como se observa a partir da interferência da seletividade e essencialidade na imputação tributária.”

“Nesse sentido, diferentemente das demais espécies tributárias, é da natureza do ICMS a tributação de fatos presuntivos de riqueza que são materializados pelo próprio consumidor, a desvelar contornos específicos do fenômeno dessa repercussão tributária.”⁶⁶

“O que a conduta incrimina, portanto, é essa ruptura causada pelo contribuinte de direito, entre a atividade de

⁶⁰ Idem

⁶¹ Idem

⁶² Idem

⁶³ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>

⁶⁴ Idem

⁶⁵ Idem

⁶⁶ Idem

tributação realizada pelo Fisco e o atingimento da riqueza concernentes da capacidade do consumidor.”⁶⁷

“A conduta incriminada supera a faceta do inadimplemento fiscal, porquanto se deixa de recolher aos cofres públicos valor, referente à capacidade contributiva de terceiro, destinado aos cofres públicos estaduais ou distritais e que, segundo já decidiu este Plenário, não é pertencente ao contribuinte de direito.”⁶⁸

“Desse modo, a tipificação da conduta dessa natureza não equivale a admitir o emprego do Direito Penal como meio de enfrentamento a uma questão que se restringiria a uma dívida com o Fisco. Não se trata de responsabilização penal objetiva decorrente do simples não recolhimento do tributo, uma vez que as infrações penais são caracterizadas pela natureza dolosa da conduta, salvo casos excepcionais expressos em lei.”⁶⁹

Ressaltou por fim: “cabará, em cada caso concreto, a perquirição individualizada dos aspectos do dolo genérico a serem definidos motivadamente pelo juiz natural no transcurso do devido processo legal, votando com o Ministro Relator pelo não provimento do recurso.”⁷⁰

Perfazendo a maioria, acordaram com o voto do Ministro Relator Luis Roberto Barroso, no mesmo sentido, os Ministros Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Luiz Fux e Edson Fachin, além das Ministras Carmen Lúcia e Rosa Weber, cujos votos não foram aqui transcritos porque não acrescentaram nenhum elemento novo ao debate. Vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Assim, restou fixada a seguinte tese, como novo precedente para o caso: “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 ao art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.”⁷¹

⁶⁷ Idem

⁶⁸ Idem

⁶⁹ Idem

⁷⁰ Idem

⁷¹

2. O DIREITO

2.1. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

2.1.1. O Direito Penal Econômico frente à dogmática penal tradicional

O Direito Penal Econômico é um subsistema do Direito Penal relativamente novo e que vem impondo diversas atualizações na vetusta dogmática penal com vistas a oportunizar as sociedades modernas o enfrentamento dos efeitos da globalização e das modernas relações comerciais, econômicas e sociais.

Toda essa discussão se tornou possível nos dias de hoje a partir dos estudos do sociólogo norte-americano Edwin Hardin Sutherland, da Universidade de Indiana, que a partir de um artigo denominado *White Collar Crimes*, publicado na *American Sociological Review*, em 1940, estabeleceu com maior precisão a idéia de que a delinqüência não é algo privativo de certa classe ou nível social, estendendo-a a todas as camadas da sociedade em função de sua organização.⁷²

Ao conceituar o crime do colarinho branco nos anos 30 como “aqueles cometidos no âmbito da sua profissão por pessoa de respeitabilidade e elevada estatuto social”, o criminólogo analisava as condutas tendo em vista a realidade e a problemática típica da época. Hoje, além daquelas já apontadas, são muitos outros fatores que concorrem para a impunidade dos crimes do colarinho branco, além da diversidade que envolve as condutas na chamada macrodelinquência econômica, que engloba os delitos econômicos, financeiros, tributários, ecológicos, informáticos, etc.

O próprio Sutherland destacou em seu artigo, numa tradução livre, que: “os crimes do colarinho branco não só violam a confiança, mas, pior, criam desconfiança, diminuindo a moral social e produzindo desorganização em larga

⁷² OLIVEIRA, William Terra. “Análise Prospectiva do Direito Penal Econômico no Brasil”. *Direito Penal Econômico: Estudos em homenagem aos 75 anos de Klaus Tiedemann* - São Paulo: LiberArs, 2013, pag. 497.

escala. Outros crimes produzem relativamente menos efeitos nas instituições e nas organizações sociais.”⁷³

Há muito se vinha denunciando a seletividade do ordenamento jurídico penal e sua opção por não se direcionar igualmente contra todas as pessoas, numa incisiva discriminação contra determinados grupos portadores de algum estigma (condição econômica, etnia, procedência, etc.). Somente muito recentemente foram elaboradas normas criminais destinadas à repressão da chamada criminalidade dos poderosos, em especial, dos crimes do colarinho branco, mas ainda assim, em geral, produziu-se normas menos severas, quando comparadas à repressão penal das camadas populares.⁷⁴

A doutrina vem discutindo o caminho que o Direito Penal vem tomando nas sociedades modernas: seu apelo simbólico; a exploração de uma insegurança construída; as promessas de soluções para todas as mazelas e; o mau gerenciamento do controle da violência e da carestia social.

O Direito Penal, como o conhecemos hoje, surgiu num contexto de Estado Direito liberal, contratualista, revelando-se como contraponto às características do Antigo Regime. Neste sentido, a idéia é a limitação do arbítrio estatal, sem vinculação com quaisquer deveres positivos, ausente de relação com as prestações positivas à correção de distorções socioeconômicas. Assim, não há relação direta do direito penal com o direito econômico, especificamente com o intervencionismo estatal na economia.⁷⁵

⁷³ SUTHERLAND, Edwin Hardin. *White-collar criminality* – Indiana University: American Sociological Review, Volume 5, Number 1, 1940, pag. 3

⁷⁴“O discurso da consecução de justiça social por meio do direito penal é ilusório e acaba desempenhando a função inversa a que se propõe porque culmina na revigoração do falacioso discurso da igualdade penal perante a lei, facilita a ignorância à seletividade e à ineficácia completa do sistema penal. Com isso, ao invés de permitir a inclusão penal das elites econômicas, sempre e cada vez mais longe de uma real afetação, esse discurso se torna cúmplice da expansão generalizada do poder punitivo que certamente retornará seu impulso às próprias classes já oprimidas” FIALDINI, Filipe. “Inclusão Punitiva: Reflexões sobre a tentativa de promover justiça social por meio do Direito Penal Econômico” *Direito Penal Econômico: questões atuais/ Coordenação Alberto Silva Franco, Rafael Lira* - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 – pags. 23

⁷⁵ “A desejável busca do bem-estar social não implica a necessidade de um sacrifício desmesurado da liberdade dos cidadãos. Havendo outros mecanismos promocionais próprios em outros subsistemas jurídicos, não se mostra lógico exigir do indivíduo um sacrifício desnecessário de sua liberdade. O Direito Penal não possui função de agente transformador da realidade econômica. Juridicamente para isso existe, não só, mas fundamentalmente, o direito econômico. A utilização do mais grave meio de cerceamento da liberdade humana para tutela de interesses não essenciais para a convivência social ou

Ocorre que não se deve ao mesmo tempo afastar o problema dos limites do direito penal na medida em que o Estado social que se apresenta atualmente tem uma declarada vocação intervencionista e essa intervenção, através do Direito Penal, será sempre traumática, dolorosa e estigmatizante. Dessa forma, a preocupação com o tema reside não só na legitimação e fundamentação do poder punitivo, mas no estabelecimento de seus limites.⁷⁶

Não é infrequente que a expansão do Direito Penal se apresente como produto de uma espécie de perversidade do aparato estatal que buscaria, no permanente recurso à legislação penal, uma aparente solução fácil aos problemas sociais, deslocando ao plano simbólico o que deveria resolver-se no nível da instrumentalidade ou da efetiva proteção.⁷⁷

A criminalização de certos ilícitos que geralmente ocorrem no âmbito das empresas tem provocado situações nas quais os princípios e as normas do direito penal, atinentes a responsabilidade, são violados a pretexto de se viabilizar a sanção penal. A necessidade de emprestar eficácia a certas normas jurídicas não pode justificar a violação de outras. A sanção, como instrumento capaz de incrementar a eficácia da norma, deve ser aplicada sem desobediência aos princípios e normas que regem essa aplicação.⁷⁸

A pessoa jurídica, entendida como um centro de imputação normativamente construído revela-se como o ambiente propício para o desenvolvimento de atividades econômico-financeiras e reprodução de capital. Nesse ponto, as empresas imputáveis (capazes de envolverem-se em ilícitos

que podem ser disciplinados por outros meios menos gravosos, consubstancia-se um puro terrorismo do Estado, impositor de injusto sofrimento sobre a população” BERCOVICI, Gilberto e SOUZA, Luciano Anderson “Intervencionismo econômico e direito penal mínimo” *Direito penal econômico: estudos em homenagem aos 75 anos do professor Klaus Tiedemann* / organizadores William Terra de Oliveira...[et al.] – São Paulo: LeberArs, 2013 – pag. 21 e 22

⁷⁶ ZEIDAN, Rogério. *Direito Penal Contemporâneo – Fundamentos críticos das ciências penais*- São Paulo: Saraiva, 2013 - pag. 57

⁷⁷ “A visão do Direito Penal como único instrumento eficaz de pedagogia político-social, como mecanismo de socialização, de civilização, supõe uma expansão *ad absurdum* da outrora *ultima ratio*. Mas, principalmente porque tal expansão é em boa parte inútil, à medida que transfere ao Direito Penal um fardo que ele não pode carregar. Isso mesmo se mantido um modelo mais ou menos análogo ao clássico de garantias e regras de imputação. E, com maior razão, se tal modelo sofrer fraturas que o desnaturalizem por completo” SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *A Expansão do Direito Penal: Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. 3ª ed. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, pags. 29 e 79

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Atlas, 2008. Pag. 18.

tributários e/ou econômicos) não se confundem com as associações ilícitas voltadas para a exclusiva prática de crimes, visto que, ao contrário destas, seus objetivos e finalidades sociais estão em conformidade com o Direito e o delito costumeiramente aparece como fator de potencialização de lucros e vantagens.⁷⁹

À medida que a seja a de prisão, uma pura consideração de proporcionalidade requereria que a conduta assim sancionada tivesse uma significativa repercussão em termos de afetação ou lesividade individual, ao mesmo tempo seria procedente manter um claro sistema de imputação individual. Mas, à medida que a sanção não seja de prisão, mas privativa de direitos ou pecuniária, parece que não teria que se exigir tão estrita afetação pessoal, a imputação tampouco não teria que ser tão abertamente pessoal.⁸⁰

A peculiaridade da tipicidade penal, vista na ótica consagrada, deve significar o respaldo que a norma penal encontra nos princípios gerais do sistema penal, os quais se apresentam, inclusive, na nucleação constitucional. Resolve-se a legitimação do tipo penal por meio dos princípios da *fragmentariedade*, *subsidiariedade* e *taxatividade*, de sorte a se obter o produto desejado, qual seja, a certeza jurídica.⁸¹

O caráter simbólico é um elemento do Direito Penal, mas o simbolismo é grave vício, em razão da intensa deslegitimidade sofrida, perde-se a capacidade de efetivo controle social. A resposta a tal importante equacionamento não se limita ao apego aos princípios da fragmentariedade, subsidiariedade, dignidade da pessoa humana e *ultima ratio* no momento de elaboração abstrata da lei, mas no momento da aplicação da legislação pelos operadores do Direito. É nesse momento, de concretização da norma que o

⁷⁹ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Responsabilidade penal da pessoa jurídica* - São Paulo: Thompson Reuters, 2018. Pag. 329.

⁸⁰ SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *A Expansão do Direito Penal: Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. 3ª ed. - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, pags. 191

⁸¹ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Tipicidade penal e sociedade de risco* – São Paulo: Quartier Latin, 2006, pag. 31.

intérprete deve estar municiado de elementos e técnicas que assegurem a decisão mais consentânea com a dinâmica da realidade.⁸²

Tais fatores de expansão penal em geral resultariam na aceitação do desprezo ao princípio da ofensividade, na crescente administrativização do direito penal e da conversão do bem jurídico, originalmente tido como critério de limitação, em álibi da intervenção penal.⁸³

Não basta buscar identificar o conteúdo material de uma determinada norma penal com um bem jurídico digno de proteção, sendo necessário também estabelecer uma relação de ofensividade entre o comportamento descrito no tipo de injusto e o referido bem. É justamente sobre esses dois critérios que reside a maior parte das dificuldades referentes à justificação democrática da intervenção penal, sendo freqüente, na prática, a adoção de sutis precisões e revisões terminológicas ao designar o bem jurídico e os limites de sua ofensividade, de forma a confundi-los com meros recursos retóricos que mascaram uma intervenção penal irracional.⁸⁴

Nem todos os princípios que dirigem o direito penal são encontrados no Código Penal ou no conjunto de leis complementares. Às vezes, por omissão

⁸² “A sociedade atual cria ou potencializa os riscos inerentes à nova realidade e a atuação legislativa tende efetivamente à hipertrofia do Direito Penal, dotando o sistema não só de penas mais rigorosas, como também de tipos incriminadores de condutas que refogem aos ditames constitucionais relativos à estrita legalidade, à fragmentariedade e à subsidiariedade, procurando enterrar o Direito Penal com vocação mínima para permitir brotar um outro, de tendência expansionista” SOUZA, Luciano Anderson de. *Expansão do Direito Penal e Globalização*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 165 e 174.

⁸³ “Há na atualidade grande preocupação com a necessidade da reconquista de racionalidade pelo Direito Penal, para o fim de reafirmar seu papel secundário, como instrumento de controle formal voltado à tutela subsidiária e fragmentária de bens jurídicos. Tal aspiração é confrontada com a crescente tendência de considerar a intervenção penal um meio político idôneo para a solução dos principais problemas da sociedade contemporânea, conferindo-lhe uma função promocional simbólica, o que faz reavivar a polêmica existente até a década de 70 do último século sobre a atribuição de um papel propulsor social às normas penais” BECHARA, Ana Elisa Liberatore S. “Critérios Político-criminais da intervenção penal no âmbito econômico: uma lógica equivocada” *Direito Penal Econômico: questões atuais* / Coordenação Alberto Silva Franco, Rafael Lira - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pags. 41.

⁸⁴ “A pretensão de alteração das bases fundamentais da intervenção penal, com o fim de atingimento de maior prevenção geral positiva, leva justamente ao efeito inverso, vale dizer, a uma mais profunda crise de legitimidade, já que converte o Direito Penal em mero instrumento de política com função simbólica, o que não raras vezes se verifica em matéria penal econômica. Assegurar o futuro mediante o Direito Penal deve ter como pressuposto lógico que os riscos submetidos ao controle procedam de comportamentos que possam ser racionalmente proibidos” BECHARA, Ana Elisa Liberatore S. “Critérios Político-criminais da intervenção penal no âmbito econômico: uma lógica equivocada” *Direito Penal Econômico: questões atuais* / Coordenação Alberto Silva Franco, Rafael Lira - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pags. 48 e 67

do legislador, os princípios deixam de ser traduzidos; outras, porque, por seu alto grau de abstração, certos princípios não se enquadram nas estreitas linhas de um comando legal, o que, contudo, não lhes retira a característica de norma e tampouco lhes subtrai a validade.⁸⁵

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada após vinte anos de ditadura militar, aos 05 de outubro de 1988, carrega essa característica e, não à toa, teve cunhado por epíteto “Constituição Cidadã”.

Juntos os princípios penais criam uma rede compacta de exigências para o exercício do poder punitivo e a sua combinação formata o desenho do Direito Penal do Estado Democrático de Direito.⁸⁶

Por essência o direito penal é mínimo, de conteúdo garantista. Sua contradição básica consiste em procurar diminuir a violência social impondo uma forte violência estatal à cidadania e por isso, revelando uma constante necessidade de imposição, por meio da lei, de limites claros e seguros à atuação do Estado. A promoção de políticas econômicas ou de mero reforço a normas de cunho administrativo, abusando-se da função simbólica do direito penal, ostenta-se inconstitucional.⁸⁷

O esvaziamento dos princípios penais, que é o porta-estandarte desse movimento punitivista, representa não apenas a desconstrução do constitucional Estado Democrático de Direito, como ainda pavimenta caminhos para novos autoritarismos.⁸⁸

O direito penal da eficiência, o recrudescimento constante nas penas, o esvaziamento paulatino das garantias e do próprio sentido do processo (superado pela ansiedade irrestrita das punições), o excesso das prisões provisórias, a repulsa pelo sistema progressivo, a estigmatização dos acusados (das tornozeleiras, à publicidade das prisões e processos), tudo a apontar para

⁸⁵ SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático* – São Paulo: Estúdio Editores, 2014. Pag. 9.

⁸⁶ SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático* – São Paulo: Estúdio Editores, 2014. Pag. 31

⁸⁷ BERCOVICI, Gilberto e SOUZA, Luciano Anderson “Intervencionismo econômico e direito penal mínimo” *Direito penal econômico: estudos em homenagem aos 75 anos do professor Klaus Tiedemann* / organizadores William Terra de Oliveira...[et al.] – São Paulo: LeberArs, 2013 – pag. 23.

⁸⁸ SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático* – São Paulo: Estúdio Editores, 2014. Pag. 23

um esgarçamento dos princípios penais, em uma postura que vem sendo sustentada pela mídia.⁸⁹

A evidente exploração do viés socioeconômico pelo Direito Penal, base da solução dada pelo STF à discussão acerca da legalidade do crime de apropriação indébita tributária de ICMS, prevista no artigo 2º, inciso II, da lei n. 8.137/1190, aliado à flexibilização dos mais caros princípios e garantias constitucionais penais, trás conseqüências para a compreensão do atual Direito Penal brasileiro, especialmente, para o desenvolvimento do novo Direito Penal Econômico que, a partir dessa decisão, confirma uma nítida trajetória político-administrativa.

2.1.2. O crime contra a Ordem Tributária no Brasil

A Lei nº 8.137/1190, que atualmente prevê os crimes contra a ordem tributária, teve sua tramitação iniciada com a Exposição de Motivos nº 088, de 28 de março de 1990, proposta pelos Ministros de Estado da Justiça Bernardo Cabral e da Economia Zélia Cardoso de Melo.⁹⁰

Nesse documento, os Ministros ponderaram que a conceituação dos crimes que têm como conseqüência o não-pagamento de tributos e as penalidades impositivas a seus autores até então, deixavam a desejar, mercê de suas lacunas, não só da definição dos fatos tipificadores do crime como também nas penas a estes cominadas. Reforçaram que o objetivo de desestimular aquela prática criminosa não vinha sendo atingido, ao invés de coibidas, estavam sendo estimuladas (itens 2 e 3).

Propuseram, portanto, o aperfeiçoamento das normas reguladoras da matéria mediante a adoção de definições mais abrangentes, agravação das penas aplicadas, além de estender a responsabilização de terceiros que, não tendo praticado diretamente o ato delituoso, tenham colaborado de uma forma ou de outra para a sua prática (itens 4 e 5).

⁸⁹ SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático* – São Paulo: Estúdio Editores, 2014. Pag. 20

⁹⁰ Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8137-27-dezembro-1990-367271-exposicaodemotivos-149643-pl.html>

Nos julgamentos tanto do Superior Tribunal de Justiça quanto no Supremo Tribunal Federal, descritos no Capítulo 1, invocou-se a redação original prevista no Projeto de Lei n.4.788/1990⁹¹, de iniciativa do Poder Executivo, depois convertido na Lei n. 8.137/1990, como fonte de uma interpretação histórica, para apuração do sentido de algumas expressões do texto legal.

No entanto, ainda que a interpretação possa contemplar atos legislativos originários da lei, fato é que essa interpretação deve considerar as modificações implementadas quando da conversão da referida lei. O conteúdo semântico que deve ser levado em conta para aplicação da norma é o texto ao final aprovado e não o texto do projeto de lei que posteriormente foi alterado, até porque, na tramitação do Projeto de Lei referido, o relator Deputado Nelson Jobin, elaborou parecer criticando a redação original por “ferir a regra secular da legalidade e afastar a função de garantia do Direito Penal”.⁹²

Não basta querer descobrir a intenção do legislador através dos trabalhos preparatórios da legislação, que é mera história externa do texto, pois é necessário verificar qual teria sido a intenção do legislador e a sua conclusão, se no seu tempo houvesse os fenômenos que se encontram hoje diante de nossos olhos.⁹³

A Lei n. 8.137/1190, porém, não é a primeira iniciativa legal de reprimir criminalmente as condutas desviantes daqueles que buscam eximir-se do pagamento de tributos com base em meios fraudulentos.

A criminalização do contrabando e descaminho foram as primeiras iniciativas legislativas sobre o tema e já constaram do Código Penal do Império de 1830 (art. 177) e do Código Penal Republicano de 1890 (art. 265), da mesma forma que o atual Código Penal brasileiro (Decreto-Lei n. 2.848/40) que reafirmou as mesmas figuras penais do contrabando (art. 334) e descaminho (art. 334-A).

⁹¹ Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD29MAR1990.pdf#page=40>

⁹² CINTRA, Luiz Fernando, MARTINUZZO, Patrícia e FERRERIA, André. “Existe crime de apropriação indébita tributária de ICMS em operação próprias?” Migalhas, 11/11/2019. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/314813/existe-crime-de-apropriacao-indebita-tributaria-de-icms-em-operacoes-proprias>

⁹³ REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito* – 27ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. Pag.282.

Com o advento do Estado social de Direito e a admissão de intervenções públicas para cumprimento dos fins de corrigir eventuais distorções e propiciando a promoção de valores supremos da dignidade, liberdade e igualdade de forma material e concreta, a preocupação com a evasão fiscal cresceu e se percebeu a necessidade de uma tipificação específica da matéria, com o escopo de prevenir e reprimir as condutas que objetivam a supressão ou redução dos recursos necessários para a consecução desses objetivos.⁹⁴

Dentro desse contexto surge a Lei n. 4.729/1965⁹⁵, que criou especificamente o crime de sonegação fiscal e dispôs sobre várias condutas que o caracterizavam, e na sequência, chegou-se a atual Lei n.8.137/1990⁹⁶, que, seguindo as propostas dos Ministros de Estado, seus autores, definiu os crimes contra a ordem tributária e fixou as penas a estes aplicáveis.

Da comparação dos dois textos legais, percebe-se claramente a transformação de crime formal, descrito no artigo 1º da Lei n. 4.729/65, onde as diversas condutas elencadas nos incisos I a V observavam “a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública” (resultado não obrigatório, apenas condutor da ação principal), em crime material, conforme previsão do artigo 1º, da Lei n. 8.137/90, uma vez que “suprimir ou reduzir tributos, ou contribuição social e qualquer acessório” é um resultado exigido no caput, mediante as condutas descritas nos incisos I a V.

Uma característica básica e elementar, porém, comum à figura típica das duas leis é a presença da fraude, através das diversas condutas como: prestar declaração falsa; inserir elementos inexatos, alterar faturas e despesas, emitir documentos falsos. Assim, não se trata de crimes de mera desobediência aos deveres instituídos pela norma tributária, mas ilícitos penais cuja relevância

⁹⁴ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico* - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004 – pag. 405

⁹⁵ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm

⁹⁶ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm

típica estava atrelada à fraude arditosamente empregada pelo agente com o intuito de ludibriar a Fazenda Pública.⁹⁷

A pena privativa de liberdade cominada, de uma lei para outra, foi substancialmente aumentada, antes “detenção de seis meses a dois anos”, agora “reclusão de dois a cinco anos” e a pena de multa, antes relacionada ao valor do tributo sonegado, agora, genericamente remetida para as regras gerais dos artigos 49 a 52 do Código Penal.

A nova lei também inovou ao separar as principais modalidades de crimes fiscais em dois artigos, sendo o primeiro destinado aos denominados delitos materiais, cujo resultado é imprescindível para a consumação do crime (supressão ou redução efetiva dos tributos), e o segundo, aos delitos formais, situações em que o aperfeiçoamento criminoso decorre da mera prática da conduta prevista no tipo, independentemente da obtenção do resultado vislumbrado que dela se destaca.⁹⁸

A criação das figuras típicas do artigo 2º sempre gerou muita controvérsia tanto na doutrina quanto na jurisprudência, posto que da sua confusa redação, ora se entende tratar de crimes de mesma natureza, como, aliás, expressamente se refere o caput, ora se percebe tratar de crimes autômatos, de naturezas diversas a cada inciso, como aliás bem destacou o Ministro Gilmar Mendes no voto divergente do julgamento do RHC 163.334 MC/SC:

“Diferentemente do que ocorre com o artigo primeiro, entretanto, o núcleo essencial do crime em questão não é descrito no caput, se não em cada um dos referidos incisos de forma autônoma. Desse modo pode-se dizer que cada inciso do artigo segundo constitui-se uma norma incriminadora com preceito primário autônomo com a peculiaridade de que todos os incisos compartilham do

⁹⁷ BITTENCOURT, Cezar Roberto e MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Saraiva, 2013, pag. 20

⁹⁸ SALVADRO NETTO, Alamiro Velludo “Direito Penal Tributário: Reforço administrativo ou autêntica tutela criminal? *Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira* / Renato de Mello Jorge Silveira, Mariângela Gama de Magalhães Gomes (organizadores) – São Paulo: LiberArs, 2015, pag. 39.

mesmo preceito secundário, qual seja a pena de detenção de seis meses a dois anos e multa.”⁹⁹

Para alguns doutrinadores, os crimes definidos no artigo 2º da Lei n. 8.137/1990, são, na verdade, subsidiários dos tipos penais do artigo 1º, vez que as condutas descritas nos seus cinco incisos podem ser consideradas fases de execução do anterior artigo.¹⁰⁰

Para outros, ainda, as condutas ilícitas, além de serem de mera conduta, são as praticadas por ocasião do lançamento e consequente constituição do crédito tributário e do pagamento do tributo e não mais as praticadas no momento do nascimento da obrigação tributária.¹⁰¹

O problema mais grave advindo da nova redação típica, porém, é que os crimes tipificados no artigo 1º estão atrelados a elementos normativos do tipo, estabelecidos pelo sistema tributário, cuja materialidade depende exclusivamente do Estado e, ao criar as figuras formais do artigo 2º, abriu-se um enorme flanco para a incriminação de omissões, estabelecendo um nebuloso espaço de confusão entre as exatas fronteiras da fraude e do mero inadimplemento.¹⁰²

“Deixar de recolher no prazo legal” é expressão típica que tanto pode englobar um caso de sonegação como pode tentar incriminar uma dívida tributária e essa dúvida é que perpassa todo o problema que envolve o presente trabalho.

Em todos os crimes contra a ordem tributária os elementos normativos estão intrinsecamente vinculados a conceitos normativos relacionados com as normas do Direito Tributário, de modo que sempre será necessário buscar,

⁹⁹ Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=tnWW67eqEIA>

¹⁰⁰ FERNANDES, Luiz Gustavo. “Direito Penal Tributário” *Crimes Tributários e Econômicos – Ricardo Ribeiro Veloso (coordenador)* - São Paulo: Quartier Latin, 2007, pag. 205.

¹⁰¹ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico* - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004 – pag. 436

¹⁰² SALVADRO NETTO, Alamiro Velludo “Direito Penal Tributário: Reforço administrativo ou autêntica tutela criminal? *Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira / Renato de Mello Jorge Silveira, Mariângela Gama de Magalhães Gomes (organizadores)* – São Paulo: LiberArs, 2015. pag. 40.

naquele ramo do Direito, as informações para o entendimento do alcance do tipo penal.¹⁰³

A principal característica do fenômeno da administrativização do direito penal consiste no excesso de complementações a que fica sujeito o ilícito penal. Para compreender a tipicidade – e também a ilicitude de suas condutas – é necessário recorrer a regulamentos, portarias, resoluções e até mesmo a atos administrativos, caso das autorizações, permissões e licenças. Não raro a ilicitude resume-se à mera desobediência à administração.¹⁰⁴

O uso excessivo da norma penal em branco acaba por gerar dispersão da criminalização, além da conjunturalidade em seu uso, chegando a representar uma burla ao princípio da legalidade. Outro aspecto revela-se nas fases da apuração ou processamento do ilícito. No campo do Direito Penal Econômico, em regra, é um órgão da administração que detecta e classifica a conduta, bem como produz os elementos que poderão ser utilizados pelos órgãos do sistema penal para aferir se houve ou não conduta criminosa. Além da falta de isenção, a administração trabalha a partir de parâmetros de racionalidade diversos daqueles adotados pelo direito penal. Assim, apresenta tendência a considerar ilícita a simples desobediência às suas resoluções, e não uma lesão ou colocação grave em perigo do bem jurídico.¹⁰⁵

A constitucionalidade do crime previsto no inciso II, do artigo 2º, da Lei nº 8.137/1990, porém, foi objeto de análise específica pelo Supremo Tribunal Federal, em julgamento do ARE nº 999.425-SC, sob a relatoria do Ministro Ricardo, que ali declarou: “o artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 não padece do vício da inconstitucionalidade, porque o artigo 5º, inciso LXVII, da

¹⁰³ BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Saraiva, 2013. Pag. 39

¹⁰⁴ “O grande problema dessa administrativização é a desconsideração dos limites necessários à utilização do direito penal. Criminalizam-se matérias meramente organizacionais: condutas ainda não plasmadas como axiologicamente negativas; comportamentos que correspondem somente a uma desobediência administrativa, sem consequências mais graves.” COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag.113.

¹⁰⁵ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 116.

Constituição Federal tem âmbito normativo restrito às sanções de natureza puramente civil.”¹⁰⁶

Dispondo sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento, embora a Exposição de Motivos nº 088/1990 tenha proposto adiantar o seu limite somente àqueles que exercessem o pagamento do tributo ou contribuição, inclusive adicional “antes do início da ação fiscal” (item 8), em contrário, acabou por ser aprovada versão que estendeu o seu limite “até o recebimento da denúncia criminal”.

A fundamentação desse instituto pode ser analisada sob dois enfoques: o político-fiscal e o jurídico-penal. No primeiro, vislumbra-se uma finalidade extrajurídico-penal da autodenúncia, baseada em critérios essencialmente fiscais, com função de estímulo, de modo a facilitar o retorno do contribuinte à honestidade fiscal. No segundo, fundamenta-se a autodenúncia no âmbito da teoria penal da desistência voluntária e da reparação do dano.¹⁰⁷

Seja a que motivo for, fato é que o pagamento extingue a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. Nessa matéria diversas alterações já ocorreram na lei, que ora admite, ora não admite o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade. Quando admite, ora seja anterior à própria ação fiscal, ora exige que seja anterior ao recebimento da denúncia e, finalmente, a jurisprudência evoluiu, especialmente na nossa mais alta corte, no sentido de afastar certas restrições relativas ao tempo do pagamento como causa extintiva da punibilidade.¹⁰⁸

Realmente, nesse quesito, o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal, registrado em diversos precedentes, dá conta da flexibilização temporal do pagamento, conforme trecho que destacamos, por exemplo, no julgamento do HC 81.929/RJ, 1ª Turma, Relator para o Acórdão Ministro Cezar

¹⁰⁶ Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12576805>

¹⁰⁷ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico* - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004 – pag. 427

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, pag. 19

Peluso: “O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.”¹⁰⁹

Com a entrada em vigor da Lei n. 8.137/1990, rompeu-se os ditames da Lei nº 4.729, vigente desde 14 de julho de 1965, primeiro diploma legal que disciplinava o crime de sonegação fiscal no Brasil.

Para alguns autores a lei que criou os crimes contra ordem tributária revogou tacitamente a Lei n. 4.729/65, que definia crimes de sonegação fiscal.¹¹⁰ Para outros, porém, houve revogação apenas parcial ou derrogação, uma vez que ficou mantido o disposto no art. 5º, que tipificava o crime de contrabando e descaminho.¹¹¹

Fato é que, com o advento da Lei n. 13.008/2014, e a nova redação dos crimes previstos no artigo 334, cingindo-os em dois, com a criação da figura típica do artigo 334-A, respectivamente descaminho e contrabando, desapareceu por completo qualquer vestígio da agora totalmente revogada Lei n. 4.729/65.¹¹²

2.1.3. A tutela penal da ordem tributária ou da arrecadação fiscal?

Assim como determinados fatos outrora considerados repulsivos e nocivos a bens, interesses e valores muito caros à sociedade podem ser excluídos da tutela do direito penal, outros dantes não reprováveis podem ser erigidos ilícitos criminosos, punidos com penas privativas de liberdade. Nesta evolução, observa-se a crescente importância atribuída à correta satisfação do crédito tributário, indispensável à consecução dos fins do Estado e à manutenção de seu aparato voltado à realização do bem comum, com a sua inserção no não mais tão seletivo universo de bens tutelados pelo Direito Penal e sua gradativa supervalorização.¹¹³

¹⁰⁹ Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78900>

¹¹⁰ MARCÃO, Renato. *Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: Comentário e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990* – 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, pag. 38.

¹¹¹ ANDREUCCI, Ricardo Antonio. *Legislação penal especial* – 13 ed. – São Paulo: Saraiva, 2018, pag. 565.

¹¹² Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13008.htm

¹¹³ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* - São Paulo: Quartier Latin, 2007 - pag. 174.

Foi dentro desse conceito que a ordem tributária acabou sendo definitivamente elevada à categoria de bem jurídico tutelado pelo direito penal e sua constitucionalidade afirmada pela Constituição Federal de 1988, nos artigos 145 a 169, na denominada Constituição Econômica, como base jurídica para o tratamento da ordem e do processo tributário-fiscal, tornado-se o seu fundamento jurídico constitucional.

Os crimes contra a ordem tributária devem ser necessariamente interpretados e aplicados também com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado pela atividade administrada pelo Estado, personificada pela 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, assumindo um caráter de bem jurídico supraindividual.¹¹⁴

A legitimidade constitucional para a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático social de Direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos (v.g., tratamento de água e esgoto, criação de áreas de lazer, saúde e educação). É exatamente característica de o Estado social promover e garantir a assistência e a solidariedade sociais.¹¹⁵

Para alguns, o bem jurídico protegido pela norma penal é a integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias.¹¹⁶ Para outros, a ordem tributária não se confunde com o interesse da Fazenda Pública, é uma ordem jurídica e não contexto de arbítrio.¹¹⁷

De qualquer forma, é inegável considerar que a criminalização tributária atenderia à função de exclusivo reforço sancionatório das normas fiscais, servindo como uma espécie de instrumento adicional de ameaça punitiva

¹¹⁴ BITTENCOURT, Cezar Roberto e MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Saraiva, 2013, pag. 33.

¹¹⁵ PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico* - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004 – pag. 401.

¹¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais* – 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2018. pag. 331.

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, pag. 19

capaz de gerar constrangimentos jurídicos motivadores do adimplemento tributário.¹¹⁸

Importante destacar a presença de algumas características que acabaram, por uma razão ou outra, incorporadas à interpretação e aplicação da lei penal tributária e que dão evidente mostra do seu exclusivo caráter de busca pela eficiência arrecadatória do Estado.

São elas: i) as regras de extinção e suspensão da punibilidade pelo pagamento do tributo ou pelo parcelamento da dívida, sempre baseados em acordos privados firmados entre contribuinte e Fisco; ii) a condição de procedibilidade da persecução penal à constituição definitiva do crédito tributário, de exclusiva responsabilidade da Fazenda Pública, tanto no ato do lançamento quanto em sua confirmação em processo administrativo; iii) a aplicação do princípio da insignificância enquadrado em limites de valores estipulados pela própria Fazenda Pública e; iv) a aplicação de causa de aumento de pena, baseado exclusivamente no grau de ofensividade do dano apurado pelo Fisco.

Como se vê, todas essas características estabelecem um alto grau de dependência do Direito Penal em face da Administração Tributária, afastando, na prática, o poder judiciário da análise de pontos cruciais de seu mister, a saber, da materialidade delitiva, do grau de desvalor da ação ou do resultado, inclusive na definição de sua insignificância, da presença de eventuais causas de exclusão da punibilidade e até de aumento de pena.

Afora que, para agir, em todas essas variáveis, *a priori*, não há necessidade de a Administração Pública valer-se da lei em sentido lato, não mais das vezes, sacando de normas infralegais para sua consecução, ferindo o princípio da legalidade, fundamento básico do Direito Penal.

A exclusão da punibilidade pelo pagamento é análogo ao instituto da desistência voluntária, prevista na Parte Geral do Código Penal e destinada a todos os crimes, na medida em que tem por objetivo motivar o autor do crime

¹¹⁸ SALVADRO NETTO, Alamiro Velludo “Direito Penal Tributário: Reforço administrativo ou autêntica tutela criminal? *Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira* / Renato de Mello Jorge Silveira, Mariângela Gama de Magalhães Gomes (organizadores) – São Paulo: LiberArs, 2015. pag. 34.

fiscal a assumir um comportamento valioso, sobre o aspecto político, contra a promessa da impunidade. Através da regularização fiscal, alcança-se dupla finalidade: possibilita o Estado a arrecadação de fontes impositivas ocultas e facilita o retorno do contribuinte à legalidade, oportunidade de continuar contribuindo com a arrecadação fiscal regularmente.¹¹⁹

Alguns doutrinadores, porém, sustentam que a extinção da punibilidade no caso vertente, faz-se necessária por força do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que regula a denúncia espontânea.¹²⁰

Ora, se a conduta mais tênue (ilícito fiscal) vê-se contemplada com a exclusão da responsabilidade fiscal (art. 138 CTN), seria uma aberração jurídica admitir-se a persistência da responsabilidade penal neste caso. Afirmar a independência das instâncias administrativa e penal é uma conclusão de natureza processual, afirmar que a ilicitude é uma só, ao contrário, é uma afirmativa de natureza material, e esta é a que nos interessa.¹²¹

Com isso, pode-se dizer que o fundamento da reprovação penal nos crimes tributários reside menos no desvalor da conduta (sonegação), sediando-se quase que integralmente no desvalor do resultado (supressão ou redução de tributo).¹²²

Há muito que a doutrina se ressentia contra essa excludente específica dos crimes contra a ordem tributária, fazendo uma analogia com os crimes

¹¹⁹ “A possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou contribuição social não é uma novidade no nosso ordenamento jurídico. Essa hipótese de regularização fiscal com efeito despenalizador já estava prevista no art. 18 do Decreto-lei n. 157/67, em relação aos crimes previstos na Lei n. 4.729/65. Com a entrada em vigor da lei n. 8.137/1990, referida causa passou a regular-se pelo art. 14, que teve, contudo, uma vida curta, sendo revogado pela Lei n. 8.383/91. Com a entrada em vigor do art. 34 da Lei n. 9.429/95 a extinção da punibilidade pelo pagamento voltou a vigorar. Outros referentes normativos surgiram reforçando o benefício. O art. 15, §3º, da Lei n. 9.664/2000 que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), o art. 9º, §2º, da Lei n. 10.684/2003 e o art. 69, da Lei n. 11.9421/90”. BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Saraiva, 2013. Pag. 85.

¹²⁰ FERNANDES, Luiz Gustavo. “Direito Penal Tributário” *Crimes Tributários e Econômicos* – Ricardo Ribeiro Velloso (Coordenação) - São Paulo: Quartier Latin, 2007, pag. 182.

¹²¹ SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em Crimes de SONEGAÇÃO Fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. Pag. 77.

¹²² SALVADRO NETTO, Alamiro Velludo “Direito Penal Tributário: Reforço administrativo ou autêntica tutela criminal? *Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira* / Renato de Mello Jorge Silveira, Mariângela Gama de Magalhães Gomes (organizadores) – São Paulo: LiberArs, 2015. pag. 36

patrimoniais (sem o uso da violência ou grave ameaça) que não dispunham de proposta de impunidade total pelo pagamento.

Ocorre que com o advento da Lei n. 13.964, de 24 de dezembro de 2019 (lei anti-crime) transformou os tipos previstos no artigo 171 do Código Penal (estelionato) em crimes de ação penal pública condicionada à representação, mecanismo que, na prática, atrela a persecução penal ao ressarcimento do dano *ex delicto*.¹²³

Têm-se com isso, mais uma aproximação legal entre os crimes contra a ordem tributária e os crimes patrimoniais, a desvelar seu caráter puramente arrecadatório.

Sob o mesmo raciocínio, aliás, se dá com a análise da segunda característica retrorreferida, qual seja, do prévio exaurimento da via administrativa para a constituição definitiva do crédito tributário.

A instância administrativa tomou para si praticamente todo o debate acerca da existência do crédito tributário. No bojo do processo penal pouco espaço existe a respeito da materialidade do delito, já que a decisão fiscal assumiu contornos de prova absoluta da suposta sonegação, respaldando-se exclusivamente na legislação tributária, aspecto que contribuiu, em demasia, para o gradual arrefecimento dos limites entre inadimplemento e fraude.¹²⁴

Assim, considerando que no tipo penal está o elemento normativo “tributo devido”, compete exclusivamente à autoridade administrativa estabelecer se existe tributo devido e qual o valor deste, ou, ainda, se está configurado o descumprimento de alguma obrigação acessória e qual a penalidade aplicável, determinando-se o valor do crédito tributário respectivo. Somente depois da decisão de última instância da autoridade administrativa é que se pode afirmar presente esse elemento.

¹²³ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13964.htm

¹²⁴ “Atualmente está em vigor o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996, modificada pelas Leis n. 12.350/2010 e n. 12.382/2011 que estabelecem idêntico tratamento conferido aos crimes tributário e previdenciários no que concerne a dependência da persecução penal a decisões administrativa, consolidando-se legislativamente a tese encampada pela Súmula Vinculante n. 24, editada pelo STF em 2 de dezembro de 2009”. SALVADRO NETTO, Alamiro Velludo “Direito Penal Tributário: Reforço administrativo ou autêntica tutela criminal? *Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira* / Renato de Mello Jorge Silveira, Mariângela Gama de Magalhães Gomes (organizadores) – São Paulo: LiberArs, 2015. pag. 47.

O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 24 com o seguinte teor: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Para a maioria da doutrina a Súmula Vinculante não contempla o inciso V, do art. 1º, da lei n. 8.137/90, porque este dispositivo diz respeito a crime formal, cujo injusto estaria atrelado a omissão em si, sem referência a um resultado. Mesma inaplicabilidade aos crimes previstos no art. 2º, do mesmo diploma legal, por configurarem todos também crimes formais que independem de efetivamente ser devido ou não o tributo.¹²⁵

Ocorre que, no sistema tributário, em face da apropriação indébita de ICMS declarado e não pago, o lançamento tributário por homologação, realizado originalmente pelo contribuinte, depois de constatada sua inadimplência será transformado obrigatoriamente pela autoridade administrativa em lançamento de ofício, por ato vinculado, sem o que não há que se falar na constituição definitiva do crédito tributário (antecedente lógico desse crime tributário).

Portanto, a constituição definitiva do crédito tributário é ato administrativo obrigatório também em face do crime de apropriação indébita tributária de ICMS, nos termos do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

Com relação à terceira circunstância e a aplicação do princípio da insignificância também segue determinada na jurisprudência com base exclusivamente em parâmetros propostos pela Fazenda.

A realização do tipo penal destrói de algum modo a eficácia do sistema normativo e degrada a ordem tributária. Mas daí não se pode concluir que o valor econômico do resultado obtido com o cometimento do ilícito seja irrelevante. Muito pelo contrário, especialmente quando no sistema jurídico são introduzidas normas dispensando até o agente público de promover a cobrança do tributo de até certo montante, à consideração de que o dispêndio de

¹²⁵ PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais* – 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2018. Pag. 344.

recursos financeiros com a ação de cobrança supera o valor que a Fazenda Pública pretende receber.¹²⁶

A falta de lesividade torna a conduta penalmente irrelevante, e em casos tais, embora se reconheça a tipicidade formal, não haverá tipicidade material.¹²⁷ A tipicidade penal exige uma ofensa de alguma gravidade aos bens jurídicos protegidos, pois nem sempre a ofensa a esses bens ou interesses é suficiente para configurar o injusto típico.¹²⁸

O próprio Estado sinaliza a aplicação do princípio da insignificância aos crimes contra ordem tributária, através da Lei n. 10.522/2002, que determina o arquivamento dos autos das execuções fiscais de débitos inscritos pela Procuradoria-Geral da União, como Dívida Ativa da União, ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).¹²⁹

A jurisprudência, em uníssono, tanto no Supremo Tribunal Federal, quanto no Superior Tribunal de Justiça vem aplicando esse teto, expressamente referindo-se a Lei n.10.522/2002.¹³⁰

Ocorre que a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atualizou o valor de referência para judicialização de débitos tributários através da Portaria MF n. 75, de 22 de março de 2012, a qual estabelece novo patamar de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).¹³¹

Se referido valor é insignificante para os cofres federais no âmbito da administração pública, não há de ser considerado relevante para fins de tipicidade penal.¹³²

A quarta característica é a que trata da aplicabilidade de causa de aumento de pena aos crimes contra a ordem tributária previstos nos artigos 1º

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, pag. 82

¹²⁷ MARCÃO, Renato. *Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: Comentário e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990 – 2ª ed.* – São Paulo: Saraiva, 2018, pag. 68.

¹²⁸ BITTENCOURT, Cezar Roberto e MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Saraiva, 2013. Pag. 93.

¹²⁹ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm

¹³⁰ STF- HC 86.976-PR, HC 92.438-PR, STJ – REsp 1.112.748-TO e HC 165.003-SP.

¹³¹ Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631>

¹³² MARCÃO, Renato. *Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: Comentário e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990 – 2ª ed.* – São Paulo: Saraiva, 2018, pag. 68

e 2º que “causarem grave dano à coletividade” como resultado direto da sonegação/inadimplemento provocada pelo agente, prevista no art. 12, inciso I, da Lei n. 8.137/1990.

Não há na doutrina específica nenhuma análise contundente da expressão “grave dano à coletividade”, muito menos na jurisprudência, que, assim mesmo, vem aplicando fartamente o referido gravame, limitando-se a invocar, de forma genérica, o alto valor da sonegação como suficiente para impedir o Estado de cumprir suas obrigações sociais, constitucionalmente erigidas.¹³³

No Supremo Tribunal Federal, de forma uníssona, as decisões limitam-se a reafirmar: “a consideração do vultoso quantum sonegado é elemento suficiente para a caracterização do grave dano à coletividade constante do inciso I, do art.12, da Lei n. 8.137/1990 e como parâmetro para aplicação dessa circunstância agravante.”¹³⁴

Outra sorte não se encontrou em julgados do Superior Tribunal de Justiça¹³⁵ ou em Acórdãos do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (São Paulo e Mato Grosso do Sul).¹³⁶

Quisesse o legislador aumentar a pena do crime em função do valor sonegado, bastaria dizê-lo e, melhor, era só quantificá-lo, em homenagem ao princípio da taxatividade que assim o determina. De qualquer modo, no silêncio sepulcral da doutrina, a jurisprudência tratou de estabelecer essa conexão entre a expressão legal “grave dano à coletividade” com eventual valor excepcional sonegado e a concretude pelo Estado do seu *welfare state* constitucional.

¹³³ REGINA, José Mário Queiroz, “Aplicabilidade das circunstâncias agravantes legais gerais e especiais nos crimes contra a ordem tributária” Revista de Direito. Anhanguera Educacional. Vol. XI, nº 14, Ano 2008. Pag. 35.

¹³⁴ STF – HC 129284-PE. No mesmo sentido: ARE 1085416-SP, ARE 1112474-SP, RHC 119962-SP, HC 153480-SP E VHG 170224-RS.

¹³⁵ STJ - AgRg no REsp 1805730-CE, AgRg no REsp 1292024-SP, AgRg no REsp 1169589-ES, AgRg no REsp 1680629-PE

¹³⁶ TRF3 - ApCrim67278-SP, ApCrim 71682-SP, ApCrim 64472-SP, ApCrim 68379-SP, ApCrim 74204-SP, ApCrim 69724-SP, ApCrim 76686-SP, ApCrim 65374-SP e ApCrim67588-SP.

Importante destacar que o legislador já estabeleceu nas penas cominadas aos crimes contra a ordem tributária, perfilados nos artigos 1º e 2º, o dano genérico insculpido no tipo penal, nele considerado o normal desvalor da ação àquele que gerar o resultado danoso. Nestes termos, o normal dano à coletividade já está contemplado no elementar do tipo e na sua pena base, mínima e máxima, a depender dos aspectos subjetivos (grau de culpabilidade) e objetivos (grau de ofensividade) apreciados no caso concreto.

Há, porém, no inciso I, do art.12, da Lei n. 8.137/1190 um evidente clamor por um desvalor mais grave, não necessariamente da ação, mas, principalmente, do resultado, uma conduta mais violenta do que o normal para o tipo. Assim, se apresentam no referido diploma legal dois graus de dano: o dano à coletividade normal do tipo, a ensejar a pena básica cominada nos artigos 1º e 2º e o “grave dano à coletividade”, a ensejar a aplicação da majorante do artigo 12, inciso I (aumento de um terço à metade da pena base).

Qual então seria o valor excepcional que elevaria a conduta do agente para um patamar superior de violência contra o bem jurídico a merecer punição mais severa? A resposta a esta indagação é encontrada, claro, na legislação tributária.

A Portaria PGFN nº 320, de 30 de abril de 2008, artigo 2º, dispõe sobre o projeto dos Grandes Devedores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que receberão tratamento especial: “devedores inscritos em dívida ativa da União, cujos débitos de natureza tributária ou não, tenham, unitária ou agrupadamente, em função de um mesmo devedor, valor igual ou superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) que estejam, ainda, presentes as circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária.”¹³⁷

Assim, em sendo o ilícito tributário e penal um ilícito só, o tratamento especial na esfera administrativa implica em tratamento também especial na esfera penal, autorizando, enfim, a aplicação da referida majorante.

Aliás, Os adeptos da unidade da antijuridicidade partem em geral de um ponto comum: a constatação de que todo ilícito consubstancia o

¹³⁷ Disponível em http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariapgfn320_2008.htm

descumprimento de um dever jurídico, configurando ato humano contrário ao ordenamento. Todos os ensaios de diferenciação entre os pretendidos ilícitos civis, penais e administrativos fracassaram.¹³⁸

Tendo em vista, porém, que o Direito Penal e o Direito Tributário têm entre si uma inquestionável aproximação teleológica e axiológica, haja vista que estas duas áreas regulamentam dois bens de suma importância na sociedade: a liberdade e o patrimônio. A incidência de qualquer exação nesses bens jurídicos deve ocorrer nos limites constitucionalmente estabelecidos.

Alguns apregoam, aliás, a descriminalização da sonegação fiscal, na medida em que a própria legislação oferece meios para que não haja a devida punição deste crime, tendo em vista que, para o Estado, este fato típico somente existe como um meio de garantir receitas, pois a intenção do Poder Público não é punir condutas previstas na Lei n. 8.137/1990, mas possibilitar o recebimento do crédito devido, por meio de ameaça à liberdade do contribuinte, transformando a ação penal relativa ao crime de sonegação fiscal numa espécie de execução fiscal e o Ministério Público numa Procuradoria da Fazenda, para fins de intimidar o devedor a pagar ao Estado credor.¹³⁹

Outros proclamam a inconstitucionalidade dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/1990, vez que os artigos 34 da Lei n. 9.249/1995 e 9º da Lei n.10.684/2003 extinguem o crédito tributário pelo pagamento, confirmando que o bem jurídico tutelado nas referidas normas penais não é a ordem tributária, e tão somente o crédito tributário, tal criminalização é inconstitucional em virtude da divergência destes fatos típicos com os preceitos do art. 5º, LXVII da nossa Constituição Federal, que proíbe a prisão civil por dívida.¹⁴⁰

¹³⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo-* 3ª ed.- Belo Horizonte: Fórum, 2018. Pag. 142.

¹³⁹ CARVALHO, Rafael Francisco. "A inconstitucionalidade do crime de sonegação fiscal". *Direito Penal Econômico: Questões Atuais /* Coordenação Alberto Silva Franco; Rafael Lira - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 – pag. 260.

¹⁴⁰ CARVALHO, Rafael Francisco. "A inconstitucionalidade do crime de sonegação fiscal". *Direito Penal Econômico: Questões Atuais /* Coordenação Alberto Silva Franco; Rafael Lira - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 – pag. 263

Mas, sobre essa discussão, o próprio STF já se pronunciou em relação à constitucionalidade da Lei n. 8.137/1990, no julgamento do RE com Agr. N. 999.425 SC¹⁴¹, onde restou consignado que os delitos previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Lei Maior, em virtude de terem caráter penal e não se relacionam com a prisão civil por dívida.

Da sua ementa, destaca-se, por oportuno, a seguinte passagem:

“Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1990 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 Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1990 não violam o art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.”¹⁴²

A contumácia com que o Estado se arvora sobre o tema, investindo em todas as fases da persecução penal dos crimes contras a ordem tributária, em manifesta intenção arrecadatória é parte do tema deste trabalho, já que todas as características aqui apontadas que confirmam essa intenção foram de alguma forma, consideradas e relevadas na definição do crime de apropriação indébita tributária de ICMS, prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990.

2.2. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

2.2.1. O limite entre sanção administrativa e a sanção penal

O estudo do ilícito e das sanções tributárias tem merecido maior atenção desde o final da década de 1990, não somente em razão dos avanços tecnológicos postos a serviço da luta contra a evasão fiscal, mas pela indisfarçável obsessão política em aumentar a arrecadação tributária, com o

¹⁴¹ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5058819>

¹⁴² LEWANDOWSKI, Ricardo. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 999.425 Santa Catarina. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5058819>

propósito de viabilizar o superávit primário nas contas públicas, sem prejudicar o elevado custo financeiro das dívidas públicas, interna e externa.¹⁴³

Importante para o desenvolvimento do presente estudo é perquirir os diversos institutos do direito tributário afeitos ao tema deste trabalho. Em se tratando da luta contra a evasão fiscal, iniciaremos este capítulo por uma de suas muitas definições: “trata-se da prática destinada a evitar o surgimento da obrigação tributária. A evasão pode ser lícita e pode ser ilícita. Será lícita se a conduta adotada evitar a ocorrência do fato gerador do tributo e será ilícita se apenas mascarar ou esconder tal ocorrência.”¹⁴⁴

Para Becker, porém, a evasão é perfeitamente lícita, pois não foi através dela violada nenhuma regra jurídica ou eficácia jurídica, pois se isto ocorreu (violação da eficácia jurídica tributária) é caso de fraude fiscal.

“Se o contribuinte agiu para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do Fisco ao tributo ainda se encontrava em fase abstrata, não concretizada nem individualizada. Por conseguinte, o Fisco não poderá objetar se o contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto surgida a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, só poderá visar a modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do Fisco que poderá, legitimamente objetar contra essa violação do seu direito adquirido.”¹⁴⁵

Divergências conceituais à parte, existe certo consenso no sentido de que há duas figuras que devem ser destacadas: conduta na qual o contribuinte busca redução dos encargos tributários por meios legais, que aqui passaremos

¹⁴³ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag.28.

¹⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO, Shubert de Farias. *Dicionário de direito tributário* – São Paulo: Atlas, 2011. Pag. 79.

¹⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário – 4ª ed.* - São Paulo: Noeses, 2007. Pag. 142.

a chamar de elisão fiscal; da outra conduta, na qual o contribuinte busca economia fiscal por meios ilegais, que passaremos a chamar de evasão fiscal.

Assim, conforme entendimento dominante, elisão corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos.¹⁴⁶

Por sua vez, a evasão fiscal, inadmitida e reprimida pelos ordenamentos jurídicos, obriga as autoridades administrativas e judiciárias à investigação, autuação, abertura de inquéritos policiais e processos criminais, quando necessário, para apuração e punição dos que se utilizam de meios ilícitos para lesar a Fazenda Pública, através das seguintes práticas abusivas: i) sonegação (a ocultação de fatos); ii) fraude (adulteração ou falsificação de documentos); e iii) simulação, que pode ser absoluta (fingi-se o que não existe) ou relativa (sob o negócio praticado jaz outro negócio oculto, que corresponde à real vontade das partes).

Portanto, o chamado planejamento tributário é a prática de estruturação dos negócios jurídicos de modo a arcar-se com o menor ônus tributário possível e está baseado no princípio da legalidade, de cunho constitucional, previsto no art. 5º, II da Carta Magna de forma genérica e, especificamente no que tange à lei tributária, no inciso I do art. 150, do mesmo diploma e se desdobra em: i) reserva absoluta da lei formal; ii) estrita legalidade; e iii) especificidade conceitual fechada. Reforçado, ainda, pelo Código Tributário Nacional, pela expressa proibição do uso da analogia para cobrança de tributos (art. 108, §1º). Assim, somente a lei em sentido formal pode instituir ou majorar tributos e não havendo lei que preveja a incidência do tributo em decorrência de determinado fato (lacuna), não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo. O

¹⁴⁶ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 21, mar-abr. 2003, pag. 2

fato gerador é previsto à semelhança do que ocorre com os tipos penais, de forma específica e individualizada, em um conceito fechado.¹⁴⁷

Apesar de bastante claras essas regras básicas, com relação às quais a doutrina é de certa forma pacífica, os verdadeiros limites entre a conduta lícita e a ilícita no campo da economia de tributos ainda gera alguma controvérsia, especialmente pelos que pugnam por uma interpretação econômica do direito tributário, ou seja, pela consideração dos atos e negócios jurídicos para fins de tributação conforme os efeitos econômicos que produzam. Para este entendimento faculta-se ao Estado-Administrador a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes quando estes possuírem intuito único de economizar tributos. Assim, caso inexistam outras razões para a celebração de determinados negócios que não a redução da carga tributária, tais atos não devem ser considerados válidos, perquirindo-se tão-somente os efeitos econômicos dos negócios jurídicos – economia de tributos – em desfavor da forma negocial adotada.¹⁴⁸

A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, através da Lei Complementar nº 104/2001, em primeiro momento pareceu introduzir em nosso ordenamento a corrente da interpretação econômica do direito tributário ao estabelecer: “que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”

Porém, da redação do referido dispositivo fica claro tratar-se de norma anti-evasiva e não anti-elisiva, já que evidencia não abstrair-se a legitimidade de autênticos atos e negócios jurídicos, mas apenas desconsiderá-los nos casos dos mesmos ocultarem (dissimularem) os verdadeiros procedimentos do contribuinte, não eliminando nem cerceando o planejamento tributário, que continua constituindo um direito das pessoas naturais e jurídicas de ordenarem suas atividades e negócios profissionais pautados pelo princípio da autonomia

¹⁴⁷ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 21, mar-abr. 2003, pag. 15

¹⁴⁸ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 21, mar-abr. 2003, pag. 12

da vontade e de conformidade com os institutos, conceitos e formas previstos pelo legislador.¹⁴⁹

Independente da nomenclatura que se queira adotar ao direito constitucional ou à liberdade do contribuinte de buscar a forma menos onerosa tributariamente para conduzir-se legalmente nos intrincados meandros do sistema tributário nacional, o presente trabalho está lidando com o tema da apropriação indébita do ICMS a partir da constituição do crédito tributário de forma lícita e declarada, portanto a discussão acerca de eventual adoção de planejamento tributário não caracteriza nem o fenômeno da evasão nem o da elisão, porque não reside nem em constituições inusitadas do crédito tributário nem na aplicação de sonegação, fraude ou simulação, concomitante ou posterior à sua constituição, mas tão somente no descumprimento da lei tributária no momento de sua exigência.

Assim, neste contexto, o crédito tributário tem início a partir do lançamento tributário, que é um ato jurídico administrativo que tem por antecedente um fato gerador constituído sob a égide de uma regra-matriz de incidência tributária e tem por conseqüente a formalização de um vínculo obrigacional através da individualização dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária principal.

Todo esse conjunto forma uma norma jurídica individual e concreta que, por um lado, tem caráter declaratório, de uma situação de fato e, por outro lado, caráter constitutivo, de uma relação jurídica decorrente dele e que formam, assim, o “crédito tributário” que terá, além do valor pecuniário especificado e das pessoas a ele vinculadas, o estabelecimento de um espaço-temporal em que será exigido.

Ao conceituar o fato gerador, que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E desse conceito podemos extrair critérios de identificação que nos permitem reconhecê-lo toda vez que efetivamente aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios

¹⁴⁹ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 21, mar-abr. 2003, pag. 17.

identificadores do fato gerador do imposto: i) critério material; ii) critério espacial; e iii) critério temporal.

O comportamento de uma pessoa, consistência material representada por um verbo e seu complemento, dá a estrutura do núcleo das hipóteses normativas e há de estar delimitado por condições espaciais e temporais. Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos e, sobrepensados esses aspectos, disponha o marco de tempo em que se dará por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações.¹⁵⁰

No início da atividade arrecadadora do Estado era este que procedia todo o processo de apuração do tributo devido, ou seja, era o Estado, por meio de seus agentes, que lançava o tributo (lançamento de ofício e por declaração). Recentemente, porém, esse dever de apurar o tributo trasladou-se – para o comodismo fazendário – para o particular, fenômeno denominado por “privatização da gestão tributária”. Tal fenômeno é de extrema importância para a punibilidade das infrações tributárias porque por sua causa o sujeito passivo teve que assumir a responsabilidade de interpretar, qualificar e aplicar as normas tributárias.¹⁵¹

O lançamento é sempre privativo da autoridade administrativa (CTN, art. 142) e pode basicamente se dar de duas formas: i) de ofício, por declaração ou arbitramento; ou ii) por homologação, quando o próprio sujeito passivo faz a apuração do valor devido e efetua o pagamento correspondente sem qualquer manifestação da autoridade administrativa (CTN, art. 150). Muitos ainda sustentam tratar-se de autolancamento, mas, na verdade é mais adequado

¹⁵⁰ “É tão grande o teor de relevância dos termos de exigibilidade, que o termo final é o marco, a partir do qual se dá por descumprida a prestação, abrindo-se espaço à incidência dos dispositivos sancionatórios que as normas tributárias associam ao desrespeito a suas obrigações. Se pensarmos que a demarcação dos termos em que a prestação será exigida é indissociável a fixação do próprio dever, basta deitar os olhos numa notificação de lançamento e lá estarão as datas limites entre as quais a prestação pode ser efetuada em regime de licitude.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* - 23ª ed.- São Paulo: Sarai9va, 2011. Pag. 330 e 474.

¹⁵¹ FORTUNATO, Eduardo. “A interpretação razoável como Excludente da culpabilidade no direito tributário sancionador”. *Direito Tributário Atual*. Alcides Jorge Costa, Luis Edaurdo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores) – São Paulo: Dialética, 2004. Pag. 154.

dizer que o lançamento só estará efetuado com a homologação, pela autoridade administrativa, dos atos praticados pelo sujeito passivo, embora esta não aconteça de forma expressa. Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade tenha se manifestado a respeito da atividade do contribuinte, considera-se ter ocorrido a homologação tácita.¹⁵²

Como decorrência, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no qual se inclui o ICMS como exemplo, não é o pagamento que se pode considerar o crédito tributário definitivamente extinto, mas sim com a sua homologação. Nas palavras do Código Tributário: “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento” (CTN, art. 150, § 1º).¹⁵³

Partindo, porém, do pressuposto de que a homologação não pode incidir sobre o nada, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 23.706-7-RS, sob a relatoria do Ministro Antonio de Pádua Ribeiro, firmou entendimento no sentido de que: “Se não houver a antecipação do pagamento não há que falar-se em lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício”¹⁵⁴, por conta da presença do ilícito fiscal.

Constitui ilícito fiscal *lato sensu* qualquer ato de insubordinação à prescrição legal de um dever tributário, abrangendo o descumprimento das mais diversas obrigações tributárias principais e acessórias. A simplicidade de seu conceito é inversamente proporcional à complexidade das questões a ele afetas, muitas das quais polêmicas e propensas a controvérsia.¹⁵⁵

O descumprimento de uma obrigação tributária principal implica a prática de uma infração material ou substancial, consistente no inadimplemento, total ou parcial, do dever de pagar tributos. A infração formal, por sua vez, consubstancia-se na transgressão de uma ou mais obrigações acessórias,

¹⁵² MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de Direito Tributário* – São Paulo: Atlas, 2011. Pag. 134.

¹⁵³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* – 3ª ed. – São Paulo: Método, 2009. Pag. 373.

¹⁵⁴ Disponível em

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=199200151086&dt_publicacao=14/10/1996

¹⁵⁵ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 133.

impostas pela legislação como instrumentais e de colaboração às atividades da administração pública.¹⁵⁶

É possível que, não obstante o esmerado cumprimento de todas as obrigações acessórias deixe o contribuinte ou o responsável de recolher o tributo devido e declarado, total ou parcialmente. Nesses casos, deve a administração fazendária, utilizando-se das informações constantes nas declarações prestadas e nos documentos fiscais emitidos, que poderão e deverão ser por ela conferidos, cobrar o tributo devido e não pago, acrescido da sanção imposta à impontualidade, ambos devidamente corrigidos monetariamente e, se for o caso, somados aos juros compensatórios legalmente previstos.¹⁵⁷

Há de se reconhecer não ser admissível a criminalização de infrações tributárias exclusivamente materiais – porquanto não admissível a prisão por dívidas – ou meramente formais – por não ensejar prejuízo ao erário, não se justificando a contumácia da tutela penal. A única participação permitida à administração fazendária, e dela esperada, para imputação de sanções criminais aos agentes de infrações delituosas é a esmerada identificação do fato oponível e da respectiva obrigação tributária principal, cujo descumprimento, concomitante à violação de deveres formais – obrigações acessórias – é imprescindível, mas não suficiente, à prática delituosa.¹⁵⁸

No âmbito do direito administrativo tributário, ainda que o princípio geral, seja o da responsabilidade objetiva, proposta genericamente no artigo 128, do

¹⁵⁶ “As obrigações acessórias são deveres instrumentais de colaboração, instituídos em prol das atividades de arrecadação, verificação e fiscalização do recolhimento do tributo e, apesar de seu nome, constituem deveres autônomos que não dependem da existência ou extinção da obrigação principal e tampouco se vinculam a ela.” SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 159.

¹⁵⁷ “Nestes casos em que há o fiel cumprimento das obrigações acessórias, a mera inadimplência não pode ser suscetível de repressão criminal, porquanto a ausência de infrações formais elide o dolo imprescindível à configuração de crime fiscal.” SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 159.

¹⁵⁸ “Tem sido reconhecido o elemento subjetivo como critério distintivo entre as infrações tributárias e os delitos fiscais em razão do entendimento, outrora predominante, e decorrente de uma interpretação açodada do art. 136 do CTN, de haver o dígito tributário albergado a tese da responsabilidade objetiva para os ilícitos tributários não penais.” SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 243.

CTN, a legislação de regência contempla figuras típicas de infrações subjetivas.

A legislação do IPI, Lei n. 4.502/64, por exemplo, define os três ilícitos dolosos: i) sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (art. 71); ii) fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento (art. 72); iii) conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude (art.73).¹⁵⁹

A imposição da sanção não pode prescindir da verificação da responsabilidade, e a presença desta depende da natureza da sanção de cuja imposição se está a cogitar. Para a imposição de sanções de natureza patrimonial a responsabilidade é mais ampla. Não é necessariamente pessoal. Pode decorrer de culpa *in eligendo* ou *in vigilando*, pode ser objetiva e pode até decorrer de fato de outrem. Em se tratando, porém, de pena criminal ou pena em sentido restrito, que tem natureza estritamente pessoal, exige-se a presença de responsabilidade pessoal que decorre sempre de conduta da pessoa, fundada em culpabilidade como elemento subjetivo indispensável à punibilidade.¹⁶⁰

Denominam-se infrações objetivas aquelas que independem da intenção do agente. Apura-se somente o resultado: cumprida a prestação, desaparece o vínculo; agora, em caso de inadimplemento, não se cogita do *animus* do sujeito: de qualquer maneira incidirá a sanção prevista. Ao documentar a existência oficial dessas infrações, os funcionários encarregados deverão apenas comprovar o resultado, descabendo alusões ao modo intrínseco ou

¹⁵⁹ Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm

¹⁶⁰ “A sanção cível, ou administrativa por excelência é a execução forçada, ou adoção de meios coercitivos para compelir o devedor à prestação a que está juridicamente obrigado. Já a sanção penal por excelência é a pena prisional, vale dizer, a privação da liberdade corporal ou liberdade física.” MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Atlas, 2008. Pag. 13.

extrínseco da conduta violadora. Por outro lado, as infrações subjetivas requerem a presença do dolo e da culpa (em qualquer de seus graus), sem o que o resultado não será imputado ao agente. Ao funcionário da Administração, além do resultado, terá que indicar o *nexus* entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o efeito volitivo, justamente porque integram o vulto típico da infração.¹⁶¹

A distinção entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ato ilícito para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. No setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo e a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato típico, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.¹⁶²

¹⁶¹ “Na hipótese de infração de deveres instrumentais (formais) o sistema jurídico brasileiro prevê a edição de norma individual e concreta a ser exarada pelo poder administrativo pelo Fisco que pode optar por aplicar, desde logo a sanção cabível, em substituição à conduta que fora estabelecida para o devedor ou colocar-se no lugar do sujeito passivo, cumprindo a seu modo, as providências formalizadoras. Não se exclui, ainda, a possibilidade de aplicação do dispositivo sancionatório acompanhado de notificação para que cumpra o dever dentro de outro prazo para tanto estipulado.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método* – 2ª ed. - São Paulo: Noeses, 2008. Pag.762.

¹⁶² “A mera ausência de recolhimento do tributo não é elemento suficiente para caracterizar infração subjetiva. Tem-se configurada a fraude ou a simulação apenas na hipótese de dolo comprovado. Esse é o motivo por que eventual supressão de tributo em virtude de pagamento a beneficiários não identificados ou de pagamentos sem causa é tido por falta simples, de caráter objetivo: inexistente, em tais hipóteses – simulação, fraude ou dolo – sendo inaplicável a multa qualificada ou qualquer preceito legal que tenha por pressuposto alguma atitude dolosa por parte do contribuinte.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* – 23 ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 597.

Sem a efetiva prova da ligação entre materialidades, isto é, do nexó entre o presumido dolo do sujeito passivo tributário e o *factum* objetivo do dano ao erário não há que se falar em autuação. Nos autos de infração o agente não poderá limitar-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Haverá de provar, de maneira inequívoca o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática. Por tais argumentos, as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas.¹⁶³

O princípio da praticidade, que se utiliza de presunções, tipificações, pautas e plantas de valores e que informa a aplicação da lei em massa, tem sido desviada de seu sentido original para converter-se em mero instrumento de arrecadação, independentemente da aplicação, da boa gestão dos recursos e da eficiência dos serviços públicos. Para corrigir a complexidade do sistema (reflexo da complexidade socioeconômica) e evitar-se a fraude, criaram-se fórmulas simplistas, mas universais, características das fórmulas modernas. O que não se pode admitir é a objetivação extrema que tais formas abrigam, com desprezo pelo subjetivismo, pela capacidade contributiva individual e pessoal, enfim, a sobreposição da praticidade sobre a justiça, o abandono dos compromissos do Estado Democrático de Direito.¹⁶⁴

Vale a lembrança final, porém de extrema importância, de que se tratando de sanção, ainda que meramente material, a norma que delinea esse fato antijurídico não pode apresentar tipologia aberta. Arquétipo aberto é o que constitui as hipóteses das normas que regem o direito privado, já que as garantias e os direitos individuais não de ser interpretados com amplitude semântica. Norma sancionadora com tipo aberto restringe, de maneira incontrolável, a liberdade e a propriedade, ferindo e comprometendo a segurança do sistema jurídico. Este, substancialmente, o motivo pelo qual o tipo das normas sancionadoras há de ser sempre preciso e restrito.¹⁶⁵

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* – 23 ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 599.

¹⁶⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo* – 3ª ed. – Belo Horizonte: Fórum, 2018. Pag. 330.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* – 23 ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 615.

2.2.2. A sobreposição de punição administrativa e penal sobre o mesmo fato

No Brasil, a cumulação de sanções penais e tributárias (não-delituosas) na repressão do ilícito fiscal, tem sido aceita pela doutrina e jurisprudência nacionais, sem maiores questionamentos, sempre quando se fizerem presentes os elementos normativos do tipo penal e os requisitos para a aplicação da pena correlata.¹⁶⁶

Muito embora alguns qualifiquem o *ne bis in idem* como regra jurídica e outros o elevem ao status de direito fundamental, a maior parte dos autores, porém, considera como princípio geral do Direito e como tal, espraia nítida influência em todos os âmbitos jurídicos em que se manifeste um poder sancionador, seja administrativa ou jurisdicionalmente.¹⁶⁷

A inserção do princípio do *ne bis in idem* no rol de direitos fundamentais evidencia ser ele dirigido não apenas ao legislador – vedando-lhe prever mais de uma sanção imputável a um mesmo fato, mas, muito antes, aos aplicadores da lei, seja no âmbito judicial ou administrativo, impondo-lhes a obrigação de, nos casos da subsunção do ato ilícito a mais de uma norma sancionadora, com idêntica função repressiva, selecionar e aplicar apenas uma delas.¹⁶⁸

Admissível é a dúplice imposição de sanções tão-somente quando estas tutelarem bens jurídicos distintos e exercerem funções não coincidentes, por exemplo, cumulação de uma sanção repressiva e outra indenizatória, com só ocorrer em matéria tributária, com imposição de uma (função punitiva) e juros (função ressarcitória) pelo descumprimento de obrigação principal.¹⁶⁹

A extinção da punibilidade pelo pagamento de certo modo realiza o princípio do *ne bis in idem*, posto que impede a aplicação da sanção penal desde que se tenha tornado efetiva, pelo pagamento, a sanção administrativa fiscal punitiva, vale dizer, a multa tributária. Afinal de contas o que interessa mesmo para as autoridades não é a punição, mas a arrecadação das receitas

¹⁶⁶ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 361.

¹⁶⁷ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag 352

¹⁶⁸ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 354.

¹⁶⁹ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag 363.

públicas. Assim, a pena criminal termina funcionando como instrumento para forçar o contribuinte ao atendimento daquele interesse.¹⁷⁰

Internamente ao direito penal, a vedação do *bis in idem* configura regra já bastante consolidada, embora não contenha previsão expressa no ordenamento jurídico. Em nossa jurisprudência, a regra é frequentemente utilizada para afastar a consideração de um mesmo elemento por mais de uma vez, seja como componente típico, agravante ou causa de aumento de pena. Deve-se reconhecer sua aplicação, ainda, quando os mesmos fatos forem julgados por diferentes justiças especializadas.¹⁷¹

A regra, pois, é bastante familiar ao direito brasileiro. Entretanto, no que se refere a uma possível aplicação da norma no sentido de afastar a cumulação da aplicação de sanção administrativa e pena aos mesmos fatos, há um predominante entendimento em sentido contrário, fundado no argumento de independência entre as instâncias.¹⁷²

A justificativa da suposta independência entre as instâncias é bastante frágil e que deveriam ser bastante contundentes já que a adoção desta vertente redundaria em restrições mais drásticas a direitos fundamentais. Não é possível compatibilizar minimamente uma concepção de independência diante do conceito de ilicitude ou antijuridicidade penal que obrigatoriamente determina vinculação entre as instâncias para a estruturação do ilícito criminal.¹⁷³

Inexiste qualquer óbice para a adoção da aplicação do *ne bis in idem* entre sanção penal e sanção administrativa no direito brasileiro, senão também que o princípio da proporcionalidade o impõe, já que a cumulação das vias penal e administrativa viola o subprincípio da necessidade. Sua adoção em nosso sistema, aliás, aportaria considerável dose de racionalidade à escolha

¹⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Atlas, 2008. Pag. 35.

¹⁷¹ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 183.

¹⁷² COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 185.

¹⁷³ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 222.

legislativa além de promover os pressupostos de uma política sancionadora integrada.¹⁷⁴

2.2.3. Sistemática própria do ICMS

O Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) surgiu somente com a Constituição de 1988, resultante da agregação, ao antigo ICM, do imposto sobre serviços de transporte e comunicação (IST), que anteriormente era de competência federal. Daí a razão do acréscimo do “S” em sua denominação. O novo ICMS também incorporou à sua incidência combustível, energia elétrica, além da importação de produtos.¹⁷⁵

Em face das dimensões continentais do território brasileiro, a Constituição teve em mira atribuir à competência dos Estados e do Distrito Federal um imposto que, além de representar sua maior fonte de receita, fosse dotado de neutralidade necessária para possibilitar a livre circulação de mercadorias no território dentro do país e não representasse embaraço a trocas internacionais. Para tanto, foi escolhida a modalidade plurifásica não cumulativa (embora tenha a previsão de adoção da técnica de arrecadação monofásica para combustíveis e lubrificantes).¹⁷⁶

A materialidade do ICMS é composta de realidades bastante distintas, mas o denominador comum é que todas as incidências levam em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo, e tem por objetivo distribuir, de maneira equânime a carga tributária, de modo a que cada contribuinte (o protagonista de cada operação que integra esse ciclo) recolha apenas a fração do imposto correspondente à operação por ele praticada.¹⁷⁷

¹⁷⁴ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 237.

¹⁷⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada* – São Paulo: Atlas, 2007. Pag. 253.

¹⁷⁶ SOUZA, Fátima Fernandes. “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)”. *Tratado de direito tributário* – volume 1 – Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 558.

¹⁷⁷ SOUZA, Fátima Fernandes. “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)” *Tratado*

A não cumulatividade é técnica adotada em diversos países para evitar a tributação em cascata e se opera mediante o método de subtração “imposto sobre imposto”, compensando-se em cada operação o imposto incidente nas operações anteriores. Baseado num sistema de débitos e créditos, em uma espécie de conta corrente escritural mantida pelo contribuinte. Ao comprar uma mercadoria o contribuinte se credita do imposto sobre ela incidente na etapa anterior (que está embutido no preço e destacado na nota fiscal). Ao transferi-la a terceiro ele se debita do imposto calculado sobre o valor da operação que praticar, compensando o valor do crédito lançado por ocasião da entrada e recolhendo apenas a diferença.¹⁷⁸

Em regra, para fins de cumprimento do princípio da não cumulatividade do imposto, é necessário que haja tributação tanto na operação anterior como na operação posterior. Em decorrência dessa regra (princípio), toda vez que a tributação é interrompida na cadeia comercial de uma mercadoria também o direito ao crédito é interrompido. Dessa forma, toda vez que não houver a tributação do ICMS em determinado elo da cadeia (ICMS é um tributo plurifásico) não haverá que se falar em manter o crédito da operação anterior bem como não haverá crédito a ser transferido na operação posterior.¹⁷⁹

Para saber se foi observado o princípio da não cumulatividade, basta verificar se a soma dos recolhimentos efetuados ao longo das etapas é igual ao valor que resultar da aplicação da alíquota prevista em lei para o produto, sobre o valor da última operação praticada como consumidor final. Se a soma dos

de direito tributário – volume 1 – Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 560.

¹⁷⁸ “Na prática, porém, isso não corre operação por operação. Em seus livros o contribuinte mantém referida conta corrente, em que registra os créditos relativos a todas as entradas e os débitos correspondentes às saídas ocorridas no período. Ao final, ele promove a compensação dos débitos com os créditos e se o montante dos débitos for maior ele recolhe a diferença, se for menor, ele transfere para o saldo dos créditos para o período seguinte.” SOUZA, Fátima Fernandes. “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)” *Tratado de direito tributário* – volume 1 – Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 560.

¹⁷⁹ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 125.

recolhimentos efetuados ultrapassar esse valor, é porque em alguma etapa houve cumulatividade, portanto recolhimento maior que o devido.¹⁸⁰

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, vale dizer, função arrecadatória de recursos financeiros e não extra-fiscal, função de regulação do mercado, ou de mera intervenção na economia, embora a Constituição Federal permita que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, §2º, III), A seletividade pode prestar-se para a realização da capacidade contributiva, faculdade que, se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de forma a redistribuir renda.¹⁸¹

A denominação ICMS-Mercadorias presta-se para distinguir o atual imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias do antigo ICM e do ICM-Serviços (gênero que se subdivide em ICMS-Transporte e ICMS-Comunicação).¹⁸²

Em regra, a prestação de serviços é manifestação de riqueza tributada pelos Municípios por intermédio do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS. Entretanto, após a Constituição Federal de 1988, dois serviços foram incluídos na incidência do ICMS: o de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação. O motivo da inclusão é o fato de a prestação desses serviços normalmente ultrapassar as fronteiras físicas dos Municípios, o que poderia gerar graves problemas com a tributação baseada em milhares de legislações diferentes. No caso da tributação do serviço de comunicação, a incidência recai sobre o prestador de serviços, ou seja, a pessoa que proporciona os meios para a comunicação entre os interlocutores, como ocorre com as empresas de telefonia fixa e móvel.

E mais, a Constituição Federal prevê, na redação do art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”, a incidência do ICMS nas importações de bens ou mercadorias

¹⁸⁰ SOUZA, Fátima Fernandes. “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)” *Tratado de direito tributário* – volume 1 – Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 558.

¹⁸¹ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* - 3ª ed.- São Paulo: Método, 2009. Pag. 565.

¹⁸² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada* – São Paulo: Atlas, 2007. Pag. 253.

vindas do exterior, um aprimoramento introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001 que, numa redação bastante fechada, blindou o texto constitucional contra qualquer brecha que pudesse permitir a importação de um bem não imune a escapar da incidência do ICMS.¹⁸³

No presente trabalho restringiu-se, por razões de controle do tema, ao ICMS-Mercadoria porque foi o objeto da decisão do STF no julgado apresentado no Capítulo 1 (O CASO). Além do que, o ICMS-Serviço pelas celeumas que gerou e que ainda gera na sua aplicação, entre doutrina e jurisprudência, poderia sustentar uma dissertação própria. Também se excluiu, pelos mesmos motivos, o ICMS sobre importações.

Assim, para a melhor compreensão de seus componentes, passa-se a analisá-los conforme são encontrados na doutrina dominante.

Por mercadoria entende-se um bem destinado à atividade comercial, enquanto seu objeto, ou seja, aquele que tem conteúdo econômico destinado à venda e revenda. Para legitimar a cobrança do ICMS a circulação da mercadoria, física e economicamente, deve estar presente, excluindo-se apenas quando essa circulação configurar: i) deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa; ii) saída física de máquinas a título de comodato; iii) integração, ao ativo fixo, da produção do próprio estabelecimento.¹⁸⁴

A base de cálculo é ponto vital para o reconhecimento das figuras tributárias e para o reconhecimento do próprio funcionamento do sistema tributário brasileiro. Sendo um ponto vital, deve ser tratado com todo o zelo, com todo o cuidado. O desejável será depurarmos a base de cálculo de tudo o que não estiver atinado ao núcleo da incidência, isto é, se é o valor da operação de circulação de mercadorias, que se circunscreva a base de cálculo

¹⁸³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* – 3ª ed. – São Paulo: Método, 2009. Pag. 571.

¹⁸⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada* – São Paulo: Atlas, 2007. Pag. 254.

à operação de mercadorias e, assim, procura-se evitar tudo o que venha macular essa pureza que a base de cálculo deve ter.¹⁸⁵

Assim, a base de cálculo do ICMS, em se tratando de circulação de mercadorias, deve se dar sobre o valor da operação correlata ao momento da verificação do fato impositivo.¹⁸⁶ Nessa base de cálculo, porém, também se incluem todas as despesas cobradas do destinatário dos produtos, assim considerados o frete, o seguro, os juros, a bonificação, os descontos condicionais, etc.¹⁸⁷

Outro elemento importante e que influencia sobremaneira a base de cálculo do ICMS é o que se denomina por precificação, ou seja, o cálculo que, considera todos os fatores de formação do preço da mercadoria, tais como o seu custo de aquisição ou de produção mais as despesas operacionais (venda, logística, marketing, administração e financeiras) e que forma o seu custo comercial. Sobre o custo comercial é acrescentada a margem de lucro operacional da empresa. Dessa soma resulta a receita líquida esperada pelo empresário. A partir desta, devem ser calculados e transferidos para o preço os tributos indiretos de forma a poder estabelecer, com segurança, a margem de lucro esperada. Calcular corretamente a repercussão dos tributos indiretos para o preço é fundamental, caso contrário, o resultado obtido poderá não só comprometer qualquer planejamento tributário, mas também apurar resultado econômico insatisfatório.¹⁸⁸

O lucro operacional deve ser determinado mediante um cálculo “por dentro” dos tributos, para apurar a receita líquida de vendas, ou seja, o valor suficiente para que, após deduzir da receita bruta os tributos incidentes sobre

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. “Os acréscimos financeiros e a base de cálculo do ICMS”. *Dimensão Jurídica do Tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos/ Coordenação Edvaldo Brito e Roberto Rosas – São Paulo: Meio Jurídico, 2003. Pag. 519.*

¹⁸⁶ “Sem embargo, o STF com base no fato do ICMS ser um tributo calculado “por dentro”, ou seja, um tributo cujo montante integra o próprio valor da operação, reputou legítima a inclusão do valor do próprio imposto em sua base de cálculo. Assim, o valor do ICMS que é destacado na nota fiscal, servindo o destaque para fins de controle (como, aliás, é previsto expressamente na LC 87/96, art. 13, §1º, I) não é o valor que o alienante e creditado pelo adquirente deverá recolher, e sim, corresponde à incidência do imposto a base de cálculo acrescida do próprio imposto.” VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada – São Paulo: Atlas, 2007. Pag. 256.*

¹⁸⁷ PICOLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag.160.*

¹⁸⁸ FABRETTI, Lúdio Camargo. *Direito tributário aplicado – 3ª ed. – São Paulo: Atlas, 2012. Pag. 15*

ela, o valor remanescente que é a receita líquida remunerar todos os fatores de produção e garantir o lucro esperado pela empresa e adequado a produzir um retorno satisfatório do capital investido. É evidente que este cálculo é uma estimativa que deve ser confirmada pelo resultado apurado na contabilidade.¹⁸⁹

São os produtores e os comerciantes que dão azo à tributação, cabendo a estes discernir se embutem ou não no seu preço o incremento do ICMS a que foram instados a pagar ao realizarem a circulação do produto no âmbito do processo de produção e escoamento. Esta escolha é parte da livre iniciativa, na forma de poder diretivo dos seus negócios que, na maioria dos casos, operam de maneira responsiva às oscilações do mercado no que toca àquilo que se convencionou chamar financeiramente de formação de preço de mercado.¹⁹⁰

Além das características ora descritas, a CF/1988 (Art. 155, § 2º, XII) estabeleceu, exclusivamente para o ICMS, a necessidade de Lei Complementar para a definição de: i) seus contribuintes; ii) dispor sobre a substituição tributária; iii) disciplinar o regime de compensação do imposto; iv) regular isenções, incentivos e benefícios fiscais; v) outras questões atinentes a remessa a outros estados e exportação de mercadorias e serviços de combustíveis e lubrificantes. Nesse cenário foi publicada a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida por Lei Kandir¹⁹¹, que possui eficácia nacional e com isso possam as Unidades da Federação dispor de maneira uniforme sobre as principais características do ICMS.¹⁹²

Na Lei Kandir restou definido que o contribuinte do ICMS é “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria” (art. 4º). Ocorre que o artigo 5º, do mesmo diploma legal, estabelece que: “a lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.”

¹⁸⁹ FABRETTI, Lúdio Camargo. *Direito tributário aplicado* – 3ª ed. – São Paulo: Atlas, 2012. Pag. 16.

¹⁹⁰ MACHADO, Gabriel Soares dos Santos e AMARAL, Thiago Bottino. “A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio).” *Revista da Faculdade Mineira de Direito*. V. 22, N. 44. Pag. 4.

¹⁹¹ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm

¹⁹² PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 128

Os manuais de Direito Tributário costumam buscar no Código Tributário Nacional a definição de dois tipos de sujeitos passivos no sistema tributário: o contribuinte e o responsável, sendo o primeiro aquele que “tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (CTN, art. 121, I), e o segundo é aquele que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.” (CTN, art. 121, II)

O sujeito que compra uma mercadoria qualquer e arca com o ônus do ICMS é chamado de contribuinte. O problema é que o sujeito passivo da obrigação de recolher o ICMS da operação é o comerciante e não o consumidor. Por isso, hoje se fala em “contribuinte de fato” e em “contribuinte de direito”, sendo no primeiro caso enquadradas as pessoas que sofrem a incidência econômica do tributo (o consumidor), mesmo que formalmente não integrem a relação jurídico-tributária instaurada; no segundo caso, está a parte das pessoas que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária (o comerciante) e que são efetivamente obrigadas a pagar o tributo ou a penalidade pecuniária (nas obrigações acessórias essa classificação não é aplicável).¹⁹³

Há anos essa classificação – que diferencia contribuinte de fato de contribuinte de direito – é repetida como um mantra nos manuais de Direito Tributário, deturpando convicções que se modelam no ensejo de uma virtualidade economicamente criada. No mundo jurídico não há regra, princípio ou postulado capaz de albergar tal distinção. O consumidor final não é o sujeito passivo do ICMS. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, o indivíduo ou produtor que pratica a operação mercantil. É ele que figura no polo passivo da obrigação tributária correspondente. O consumidor final da mercadoria, por seu turno, é tão somente o possível destinatário da carga econômica do ICMS, sem integrar a relação obrigacional de natureza tributária.¹⁹⁴

¹⁹³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* - 3ª ed. – São Paulo: Método, 2009. Pag. 282

¹⁹⁴ MACHADO, Gabriel Soares dos Santos e AMARAL, Thiago Bottino. “A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio).” *Revista da Faculdade Mineira de Direito*. V. 22, N. 44. Pag. 6

Na tradicional classificação dos contribuintes em “de fato” e “de direito”, uma é construída sobre fundamentos econômicos, enquanto a outra é montada com supedâneo em dados jurídicos.¹⁹⁵

A figura da substituição tributária iniciou-se em 1970 com o objetivo de facilitar a operacionalização do imposto, mas tornou-se pacífica somente em 1993 com a edição da Emenda Constitucional nº 3 que introduziu o § 7º, ao artigo 150 da CF/1988, assim estabelecendo: “a lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”¹⁹⁶

Este instituto altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária principal (recolhimento) para um terceiro que não praticou diretamente o fato gerador, mas que tenha vinculação indireta com ele.

Na Lei Complementar n. 87/1996, encontramos ainda a figura da antecipação tributária que nada mais é do que um instrumento de política tributária que visa preservar o erário de uma Unidade da Federação de perda de arrecadação relativa às mercadorias de outra Unidade da Federação e gerar isonomia em relação aos mesmos produtos, quando fabricados internamente, uma vez que além de antecipar o imposto das operações subsequentes, antecipa também o da operação própria.¹⁹⁷

Assim, a substituição tributária do ICMS apresenta as seguintes figuras: i) “para trás” (operação em que o contribuinte/adquirente assume perante o Fisco a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações anteriores, com valor já conhecido) também conhecido como diferimento do imposto; ii) “para frente” (há antecipação do imposto incidente sobre operação

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método* – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2008. Pag. 554.

¹⁹⁶ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 131.

¹⁹⁷ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 132.

subsequente); e iii) “concomitante” (o imposto é devido no momento em que ocorre o fato gerador).¹⁹⁸

A substituição tributária “para trás”, regressiva ou antecedente, ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias. Como esta técnica de tributação resulta em benefícios para a maioria dos potenciais integrantes das relações jurídico-tributárias sujeitas à sistemática, não existem controvérsias judiciais relevantes relativas à matéria.¹⁹⁹

Por sua vez, a substituição tributária “para frente”, progressiva ou subsequente ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam posições anteriores nessas mesmas cadeias. Ressalta-se que todo o tributo é pago de uma só vez, sendo calculado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor. Os valores constam de uma “pauta fiscal”, de forma que o cálculo do tributo é feito por meio de um arbitramento, pois não há certeza do valor exato de uma operação futura.²⁰⁰

Exatamente nesse sentido, o STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 22, § 10 da Lei n. 5.753/75, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, no julgamento do RE n. 593.849-MG²⁰¹, para fixar a seguinte tese: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e

¹⁹⁸ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 133.

¹⁹⁹ “O Fisco, apesar de receber o tributo em momento posterior (por isso se fala que na substituição regressiva há diferimento do pagamento), tem grande vantagem de otimizar a utilização da mão-de-obra fiscal, pois lhe é possível concentrar seus esforços fiscalizatórios numa quantidade bem menor de empresas e, assim, diminuir a evasão fiscal.” ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* – 3ª ed.- São Paulo:Método, 2009. Pag. 302.

²⁰⁰ “Boa parte da doutrina considera que a previsão na lei da antecipação do pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não se verificou configura agressão a vários princípios tributários, entre eles o da tipicidade, o da capacidade contributiva e o do não confisco.” ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado* – 3ª ed.- São Paulo:Método, 2009. Pag. 305.

²⁰¹ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2642284>

Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação foi inferior à presumida”²⁰²

Sob esse contexto, aparece a distinção do que se convencionou a chamar de ICMS próprio (compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado) de ICMS cobrado pelo regime de substituição tributária (quando o imposto é antecipado em algum momento da cadeia econômica como substituição das etapas posteriores).²⁰³

Destaca-se, por oportuno, que no caso paradigmático, a Defensoria Pública impetrou o HC 399.109-SC junto Superior Tribunal de Justiça, justamente sustentando que o crime em referência somente ocorre diante do não pagamento do imposto exigido sob o regime de recolhimento do ICMS por substituição tributária.²⁰⁴

Note-se, que nas considerações iniciais do voto vencedor do julgamento do HC 399.109-SC, pelo Superior Tribunal de Justiça, da lavra do Ministro Rogério Schietti Cruz, descrito no Capítulo 1, o caso paradigmático foi levado à análise pela Terceira Seção daquele Tribunal a fim de uniformizar o entendimento de ambas as Turmas que o compunham (Quinta e Sexta) porque em alguns precedentes, em ambas as Turmas, se estabelecia que: “o não repasse de ICMS recolhido em operações próprias trata-se de simples inadimplemento fiscal. Assim, a previsão típica contida no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria incidência nos casos de responsabilidade tributária por substituição”²⁰⁵

Além disso, outra atribuição da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) foi a de disciplinar o local de cobrança e qual estabelecimento responsável pela apuração e recolhimento do imposto tendo em vista ser de suma importância

²⁰² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo* – 3ª ed. – Belo Horizonte: Fórum, 2018. Pag. 332.

²⁰³ SCAFF, Fernando Facury e BECHARA, Ana Elisa. “STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICSM próprio”: *Revista do Advogado*. Nº 141, Vol. XXXIX, 2019. Pag. 96.

²⁰⁴ MACHADO, Gabriel Soares dos Santos e AMARAL, Thiago Bottino. “A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio).” *Revista da Faculdade Mineira de Direito*. V. 22, N. 44. Pag. 3.

²⁰⁵ Disponível em Disponível em

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701067980&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

para o contribuinte saber onde o ICMS será devido para observar as normas de regência.²⁰⁶

Esse dispositivo legal visa, ainda, a celebração de acordos entre as Unidades Federadas para fins de concessão de incentivos e benefícios fiscais cujo objetivo é evitar a famosa “guerra fiscal” entre as diversas regiões do país. Para isso, a Lei complementar apenas estabelece o processo como estes acordos serão firmados, jamais versando sobre os benefícios concedidos. Isto implica dizer que o conteúdo dos convênios somente terá efeitos no direito interno de cada unidade federada após ratificação realizada pelo Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal. Assim, os convênios que concedem benefícios fiscais, dentre eles a isenção do imposto, somente terão eficácia após aprovação por meio de decreto legislativo.²⁰⁷

Esses acordos, pactos ou contratos entre Unidades da Federação devem ser celebrados por intermédio dos representantes dos Estados e do Distrito Federal em reuniões periódicas celebradas no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Após a edição do Convênio, o Confaz volta a se reunir para ratificá-lo o que só ocorrer caso todos os Estados aceitem, pois se um Estado rejeitar o Convênio não será ratificado e não produzirá efeito. Se ratificado obrigam todas as Unidades da Federação.²⁰⁸

Não basta, porém, para a fixação do *quantum debeatur*, apenas a indicação legal da base de cálculo, a lei deve estabelecer outro critério quantitativo que com ele combinado permita a sua fixação. Assim, cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base impositiva e a alíquota.²⁰⁹

²⁰⁶ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 137.

²⁰⁷ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 149.

²⁰⁸ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 151.

²⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. Pag. 114.

A questão das alíquotas do ICMS, aplicadas a cada produto, distribuídos em gêneros e espécies, nos diversos Estados da Federação, acrescentam mais complexidade e vulnerabilidade a erro por parte do contribuinte, já que pelo sistema de lançamento por homologação adotado para o ICMS, cabe ao contribuinte interpretar, qualificar e aplicar as normas legais e infralegais de regência, a fim de manter o correto cálculo do imposto devido, operação por operação, mês a mês.

Para as operações internas, ou seja, aquelas realizadas dentro do território de uma mesma unidade federada, a aplicação da alíquota fica a critério de cada Estado; porém, a Carta Magna determina a competência para estabelecer as alíquotas interestaduais ao Sendo Federal (CF, art.155, § 2º, II). Assim, está em vigor a Resolução do Senado Federal nº 22/1989 que estabelece a alíquota interestadual a ser praticada em operações entre contribuintes do ICMS.²¹⁰

Neste caso a alíquota será de 12% aplicáveis às operações realizadas por contribuintes das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Estado do Espírito Santo qualquer que seja a região do destinatário. Se o contribuinte estiver localizado na Região Sudeste ou Sul e o destinatário estiver nas mesmas regiões (Sudeste ou Sul) aplica-se a mesma alíquota, caso o destinatário estiver nas Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Estado do Espírito Santo, a alíquota cai para 7%. Se, porém, a operação interestadual tiver por destinatário o usuário final (consumidor final), caberá ao ente da localidade do destinatário o imposto correspondente à diferença entre alíquota interna e aquela praticada na operação interestadual.²¹¹

Nota-se, por fim, que o ICMS é um imposto cuja complexidade na formação do crédito tributário extrapola qualquer razoabilidade, uma vez que se exige do contribuinte a assistência de uma plêiade de notáveis a controlar a sua operacionalização, gerando um custo e um desgaste físico extraordinários

²¹⁰ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm

²¹¹ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais*. 2ª ed. São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 168.

apenas para a manutenção da atividade comercial dentro da normalidade tributária ou como se diz no jargão tributário “custo de conformidade”.

Além disso, O ICMS, por sua ampla esfera de incidência (circulação de mercadorias), pelo importante volume de receitas que gera (é a maior receita dos Estados) e pela sobreposição de legislações (constitucional, leis complementares, leis ordinárias, federais e estaduais, além de portarias, resoluções, contratos e convênios) tornou-se um verdadeiro cipoal legislativo e jurisprudencial. Só em súmulas, no Superior Tribunal de Justiça encontramos as seguintes: 509, 457, 431, 395, 350, 334, 237, 198, 166, 155 e 129. No Supremo Tribunal Federal as seguintes: 569, 570, 571, 572, 573, 574, 576, 579, 660 e 661. Afora as diversas jurisprudências administrativas estaduais e distrital que fazem da vida do operador tributário desse imposto uma verdadeira *via crucis*.

2.3. OS DIREITOS HUMANOS

2.3.1. O movimento de internacionalização dos Direitos Humanos

O movimento de internacionalização dos direitos humanos surgiu a partir do pós-guerra como resposta às atrocidades e aos horrores cometidos durante o nazismo. Foi nesse cenário que emergiu o esforço de reconstrução dos direitos humanos como paradigma e referencial ético a orientar a ordem internacional contemporânea. Fortaleceu-se a idéia de que a proteção dos direitos humanos não deve se reduzir ao domínio reservado do Estado, porque revela tema de legítimo interesse internacional.²¹²

A Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 constituiu um ímpeto decisivo no processo de generalização da proteção dos direitos humanos testemunhado pelas quatro últimas décadas, permanecendo como fonte de inspiração e ponto de irradiação e convergência dos instrumentos de direitos humanos a níveis global e regional.²¹³

²¹² PIOVESAN, Flávia. “Constituição Federal: relações internacionais e direitos humanos” *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. Pag. 172.

²¹³ TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos* – São Paulo: Saraiva, 1991. Pag. 1.

A partir dela, introduziu-se a chamada concepção contemporânea de direitos humanos, marcada pela universalidade e indivisibilidade desses direitos. Universalidade, pois sua extensão universal considera o ser humano um ser essencialmente moral, dotado de unicidade existencial e dignidade. Indivisibilidade, pois a garantia dos direitos civis e políticos é condição para observância dos direitos sociais, econômicos e culturais. Quando um deles é violado, os demais também o são.²¹⁴

O processo de internacionalização dos direitos humanos é integrado por tratados internacionais de proteção que refletem, sobretudo, a consciência ética contemporânea compartilhada pelos Estados, na medida em que invocam o consenso internacional acerca dos temas centrais aos direitos humanos, na busca da salvaguarda de parâmetros protetivos mínimos.

As diversas declarações de direitos humanos, incorporadas em uma segunda geração, fortaleceram os mecanismos internacionais que superam a soberania dos Estados na tutela dos direitos fundamentais. O reflexo dessa segunda onda humanista para o Direito Penal representou não apenas a recuperação do ideário iluminista como incremento dos mecanismos de limitação do poder punitivo do Estado, em teorias garantistas, minimalistas ou constitucionalistas.²¹⁵

Os direitos humanos fundamentais, portanto, colocam-se como uma das previsões absolutamente necessárias a todas as Constituições, no sentido de consagrar o respeito à dignidade humana, garantir a limitação de poder e visar o pleno desenvolvimento da personalidade humana.²¹⁶

2.3.2. A incorporação dos tratados internacionais de Direitos Humanos

A significação e o alcance dos tratados sobre proteção dos direitos humanos não de ser medidos igualmente por seus possíveis efeitos no direito interno dos Estados Partes. Por vezes tais tratados impõem deveres que

²¹⁴ PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e justiça social: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano* – São Paulo: Saraiva, 2006. Pag. 13.

²¹⁵ SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático* – São Paulo: Estúdio Eds., 2014. Pag. 16

²¹⁶ MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência* – 4ª ed. – São Paulo: Atlas, 2002. Pag. 20.

implicam a interação entre suas normas e as de direito interno. Assim, tanto pode haver um impacto de tais tratados no direito interno dos Estados Partes – como efetivamente tem ocorrido, no sentido de acarretar mudanças legislativas internas harmonizando as leis nacionais com as obrigações convencionais. O fato é que a par da atuação de seus próprios órgãos, confia-se a proteção de direitos humanos também – e primeiramente – ao direito público interno de seus órgãos.²¹⁷

Mesmo nos Estados que incorporam os tratados internacionais de direitos humanos à ordem jurídica interna há uma certa diversidade quanto ao *status* ou posição exata da Convenção na hierarquia legal interna, o que era de se esperar, por se tratar de soluções de direito interna. Em um plano mais amplo, há que se admitir que persiste uma brecha entre o progresso normativo e a realidade dos direitos humanos, mas esta terá que contar com aquela para aprimorar-se.²¹⁸

Na experiência brasileira, o período pós 1988 foi marcado pela adoção de uma ampla normatividade nacional voltada à proteção dos direitos humanos, ao que se conjugou à crescente adesão do Brasil aos principais tratados internacionais sobre o tema. Com isso a Constituição de 1988 consagrou o primado do respeito aos direitos humanos como paradigma propugnado pela ordem internacional.²¹⁹

Desde a sua promulgação surgiram diversas interpretações que consagraram um tratamento diferenciado aos tratados relativos a direitos humanos, em razão do disposto no § 2º, do art. 5º, o qual afirma que os direitos e garantias expressos na Constituição “não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.²²⁰

²¹⁷ TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos*. São Paulo: Saraiva, 1991. Pag. 14.

²¹⁸ TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos*. São Paulo: Saraiva, 1991. Pag. 15.

²¹⁹ PIOVESAN, Flávia. “Constituição Federal: relações internacionais e direitos humanos” *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. Pag. 172.

²²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Pag. 590.

Na defesa do caráter constitucional dos tratados de direitos humanos, dos quais o Brasil é signatário, alguns autores entendem que os §§ 1º e 2º, do art. 5º, da CF/88, funcionam como garantes da sua aplicabilidade direta. Assim, eventuais conflitos entre o tratado e a Constituição deveriam ser resolvidos pela aplicação da norma mais favorável à vítima, titular do direito, tarefa hermenêutica da qual estariam incumbidos os tribunais nacionais e outros órgãos de aplicação do direito.²²¹

Na sistemática constitucional, os tratados, acordos e atos internacionais só se convertem em regra jurídica interna se, após assinatura por preposto do Poder Executivo, forem referendados pelo Congresso Nacional e ratificados por decreto do presidente da República. A ratificação é ato administrativo unilateral que o Estado, pessoa jurídica de direito internacional público, convalida a assinatura previamente consignada no tratado e consente, de forma cabal, os encargos internacionais acordados. Necessariamente expresso, pois não se pode admitir ratificação tácita, envolve, *prima facie*, a participação dos poderes Executivo e Legislativo (art.49, I, CF) para evitar erro, dolo, coação ou qualquer outro vício na sua celebração.²²²

Os tratados de direitos humanos, porém, para alguns doutrinadores, têm vigência interna imediata, sem intermediação legislativa; ingressam na ordem jurídica nacional no nível das normas constitucionais e, diretamente, criam situações jurídicas subjetivas em favor dos brasileiros e estrangeiros residentes no país. Para eles, o § 1º, do art. 5º, da CF, quando afirma que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, abrange igualmente as normas internacionais definidoras desses direitos e garantias, como consequência de sua integração automática no sistema de direitos da Constituição.²²³

Apesar da interessante argumentação proposta por essa tese, porém, parece que a discussão em torno do *status* constitucional dos tratados de direitos humanos foi de certa forma esvaziada pela promulgação da Emenda

²²¹ PIOVESAN, Flávia. “A Constituição brasileira de 1988 e os tratados internacionais de proteção de direitos humanos” *Temas de direitos humanos* – 2ª ed. – São Paulo: Max Limonad, 2003. Pag. 44.

²²² MALHEIROS, Emerson. *Curso de direitos humanos* – 3ª ed. – São Paulo: Atlas, 2016. Pag. 67.

²²³ SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição* – 9ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2014. Pag. 182.

Constitucional nº 45/2004 que trouxe a incorporação do § 3º, ao referido artigo 5º, estabelecendo as formalidades obrigatórias que os tratados internacionais sobre direitos humanos deveriam cumprir junto ao Congresso Nacional para que aí sim e, só então, se equiparem às emendas constitucionais.

Temos aí um § 3º regulando interpretativamente cláusula do § 2º, a dizer que os tratados e convenções sobre direitos humanos só se incorporarão ao Direito interno com o *status* de norma constitucional formal se os decretos legislativos por meio dos quais o Congresso Nacional os referenda (art. 49, I, CF) forem aprovados com as mesmas exigências estabelecidas no art. 60 para aprovação das emendas constitucionais, ou seja, discussão e votação em ambas as Casas do Congresso Nacional em dois turnos e aprovação por três quintos dos votos de seus membros. Direito Constitucional formal, porque só nesse caso adquirem a supremacia própria da Constituição, pois de natureza constitucional material o serão sempre, como o são as normas sobre direitos humanos.²²⁴

Em termos práticos, trata-se de uma declaração eloquente de que os tratados já ratificados pelo Brasil, anteriormente à mudança constitucional e não submetidos ao processo legislativo especial de aprovação não podem ser comparados às normas constitucionais. Não se pode tão pouco negar que a reforma acabou por ressaltar o caráter especial dos tratados de direitos humanos em relação aos demais tratados de reciprocidade entre Estados pactuantes, conferindo-lhes lugar privilegiado no ordenamento jurídico.²²⁵

É mais consistente a interpretação que atribui a característica de supralegalidade aos tratados e convenções de direitos humanos, sendo eles infraconstitucionais, porém diante de seu caráter especial em relação aos demais atos normativos internacionais, também seriam dotados de um atributo de supralegalidade. Assim, os tratados de direitos humanos não poderiam afrontar a supremacia da Constituição, mas teriam lugar especial reservado no ordenamento jurídico. Equipará-los à legislação ordinária seria subestimar o

²²⁴ SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição* – 9ª ed. – São Paulo:Malheiros, 2014. Pag. 182.

²²⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional* – 8ª ed. – São Paulo:Saraiva, 2013. Pag. 594.

seu valor especial no contexto do sistema de proteção dos direitos das pessoas humanas.²²⁶

Aliás, esse entendimento acabou consagrado no Supremo Tribunal Federal, através do voto-vogal do Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do RE 466.343-1²²⁷, conforme trecho que se destaca:

“Tendo em vista o caráter supralegal desses diplomas normativos internacionais, a legislação infraconstitucional posterior que com eles seja conflitante também tem sua eficácia paralisada.”²²⁸

2.3.3. A proibição da prisão por dívida na legislação brasileira

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, adotada no âmbito da Organização dos Estados Americanos, em São José da Costa Rica, em 22 de novembro de 1969, entrou em vigor internacional em 18 de junho de 1978, tendo entrado em vigor no Brasil com a carta de adesão a essa convenção aos 25 de setembro de 1972, foi promulgada através do Decreto nº 678, em 6/11/1992, a partir do qual “deverá ser cumprida tão inteiramente como nela se contém”.²²⁹

Com a promulgação do Tratado através do decreto do Chefe do Executivo recebeu aquele ato a ordem de execução, passando assim, a ser aplicado de forma geral e obrigatória.²³⁰

A Convenção Americana de Direitos Humanos – Pacto de São José da Costa Rica – reafirma o propósito dos Estados Americanos em consolidar no continente, dentro do quadro das instituições democráticas, um regime de liberdade pessoal e de justiça social, fundado no respeito dos direitos humanos essenciais e, diferentemente da Declaração Universal, o Pacto de São Jose da Costa Rica não traz somente normas de caráter material, prevendo órgãos competentes para conhecer dos assuntos relacionados com o cumprimento dos compromissos assumidos pelos Estados Partes. Esses órgãos são a

²²⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 8ª ed. São Paulo:Saraiva, 2013. Pag. 600.

²²⁷ Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur323/false>

²²⁸ Idem

²²⁹ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm

²³⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. Pag. 168.

Comissão Interamericana de Direitos Humanos e a Corte Interamericana de Direitos Humanos.²³¹

Em face desse catálogo de direitos constantes da Convenção Americana, o Estado Parte tem a obrigação de respeitar e assegurar o livre e pleno exercício desses direitos e liberdades, sem qualquer discriminação. Cabe ainda ao Estado parte adotar as medidas legislativas e de outras naturezas que sejam necessárias para conferir efetividade aos direitos e liberdades enunciados.²³²

O conteúdo essencial do artigo 7º da Convenção Americana corresponde à proteção da liberdade individual em face de qualquer interferência ilegal ou arbitrária do Estado e se desdobra em duas diferentes, porém complementares vertentes: a previsão geral do inciso primeiro e as garantias específicas quando da privação de liberdade, dispostas nos incisos seguintes. Por isso, a violação de quaisquer deles implica vulneração do inciso primeiro, pois a falta de respeito das garantias da pessoa privada de liberdade desemboca, em suma, na falta de proteção do próprio direito à liberdade desta pessoa.²³³

Para que a privação de liberdade seja adequada aos padrões convencionais, é necessário que ocorra em conformidade às causas e condições (aspecto matéria) e aos procedimentos (aspecto formal) objetivamente definidos nas Constituições e nas leis internas dos Estados Partes. As disposições de direito interno devem ser compatíveis com as garantias previstas na Convenção Americana. Sem o atendimento aos aspectos materiais e formais previstos em lei, a privação de liberdade é ilegal e contrária à Convenção Americana.²³⁴

²³¹ MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. Pag. 39.

²³² PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e justiça internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano*. São Paulo: Saraiva, 2006. Pag. 89.

²³³ PIOVESAN, Flávia, FACHIN, Melina Girardi e MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Comentários à Convenção Americana sobre Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pag. 83

²³⁴ PIOVESAN, Flávia, FACHIN, Melina Girardi e MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Comentários à Convenção Americana sobre Direitos Humanos*- Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pag. 85.

O artigo 7.7. expressamente dispões que “Ninguém deve ser detido por dívida”. A vedação da detenção por dívidas com essa amplitude é exclusiva da Convenção Americana, dispositivos semelhantes, porém limitados a questões de ordem civil, são encontrados tanto na Declaração Americana de Direito e Deveres do Homem, cujo art. 25, II, determina: “ninguém pode ser preso por deixar de cumprir obrigações de natureza claramente civil”²³⁵; quanto no Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, cujo art. 11 dispõe: “ninguém poderá ser preso apenas por não pode cumprir com uma obrigação contratual”.²³⁶

O que torna, porém, singular a disposição do instrumento é a previsão expressa de que se excluem da vedação os mandados de prisão expedidos por conta de inadimplemento de obrigação de caráter alimentar. Nestes termos, autoriza-se, tão somente, a privação de liberdade na hipótese de não pagamento de pensão alimentícia pelo seu caráter existencial ante a sua finalidade de manutenção da subsistência.²³⁷

Nesse ponto, o dispositivo ganha paridade com o dispositivo constitucional brasileiro, aliás, sua limitação a questões de ordem civil foram expressamente estabelecidas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do ARE 999.425-SC, sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que ali declarou: “O artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 não padece do vício de inconstitucionalidade, porque o artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal tem âmbito normativo restrito às sanções de natureza puramente civil”.²³⁸

O que não se pode negar, contudo, é que a prisão proibida pela norma supralegal, contida no tratado internacional (art.7.7 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos) abrange a prisão penal e a criminalização do inadimplemento de ICMS, que constitui dívida tributária, não pode prevalecer porque prevista em lei ordinária (art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990), hierarquicamente inferior.

²³⁵ Disponível em https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao_americana.htm

²³⁶ Disponível em <http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/onu/doc/pacto2.htm>

²³⁷ PIOVESAN, Flávia, FACHIN, Melina Girardi e MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Comentários à Convenção Americana sobre Direitos Humanos*- Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pag. 99.

²³⁸ Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12576805>

3. A CRÍTICA

3.1. Os acertos da decisão de Primeira Instância

É incrível como a decisão proferida por Antonio Marcos Dexter, juiz substituto no recôndito município de Brusque, Estado de Santa Catarina, acabou tomando contornos de discussão nacional a estabelecer a base para a formação de um novo paradigma penal. A partir de poucas palavras, num raro poder de síntese, que só os grandes sábios e após longas jornadas são capazes de ostentar, aliou um conhecimento profundo sobre o espinhoso tema do imposto estadual do ICMS a um respeito obsequioso aos cânones do Direito Penal.

Sua Excelência, com muita propriedade afirmou que “o empresário, na condição de contribuinte de direito do ICMS, que declara devidamente suas operações tributárias, mas deixa de recolher o valor devido no prazo legal, não comete o crime de apropriação indébita tributária prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990”, absolvendo sumariamente os réus do caso paradigmático.

Afirmou o juiz Dexter, no desenvolvimento do julgado, que o empresário não é substituto tributário porque o tributo é devido por ele, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária com o fisco estadual, na qualidade de contribuinte, já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria), pela sistemática própria de cálculo do ICMS devido “por dentro”, conjecturou que o valor devido não é técnica e economicamente cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria.

Esse posicionamento foi atacado pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, sem antes ter passado por grande intenso debate jurídico que ao fim e ao cabo não reverenciou nem a síntese, nem o conhecimento profundo da sistemática do imposto estadual, muito menos os cânones do Direito Penal.

Os acertos da decisão de primeira instância foram vários e passamos a analisar os principais pontos invocados.

De início, o magistrado reconheceu que a materialidade do delito em questão, por se tratar de norma penal em branco, deverá ter o seu sentido retirado das normas tributárias que definem, restringem, limitam e orientam os elementos normativos do tipo. Está no Direito Tributário a fonte que norteou a exata compreensão dos institutos que forma utilizados pelo legislador da norma penal e que definem o tipo em questão.

A decisão monocrática não trata o imposto estadual como indireto, quando o contribuinte desconta ou cobra valor de terceiro que depois repassa ao fisco, muito pelo contrário, afirma sê-lo direto ao consignar que “o valor do tributo não é técnica e economicamente cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria”.

O fenômeno da repercussão é a transferência do ônus de um tributo do contribuinte de direito, aquele que está legalmente obrigado a fazer o pagamento, para o contribuinte de fato, aquele que ao final suporta o ônus correspondente.

Nestes casos, o contribuinte é a pessoa que efetivamente paga ou dela é descontado o tributo, como exemplo de “descontado” destaca-se o Imposto de renda retido na fonte, quando o contribuinte tem valor descontado de seu salário na fonte (antes do seu recebimento) pelo empregador que recolhe aos cofres públicos posteriormente. Como exemplo de “cobrado” tem-se o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que é acrescido ao valor da mercadoria no momento da aquisição e pago diretamente pelo consumidor ao comerciante, que posteriormente recolhe aos cofres públicos.

Nos dois casos o contribuinte é quem sofre economicamente o desconto ou a cobrança e é em seu nome que o imposto será lançado e recolhido. Diante da ocorrência do fato gerador, o poder público abre com eles uma relação jurídico-tributária, cuja obrigação é o pagamento do tributo, que será realizado por terceiro.

Nestes dois exemplos fica clara a situação da substituição tributária, quando a lei estabelece que quem recolhe o tributo é o terceiro que descontou ou cobrou do contribuinte o valor do tributo.

Não é o caso dos autos porque o juiz Dexter entendeu que o valor do ICMS em operação própria não é cobrado do consumidor, sendo que este sequer faz parte da relação jurídico-tributária. O contribuinte (sujeito passivo da obrigação) é o próprio comerciante e o valor devido ao fisco é débito seu, de ninguém mais.

Embora na regra matriz da formação do fato gerador esteja contida a transação da mercadoria, outros elementos também a compõe. O preço da mercadoria é composto por diversos custos operacionais, mas o crédito tributário nasce de uma intrincada conta corrente mantida pelo comerciante, que envolve o resultado do cálculo de créditos e débitos de operações em cadeia realizadas entre o comerciante e outros consumidores, em operações diferentes entre si, além de envolver também diversos fornecedores integrantes dessa mesma cadeia econômica.

A própria sistemática do ICMS afasta essa interpretação “caso a caso”, tanto que o valor destacado na Nota Fiscal de cada operação isoladamente não resulta em dívida do comerciante para com o fisco estadual, nem os diversos consumidores e fornecedores que operaram naquela cadeia irão integrar a sujeição passiva tributária.

No caso do ICMS próprio, a relação fisco-contribuinte se estabelece somente entre o comerciante e o fisco estadual e o crédito tributário se materializa a partir da combinação de todos os movimentos comerciais realizados por ele em determinado período.

Há, porém, situações especiais em que o ICMS poderá ser cobrado por substituição tributária, mas são casos excepcionais e não era o caso tratado no processo paradigmático, daquilo que a doutrina convencional chamar de ICMS próprio.

Aliás, a jurisprudência da Sexta Turma do STJ tradicionalmente entendia que a previsão típica contida no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, somente teria aplicabilidade nos casos de substituição tributária.²³⁹

²³⁹ No sentido do texto: RHC n. 36.162/SC, AgRg no Resp n. 1.465.259/GO, REsp n. 1.543.485/GO, RHC n. 77.031/SC e AgRg n. 1.632.556/SC

A figura da substituição tributária altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária principal (recolhimento) para um terceiro que não praticou diretamente o fato gerador, mas tenha com ele alguma vinculação, neste caso o imposto deverá ser antecipado em algum momento da cadeia econômica como substituição das etapas anteriores ou posteriores.

No caso do ICMS a substituição tributária pode-se dar “para trás” (imposto diferido), quando a lei transfere a responsabilidade pelo pagamento integral do imposto de operações anteriores. Pode-se dar “para frente” quando a lei determina ao contribuinte a antecipação total do pagamento do imposto sobre operações subseqüentes, cujo valor ainda se desconhece.

Em ambos os casos, que ocorrem apenas por conveniência do Fisco, para facilitar-lhe a fiscalização e o controle, a substituição tributária do ICMS tem caráter excepcional e é direcionado a alguns tipos de transação mercantil que envolve grandes cadeias pulverizadas de distribuição (para frente) ou de fornecimento (para trás).

Não é o caso dos autos, como tratou com toda a clareza Sua Excelência, o juiz monocrático na decisão de primeira instância catarinense, os réus, na qualidade de comerciantes, ou contribuintes do ICMS próprio, são os sujeitos passivos da obrigação tributária por terem ligação direta e imediata com o fato gerador (circulação da mercadoria).

Outra questão exemplarmente tratada na decisão em comento, proferida pelo juiz Dexter, esteve ligada a questão do dolo. No caso em tela, as Declarações de informação do ICMS e Movimentação Econômica (DIME's), regularmente apresentadas à Secretaria da Fazenda Estadual, dão cabo do cumprimento por parte dos acusados de todas as obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária para o caso. O descumprimento apenas da obrigação principal (pagamento do tributo) sem qualquer indicativo de que tenham incorrido em fraude, artil ou simulação, afasta o dolo especial que o tipo penal exige e retira qualquer legitimidade para apreciação da matéria sob a esfera do Direito Penal.

Para Sua Excelência: “referida conduta caracteriza mero inadimplemento tributário que não pode ser criminalizado, sob pena de se constituir hipótese de prisão civil por dívida (CF/1988, art. 5º, LXVII)”.

Aqui, porém, a decisão monocrática merece uma correção. Embora de natureza constitucional material, as normas sobre direitos humanos ingressam na ordem jurídica nacional no nível das normas constitucionais e, diretamente, criam situações jurídicas subjetivas em favor dos brasileiros e estrangeiros residentes no país. Para alguns doutrinadores o § 1º, do art. 5º, da CF, quando afirma que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, abrange igualmente as normas internacionais definidoras desses direitos e garantias, como consequência de sua integração automática no sistema de direitos da Constituição.²⁴⁰

Apesar da interessante argumentação proposta por essa tese, porém, parece que a discussão em torno do *status* constitucional dos tratados de direitos humanos foi de certa forma esvaziada pela promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004 que trouxe a incorporação do § 3º, ao referido artigo 5º, estabelecendo as formalidades obrigatórias que os tratados internacionais sobre direitos humanos deveriam cumprir junto ao Congresso Nacional para que aí sim e, só então, se equiparem às emendas constitucionais.

Em termos práticos, trata-se de uma declaração eloquente de que os tratados já ratificados pelo Brasil, anteriormente à mudança constitucional e não submetidos ao processo legislativo especial de aprovação não podem ser comparados às normas constitucionais. Não se pode tão pouco negar que a reforma acabou por ressaltar o caráter especial dos tratados de direitos humanos em relação aos demais tratados de reciprocidade entre Estados pactuantes, conferindo-lhes lugar privilegiado no ordenamento jurídico.²⁴¹

É mais consistente a interpretação que atribui a característica de supralegalidade aos tratados e convenções de direitos humanos, sendo eles infraconstitucionais, porém diante de seu caráter especial em relação aos

²⁴⁰ SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição* – 9ª ed. – São Paulo:Malheiros, 2014. Pag. 182.

²⁴¹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Pag. 594.

demais atos normativos internacionais, também seriam dotados de um atributo de supralegalidade. Aliás, esse entendimento acabou consagrado no Supremo Tribunal Federal, através do voto-vogal do Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do RE 466.343.²⁴²

O artigo 5º, inciso LXVII, invocado por sua Excelência, o Juiz Dexter, para condenar a criminalização do inadimplemento de tributo, já foi afastado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE nº 999.425-SC, sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski que, além de confirmar a constitucionalidade do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, delimitou o espectro de alcance do referido artigo constitucional quando afirmou ter seu “âmbito restrito às sanções de natureza puramente civil”.

Assim, corrigindo a decisão monocrática quanto ao fundamento legal invocado na proibição da criminalização do inadimplemento tributário à infração ao art. 7º, 7 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de São José da Costa Rica – conforme acima exposto, norma infraconstitucional e supralegal, plenamente vigente em nosso ordenamento jurídico.

3.2. Os erros do Acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina

Ao contrário do entendimento exposto na primeira instância, o Desembargador Relator do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Sérgio Rizelo, de antemão entendeu o ICMS como imposto indireto “no qual o ônus da incidência tributária é transferido pelo contribuinte a terceiro, por meio de sua inclusão no preço da mercadoria”.

Não partiu da boa técnica o referido julgador porque diante de um tipo penal em branco, o seu entendimento é retirado do Direito Tributário, na sua legislação de regência.

O preenchimento de elementos do tipo penal por meio de conceitos, normas ou atos oriundos do direito administrativo consiste na denominada assessoriedade administrativa do direito penal, que remete à idéia de auxiliar na construção do tipo penal, abarcando não só as situações de efetiva

²⁴² Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur323/false>

dependência, mas também aquelas de mera complementação conceitual ou normativa.²⁴³

Não há norma tributária que tenha afastado a responsabilidade do contribuinte do ICMS próprio do pagamento do tributo ou que tenha estabelecido qualquer vínculo jurídico entre o Fisco e terceiro. Há no caso uma presunção baseada em eventual efeito econômico da cadeia comercial e que estaria a indicar o consumidor final como aquele sobre o qual recairiam os efeitos tributários, ao arrepio do que estabelece expressamente a norma tributária, que prevê o fenômeno da repercussão em outras e específicas circunstâncias.

Trata-se de um raciocínio que até poderia ser considerado, não fossem dois entraves de ordem principiológica, de matiz constitucional, voltada a impedir a fixação desse entendimento em norma concreta (julgamento) para fins de condenação penal.

Inicialmente, com esse raciocínio, fere-se o princípio da legalidade, insculpido no artigo 1º do Código Penal e no artigo 5º, XXXIX, da CF/1988, princípio basilar do sistema penal que diz que “não há crime sem lei que o defina”. Para se entender o significado da expressão legal “sujeito passivo da obrigação”, a legislação tributária no caso do ICMS próprio indica o comerciante como sendo o contribuinte desse imposto, não podendo o Desembargador, no caso concreto, transferir a responsabilidade tributária para terceiro quando a lei assim não o prevê, baseado em raciocínio econômico estranho à legislação de regência.

O Direito Penal, como sistema de normas constituídas de preceito e sanção, possui uma única e exclusiva fonte formal: a lei, nas dimensões características do princípio da legalidade, como *lex scripta* (proibição do costume), *lex praevia* (proibição de retroatividade), *lex stricta* (proibição da analogia) e *lex certa* (proibição de indeterminação).²⁴⁴

²⁴³ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito penal ambiental: viabilidade – efetividade – tutela por outros ramos do direito* – São Paulo: Saraiva, 2010. Pag. 67

²⁴⁴ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral. 6ª ed. Curitiba: ICPC, 2014. Pag. 67*

Não se pode esquecer que na aplicação da lei penal sempre se tem de um lado o Estado, todo poderoso, e do outro lado, o indivíduo, geralmente a carecer de proteção contra os abusos de autoridade. Por isso, a interpretação benigna da norma penal há de prevalecer sempre que houver dúvida, seja quanto ao fato imputado ao acusado, seja quanto à norma na qual a acusação pretende fazer a sua capitulação.²⁴⁵

A adoção de uma interpretação ampliativa do espectro acusatório é vedada pelo princípio do *Favor Rei* que apenas autoriza, para acusação, o uso da interpretação restritiva. No caso, o Desembargador estendeu ao alcance da norma penal acusatória uma presunção que entendeu suficiente para enquadrar o fato à norma. Como se verifica do conteúdo do seu voto: “A variação entre os valores gastos pelo contribuinte a título de aquisição de mercadoria e o saldo derivado das vendas não se pode afastar a conclusão de ter havido incidência do tributo e transferência de seu ônus a terceiro.”

Portanto, para o Desembargador Rizelo, o tributo nasce apenas se houver diferença entre o preço de compra e o preço de venda. Mera hipótese, já que a precificação da mercadoria leva em conta diversos pressupostos extrínsecos e intrínsecos de livre composição e conveniência do comerciante. Não se podendo prejulgar como certo, fato absolutamente incerto, mercê dos diversos desafios a que são submetidos os comerciantes no dia a dia do mercado brasileiro.

Se, é incerta a incidência do tributo do ICMS em cada operação, certamente que a sua transferência a terceiro não ocorrerá, porque como dito acima, o lançamento é contra o comerciante e constitui dívida ativa dele próprio, não envolvendo terceiro, segundo os ditames da lei tributária, fonte primária da exegese da lei penal em comento.

Pior sorte não assiste ao voto do Desembargador Rizelo quando trata da questão do dolo. Conforme ali se lê: “declarado o tributo pelo sujeito passivo nas DIME’s, era dever seu o recolhimento dos valores aos cofres públicos.” Numa verdadeira inversão do raciocínio da denúncia espontânea tributária.

²⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 20018, Pag. 44.

O Código Penal não descriminaliza a denúncia espontânea, apenas atenua a aplicação da pena, nos termos do seu artigo 65. O Código Tributário Nacional, porém, no seu artigo 138 e parágrafo único, afasta a incidência de penalidade ao contribuinte que “espontaneamente declara o imposto devido antes de qualquer procedimento administrativo”.

Alguns doutrinadores, aliás, sustentam que a extinção da punibilidade pelo pagamento, prevista originalmente no artigo 14, da Lei nº 8.137/1990, depois revogada e hoje prevista nos §§ 4º e 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, fez-se necessário frente ao artigo 138 do CTN que regula a denúncia espontânea. Se a conduta mais tênue (ilícito fiscal) viu-se contemplada com a exclusão da responsabilidade fiscal, seria uma aberração jurídica admitir-se a persistência da responsabilidade penal no mesmo caso.

De qualquer sorte, não é crível que para o Desembargador Rizelo, ao invés de excludente de ilicitude fiscal ou atenuante na esfera penal, a denúncia espontânea realizada pelos réus no caso concreto, seja tido como comprovação do dolo especial e necessário para configurar o tipo penal em comento. Um ato positivo acabou por converter-se em negativo para pura conveniência da condenação penal.

O Direito Tributário refere apenas a dois tipos de infração: objetiva (material) e subjetiva (formal). Serão objetivas as que independem da intenção do agente, quando tratar-se do descumprimento apenas de uma obrigação principal, sem transgressão de uma ou mais obrigações acessórias (impostas como instrumento de colaboração às atividades da administração fazendária). Apura-se apenas o resultado e ao contribuinte a sanção virá pelo simples inadimplemento tributário (descumprimento da normativa do pagamento).²⁴⁶

Por outro lado, as infrações subjetivas ou formais, requerem a presença do dolo e da culpa, sem o que o resultado não poderá ser imputado ao agente. Neste caso, a Administração, além do resultado, terá que indicar o nexo entre a

²⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. Pag. 762.

conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o aspecto volitivo, justamente porque integra o vulto típico da infração.²⁴⁷

No caso sob exame, trata-se à evidência, de infração objetiva, meramente material, sem nenhum descumprimento a qualquer obrigação acessória, já que o crédito tributário foi declarado pelo contribuinte à Fazenda que apenas referendou o lançamento havido. Se não houve dolo nem culpa a ser apreciado sequer pela autoridade fazendária, quanto menos o seria pela autoridade penal.

Por fim, num arroubo de Direito Penal Simbólico, acrescentou ao seu raciocínio, o Desembargador Rizelo, que “a criminalidade econômico-financeira impede a realização dos objetivos constitucionais do Estado, por desestruturar economicamente o aparelho governamental voltado à concretização daqueles direitos e garantias e, por isso, carece ser censurada exemplarmente.”

Mais uma vez sem nenhum dado econômico crível, presumiu o Desembargador Rizelo que o comportamento do réu, no caso concreto, estaria a “desestruturar economicamente o aparelho governamental”. Quebrou-se com isso diversos princípios penais de matiz constitucional: da razoabilidade; da proporcionalidade; da subsidiariedade; da ofensividade; da *ultima ratio*, além de também esbarrar no princípio processual penal da lealdade processual.

É importante frisar que as despesas públicas não se destinam exclusivamente à atenção da pauta social, muito pelo contrário, maior parte está comprometida com o custeio da máquina pública. Gastamos 13% do Produto Interno Bruto – PIB com servidores públicos, mais do que países como Alemanha e Suécia, que ostentam um *welfare state* muito mais antigo e abrangente que o nosso e muito acima da média latino-americana. O Estado brasileiro se tornou, ao longo do tempo, um exercício de apropriação. Temos um dos sistemas de Justiça mais caros do mundo, se não o mais caro, custando 1,8% do PIB, contra 0,33% na média europeia. O governo federal paga 96% a mais a seus funcionários do que o setor privado em funções

²⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. Pag. 762

similares, se tornando ele mesmo um gerador de desigualdade, em um país já muito desigual.²⁴⁸

O Banco Mundial estabelece um ranking sobre a facilidade de se realizar negócios nos países. Nesse ranking que classifica 190 economias do mundo, a facilidade de realizar negócios é avaliada através de uma média de 10 fatores, que vão desde o processo de abertura de empresas, emissão de licenças e autorizações, contratação de eletricidade, acesso ao crédito, pagamento de impostos, etc. Entre as 190 economias pesquisadas, o Brasil ocupa a 124ª posição, abaixo de Lesoto (122ª) e Senegal (123ª) e logo acima de Paraguai (125ª) e Argentina (126ª). Estamos em 133ª posição em facilidade de registro de propriedades, 138ª na facilidade de abrir empresa, 170ª em obter licenças e permissões para construção e na parte tributária, ocupamos a incômoda 184ª posição, um dos piores sistemas tributários do mundo.²⁴⁹

Nestas condições, não há nada que o réu, no caso concreto, pudesse fazer para alterar essa condição, muito menos o Direito Penal aqui invocado como *prima ratio*. A visão do Direito Penal como único instrumento eficaz de pedagogia político-social, como mecanismo de socialização, de civilização, de suporte às ações sociais do Estado Social supõe uma expansão inútil, na medida em que transfere ao Direito Penal fardo que ele não pode carregar.

O caráter simbólico é um elemento do Direito Penal, mas o simbolismo retratado no Acórdão em comento é grave vício em razão da extensa deslegitimidade que padece. No momento da aplicação da legislação pelos operadores do Direito, no momento da concretização da norma pessoal o interprete deve estar municiado dos melhores elementos e técnicas que possam lhe assegurar uma decisão o mais consentânea possível com a dinâmica da realidade.²⁵⁰

Embora diante da normatividade dos princípios, a que obriga todos os agentes públicos, do legislador ao carcereiro, não há dúvidas que recai sobre o

²⁴⁸ SCHULER, Fernando. “A República do Privilégio”. Revista Veja. Editora Abril, edição 2739 – ano 54 – nº 20, de 26 de maio de 2021. Pag. 22.

²⁴⁹ BARIAONI, Estéfano. “Reformas estruturais: facilidade em fazer negócios”. Coluna Xequé-Mate. Caderno de Economia. Correio Popular. Ano 94, Nº 30054 de 18/04/2021. Pag. A11.

²⁵⁰ Souza, Luciano Anderson. *Expansão do Direito Penal Globalizado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 165.

juiz o principal papel de tutela. Epicentro dessas garantias, não lhe cabe representar o papel de quem combate a criminalidade como um braço da segurança pública, alguém que está na linha de frente da luta contra impunidades diversas, ao revés, dentro do sistema constitucional, o juiz, fundamentalmente, exerce um papel de garantidor dos direitos humanos, inclusive e principalmente na defesa das prerrogativas de qualquer cidadão inadimplente de não se ver perseguido criminalmente por suas dívidas, especialmente aos protegidos pelo Direito Tributário.

Certamente não é papel do Poder Judiciário fiscalizar o recolhimento de impostos, esta é função exclusiva do Poder Executivo, nos termos do Código Tributário Nacional “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º). Não se pode jamais confundir o interesse público que justifica o direito de punir com as denominadas razões de Estado.

Todos esses vícios foram percebidos no Acórdão que, apesar deles, por unanimidade, acolheu o apelo do Ministério Público para rever a absolvição sumária concedida na primeira instância, devolvendo-se a ação penal para sua instrução e final julgamento por apropriação indébita de ICMS próprio, regularmente declarado.

3.3. Os erros e acertos na uniformização do Superior Tribunal de Justiça

Inconformada com a decisão referida no capítulo anterior, a Defensoria Pública submeteu a matéria ao Superior Tribunal de Justiça em sede de Habeas Corpus, tendo sido o Ministro Rogério Schietti Cruz designado para relatar o feito.

Do seu voto, percebeu-se o enfrentamento de antiga controvérsia que jazia entre a Sexta e a Quinta Turmas daquela Corte, integrantes da Terceira Seção (especializada em matéria penal), cujo desfecho, após extenso debate e por maioria de votos, provocou a pacificação do entendimento dessa Seção sobre o tema e, portanto, do Superior Tribunal de Justiça institucionalmente.

Muito embora todos os esforços argumentativos despendidos, a decisão majoritária, porém, não prescinde de uma análise crítica, como se fará a seguir.

De início, enfatizou o Ministro Schietti: “o dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado”.

Mais uma vez, tentou-se catapultar o Poder Judiciário como garantidor do controle fiscal “máxime porque a Tutela Penal da Ordem Tributária, com viés sócio-democrático, está atrelada a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos”.

Reitera-se que não é papel do Poder Judiciário fiscalizar o recolhimento de impostos, esta é função exclusiva do Poder Executivo, nos termos do Código Tributário Nacional “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º). Não se pode jamais confundir o interesse público que justifica o direito de punir com as denominadas razões de Estado.

Embora diante da normatividade dos princípios, a que obriga todos os agentes públicos, do legislador ao carcereiro, não há dúvidas que recai sobre o juiz o principal papel de tutela. Epicentro dessas garantias, não lhe cabe representar o papel de quem combate a criminalidade como um braço da segurança pública, alguém que está na linha de frente da luta contra impunidades diversas, ao revés, dentro do sistema constitucional, o juiz, fundamentalmente, exerce um papel de garantidor dos direitos humanos, inclusive e principalmente na defesa das prerrogativas de qualquer cidadão inadimplente de não se ver perseguido criminalmente por suas dívidas, especialmente aos protegidos pelo Direito Tributário.

Na explanação da figura típica, o Ministro Schietti parte da analogia com o crime de apropriação indébita patrimonial, prevista no Código Penal (art. 168). A analogia, como método de pensamento comparativo de grupos de casos, significa aplicação da lei penal a fatos não previstos, mas semelhantes aos fatos previstos. O processo intelectual de analogia, fundado normalmente no chamado “espírito da lei”, encobre a criação judicial de direito novo, mediante “juízos de probabilidade” da psicologia individual, assim resolvidos no Direito Penal: se o resultado concreto representa prejuízo para o réu, constitui

analogia proibida; se o significado concreto representa benefício para o réu, constitui analogia permitida.²⁵¹

É válida e correta a colaboração regulamentar na normativa sancionadora, ou seja, a remissão da norma penal em branco a disposições regulamentares quando isso é obrigado pela natureza das coisas e sempre que se cumpram certos requisitos: i) que o reenvio normativo seja expresso e esteja justificado em razão do bem jurídico protegido; ii) que a própria disposição penal já contenha o núcleo essencial da proibição, quer dizer, que seja a lei descritiva da tipicidade e não a norma de inferior categórica hierárquica ou da mesma categoria a que determine a matéria de proibição; iii) que se satisfaçam as exigências de certeza na delimitação da conduta delituosa, salvaguardando-se assim a função de garantia do tipo, com a possibilidade de que o cidadão conheça o comportamento que se incrimina penalmente, de sorte que só sejam infrações penais as ações e omissões subsumíveis na norma com categoria de lei.²⁵²

Ocorre que no voto em análise, fez-se equivalência entre o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 (apropriação indébita tributária) com o crime previsto no artigo 168 do Código Penal (apropriação indébita patrimonial) como fundamento para negar direito aos réus. Trata-se à evidência de aplicação da analogia *in malam partem*, proibida na doutrina penal, posição consagrada na jurisprudência, como restou consignado em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal.²⁵³

Tudo para tentar “consertar”, a seu entender, o mau uso dado pelo legislador ao utilizar-se das expressões “cobrar” e “descontar” na aplicação da lei penal ao inadimplemento do ICMS próprio, recorrendo, no enfoque penal, ao uso da semiótica, para tentar dar um brilho supostamente científico à interpretação gramatical, aquela que toda a doutrina classifica de a mais rasa e superficial forma de hermenêutica jurídica, para consignar que “cabe ao

²⁵¹ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. 6ª ed. Curitiba: ICPC Edições, 2014. Pag. 21.

²⁵² MOLINA, Antonio Garcia-Pablos e GOMES, Luis Flávio. *Direito Penal: Fundamentos e Limites do Direito Penal*. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. Pag. 566.

²⁵³ No sentido do texto: HC 126315, da relatoria no Ministro Gilmar Mendes; Ing 2424, da relatoria do Ministro Cezar Peluso; ADO 26, da relatoria do Ministro Celso de Mello; Ing 1145, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

interprete construir o seu conteúdo atribuindo significado à idéia suscitada pelas palavras nela contidas e extrair-lhes valores, de modo que se possa visualizar as suas relações com as realidades que exprimem e a forma de sua aplicação pragmática.”

O tipo penal insculpido no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 não foi pensado para abarcar a figura tributária do ICMS próprio e a distorção que foi adotada pelo Ministro Schietti para enquadrá-lo começa com problemas pela interpretação gramatical, porque a letra da lei é o primeiro anteparo a dificultar essa tarefa.

A capacidade do legislador na delimitação da forma modelar do tipo penal exige profundo conhecimento do objeto de tutela e, neste caso, não revela nenhum erro originário de redação por parte do legislador, mas sim do aplicador que tenta a qualquer modo ultrapassar o princípio da taxatividade para ampliar o espectro de ação do tipo penal.

Não satisfeito com a analogia com o crime patrimonial, o Ministro Schietti fez uma segunda analogia, com os crimes de apropriação indébita previdenciária, previstos nos artigos 168-A e 337-A, ambos do Código Penal, desta vez para justificar o uso da interpretação sistemática para, mais uma vez, equiparar desiguais e concluir que “neles a conduta recai sobre aquele que tem a responsabilidade, por substituição tributária, de recolher contribuição retida dos segurados.”

Em primeiro lugar, excluem-se os crimes previstos no artigo 336-A, erroneamente incluídos pelo Ministro Relator, já que por sua natureza comissiva e material guardam comparação com os crimes previstos no artigo 1º, da Lei nº 8.137/1990, não podendo, de nenhuma forma, prestarem-se a comparação com o crime em análise, omissivos e formais.

Já com relação aos crimes de apropriação indébita previdenciária, previsto no artigo 168-A do Código Penal, como também no crime de apropriação indébita tributária do Imposto de Renda, previsto no Art. 2º, inciso II, da lei nº 8.137/1990, o agente empregador desconta do salário do empregado na fonte (antes de efetuar o seu pagamento) e retém os valores

referentes à contribuição social ou ao tributo, devidos ao INSS ou à União, para depois repassá-los, na forma e no prazo prescritos em Lei. Não restam dúvidas nem na doutrina nem na jurisprudência da correta aplicação da expressão “descontado” pelo legislador nestes casos.

Os crimes de apropriação indébita previdenciária (retenção de Contribuição Social) ou tributária (retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte), porém, pouco ou nada se assemelham ao crime de apropriação indébita tributária de ICMS próprio, primeiro porque os primeiros são situações claras de substituição tributária, onde a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é transferida por lei a terceiros, assim, o vínculo jurídico-tributário se estabelece entre os empregados que sofreram o desconto, o Fisco e os responsáveis legais pelo seu recolhimento. Neste, o vínculo se verifica apenas entre o comerciante e o Fisco, sendo a relação de repercussão econômica de terceiro, mera presunção descolada da Lei.

Ainda, para a configuração daqueles (apropriação de INSS e IRRF na fonte), basta a demonstração de dolo genérico, enquanto para este (apropriação de ICMS próprio), exige-se a demonstração de dolo especial do agente, uma especial intenção de apropriar-se daquilo que não é seu. Como, aliás, restou consignado em voto do Ministro Ricardo Lewandowski, no voto vencedor que declarou a constitucionalidade do referido tipo penal no julgamento do RE 999.425-SC.²⁵⁴

“Dessa forma, as condutas tipificadas pela lei 8.137/1990, 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 a autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco, por isso os delitos previsto na Lei n. 8.137/1990 não violam o artigo 5º, inciso LXVII da Carta Magna, bem como não ferem a característica do direito

²⁵⁴ Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>

penal de configurar a *ultima rattio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.”²⁵⁵

.../...

“No ponto relevante de marcar a diferença do tipo em análise com o tipo de apropriação indébita previdenciária, prevista no artigo 168-A, do CP, cuja configuração dispensa a demonstração do especial fim de agir ou dolo específico de fraudar a previdência social. Não há necessidade de comprovação do dolo de se apropriar dos valores destinados a previdência social. O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas dentro do prazo e da formas legais, não se exigindo o *animus rem sibi habendi*, sendo portanto descabida a exigência de se demonstrar o especial fim ou dolo específico de fraudar a previdência social, como elemento essencial do tipo penal.”²⁵⁶

Portanto, a analogia *in malam partem*, como utilizada pelo Ministro Schietti, no voto sob análise, além de proibida pela doutrina e jurisprudência, por configurar uso desse mecanismo de integração da norma em prejuízo dos réus, acabou sendo completamente descabida, por tentar comparar crimes não guardam nenhuma semelhança entre si.

Destaca-se, por oportuno, passagem do voto do Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do HC n. 97261/RS quando afirmou que “na esfera penal não se admite a aplicação da analogia para suprir lacunas de modo a se criar penalidade não mencionada na lei, analogia em *malam partem*, sob pena de violação ao princípio constitucional da estrita legalidade.”²⁵⁷

Para justificar sua interpretação histórica, mais uma vez erra o referido Relator, porque ao invocar o projeto de Lei n. 4.788/1990, da relatoria do então Deputado Federal Nelson Jobin, após convertido na Lei nº 8.137/1990, valoriza redação original que separava em dois incisos o uso das expressões “descontado” (como aquele retido na fonte) e “cobrado” (como aquele recebido de terceiros através da inclusão ao preço da mercadoria).

²⁵⁵ Idem

²⁵⁶ Idem

²⁵⁷ Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur191555/false>

Esqueceu-se, porém, de citar que o próprio relator do Projeto de Lei elaborou parecer criticando exatamente essa redação original por “ferir a regra secular da legalidade e afastar a função de garantia do Direito Penal”.²⁵⁸

Com tudo isso, reconheceu o Ministro Schietti um ponto de convergência entre tributo indireto e sua repercussão econômica com o significado semântico de “cobrado”, deixando o significado da palavra “descontado” aos tributos diretos onde há responsabilidade por substituição tributária, concluindo que “especificamente no que tange ao ICMS em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam economicamente o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor”.

Segundo o Código Tributário Nacional, só existem dois tipos de contribuinte: aquele que “tem relação direta com fato gerador” (art. 121, I) e aquele que “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei” (art. 121, II).

No caso do ICMS a classificação que diferencia contribuinte de fato de contribuinte de direito, repetida como um mantra nos manuais de direito tributário, nada mais é do que uma deturpação de convicções que se amoldam numa virtualidade economicamente criada. No mundo jurídico não há regra, princípio ou postulado capaz de albergar tal distinção. O consumidor final não é o sujeito passivo do ICMS, é tão somente o possível destinatário da carga econômica do ICMS, sem integrar a relação obrigacional de natureza tributária. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, indivíduo que pratica a operação mercantil e que figura no pólo passivo da obrigação tributária correspondente.²⁵⁹

O ICMS por substituição tributária, previsto na Constituição Federal de 1988, art. 150, § 7º e regulamentado pela Lei Complementar n. 87/1996 (conhecida como Lei Kandir) nada tem haver com o caso concreto. A questão

²⁵⁸ CINTRA, Luiz Fernando, MARTINUZZO, Patrícia e FERRERIA, André. “Existe crime de apropriação indébita tributária de ICMS em operações próprias?” Migalhas, 11/11/2019. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/314813/existe-crime-de-apropriacao-indebita-tributaria-de-icms-em-operacoes-proprias>

²⁵⁹ MACHADO, Gabriel Soares dos Santos e AMARAL, Thiago Bottino. “A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio). Revista da Faculdade Mineira de Direito, v. 22, n. 44. Pag. 6.

da antecipação tributária “para frente” (progressiva), quando há antecipação do imposto incidente sobre operações subseqüentes; ou “para trás” (regressiva), quando o contribuinte assume o pagamento do imposto de operações anteriores, são figuras excepcionais criadas exclusivamente para facilitar o controle da cadeia produtiva pela administração pública.²⁶⁰

Não é disso que tratam as declarações das operações do ICMS do casal Shumacher, objeto da ação penal, que é de ICMS exclusivamente próprio e, neste ponto, o voto do Ministro Relator ao misturar as figuras do ICSM próprio com a do ICMS por substituição tributária, construiu um raciocínio invocando questões estranhas à lide, equiparando a retenção de tributos nas duas formas como se fosse a mesma coisa e, o que é pior, como se irradiasse os mesmos efeitos legais, o que demonstra nenhum respeito à legislação tributária que deveria lhe dar suporte.

A Ministra do Superior Tribunal de Justiça Maria Tereza de Assis Moura abriu divergência e acrescentou importantes ponderações, mais afeitas à seara do Direito Tributário e, portanto, construindo um raciocínio mais sólido sob o ponto de vista da assessoriedade administrativa que este ramo jurídico oferece à integração do tipo penal, respeitando os postulados de um, em auxílio ao outro.

Entendeu ela, com muita clareza, que o consumidor não é o contribuinte do imposto nem sujeito passivo da obrigação o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento devido na operação. Por não haver relação jurídica possível entre Fisco estadual e consumidor final, não é correto considerar que o imposto embutido no preço tenha sido dele “cobrado” ou “descontado”. O consumidor é, apenas, “contribuinte de fato”, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

Para a Ministra Maria Tereza, condutora do voto divergente, o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em

²⁶⁰ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. - São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 132.

nome próprio) e, muito menos, comete esse delito o comerciante que deixa de recolher, no prazo legal, o valor de ICMS referente às operações próprias, se estas foram corretamente declaradas nas Declarações de Informação do ICMS e Movimento Econômico - DIME's, sem qualquer notícia de fraude ou omissão. Sem fraude não há crime de sonegação fiscal que evidencia o fim deliberado de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social mediante artifício fraudulento.

A imposição da sanção não pode prescindir da verificação da responsabilidade, e a presença desta depende da natureza da sanção de cuja imposição se está a cogitar. Para a imposição de sanções de natureza patrimonial a responsabilidade é mais ampla. Não é necessariamente pessoal. Em se tratando, porém, de pena criminal ou pena em sentido restrito, que tem natureza estritamente pessoal, exige-se a presença de responsabilidade pessoal que decorre sempre de conduta da pessoa, fundada em culpabilidade como elemento subjetivo indispensável à punibilidade.²⁶¹

Para a Ministra Maria Tereza, eventual atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio que já foi regularmente declarado pelo contribuinte constitui inadimplência fiscal que configura ilícito administrativo passível de cobrança judicial da Dívida Ativa, mecanismos próprios de cobrança legal forçada, exclusiva da Fazenda Pública, contida na Lei das Execuções Fiscais nº 6.830/1980.²⁶²

Por certo, a incontida e crescente voracidade fiscal observada no Brasil nas últimas décadas representa sério risco de se buscar o incremento das receitas públicas mediante a algóz aplicação de multas acachapantes e demais sanções tributárias em virtude do descumprimento de obrigações fiscais triviais, atropelando os princípios retentores do Direito Tributário Sancionador.²⁶³

²⁶¹ “A sanção cível, ou administrativa por excelência é a execução forçada, ou adoção de meios coercitivos para compelir o devedor à prestação a que está juridicamente obrigado. Já a sanção penal por excelência é a pena prisional, vale dizer, a privação da liberdade corporal ou liberdade física.” MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. Pag. 13.

²⁶² Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm

²⁶³ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito Tributário Sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag.29.

Assim, concluiu a Ministra Maria Tereza: “Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria em prisão civil por dívida”.

Sendo o princípio da dignidade da pessoa humana um sustentáculo do Estado de Direito (CF, art. 1º, III), seu conteúdo impede a coisificação do homem, a sua instrumentalização. Quando se prescinde do elemento subjetivo (dolo ou culpa), punindo alguém de boa-fé, viola-se o princípio fundamental do Estado de Direito, porque se trata o homem como um objeto, prescindindo de sua razão e consciência, ou seja, da sua dignidade como pessoa humana.²⁶⁴

Neste ponto, finaliza a Ministra Maria Tereza também invocando a proibição da prisão por dívida, que se reforça, com fundamento legal à infração ao art. 7º, 7 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de São José da Costa Rica – conforme acima exposto, norma supralegal, plenamente vigente em nosso ordenamento jurídico.

A característica de supralegalidade aos tratados e convenções de direitos humanos, sendo eles infraconstitucionais, se dá diante de seu caráter especial em relação aos demais atos normativos internacionais. Aliás, esse entendimento acabou consagrado no Supremo Tribunal Federal, através do voto-vogal do Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do RE 466.343,²⁶⁵ conforme trecho que se destaca:

“Tendo em vista o caráter supralegal desses diplomas normativos internacionais, a legislação infraconstitucional posterior que com eles seja conflitante também tem sua eficácia paralisada.”²⁶⁶

Em voto vista, o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, após análise mais aprofundada da questão, reafirmou a posição do voto do relator, destacando as seguintes considerações:

²⁶⁴ FORTUNATO, Eduardo. “A interpretação razoável como Excludente da culpabilidade no direito tributário sancionador”. *Direito Tributário Atual*. Alcides Jorge Costa, Luis Edaurdo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores) – São Paulo: Dialética, 2004. Pag. 156

²⁶⁵ Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur323/false>

²⁶⁶ Idem

Entendeu o Ministro que o crime em tela só pode ser praticado pelo sujeito da obrigação tributária que, nessa qualidade, descontou ou cobrou valor do tributo de terceiro, não necessariamente contribuinte, porque para ele é irrelevante a ausência de relação jurídica entre Fisco e consumidor, já que o que se criminaliza é o fato do contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto e não repassar aos cofres públicos, seja porque descontou do substituto tributário, seja porque cobrou do consumidor.

Para o Ministro Soares da Fonseca o imposto sobre o consumo é repassado ao contribuinte de forma integral, porque é a própria lei que estabelece essa transferência. Não se confunde com os demais custos da atividade comercial, cujos custos fixos são pagos pelo comerciante independente da comercialização da mercadoria.

Lembrando, ainda, que sobre esta questão o Supremo Tributário Federal excluiu o valor do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP (RE n. 574.706/PR), uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto devidamente cobrado do consumidor e que deve ser repassado ao Estado.

Importante em primeiro lugar destacar que o ICMS é um imposto sobre circulação de mercadorias e tem como principal característica a incidência sobre o ciclo econômico como um todo, de maneira a distribuir de maneira equânime a carga tributária de modo a que cada contribuinte (o protagonista de cada operação que integra esse ciclo) recolha apenas a fração do imposto correspondente à operação por ele praticada.

A não cumulatividade, que mais que um princípio, é uma proteção constitucional que evita a tributação em cascata e opera mediante o método “imposto sobre imposto” é baseado num sistema de créditos e débitos, em uma espécie de conta corrente escritural mantida pelo contribuinte que ao comprar uma mercadoria, se credita do imposto sobre ela na etapa anterior (que está embutido e destacado na Nota Fiscal) e se debita do imposto calculado na operação que praticar, recolhendo apenas a diferença, que é o imposto devido por ele comerciante (sujeito passivo da obrigação tributária).

Não é em toda operação que ocorre a incidência do imposto, isto irá depender da interferência de outras operações mercantis correlatas. Como regra, a lei tributária não isenta o contribuinte de sua parcela de responsabilidade de imposto durante o ciclo econômico e raras vezes a transfere a terceiro, por meio do expediente da substituição tributária que, ai sim, neste caso excepcional, a lei determina a transferência de responsabilidade pelo pagamento do tributo “para frente” ou “para trás”, de forma progressiva ou regressiva.

O caso em tela trata de operação de ICMS próprio, sem incidência das figuras da substituição tributária, e, tão somente, da cobrança de imposto devido pelo contribuinte referente a parcela mensal por ele praticado no ciclo econômico. A lei tributária estabelece esta única relação jurídica possível no caso. Terceiro não contribuinte referido pelo Ministro não existe fora das hipóteses de substituição tributária e não é o caso dos autos, portanto, invocar terceiro não previsto em lei é tratar da questão de forma a afastar o princípio da legalidade que apenas permite que o tipo penal seja completado por outra norma.

Faz o Ministro Soares da Fonseca confusão com a regra matriz de incidência do ICMS, esquecendo-se que este tributo nasce da diferença de preços entre a mercadoria comprada e revendida pelo comerciante e que quando este preenche as declarações correspondentes a todas as operações de entrada e de saída que compuseram a sua atividade comercial mês a mês e as entrega no prazo e na forma prescrita na lei tributária, a infração cometida não contrai a norma em comento, qual seja o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, porque o imposto é por ele única e exclusivamente devido e declarado.

A regra matriz de incidência da COFINS e do PIS/PASEP, estudada na RE n. 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal e invocada pelo Ministro, mistura análise de impostos e contribuições distintas com a formação do crédito tributário e lançamento regidos por regras e princípios diferentes e por isso não podem ser comparados de forma rasa como se um fosse o outro. A própria decisão referida não referenda esse raciocínio.

Para o Ministro Soares da Fonseca o crime só pode ser praticado pelo sujeito da obrigação tributária que, nessa qualidade, descontou ou cobrou valor do tributo de terceiro, não necessariamente contribuinte. Ele considera a relação jurídica entre o Fisco e o consumidor irrelevante.

Não é irrelevante a ausência de relação jurídica entre Fisco e consumidor, porquanto essa condição, se não expressada na lei tributária, impede que seja adotada como solução para integração do tipo penal, que, como elemento normativo, só pode lastrear-se na lei e nunca em presunção, sob pena de infringência aos princípios da reserva legal e da taxatividade, corolário da legalidade.

Na tradicional classificação dos contribuintes em “de fato” e “de direito”, uma é construída sobre fundamentos econômicos, enquanto a outra é montada com supedâneo em dados jurídicos.²⁶⁷

No caso do ICMS a classificação que diferencia contribuinte de fato de contribuinte de direito, repetida como um mantra nos manuais de direito tributário, nada mais é do que uma deturpação de convicções que se amoldam numa virtualidade economicamente criada. No mundo jurídico não há regra, princípio ou postulado capaz de albergar tal distinção. O consumidor final não é o sujeito passivo do ICMS, é tão somente o possível destinatário da carga econômica do ICMS, sem integrar a relação obrigacional de natureza tributária. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, indivíduo que pratica a operação mercantil e que figura no pólo passivo da obrigação tributária correspondente.²⁶⁸

Apesar dos erros e dos acertos acima descritos, acordaram os Ministros do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Habeas Corpus Nº 399.109 – SC, por maioria, por denegar a ordem, nos termos do voto do Ministro Relator Rogério Schietti Cruz, acompanhado pelos Ministros Felix Fischer, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Reynaldo Soares da Fonseca. Vencida a Ministra Maria Tereza de Assis Moura, acompanhada na divergência pelos

²⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. Pag. 554.

²⁶⁸ MACHADO, Gabriel Soares dos Santos e AMARAL, Thiago Bottino. “A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio)”. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 22, n. 44. Pag. 6.

Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior, uniformizando, assim, o novo posicionamento dessa mais alta corte legal em relação ao tema.

3.4. Os riscos do novo paradigma fixado pelo Supremo Tribunal Federal

O caso ingressou no Supremo Tribunal Federal através da interposição do Recurso Ordinário em Habeas Corpus com pedido de liminar interposto pelo casal Schumacher, recebendo o número RHC 163.334-SC.²⁶⁹

O Ministro Luis Roberto Barroso foi sorteado para a relatoria e o julgamento em plenário ocorreu nos dias 11, 12 e 18 de dezembro de 2019, quando, a decisão foi definitivamente publicada, fixando-se o entendimento atual sobre o crime de apropriação indébita de ICMS.

Até a finalização deste trabalho, porém, não havia sido publicado o Acórdão do referido julgamento, razão pela qual foram estudadas transcrições livres colhidas das transmissões da TV- Justiça²⁷⁰, com exceção do voto-vogal do Ministro Edson Fachin, isoladamente publicado no site do Supremo Tribunal Federal.²⁷¹

O Ministro Barroso, em sua análise, parte de três premissas: i) o Direito Penal deve ser sério, igualitário e moderado; ii) o pagamento do tributo é dever fundamental do cidadão e; iii) o mero inadimplemento tributário não é fato típico criminal.

Quando afirma a seriedade do Direito Penal sob o prisma da dissuasão da prática delitiva, certamente fez referência à função de prevenção geral negativa, no sentido da intimidação que este ramo do direito gera na maioria dos cidadãos.

A crítica que se faz a essa proposta destaca a ineficácia da ameaça penal para inibir comportamentos criminosos, conforme indicam a inutilidade das cruéis penas corporais medievais e a nocividade das penas privativas de

²⁶⁹ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>

²⁷⁰ Disponível em <https://www.youtube.com/watch?v=tnWW67eqEIA>

²⁷¹ Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>

liberdade do Direito Penal moderno. Não é a gravidade da pena ou o rigor da sua execução, mas a certeza (ou a probabilidade) da punição que pode desestimular o autor a praticar crimes.²⁷²

O próprio Ministro Barroso tratou de negar a probabilidade da pena ser aplicada de fato. Preocupado com o excesso de criminalização que o levou a analisar o impacto prático sobre os níveis de encarceramento no país, chegou à conclusão de que seria virtualmente impossível que alguém fosse preso pelo crime em comento, tendo em vista ser muito baixa a pena a ele cominada, além dos diversos mecanismos hoje disponíveis ao réu para ver-se livre não só do cárcere, por aplicação de pena substitutiva, mas mesmo da persecução ou do processo, por acordos que poderão ser firmados ao órgão acusatório, afora o pagamento do débito tributário a qualquer tempo, que extingue a punibilidade do agente.

Assim, a criminalização da apropriação indébita de ICMS não vai gerar a função preventiva geral negativa invocada pelo Ministro Barroso, já que há certeza da sua impunidade. Já a prevenção especial, dirigida ao próprio agente, tem no direito administrativo sancionador, melhores condições de gerar efetivo efeito preventivo.

.A preponderância da função didática das sanções deve ser diretamente proporcional à dificuldade de compreensão dos preceitos cuja observância almeja salvaguardar e inversamente proporcional à estabilidade da legislação que os erige. Notável, pois, sua marcante e inarredável pertinência às sanções tributárias.²⁷³

Com relação ao caráter igualitário do Direito Pena, suscitado pelo Ministro Barroso, o problema reside na natureza do crime em comento já que não é comum (quando pode ser praticado por todos indiferentemente, ricos e pobres), mas próprio (quando o tipo exige uma situação fática ou jurídica específica do agente).

²⁷² SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral* – 6ª ed. – Curitiba: ICPC, 2014. Pag. 430.

²⁷³ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito tributário sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 70.

No crime em comento só pode figurar como sujeito passivo o empresário, o comerciante ou o responsável pela obrigação tributária, excluindo-se qualquer outro que não ostente esse predicado, não fazendo muito sentido a distinção econômica do agente, se rico ou se pobre.

O discurso da consecução de justiça social por meio do direito penal é ilusório e acaba desempenhando a função inversa a que se propõe porque culmina na revigoração do falacioso discurso da igualdade penal perante a lei, facilita a ignorância à seletividade e à ineficácia completa do sistema penal. Com isso, ao invés de permitir a inclusão penal das elites econômicas, sempre e cada vez mais longe de uma real afetação, esse discurso se torna cúmplice da expansão generalizada do poder punitivo que certamente retornará seu impulso às próprias classes já oprimidas.²⁷⁴

Já com relação à última parte da primeira premissa, o de ser o Direito Penal moderado, diz-se respeito à sua expansão, que deve ser evitada, tanto pelo excesso de tipificações, como pelo aumento desenfreado das penas cominadas.

Há na atualidade grande preocupação com a necessidade da reconquista de racionalidade pelo Direito Penal, para o fim de reafirmar seu papel secundário, como instrumento de controle formal voltado à tutela subsidiária e fragmentária de bens jurídicos.²⁷⁵

Ocorre que, na prática, o que se vê é a sociedade atual criando ou potencializando os riscos inerentes à nova realidade e, com isso, a atuação legislativa tendente à hipertrofia do Direito Penal, dotando o sistema não só de penas mais rigorosas, como também de tipos incriminadores de condutas que refogem aos ditames constitucionais relativos à estrita legalidade, à

²⁷⁴ FIALDINI, Filipe. “Inclusão Punitiva: Reflexões sobre a tentativa de promover justiça social por meio do Direito Penal Econômico” *Direito Penal Econômico: questões atuais/ Coordenação Alberto Silva Franco, Rafael Lira* - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 – pags. 35

²⁷⁵ BECHARA, Ana Elisa Liberatore S. “Critérios Político-criminais da intervenção penal no âmbito econômico: uma lógica equivocada” *Direito Penal Econômico: questões atuais / Coordenação Alberto Silva Franco, Rafael Lira* - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pags. 41.

fragmentariedade e à subsidiariedade, procurando desenvolver um novo Direito Penal de tendência expansionista.²⁷⁶

A segunda premissa levantada pelo Ministro Barroso diz respeito ao dever fundamental do cidadão ao pagamento do tributo. Interessante que para o Ministro a tutela penal reside na questão arrecadatória já que reforça que “os crimes tributários são relevantes porque privam o Estado de atender as muitas demandas relevantes da sociedade brasileira”.

Ocorre que a ordem tributária como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito fiscal não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É uma ordem jurídica, portanto, não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública, como parte que é nas relações tributárias.²⁷⁷

De qualquer forma, é inegável considerar que a criminalização tributária atenderia à função de exclusivo reforço sancionatório das normas fiscais, servindo como uma espécie de instrumento adicional de ameaça punitiva capaz de gerar constrangimentos jurídicos motivadores do adimplemento tributário.²⁷⁸

Importante destacar a presença de algumas características que acabaram, por uma razão ou outra, incorporadas à interpretação e aplicação da lei penal tributária no Brasil e que dão evidente mostra do exclusivo caráter arrecadatória, movimento do qual parece o Ministro Barroso se filiar.

São elas: i) as regras de extinção e suspensão da punibilidade pelo pagamento do tributo ou pelo parcelamento da dívida, sempre baseados em acordos privados firmados entre contribuinte e Fisco; ii) a condição de procedibilidade da persecução penal à constituição definitiva do crédito

²⁷⁶ SOUZA, Luciano Anderson de. *Expansão do Direito Penal e Globalização*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 165.

²⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo:Atlas, 2008. Pg. 23.

²⁷⁸ SALVADRO NETTO, Alamiro Velludo “Direito Penal Tributário: Reforço administrativo ou autêntica tutela criminal? *Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira* / Renato de Mello Jorge Silveira, Mariângela Gama de Magalhães Gomes (organizadores) – São Paulo: LiberArs, 2015. pag. 34.

tributário, de exclusiva responsabilidade da Fazenda Pública, tanto no ato do lançamento quanto em sua confirmação em processo administrativo; iii) a aplicação de causa de aumento de pena, baseado exclusivamente no grau de ofensividade do dano apurado pelo Fisco; e, iv) a aplicação do princípio da insignificância enquadrado em limites de valores estipulados, mais uma vez, pela própria Fazenda Pública.

Como se vê, todas essas características estabelecem um alto grau de dependência do Direito Penal Tributário em face da Administração Tributária, afastando, na prática, o poder judiciário da análise de pontos cruciais de seu *mister*, que dizem respeito a materialidade delitiva; ao grau de desvalor da ação ou do resultado, inclusive na definição de sua insignificância; e à presença de eventuais causas de exclusão da culpabilidade, da punibilidade e até de aumento de pena ou agravantes.

Afora que, para agir, em todas essas variáveis, *a priori*, não há necessidade de a Administração Pública valer-se da lei em sentido lato, muitas das vezes, simplesmente ancorando-se em normas infralegais para sua consecução, ferindo de morte o princípio da reserva legal, fundamento básico do Direito Penal, afinal, não há crime sem lei que o defina.

Por fim, como última premissa, o Ministro Barroso afirma que o mero inadimplemento tributário não é fato típico penal. Para que se reconheça a tipicidade penal de uma conduta em matéria tributária faz-se necessário um especial nível de reprovabilidade para que se justifique o tratamento mais gravoso.

A imposição da sanção não pode prescindir da verificação da responsabilidade, e a presença desta depende da natureza da sanção de cuja imposição se está a cogitar. Para a imposição de sanções de natureza patrimonial a responsabilidade é mais ampla. Pode decorrer de culpa *in eligendo* ou *in vigilando*, pode ser objetiva e pode até decorrer de fato de outrem. Em se tratando, porém, de pena criminal ou pena em sentido restrito, exige-se a presença de responsabilidade pessoal que decorre sempre de

conduta da pessoa, fundada em culpabilidade como elemento subjetivo indispensável à punibilidade.²⁷⁹

Como já dito, primeiramente é importante destacar a natureza da infração tributária que pode ser de dois tipos: objetiva (material) ou subjetiva (formal). Serão objetivas as que independem da intenção do agente, quando tratar-se do descumprimento apenas de uma obrigação principal, sem transgressão de uma ou mais obrigações acessórias. Por outro lado, as infrações subjetivas ou formais, requerem a presença do dolo e da culpa, sem o que o resultado não poderá ser imputado ao agente. Neste caso, a Administração, além do resultado, terá que indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando os aspectos cognitivo e volitivo, justamente porque integram o vulto típico da infração.²⁸⁰

As figuras típicas de infração subjetiva estão previstas na lei do IPI (Lei n. 4.502/64)²⁸¹ e são descritas de três possíveis formas: sonegação (toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza e circunstâncias materiais); fraude (toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do ato gerador, excluindo ou modificando suas características essenciais) e; conluio (ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude).

O caso em exame é de infração objetiva, meramente material, sem nenhum descumprimento a qualquer obrigação acessória, já que o crédito tributário foi declarado pelos contribuintes à Fazenda que, por sua vez, apenas referendou o lançamento havido, aplicando-lhes tão somente a multa correspondente pelo atraso no pagamento. Não houve a ocorrência de nenhuma das modalidades dolosas previstas na lei, sonegação, fraude ou conluio. Assim, não houve dolo a ser apreciado pela autoridade fazendária.

²⁷⁹ “A sanção cível, ou administrativa por excelência é a execução forçada, ou adoção de meios coercitivos para compelir o devedor à prestação a que está juridicamente obrigado. Já a sanção penal por excelência é a pena prisional, vale dizer, a privação da liberdade corporal ou liberdade física.” MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Atlas, 2008. Pag. 13.

²⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método* – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2008. Pag. 762

²⁸¹ Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm

E se não há dolo não há crime a ser perseguido na seara penal, portanto, o que se pretende no presente caso é a punição criminal por uma infração meramente objetiva. É a aplicação da pena de prisão em face de uma dívida tributária, que é proibida nos âmbitos constitucional e supralegal.

Na frente constitucional, importante lembrar que o movimento de internacionalização dos direitos humanos surgiu a partir do pós-guerra como resposta às atrocidades e aos horrores cometidos durante o nazismo. Foi nesse cenário que emergiu o esforço de reconstrução dos direitos humanos como paradigma e referencial ético a orientar a ordem internacional contemporânea. Fortaleceu-se a idéia de que a proteção dos direitos humanos não deve se reduzir ao domínio reservado do Estado, porque revela tema de legítimo interesse internacional.²⁸²

As declarações de direitos humanos, incorporadas numa segunda geração, fortaleceram os mecanismos internacionais que superam a soberania dos Estados na tutela dos direitos fundamentais. O reflexo dessa segunda onda humanista para o Direito Penal representou não apenas a recuperação do ideário iluminista como incremento dos mecanismos de limitação do poder punitivo do Estado, em teorias garantistas, minimalistas ou constitucionalistas.²⁸³

Na experiência brasileira, o período pós 1988 foi marcado pela adoção de uma ampla normatividade nacional voltada à proteção dos direitos humanos, ao que se conjugou à crescente adesão do Brasil aos principais tratados internacionais sobre o tema. Com isso a Constituição de 1988 consagrou o primado do respeito aos direitos humanos como paradigma propugnado pela ordem internacional.²⁸⁴

Desde a sua promulgação surgiram diversas interpretações que consagraram um tratamento diferenciado aos tratados relativos a direito

²⁸² PIOVESAN, Flávia. "Constituição Federal: relações internacionais e direitos humanos" *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. Pag. 172.

²⁸³ SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático* – São Paulo: Estúdio, 2014. Pag. 16

²⁸⁴ PIOVESAN, Flávia. "Constituição Federal: relações internacionais e direitos humanos" *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. Pag. 172.

humanos, em razão do disposto no § 2º, do art. 5º, o qual afirma que os direitos e garantias expressos na Constituição “não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.²⁸⁵

Na defesa do caráter constitucional dos tratados de direitos humanos, dos quais o Brasil é signatário, alguns autores entendem que os §§ 1º e 2º, do art. 5º, da CF/88, funcionam como garantes da sua aplicabilidade direta. Assim, eventuais conflitos entre o tratado e a Constituição deveriam ser resolvidos pela aplicação da norma mais favorável à vítima, titular do direito, tarefa hermenêutica da qual estariam incumbidos os tribunais nacionais e outros órgãos de aplicação do direito.²⁸⁶

Ocorre que a promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004 trouxe a incorporação do § 3º, ao referido artigo, estabelecendo as formalidades obrigatórias que os tratados internacionais sobre direitos humanos deveriam cumprir junto ao Congresso Nacional para que aí sim e, só então, se equiparem às emendas constitucionais.

Em termos práticos, trata-se de uma declaração eloquente de que os tratados já ratificados pelo Brasil, anteriormente à mudança constitucional e não submetidos ao processo legislativo especial de aprovação não podem ser comparados às normas constitucionais. Não se pode tão pouco negar que a reforma acabou por ressaltar o caráter especial dos tratados de direitos humanos em relação aos demais tratados de reciprocidade entre Estados pactuantes, conferindo-lhes lugar privilegiado no ordenamento jurídico.²⁸⁷

Por conseguinte, é mais consistente a interpretação que atribui a característica de supralegalidade aos tratados e convenções de direitos humanos, sendo eles infraconstitucionais, porém diante de seu caráter especial em relação aos demais atos normativos internacionais, também seriam dotados de um atributo de supralegalidade. Assim, os tratados de direitos humanos não poderiam afrontar a supremacia da Constituição, mas teriam lugar especial reservado no ordenamento jurídico. Equipará-los à legislação ordinária seria

²⁸⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional* – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2013. Pag. 590.

²⁸⁶ PIOVESAN, Flávia. “A Constituição brasileira de 1988 e os tratados internacionais de proteção de direitos humanos” *Temas de direitos humanos* – 2ª ed. – São Paulo: Max Limonad, 2003. Pag. 44.

²⁸⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional* – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2013. Pag. 594.

subestimar o seu valor especial no contexto do sistema de proteção dos direitos das pessoas humanas.²⁸⁸

Aliás, esse entendimento acabou consagrado no Supremo Tribunal Federal, através do voto-vogal do Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do RE 466.343-1.²⁸⁹

Por seu turno, a Declaração Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), promulgado no Brasil através do Decreto nº 678, de 6/11/1992, prevê categoricamente, em seu artigo 7º, inciso 7 que “ninguém será detido por dívida”²⁹⁰.

Assim, o que se pretende no caso em análise é, através de lei ordinária, punir com prisão o inadimplente da obrigação tributária, em afronta direta à proibição insculpida na retrorreferida norma supralegal.

Verifica-se do voto do Ministro Barroso que para ele no caso estavam presentes e bem caracterizados todos os elementos de interpretação jurídica que legitimaram a tipificação do crime de apropriação indébita tributária de ICMS (artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990), seja gramatical, histórica, sistemática e teleológica.

Contesta-se, em primeiro lugar, que se deva partir, progressivamente, da análise gramatical do texto até atingir sua compreensão sistemática, lógica e axiológica. Entende-se, com razão, que essas pesquisas, desde o início, se imbricam e se exigem reciprocamente, mesmo porque, não se tem mais uma visão analítica ou associativa da linguagem, a qual também só pode ser entendida de maneira estrutural, em correlação com as estruturas e mutações sociais.²⁹¹

O Ministro Barroso, porém, preferiu partir da interpretação gramatical e seguir fragmentariamente, ao arrepio da boa exegese, até a interpretação axiológica.

²⁸⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional* – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2013. Pag. 600.

²⁸⁹ Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur323/false>

²⁹⁰ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm

²⁹¹ REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito* – 27 ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. Pag. 292.

Ao iniciar sua exegese gramatical, passou a analisar as expressões “descontado” e “cobrado”, usada pelo legislador no texto legal, asseverando ser a primeira expressão referente a tributos diretos descontados na fonte, dando como exemplo o Imposto de Renda Retido na Fonte, e a segunda expressão “cobrado” significando tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor ao comerciante e que deve recolher aos cofres públicos, abarcando assim o contribuinte dos tributos indiretos. Neles se aumenta o valor do produto que é pago pelo consumidor que é, em última análise, o contribuinte de fato. Portanto, o consumidor, que é o cidadão comum, paga mais caro para que o comerciante recolha esse tributo para a Fazenda Estadual.

Não se vê nessa passagem nenhuma análise gramatical, como proposto inicialmente pelo Ministro, até porque nem a lei penal, muito menos a lei tributária vão estabelecer as relações jurídico-tributárias dessa forma.

A lei penal fala em “cobrar valor de tributo na qualidade de sujeito passivo da obrigação”. O comerciante, que é o contribuinte do ICMS próprio não cobra, muito menos recebe, ou mesmo retém, do consumidor da mercadoria o valor do imposto destacado na Nota Fiscal.

A lei tributária, por sua vez, que processa a regra matriz de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço, bem com, estabelece, a partir dela, a constituição do crédito tributário e seu correspondente lançamento, não contempla na sua fórmula legal a descrição típica proposta pelo Ministro Relator do Supremo Tribunal Federal.

O ICMS é um imposto sobre circulação de mercadorias e tem como principal característica a incidência sobre o ciclo econômico como um todo, de maneira a distribuir de maneira equânime a carga tributária de modo a que cada contribuinte (o protagonista de cada operação que integra esse ciclo) recolha apenas a fração do imposto correspondente à operação por ele praticada.²⁹²

²⁹² SOUZA, Fátima Fernandes. “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)” *Tratado de direito tributário* – volume 1 – Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 560.

A não cumulatividade, que mais que um princípio, é uma proteção constitucional para evitar a tributação em cascata, opera mediante o método “imposto sobre imposto” e está baseado num sistema de créditos e débitos, numa espécie de conta corrente escritural mantida pelo contribuinte que ao comprar uma mercadoria, se credita do imposto sobre ela na etapa anterior e se debita do imposto calculado na operação que praticar, recolhendo apenas a diferença, que é o imposto devido por ele comerciante (sujeito passivo da obrigação tributária).²⁹³

Não é em toda operação que ocorre a incidência do imposto, o que irá depender da interferência de outras operações mercantis correlatas, antecedentes e consequentes. Como regra, a lei tributária não isenta o contribuinte de sua parcela de responsabilidade do imposto durante o ciclo econômico e raras vezes a transfere a terceiro, por meio do expediente da substituição tributária que, ai sim, excepcionalmente, por determinação legal, há transferência de responsabilidade pelo pagamento do tributo de forma progressiva (para frente) ou regressiva (para trás).

Como já dito, no caso do ICMS a classificação que diferencia contribuinte de fato de contribuinte de direito, nada mais é do que uma deturpação de convicções que se amoldam numa virtualidade economicamente criada. No mundo jurídico não há regra, princípio ou postulado capaz de albergar tal distinção. O consumidor final não é o sujeito passivo do ICMS, é tão somente o possível destinatário da carga econômica do ICMS, sem integrar a relação obrigacional de natureza tributária. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, indivíduo que pratica a operação mercantil e que figura no pólo passivo da obrigação tributária correspondente.²⁹⁴

Nesse sentido, observa-se a forma como o Código Tributário Nacional, trata a questão da restituição de tributos, já que no seu artigo 166, reafirma a

²⁹³ SOUZA, Fátima Fernandes. “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)” *Tratado de direito tributário* – volume 1 – Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 560.

²⁹⁴ MACHADO, Gabriel Soares dos Santos e AMARAL, Thiago Bottino. “A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio). Revista da Faculdade Mineira de Direito, v. 22, n. 44. Pag. 6.

irresponsabilidade de terceiros frente ao crédito tributário por substituição tributária.

De qualquer maneira, não é justo que o Ministro Barroso venha a afastar de pronto da conduta *sub judice* o inadimplemento puro e simples. Sua análise é condição de procedibilidade. É antecedente necessário e obrigatório, por ser questão afeta aos direitos humanos e sua não criminalização é proibida expressamente (art. 7º, 7 da Declaração Americana sobre Direitos Humanos). Em primeiro lugar tem-se que analisar a questão do inadimplemento para só depois, se essa garantia individual, de matiz constitucional, tiver sido afastada, aí sim estariam autorizadas outras possibilidades criminais analíticas da conduta em tela.

Embora a constitucionalidade dessa conduta possa ter sido confirmada pelo próprio Supremo Tribunal Federal no julgado do RE n. 999.425-SC, sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, restringiu-se o comando do artigo 5º, LXVII, exclusivamente a casos de prisão civil de natureza alimentar, não se incorporando à proibição ali insculpida a prisão penal, porém, esclarecendo: “as condutas tipificadas na Lei 8.137/1990 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 Fisco.”²⁹⁵

A prática internacional em matéria de competências entre as organizações internacionais e os Estados membros rejeita a tese da pretensa “auto-interpretação” pelos próprios Estados membros da cláusula da assim chamada “competência nacional exclusiva” e apóia a interpretação por parte dos próprios órgãos internacionais de acordo com as suas funções específicas. A implementação dos direitos humanos é um tema legítimo de “interesse internacional”, não recaindo sob o domínio reservado dos Estados membros.²⁹⁶

²⁹⁵ Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral9023/false>

²⁹⁶ TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básico* - São Paulo: Saraiva, 1991. Pag. 5.

Sob manto da interpretação histórica, seguiu o Ministro Barroso sua trajetória na exegese do tipo penal. Relembrou sua origem na discussão do Projeto de Lei nº 4.788/1990 da relatoria do então Deputado Federal Nelson Jobin, posteriormente convertido na Lei nº 8.137/1990, valorizando sua redação original que separava em dois incisos o uso das expressões “descontado” (como aquele retido na fonte) e “cobrado” (como aquele recebido de terceiros através da inclusão ao preço da mercadoria).

Como aqui já referido, porém, deixou o Ministro Barroso de citar que o próprio relator do Projeto de Lei elaborou parecer criticando exatamente essa redação original por “ferir a regra secular da legalidade e afastar a função de garantia do Direito Penal”.²⁹⁷

Não basta querer descobrir a intenção do legislador através dos trabalhos preparatórios da legislação, que é mera história externa do texto, pois é necessário verificar qual teria sido a intenção do legislador e a sua conclusão, se no seu tempo houvesse os fenômenos que se encontram hoje diante de nosso olhos.²⁹⁸

Fez-se, também uma tentativa de direito comparado, ao lembrar-se de um caso julgado no Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, de pedido de extradição de réu que teria cometido um crime análogo em Portugal. Não trouxe, porém, à colação nenhuma norma específica, jurisprudência ou doutrina alienígenas a embasar qualquer análise que pudesse levar à conclusão que chegou o Ministro Barroso ao afirmar que o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 “não constitui uma excentricidade brasileira”. Especialmente quando se trata de aplicação dessa norma penal no inadimplemento de Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviço, este sim uma excentricidade brasileira, já que inexistente qualquer modelo tributário paralelo no mundo contemporâneo.

²⁹⁷ CINTRA, Luiz Fernando, MARTINUZZO, Patrícia e FERRERIA, André. “Existe crime de apropriação indébita tributária de ICMS em operações próprias?” Migalhas, 11/11/2019. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/314813/existe-crime-de-apropriacao-indebita-tributaria-de-icms-em-operacoes-proprias>

²⁹⁸ REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito* – 27ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. Pag.282.

Em congressos internacionais, em jornadas internacionais, nota-se uma curiosidade muito grande com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço no Brasil. Indaga-se como é possível um tributo que, em termos econômicos, é um caso de tributo sobre o valor acrescido ou sobre o valor agregado. Em termos econômicos tão somente, já que em termos jurídicos não é. Como é possível um imposto dessa natureza, sendo produzidos por focos ejetores de normas tão deferentes (unidades federativas), como é possível funcionar bem um imposto assim, já que a experiência de outros países se dá de uma forma bem diferente?²⁹⁹

Perguntas que a interpretação histórica e a análise de direito comparado realizadas pelo Ministro Barroso, relator para o caso, não responderam, porque sequer foram realmente perquiridas. Fato é que criminalizar o inadimplemento de qualquer imposto é sim uma excentricidade brasileira sem paralelo algum no mundo exterior.

Para fazer uma análise de interpretação teleológica o Ministro Barroso realçou que se devam levar em conta alguns dados da realidade fática, dentro de um contexto temporal e espacial: “Os fatos da vida têm um papel importante na normatividade e na forma que as leis devem ser interpretadas”.

O fim da lei é sempre um valor, cuja preservação ou atualização o legislador teve em vista garantir, armando-o de sanções, assim como também pode ser fim da lei impedir que ocorra um desvalor. Ora, os valores não se explicam segundo nexos de causalidade, mas só podem ser objeto de um processo compreensivo que se realiza através do confronto das partes com o todo e vice-versa, iluminando-se e esclarecendo-se reciprocamente, como é próprio do estudo de qualquer estrutura social.³⁰⁰

Não considerou, porém, o Ministro Barroso em sua análise teleológica, os problemas que afligem o sistema tributário nacional, os contribuintes em geral e os comerciantes em particular.

²⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. “Os acréscimos financeiros e base de cálculo do ICMS” *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao Professor Dejalma de Campos* – Coordenação Edvaldo Brito e Roberto Rosas – São Paulo: Meio Jurídico, 2003. Pag. 515.

³⁰⁰ REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito* – 27 ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. Pag. 290.

Várias são as possíveis causas da notória e disseminada resistência ao cumprimento das obrigações fiscais no Brasil, isoladas ou conjuntamente, merecendo destaque:

- i) as recorrentes violações aos direitos e garantias individuais perpetradas pelo Fisco;
- ii) a excessividade da crescente carga tributária;
- iii) a má destinação do dinheiro público, a tergiversação de sua aplicação, a falta de probidade administrativa na realização dos gastos públicos e a descrença nos dirigentes políticos;
- iv) as muitas deficiências e insuficiências do Estado ao promover o retorno aos cidadãos pelo mau funcionamento estatal nas áreas fundamentais, tais como segurança pública, saúde, educação e infra-estrutura;
- v) as não raras injustiças cometidas no tratamento dispensado aos contribuintes pelo legislador;
- vi) a insensibilidade ou atecnicismo do Poder Judiciário que, por vezes, alberga abusos e injustiças positivas na legislação tributária;
- vii) o desconhecimento da intrincada e instável legislação tributária;
- viii) a ineficiência da fiscalização;
- ix) o propósito punitivista de alguns de seus agentes; x) a impunidade dos sonegadores;
- x) a escassa reprovação social dos crimes tributários;
- xi) as agruras e aflitivas situações financeiras eventualmente enfrentadas por pessoas físicas e jurídicas e;
- xii) a intenção de maximizar, ainda que ilicitamente, os ganhos pessoais.³⁰¹

O melhor instrumento para o combate ao crime, no que concerne especificamente à tutela da ordem tributária, é o respeito ao contribuinte. Respeito que começa pela redução da enorme carga tributária a ele imposta. Passa pelo atendimento desatencioso e absolutamente inadequado e insuficiente a ele dispensado nas repartições da Administração Tributária. Vai até mesmo a interpretações inteiramente inadmissíveis, visivelmente distorcidas, das normas da legislação tributária, tendentes a lhes negar os

³⁰¹ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito tributário sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 176.

direitos mais elementares. Enfim, a total falta de respeito na relação tributária, que induz no contribuinte o sentimento de que a lei só existe contra ele, ou pelo menos só é aplicada contra ele, posto que as disposições a ele favoráveis são sempre ignoradas pelas autoridades da Administração Tributária.³⁰²

Mais eficiente do que exigir, coercitivamente, a honestidade dos contribuintes e responsáveis, mediante a previsão de penas excessivamente severas e descumprimento de suas obrigações fiscais, é conquistá-la, fazendo neles nascer e crescer a convicção de que seu sacrifício pessoal em prol do bem comum não será em vão; tratá-los como investidores, convencendo-os da importância, conveniência e “retorno” de sua contribuição, estimulando-os a investir no bem comum; prestar-lhes os serviços essenciais, tais como segurança, saúde, educação, infra-estrutura e assistência social, de maneira efetiva e eficiente; aplicar os recursos públicos com transparência, probidade e diligência, como um mordomo que cuida dos assuntos do seu senhor como se fossem seus, sem se esquecer de que não o são.”³⁰³

O olhar exclusivamente arrecadatário do Ministro Barroso impressiona quando o bem protegido pela norma penal deveria ser a lealdade do contribuinte face sua responsabilidade social, não o resultado que a Fazenda espera dele. O respeito às normas tributárias para o Ministro são devidos mais pelo retorno econômico que promove e menos pela cidadania que deveria projetar.

Todas as intempéries acima refletidas não fazem parte do radar do Ministro Barroso, relator do Supremo Tribunal Federal para o caso, que numa interpretação teleológica parcial, só enxergou um lado do problema, apresentando uma grave miopia ao desvelar a realidade fática que cerca a questão, completamente deslocada do contexto temporal e espacial que propôs considerar no referido voto.

Ao afirmar que a seletividade do Direito Penal brasileiro trata “crime de rico diferente de crime de pobre”, o Ministro Barroso desviou do caráter racional

³⁰² MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Atlas, 2008. Pag. 21.;

³⁰³ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito tributário sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 180.

que deveria pautar sua decisão para um caráter simbólico que como já dito, embora seja um elemento do Direito Penal, da forma como retratado no voto em comento é grave vício em razão da extensa deslegitimidade que padeceu.

No momento da aplicação da legislação pelos operadores do Direito, no momento da concretização da norma pessoal não cabe ao interprete representar o papel de quem combate a criminalidade como um braço da segurança pública, alguém que está na linha de frente da luta contra impunidades diversas, ao revés, dentro do sistema constitucional, o juiz, fundamentalmente, exerce um papel de garantidor dos direitos humanos, inclusive e principalmente na defesa das prerrogativas de qualquer cidadão inadimplente de não se ver perseguido criminalmente por suas dívidas, especialmente os protegidos pelo manto do Direito Tributário.

Como já dito anteriormente, que fique claro que não é papel do Poder Judiciário fiscalizar o recolhimento de impostos, esta é função exclusiva do Poder Executivo, nos termos do Código Tributário Nacional “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º). Não se pode jamais confundir o interesse público que justifica o direito de punir com as denominadas razões de Estado.

As despesas públicas não se destinam exclusivamente à atenção da pauta social, muito pelo contrário, maior parte está comprometida com o custeio da máquina pública que, sem fazer proselitismo ao inverso, está a oferecer serviços públicos miseráveis, comparáveis às piores economias do mundo, ao passo que os privilégios estatais, as dívidas públicas e os maus investimentos apresentam-se acima dos custos das maiores economias do mundo.

Do mesmo modo, o Estado que enxerga na cobrança de impostos sua exclusiva fonte de financiamento, está fadado ao insucesso, principalmente quando aliado a um dos piores ambientes comerciais do planeta, calcado num sistema tributário considerado um dos mais injustos, confusos e atrasados.

A sonegação fiscal é um problema grave e deve ser combatido, mas para que o fato deixe a esfera administrativa e invada a seara penal há que

haver algo a mais que o direito administrativo sancionador não pode fazer. Os mecanismos de cobrança forçada estão todos à disposição da Fazenda através da lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980)³⁰⁴ que lhe confere prerrogativas, interpretação e mecanismos de coerção bastante violentos e exclusivos que devedor nenhum tem à disposição no direito privado e não será através da lei penal que se estará a buscar melhor performance arrecadora do Estado.

A visão do Direito Penal como único instrumento eficaz de pedagogia político-social, como mecanismo de socialização, de civilização, supõe uma expansão *ad absurdum* da outrora *ultima ratio*. Mas, principalmente porque tal expansão é em boa parte inútil, à medida que transfere ao Direito Penal um fardo que ele não pode carregar.³⁰⁵

O direito penal é mais uma vez o centro de uma luta que o transcende. O desmantelamento do Estado Social está abrindo caminho para o estabelecimento de Estados Policiais Modernos, tutelados não por ditadores de fardas, mas pelas regras de mercado e eficiência, intermediados pelos massivos meios de comunicação.³⁰⁶

No seu voto, o Ministro Barroso relacionou índices de sonegação fiscal de ICMS nos estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina, fazendo parecer que porque no primeiro a apropriação indébita de ICMS não é considerada crime pelo seu Tribunal de Justiça, é 8% (oito por cento) maior que no segundo, onde a conduta é pelo seu Tribunal criminalizada.

O comércio, o mercado, os produtos, os comerciantes, os consumidores, a fiscalização e a legislação são totalmente diferentes entre outros aspectos regionais específicos de um Estado para o outro, portanto não dá para afirmar que a diferença percentual de sonegação apontada aconteceu exclusivamente em função do trato legal da questão dentro dos respectivos Tribunais de Justiça. São tantas as variáveis que interferem nesse resultado que esse dado, da forma como foi apresentado, é muito frágil, sobre o ponto de vista da

³⁰⁴ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm

³⁰⁵ SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *A Expansão do Direito Penal: Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. 3ª ed. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, pags. 29

³⁰⁶ SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático* – São Paulo: Estúdio, 2014. Pag. 22

pesquisa científica, minimamente confiável, não revelando a verdade dos fatos, *de per si*.

Afirma o Ministro Barroso que além do impacto ao erário público, as empresas que sonegam afetam também a livre concorrência. Para ele “a falta de recolhimento intencional e reiterado do ICMS coloca em situação de vantagem competitiva em relação às empresas que se comportam corretamente em relação as suas obrigações tributárias”.

Aqui o Ministro Barroso mistura dois assuntos díspares entre si. A sonegação realmente é uma conduta danosa em todos os sentidos, para o erário e para a livre concorrência, sendo descrita na lei como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstância” (Lei nº 4.502/64, art. 71)³⁰⁷.

A sonegação fiscal invocada pelo Ministro Barroso é um dos meios através dos quais se pratica o que doutrina especializada chama de evasão fiscal (uso de meios ilícitos na busca de economia fiscal), sendo que esta modalidade, pela descrição legal acima destacada, se caracteriza pela ocultação de fatos, ocorrendo, portanto, antes da constituição do crédito tributário, que se pretende esconder.

Pode ainda a evasão fiscal se materializar pelas outras modalidades, através da fraude (adulteração ou falsificação de documentos) ou através da simulação que pode de ser absoluta (fingi-se o que não existe) ou relativa (sob o negócio praticado jaz outro oculto, que corresponde a real vontade das partes).

Ocorre que não se trata de sonegação o caso em tela. O casal Schumacher ao entregar as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico (DIME's) à Fazenda Estadual cumpriu todas as obrigações acessórias estabelecidas na lei de regência, portanto não tentou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade da ocorrência do

³⁰⁷ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm

fato gerador, não adulterou ou falsificou documentos, muito menos fingiu o que não existiu. Assim, sua conduta não pode ser associada à sonegação, à fraude ou à simulação, porque não condiz com a descrição legal de eventual infração fiscal delituosa.

Por sua vez, a elisão fiscal, aqui entendida como planejamento tributário, é prática de estruturação dos negócios jurídicos de modo a arcar-se com o menor ônus tributário possível, baseado no princípio da legalidade, de cunho constitucional (previsto no art. 5º, II da Carta Magna de forma genérica e, no que tange à lei tributária, no inciso I do art. 150 do mesmo diploma) e se desdobra em: reserva absoluta da lei formal; estrita legalidade e; especificidade conceitual fechada.³⁰⁸

O inadimplemento de obrigação principal é sem dúvida um ilícito fiscal, baseado no descumprimento da lei que determina um prazo para o seu recolhimento, mas esse atraso não pode ser tratado como ilícito fiscal delituoso, mesmo que intencional, porque como toda dívida, faz parte do escopo gerencial e administrativo do contribuinte, da liberdade de decisão da melhor alocação do seu capital, disponível ou não. Até porque, uma vez constituída a dívida junto aos órgãos da administração pública, através do correspondente lançamento de ofício, esse atraso será punido com a aplicação da pena de multa e compensado com a incidência de juros.

Na esfera administrativa, a norma jurídica sancionatória está sujeita à necessária relação de pertinência e coerência lógica entre seu antecedente e seu conseqüente, jamais prescindindo do princípio da proporcionalidade, sendo a sua intensidade diretamente proporcional à valorização social de sua gravidade.³⁰⁹

A multa tributária, como espécie de modalidade de penalidade pecuniária de cunho fiscal, pode derivar de um fato delituoso (sonegação, fraude ou simulação) ou de um fato não-delituoso (v.g. descumprimento do prazo de pagamento), neste caso, por não ter caráter satisfatório, não exime o

³⁰⁸ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 21, mar-abr. 2003, pag. 15

³⁰⁹ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito tributário sancionador* – São Paulo: Quartier Latiin, 2007. Pag. 65.

infrator de cumprir a obrigação cujo inadimplemento ensejou sua aplicação, ou seja, não sendo substituída, a multa será acrescida ao crédito tributário. Por sua vez, os juros que tem caráter indenizatório, compensarão o atraso no pagamento.

A feição didática das sanções impostas ao ilícito tributário é cogente e indesejável. Por isso não devem ser imputadas com fins arrecadatórios, mas, quando aplicadas em concreto, devem contribuir para a educação e correção dos desvios do infrator, auxiliando-o a apreender as determinações que não seguiu, seja por mal esclarecimento ou interpretação diversa dos intrincados dispositivos da legislação tributária, orientando-o quanto ao conteúdo e forma de suas obrigações. De qualquer modo, mesmo aquelas impostas em decorrência da simples intempestividade do pagamento têm nítido propósito repressivo, servindo para punir o infrator.³¹⁰

No Brasil, a cumulação de sanções penais e tributárias na repressão ao ilícito fiscal, tem sido aceita pela doutrina e jurisprudência nacionais, sem maiores questionamentos, sempre quando se fizerem presentes os elementos normativos do tipo penal e os requisitos para a aplicação da pena correlata.³¹¹

Dentro do Direito Penal, a vedação do *bis in idem* configura regra já bastante consolidada, embora não contenha previsão expressa no ordenamento jurídico. Em nossa jurisprudência, a regra é frequentemente utilizada para afastar a consideração de um mesmo elemento por mais de uma vez, seja como componente típico, agravante ou causa de aumento de pena. Deve-se reconhecer sua aplicação, ainda, quando os mesmos fatos forem julgados por diferentes justiças especializadas.³¹²

Se a regra é bastante familiar ao direito brasileiro, entretanto, no que se refere a uma possível aplicação da norma no sentido de afastar a cumulação da aplicação de sanção administrativa e penal aos mesmos fatos, há um

³¹⁰ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito tributário sancionador* – São Paulo: Quartier Latiin, 2007. Pag. 119.

³¹¹ SILVA, Paulo Roberto C. *Direito tributário sancionador* – São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pag. 361.

³¹² COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 183.

predominante entendimento em sentido contrário, fundado no argumento de independência entre as instâncias.³¹³

Essa justificativa de suposta independência é bastante frágil, quando deveria ser bastante contundente já que a adoção desta vertente redundaria em restrições mais drásticas a direitos fundamentais. Não é possível compatibilizar minimamente uma concepção de independência diante do conceito de ilicitude ou antijuridicidade penal que obrigatoriamente determina vinculação entre as instâncias para a estruturação do ilícito criminal.³¹⁴

As instâncias estão completamente entrelaçadas. Embora processados no Direito Penal, sob a égide de seus princípios e garantias, a materialidade é determinada pelo Direito Tributário, mais do que isto, na verdade, é dela completamente dependente. A constituição do ilícito, a aplicação de agravantes, atenuantes, causas de extinção da ilicitude, culpabilidade e punibilidade só encontram sustentação penal se confirmados pelas autoridades fiscais.

Chega a ser irônico que para punir o contribuinte infrator na esfera penal as instâncias sejam dependentes, mas, no momento de se reconhecer a proibição da dupla punição, as instâncias sejam consideradas independentes.

Inexiste qualquer óbice para a adoção da aplicação do *ne bis in idem* entre sanção penal e sanção administrativa no direito brasileiro, senão também que o princípio da proporcionalidade o impõe, já que a cumulação das vias penal e administrativa viola o subprincípio da necessidade. Sua adoção em nosso sistema, aliás, aportaria considerável dose de racionalidade à escolha legislativa além de promover os pressupostos de uma política sancionadora integrada.³¹⁵

³¹³ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 185.

³¹⁴ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 222.

³¹⁵ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 237.

Outra preocupação do Ministro Barroso, apresentada no seu voto, diz respeito ao excesso de criminalização que o levou a analisar o impacto prático sobre os níveis de encarceramento no país, chegando à conclusão de que seria virtualmente impossível que alguém fosse preso pelo crime em comento, tendo em vista ser muito baixa a pena a ele cominada (seis meses a dois anos de detenção), além dos diversos mecanismos hoje disponíveis ao réu para ver-se livre não só do cárcere, por aplicação de pena substitutiva, mas mesmo da persecução ou do processo, por acordos que poderão ser firmados junto ao órgão acusatório.

Além disso, pelo sistema penal brasileiro, se o sonegador quitar o tributo devido, a qualquer tempo, até mesmo depois do trânsito em julgado do processo penal condenatório, terá a sua punibilidade extinta, concluindo o Ministro tratar-se a sonegação do ICMS de “um jogo que o sonegador não tem como sair perdendo nunca. Um sistema que dá um incentivo errado”.

Os efeitos estigmatizantes do direito penal, porém, que para alguns são chamados de efeitos simbólicos ou comunicativos, apontam para o fenômeno da reprovação social e da repulsa ligados não apenas à execução da pena, mas à incidência do sistema penal como um todo, do comparecimento à delegacia de polícia, do processo penal, do cumprimento de pena e até o fato de ser egresso do sistema penitenciário. O caráter infamante decorre de uma construção social externa, mas que se dá tomando como alicerce dados do próprio sistema jurídico, especialmente aqueles ligados aos órgãos de operação do sistema, à gravidade da sanção e ao grau de formalização do processo.³¹⁶

Se para o Ministro Barroso a aplicação de pena criminal não é fator de preocupação, já que sói acontecer por um milagre, restringir-se ao direito administrativo sancionador seria o meio mais apropriado para lidar com esse ilícito tributário por todas as razões aqui já expostas.

³¹⁶ COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito Penal Econômico e Direito Administrativo Sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada* – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013. Pag. 161.

O poder punitivo é bruto, atavicamente expansivo e socialmente verticalizador. Nenhum outro meio de controle social provoca tanta violência a pretexto de combatê-la. Nenhum outro controle mantém-se em crescimento de forma tão persistente, a despeito da imensidão dos efeitos colaterais produzidos. Nenhuma sociedade passa incólume ao fortalecimento da autoridade e a seletividade nos seus mecanismos de contenção. Sem freios, o poder punitivo tende ao arbítrio.³¹⁷

Após esse longo exercício de hermenêutica jurídica, chegou enfim o Ministro Barroso à conclusão: “de que tratar o caso como crime de apropriação indébita tributária é o sentido natural do texto”.

Não foi o sentido natural do texto, foi sim sobrenatural já que se adotou uma interpretação ampliativa, imprópria na seara penal, que conseguiu passar ao largo dos mais importantes princípios penais, todos de matiz constitucional, a saber, o da legalidade, da taxatividade, da ofensividade, da subsidiariedade e da *ultima ratio*.

No que tange aos crimes contra a ordem tributária, a observância dos princípios constitucionais é absolutamente necessária, sob pena de se macular de arbitrariedades, dignas de um Estado Ditatorial, a própria essência do Estado Democrático de Direito e, obliquamente, o processo penal, que já consiste *per se* em um gravame para o acusado.³¹⁸

Como última ressalva, no voto sob análise, levantou o Ministro Barroso a questão do dolo. Destaca-se, apenas, que o crime em comento não comporta a modalidade culposa, assim, o agente que agir por imprudência, negligência ou imperícia, não poderá nele ser enquadrado.

Porém, em se tratando de crime exclusivamente doloso, a demonstração do dolo é imprescindível. Não pode haver presunção de dolo, a quem acusa impõe-se o ônus de prová-lo. A presunção que existe em Direito Penal e que funciona como premissa geral impostergável, é de inocência, ou da não

³¹⁷ SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático* – São Paulo: Estúdio Editores, 2014. Pag. 7.

³¹⁸ GAMEIRO, João Augusto da Silveira e ANTONELLI, Osvaldo Gioanotti. “Direito Penal Tributário: Proteção ou Aversão?” *Experiências do Direito*. Miguel Reale, Miguel Reale Júnior e Eduardo Reale Ferrari (Coordenação) – Campinas: Millennium, 2004. Pag. 453.

culpabilidade, que tem amparo no Art. 5º, inciso LVII, da Constituição Federal.³¹⁹

Estabeleceu, o Ministro Barroso, os parâmetros que entende demonstrar a ausência de dolo frente ao crime de apropriação indébita de ICMS: a demonstração cabal de situação ruinosa, a demonstrar sua condição de insolvência e; a inadimplência eventual, diferente do inadimplente contumaz que, com esse *modus operandi*, “atua de forma predatória no mercado, financiando-se com o dinheiro dos outros, que recebeu do consumidor, que é o contribuinte de fato”.

Há muito, porém, que o dolo deixou a culpabilidade (modelo clássico) e ingressou na tipicidade (modelo finalista).

O modelo finalista de fato punível desenvolvido por Hans Welzel, na primeira metade do século XX, revolucionou todas as áreas do conceito de crime e teve grande influência nas legislações modernas, como a nova parte geral do Código Penal (Lei n. 7.209/1984).³²⁰ A partir desse entendimento, a ação humana é exercício de atividade final ou, como objetivação da subjetividade, realização do propósito. Assim, esse conceito introduziu o dolo no tipo subjetivo dos delitos dolosos e, entre outras coisas, reduziu a culpabilidade em um conceito normativo, como reprovação de um sujeito imputável pela realização não justificada de um tipo de crime, com consciência do injusto em situação de exigibilidade de comportamento diverso.³²¹

Quando o Ministro Barroso relacionou a condição que afasta o dolo com a “demonstração cabal de situação ruinosa, a demonstrar sua condição de insolvência”, na verdade propôs uma excludente de culpabilidade, tese bastante assentada tanto na doutrina como na jurisprudência e que não diz respeito ao dolo, mas à exigibilidade de conduta diversa, quando diante da situação fática não se poderia exigir outra conduta do agente.

³¹⁹ GOMES, Luiz Flávio, *Responsabilidade Penal Objetiva e Culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária* - São Paulo, IOB, Repertório de Jurisprudência – nº 11/95, p.183

³²⁰ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/l7209.htm

³²¹ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral* – 6ª ed. – Curitiba: ICPC, 2014. Pag. 77.

Quando afirmou, ainda, ser a inadimplência eventual uma causa excludente de dolo, também foi de encontro aos achados doutrinários, uma vez que o tipo se consuma “quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal” (CP, art. 14, I).

No sistema penal brasileiro adotou-se, para a caracterização do crime, o que a doutrina chamou de direito penal de fato, que significa que para responsabilizar penalmente alguém pela prática de uma conduta delituosa, o Estado deve provar de forma indubitosa a ocorrência direta (ação ou omissão própria) ou indiretamente (omissão imprópria) da prática da conduta que lhe foi imputada. Entretanto para a fixação da pena, regime de cumprimento, espécie de sanção, entre outros, adotou o direito penal de autor.

Assim, a repetição ou não da conduta não a define, apenas pode agravar ou atenuar eventual aplicação de pena. Na compreensão do Ministro, a repetição da conduta integra a definição do tipo, já que só assim confirma a presença do dolo. Aliás, não é qualquer repetição, deverá ser contumaz, porque a inadimplência eventual, para o Ministro Barroso, desnatura o dolo, descaracterizando o crime.

Ocorre que, uma vez que a repetição da conduta não está contemplada como elemento do tipo penal, esse entendimento fere os princípios da reserva legal e da taxatividade, corolário da legalidade (CP art. 1º e CF art. 5º, XXXIX).

Ainda sobre o tema, afirmou o Ministro Barroso que para constatar o dolo “é preciso aferir se o comerciante está praticando preços predatórios ou deixando extinguir empresas para depois criar outras”, fatos que não dizem respeito ao crime em comento, mas aos crimes concorrenciais, que exatamente instituem as condutas descritas de prejudicar e livre concorrência, dominar mercado, aumentar arbitrariamente os lucros e exercer de forma abusiva posição dominante (Lei nº 12.529/2011, art. 36, incisos I a IV).³²²

Por fim, afirma o Ministro Barroso que “o dolo deve ser apurado na instrução criminal”. Ocorre que por ser o dolo elemento da tipicidade penal, é antecedente ao processo e faz parte integrante da descrição típica. A denúncia

³²² Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.

deve conter a exposição do fato com todas as suas circunstâncias (CPP, art. 41), impondo-se, entre outros elementos obrigatórios, a narrativa do comportamento ilícito (ação ou omissão) e a indicação do elemento subjetivo (dolo ou culpa). Trata-se do que a doutrina especializada chama de justa causa autônoma e por ser questão de procedibilidade, sua ausência impede o início da ação penal.

A jurisprudência densifica o conceito de justa causa quando procede a um exame da acusação sob dois pontos de vista distintos: um *formal*, a partir da existência de elementos típicos (tipicidade objetiva e tipicidade subjetiva) e outro material, com base na presença de elementos indiciários (autoria e materialidade). A parte objetiva abrange os elementos descritivos (juízos de realidade, passíveis de verificação sensorial); os elementos normativos (juízos de valor que implicam uma valoração jurídica ou cultural) e; os elementos valorativos globais do fato, cuja admissão antecipa o juízo de antijuridicidade. Já a parte subjetiva se acha constituída, de acordo com a teoria dominante, por uma componente cognitiva (conhecimento) e outra volitiva (vontade), ou seja, o dolo, por elementos subjetivos, isto é, elementos de consistência pessoal interna (motivos, tendências e intenções), explícitos ou implícitos, que o legislador inclui na descrição da norma penal.³²³

A justa causa configura condição da ação, cuja aferição é feita pela análise das mesmas questões apreciadas por ocasião do julgamento final do processo: questões sobre autoria e materialidade. É pelo momento e pelo grau de profundidade do exame dessas duas questões que se afere quando se trata de condição de ação ou de mérito. A verificação da justa causa para a acusação é feita pela constatação sumária de elementos indicadores da existência do crime e da probabilidade de autoria por ocasião do oferecimento da denúncia, enquanto a análise do mérito da acusação é produzida com base

³²³ COSTA, Aldo de Campos. “A justa causa para o exercício da ação penal” Revista Consultor Jurídico, 2013. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-nov-29/toda-prova-justa-causa-exercicio-acao-penal?imprimir=1>

em exame aprofundado dos elementos colhidos a respeito da existência do crime e da autoria no momento da sentença.³²⁴

A ausência de qualquer indicação da presença do dolo na peça exordial impedia o seu processamento. A manutenção da absolvição sumária concedida em sede monocrática, era a medida que se impunha no presente caso, pela ausência de justa causa autônoma, questão de procedibilidade da ação penal, especialmente diante de crime omissivo doloso.

O voto do Ministro Luis Roberto Barroso, relator para o caso no Supremo Tribunal Federal, no entanto, foi pelo não provimento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus, numa clara manifestação que converge para a nova realidade da hipertrofia do Direito Penal, dotando o sistema não só de penas mais rigorosas, como também de tipos incriminadores de condutas que refogem aos ditames constitucionais relativos à estrita legalidade, à fragmentariedade e à subsidiariedade, reforçando o desenvolvimento do novo Direito Penal de tendência expansionista.

O Ministro Gilmar Mendes abriu divergência e com o seu voto desencadeou uma série de raciocínios que vão ao encontro às críticas até aqui formuladas.

Ressaltou que diferentemente do comando do art. 1º, da Lei nº 8.137/1990, onde todos os cinco incisos são meios para atingimento do resultado previsto no *caput*, o núcleo essencial dos crimes do art. 2º, do mesmo diploma legal, não estão no *caput*, constituem-se normas incriminadoras com preceitos primários autônomos em cada um dos cinco incisos, com a peculiaridade de que todos compartilham o mesmo preceito secundário.

Assim, a conduta prescrita no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 obriga a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto que é a vontade de se apropriar de forma fraudulenta dos valores devidos ao Fisco,

³²⁴ GRINOVER, Ada Pellegrini e GOMES FILHO, Antonio Magalhães e Fernandes, Antonio Scarance. *As nulidades no processo penal* – 11ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. Pag. 56.

omitindo-se do dever tributário, com a intenção de não recolhê-los. Para o Ministro, o dolo genérico não seria suficiente para o preenchimento do tipo, o ânimo especial se manifestaria pelo artil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos de administração fiscal.

Asseverando que diante da ausência do liame subjetivo entre autor e fato, o que se verifica é uma verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de uma dívida fiscal, mercê da ausência da fraude na imputação.

Para o Ministro Mendes, se a vontade do agente em fazer próprio o dinheiro do Fisco não estava presente, o que se tem é puro inadimplemento da dívida. A escrituração contábil da dívida para com a Fazenda Pública a de ser entendida como indubitosa e eloqüente manifestação de que é propósito do agente responder pela dívida, assumindo-a integralmente, o que não se concilia com a vontade de apropriar-se.

Destacou, por oportuno, trecho do voto do Ministro Ricardo Lewandowski, relator do julgamento que reconheceu a constitucionalidade do crime em comento.³²⁵

“Dessa forma, as condutas tipificadas pela lei 8.137/1990, 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 a autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco, por isso os delitos previsto na Lei n. 8.137/1990 não violam o artigo 5º, inciso LXVII da Carta Magna, bem como não ferem a característica do direito penal de configurar a *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.”³²⁶

.../...

³²⁵ Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6392995>

³²⁶ Idem

“No ponto relevante de marcar a diferença do tipo em análise com o tipo de apropriação indébita previdenciária, prevista no artigo 168-A, do CP, cuja configuração dispensa a demonstração do especial fim de agir ou dolo específico de fraudar a previdência social. Não há necessidade de comprovação do dolo de se apropriar dos valores destinados a previdência social. O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas dentro do prazo e da formas legais, não se exigindo o *animus rem sibi habendi*, sendo portanto descabida a exigência de se demonstrar o especial fim ou dolo específico de fraudar a previdência social, como elemento essencial do tipo penal.”³²⁷

O Ministro Mendes realçou que ao contrário do que ocorre com a apropriação indébita previdenciária, no crime em comento não há presença do elemento da quebra de confiança deposita no substituto tributário na modalidade de fraude, porque neste caso o comerciante não se apropria de valores de terceiro.

Há, para ele, uma nítida diferenciação tributária entre a previsão legal do recolhimento pelo contribuinte por substituição tributária e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação, porque não integra a relação jurídico-tributária.

A apropriação indébita está estritamente relacionada à substituição tributária e ocorre quando o substituto ao realizar o pagamento ao contribuinte procede à retenção do tributo devido por este último, porque assim a lei o determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos, ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhes destinação legal. Como não há hipótese de substituição tributária no caso em pauta, não há apropriação de tributo por terceiro porque o tributo é devido pela própria empresa.

Segundo o Ministro Gilmar Mendes: “o adquirente não é contribuinte desse imposto, não havendo aqui cobrança ou desconto do valor tributário. O

³²⁷ Idem

contribuinte apenas paga o preço da mercadoria, não havendo sujeição alguma perante o Fisco. Não se pode confundir dever jurídico tributário que recai sobre o empresário contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente”.

O Ministro Mendes lembrou a seguinte passagem do julgamento do RE 574.706-PR no STF: “é certo que em Notas Fiscais destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços, no entanto, essa indicação para fins de controle de aplicação da sistemática da não cumulatividade não significa que o ICMS deixe de compor o preço de vendas das mercadorias. Ressalta-se que o ICMS não funciona como um imposto retido, isso quer dizer que o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação comercial, mas é recebido pelo vendedor que o integra ao seu caixa ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração repassa-o ao Estado, depois de ser considerada a compensação de créditos.”³²⁸

Assim, para o Ministro Mendes, “não se pode compreender o contribuinte de direito como um mero intermediário recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando prontamente ao Estado. Não procede, portanto, a afirmação de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa”.

Para ele, no que se refere ao ICMS, apenas em situação de substituição tributária progressiva ou “para frente” poderia haver a incidência do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, quando o substituo que cobrar o ICMS por fora do preço, não o repasse ao Estado. O adquirente não é contribuinte deste imposto, não havendo aqui cobrança ou desconto do valor tributário. O contribuinte apenas paga o preço da mercadoria, não possuindo sujeição alguma perante o Fisco.

Como já dito anteriormente, não se pode confundir dever jurídico tributário que recai sobre o empresário contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente.

³²⁸ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>

Entende o Ministro Mendes que os elementos normativos “descontado” e “cobrado” não se aplicam ao caso em tela para fins de imputação do delito de apropriação indébita tributária. Verificando que os recorrentes foram denunciados por uma conduta atípica de não recolhimento de ICMS devidamente declarado por comerciante ou empresário embutido no preço por mera opção econômica ao consumidor, ou seja, sem a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

Por evidente que seu voto foi pelo provimento do recurso, porém, houve apresentação de voto-vogal pelo Ministro Edson Fachin que, até a presente data, é o único voto publicado no site do Supremo Tribunal Federal.³²⁹

Nele, o Ministro Fachin fez uma comparação entre sujeito passivo da obrigação tributária e o responsável tributário, ambos conceituados no artigo 121 do Código Tributário Nacional. Para ele nos casos de substituição tributária não há dúvida da responsabilidade do substituto, já que essa obrigação decorre de imposição legal específica. Nestas hipótese o responsável atua como sujeito que nitidamente dispõe de valor de tributo integrante da esfera jurídica de terceiro, do contribuinte.

Ainda, questiona o Ministro Fachin a ausência de fraude, mas concluiu como solução para as duas indagações, consoante com o entendimento firmado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 574.706-SC,³³⁰ de que o valor cobrado de ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da CONFINS, apenas circula na contabilidade do sujeito passivo, não ingressando no seu patrimônio com definitividade. Por coerência e consequência, para ele, portanto, o não recolhimento desse valor cobrado atua na ambivalência do não repasse em favor do Fisco de recursos de titularidade de terceiros.

³²⁹ Disponível em

<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>

³³⁰ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>

Exatamente por tratar-se de crime próprio, na medida em que a conduta é suscetível de realização apenas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, somente aquele que a lei assim determina poderá integrar a ação típica. Por evidente que a relação pessoal com o fato gerador não é suficiente para, ao arrepio da lei, transformar ninguém em responsável tributário, sob pena de se estar tentando integrar norma penal em branco com elementos normativos fora do direito, fora da lei.

Dessa forma, não se pode nem chamar de adoção da analogia *in malam partem*, porque nem se fez analogia com outra norma, mas a “mera relação pessoal com o fato gerador” provavelmente baseado na regra extrajurídica da repercussão econômica.

Como dito anteriormente, a analogia, como método de pensamento comparativo de grupos de casos, significa aplicação da lei penal a fatos não previstos, mas semelhantes aos fatos previstos. O processo intelectual de analogia, fundado normalmente no chamado “espírito da lei”, encobre a criação judicial de direito novo, mediante “juízos de probabilidade” da psicologia individual, assim resolvidos no Direito Penal: se o resultado concreto representa prejuízo para o réu, constitui analogia proibida; se o significado concreto representa benefício para o réu, constitui analogia permitida.³³¹

Só é válida e correta remissão da norma penal em branco a disposições regulamentares quando isso é obrigado pela natureza das coisas e sempre que o reenvio normativo seja expresso e esteja justificado em razão do bem jurídico protegido; que a própria disposição penal já contenha o núcleo essencial da proibição e que se satisfaçam as exigências de certeza na delimitação da conduta delituosa, salvaguardando-se assim a função de garantia do tipo, com a possibilidade de que o cidadão conheça o comportamento que se incrimina penalmente, de sorte que só sejam infrações penais as ações e omissões subsumíveis na norma com categoria de lei.³³²

³³¹ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral – 6ª ed.* – Curitiba: ICPC Cursos e Edições, 2014. Pag. 21.

³³² MOLINA, Antonio Garcia-Pablos e GOMES, Luis Flávio. *Direito Penal: Fundamentos e Limites do Direito Penal – 3ª Ed.* – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. Pag. 566.

A invocação de “relação pessoal do consumidor com o fato gerador” não sustenta um raciocínio que permita, em sede de Direito Penal, a incriminação e conseqüente persecução contra contribuinte que com ele não tem relação legal nenhuma e que nem praticou, como reafirmado pelo Ministro, fraude alguma, afastando-se por completo a qualquer indicação do dolo necessário ao tipo.

A imposição da sanção não pode prescindir da verificação da responsabilidade, e a presença desta depende da natureza da sanção de cuja imposição se está a cogitar. Em se tratando de pena criminal ou pena em sentido restrito, exige-se a presença de responsabilidade pessoal que decorre sempre de conduta da pessoa, fundada em culpabilidade como elemento subjetivo indispensável à punibilidade.³³³

Como já dito anteriormente, no Direito Tributário só existem dois tipos de infração: objetiva (material) e subjetiva (formal). Serão objetivas as que independem da intenção do agente, quando tratar-se do descumprimento apenas de uma obrigação principal, sem transgressão de uma ou mais obrigações acessórias (impostas como instrumento de colaboração às atividades da administração fazendária). Por outro lado, as infrações subjetivas ou formais, requerem a presença do dolo, sem o que o resultado não poderá ser imputado ao agente. Neste caso, a Administração, além do resultado, terá que indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o efeito volitivo, justamente porque integram o vulto típico da infração.³³⁴

No caso sob exame, trata-se à evidência, de infração objetiva, meramente material, sem nenhum descumprimento a qualquer obrigação acessória, já que o crédito tributário foi declarado pelo contribuinte à Fazenda que apenas referendou o lançamento havido. Se não houve dolo nem culpa a ser apreciado sequer pela autoridade fazendária, quanto menos o seria pela autoridade penal.

³³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária* – São Paulo: Atlas, 2008. Pag. 13.

³³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método* – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2008. Pag. 762

Assim, a ausência de previsão legal aliada a ausência de fraude não pode ser suplantada pelo entendimento exposto no julgamento sobre a incidência do PIS e da COFINS em valores cobrados sobre a rubrica do ICMS.

A regra matriz de incidência dessas contribuições sociais, estudada na RE n. 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal, tem a formação do crédito tributário e o seu lançamento regidos por regras e princípios diferentes do ICMS e por isso não podem ser comparados de forma rasa como se um fosse o outro. A própria decisão referida não referenda esse raciocínio.³³⁵

O PIS e a COFINS tem por base de incidência o faturamento da empresa e, parafraseando o Ministro, por coerência e consequência, não pode incidir sobre o valor do ICMS, que é imposto devido ao Estado, não constituindo faturamento, no sentido lato, muito menos recurso de terceiro.

Enfatizou o Ministro Fachin, por fim, ser o ICMS um tributo a alcançar a capacidade contributiva do consumidor a partir da interferência da seletividade e essencialidade na imputação tributária.

A capacidade contributiva prevista no Constituição Federal no artigo 145, § 1º determina que: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

O Ministro Fachin fixa seu pensamento no que a doutrina denomina de “princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva” que retrata a eleição pela autoridade legislativa competente de fatos que ostentem signos de riqueza; mas, por outro lado, não deve esquecer-se de tornar efetivo o “princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva” que reza a repartição do impacto tributário de modo que todos os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento, promovendo o princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo.³³⁶

³³⁵ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>

³³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método* – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2008. Pag. 305.

O ICMS é imposto que, como dito anteriormente, opera mediante o método de subtração “imposto sobre imposto”, compensando-se em cada operação o imposto incidente nas operações anteriores. Baseado num sistema de débitos e créditos, em uma espécie de conta corrente escritural mantida pelo contribuinte. Ao comprar uma mercadoria o contribuinte se credita do imposto sobre ela incidente na etapa anterior (que está embutido no preço e destacado na nota fiscal). Ao transferi-la a terceiro ele se debita do imposto calculado sobre o valor da operação que praticar, compensando o valor do crédito lançado por ocasião da entrada e recolhendo apenas a diferença.³³⁷

Em regra, para fins de cumprimento do princípio da não cumulatividade do imposto, é necessário que haja tributação tanto na operação anterior como na operação posterior. Em decorrência dessa regra (princípio), toda vez que a tributação é interrompida na cadeia comercial de uma mercadoria também o direito ao crédito é interrompido. Dessa forma, toda vez que não houver a tributação do ICMS em determinado elo da cadeia (ICMS é um tributo plurifásico) não haverá que se falar em manter o crédito da operação anterior bem como não haverá crédito a ser transferido na operação posterior.³³⁸

Denota-se das lições apresentadas, que a capacidade do contribuinte do ICMS, objetivamente visa a operação mercantil, mas, subjetivamente será distribuída igualmente entre os participante da cadeia econômica, se impondo tão somente a cada um aquilo que contribui pessoalmente no processo. Assim, o comerciante arca exclusivamente com o peso da sua parte na operação, na condição de sujeito passivo daquela parte da obrigação tributária, mas não responde pelo que o consumidor eventualmente terá que arcar nas operações futuras.

Com relação à seletividade, em função da essencialidade das mercadorias (CF, art. 155, § 2º, inciso III), diz tratar-se do princípio segundo o qual o tributo deve ser selecionador, onerando diferentemente objetos

³³⁷ SOUZA, Fátima Fernandes. “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)” *Tratado de direito tributário* – volume 1 – Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores) – São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 560.

³³⁸ PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais* – 2ª ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2014. Pag. 125.

diferentes. Essa seleção pode se dar para uma função extra-fiscal ou para a realização do princípio da capacidade contributiva. A razão ou critério de discriminação é que indicará se a seletividade está sendo usada com esta ou aquela finalidade.

Para o Ministro Fachin, a seletividade só pode ser considerada para se atingir as riquezas concernentes à capacidade contributiva do consumidor final do ICMS, dando-lhe contornos específicos do fenômeno dessa repercussão tributária.

Ocorre que o ICMS é um imposto que, não raro, é utilizado pelos Estados Federados no que a doutrina convencionou chamar de “guerra fiscal”, com a concessão de incentivos e benefícios fiscais através de acordos, pactos e contratos diversos, que embutem outros interesses que nada tem a ver com a essencialidade dos produtos, mas com interesses de controle comercial de determinadas áreas e/ou atividades.

Por fim, o Ministro Fachin asseverou que: “caberá motivadamente ao juiz natural a perquirição do dolo genérico no caso concreto”. O crime em comento, porém, como já dito anteriormente exige a aferição do dolo específico e não genérico e sua perquirição deve se dar desde a fase administrativa, quando diante de infração formal subjetiva, passando pela fase investigatória pela polícia judiciária, sendo especificamente exigida e demonstrada na denúncia-crime pelo órgão acusador, quando intentada em juízo, sob pena de sua declaração de inépcia pela ausência de justa causa.

Ao final e ao cabo, o Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334-SC foi julgado improcedente no Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, para o fim de manter a decisão do Superior Tribunal de Justiça, que julgou improcedente a absolvição sumária decretada no juízo monocrático, nos termos do voto do Ministro Relator Luis Roberto Barroso, seguido pelos Ministros Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Luiz Fux e Edson Fachin, além das Ministras Carmen Lúcia e Rosa Weber, vencidos em divergência os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Assim restou fixada a seguinte tese como novo paradigma para o caso:
“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 ao art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

CONCLUSÃO

O presente trabalho tem por escopo a análise crítica da interpretação dada ao crime de apropriação indébita tributária de ICMS, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, nas diversas instâncias da justiça brasileira a partir do caso concreto iniciado no fórum municipal de Brusque, pequena cidade de 134.723 habitantes, localizada no estado de Santa Catarina, terminando no Supremo Tribunal Federal, passando pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina e Superior Tribunal de Justiça.

O casal Robson e Vanderléia Schumacher, na qualidade de sócios da empresa Chale do Bebê Comércio e Representação Ltda., foi denunciado nos autos do Processo-Crime nº 0900163-54.2015.8.24.0011, como incurso às penas do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, porque apesar de terem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico (DIME's) à Secretaria da Fazenda Estadual deixaram de recolher aos cofres públicos, no prazo legal, os valores apurados do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS referente aos meses de setembro, novembro e dezembro de 2.008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2.009 e julho de 2010.

A decisão monocrática, proferida pelo Juiz substituto Antonio Marcos Dexter, absolveu sumariamente o casal por ter verificado que o fato narrado não constituía crime (art. 397, III, do Código de processo Penal).

Os principais fundamentos da decisão foram baseados na assertiva de que os empresários não eram substitutos tributários porque o tributo era por eles devido na condição de sujeitos passivos da obrigação jurídico-tributária com o Fisco estadual, na qualidade de contribuintes tinham relação direta e imediata com o fato gerador do tributo, no caso a circulação de mercadoria. Para ele o tributo não foi técnica e economicamente cobrado do consumidor porque o que este pagou foi o preço da mercadoria.

Para Sua Excelência, referida conduta caracterizou mero inadimplemento tributário que não pode ser criminalizado, sob pena de se constituir hipótese de prisão civil por dívida (CRFB/1988, art. 5º, LXVII).

A decisão monocrática tratou o ICMS como imposto direto, quando o ônus recai diretamente sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, no caso o comerciante, em operação própria, não apresentando o fenômeno da repercussão, porque esse ônus não é transferido para o consumidor final, em etapa comercial futura, sendo certo que, pela lei tributária, este sequer fez parte da relação jurídico-tributária. Segundo ela, o valor devido ao Fisco é débito próprio do comerciante, que é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Realmente, no caso do ICMS próprio, a relação jurídico-tributária se estabelece somente entre o comerciante e o fisco estadual e o crédito tributário se materializa a partir da combinação de todos os movimentos comerciais realizados por ele em determinado período. Não é o valor destacado na Nota Fiscal de cada operação que resulta em dívida do comerciante para com o Fisco, nem os diversos consumidores e fornecedores que operaram naquele ciclo econômico irão integrar a sujeição passiva tributária. A regra matriz de incidência do ICMS determina que o crédito tributário nasça de intrincada conta corrente mantida pelo comerciante que envolve todos os participantes daquele ciclo econômico, mas o sujeito passivo da obrigação tributária será tão somente o comerciante.

Outra questão importante refere-se ao dolo, já que a entrega das declarações ao Fisco indicaram o cumprimento de todas as obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária e o descumprimento apenas da obrigação principal (pagamento do tributo) sem a indicação de qualquer prática que implique em sonegação, fraude ou simulação, afastou o dolo especial exigido para o tipo e retira qualquer legitimidade para apreciação da matéria sob a esfera do Direito Penal.

Em segunda instância, sob a relatoria do Desembargador Sérgio Rizelo, a decisão monocrática foi por acolher a apelação do Ministério Público para revogar a absolvição sumária proferida no juízo singular.

Entendeu o Desembargador que o ICMS é tributo indireto na qual o ônus da incidência tributária é transferido pelo contribuinte a terceiro, por meio da sua inclusão no preço da mercadoria. O tributo grava apenas o valor acrescido em cada etapa do ciclo econômico, a diferença entre o montante pago pelo

contribuinte e pelo comprador subsequente. Não se pode afastar a conclusão de ter havido incidência do tributo e transferência a terceiro, tendo em vista a variação entre os valores gastos pelo contribuinte a título de aquisição da mercadoria e o saldo das vendas. Quando o contribuinte de direito deixa de recolher aos cofres públicos em tempo o montante pago pelo contribuinte de fato, incide na prática vedada no tipo sob exame. Declarado o tributo, era seu dever recolhê-lo.

Acrescentou à sua fundamentação os riscos que a sonegação gera aos objetivos constitucionais do Estado por desestruturar o aparelho governamental voltado à concretização daqueles direitos e garantias. Esclarecendo, ainda, que a incriminação da conduta não ofende a Constituição Federal que veda apenas a prisão decorrente diretamente de dívida civil (art. 5º, LXVII).

Não há norma tributária que tenha afastado a responsabilidade do contribuinte do ICMS próprio do pagamento do tributo ou que tenha estabelecido qualquer vínculo jurídico entre o Fisco e terceiro. O Acórdão ancorou-se em mera presunção sobre eventual efeito econômico da cadeia comercial que estaria a indicar o consumidor final como aquele sobre o qual recairiam os efeitos tributários, ao arrepio do que estabelece expressamente a norma tributária, que prevê o fenômeno dessa repercussão apenas nas circunstâncias específicas do ICMS por substituição tributária, que não é o caso *sub judice*.

A adoção de raciocínio econômico estranho a qualquer legislação de regência desampara a integração da norma penal em branco, quando acusatória, cujo conteúdo não pode ser buscado fora da lei em sentido estrito, sob pena de violação ao princípio da legalidade. Na classificação dos contribuintes em “de fato” e “de direito”, a primeira é construída sobre fundamentos econômicos, a segunda é montada com supedâneo na lei.

Em caso de infração tributária objetiva ou material, aquela em que independe da intenção do agente, por se tratar apenas do descumprimento de uma obrigação principal, apura-se apenas o resultado e ao contribuinte a sanção virá pelo simples inadimplemento do imposto, diferente da infração subjetiva que exige da autoridade fazendária a indicação do nexo entre

conduta e resultado e os efeitos cognitivo e volitivo, porque integram o vulto típico da infração. Se, no caso concreto, não há dolo ou culpa a ser apreciada sequer pelo Fisco, quando menos o seria pela autoridade penal.

O caráter simbólico do Direito Penal é grave vício que deslegitima o Acórdão em análise. Não cabe ao juiz da causa representar o papel de quem combate a criminalidade como braço da segurança pública, muito menos de quem fiscaliza o recolhimento de impostos, ao revés, dentro do sistema constitucional deve exercer um papel de garantidor dos direitos humanos, principalmente na defesa das prerrogativas de qualquer cidadão inadimplente de não se ver perseguido criminalmente por suas dívidas, proibida expressamente pelo art. 7º, 7 da Declaração Americana sobre Direitos Humanos, norma incorporada ao nosso sistema legal.

Inconformada com a decisão proferida na segunda instância do Poder Judiciário estadual, a Defensoria Pública submeteu a matéria ao Superior Tribunal de Justiça em sede de Habeas Corpus, tendo sido o Ministro Rogério Schietti Cruz designado para sua relatoria.

No seu voto enfrentou, inicialmente, antiga controvérsia que jazia entre a Sexta e a Quinta Turmas, integrantes da Terceira Seção daquela Corte (especializada em matéria penal), encaminhando a análise do caso a fim de pacificar o seu entendimento, o que acabou ocorrendo após extenso debate e por maioria de votos.

Partiu o Ministro Schietti da importância da tutela penal sobre a tributação na tentativa de minimizar os impactos que a criminalidade causa à ordem tributária, notadamente no aumento das desigualdades sociais, destacando que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado.

Em interpretação gramatical, discordou do legislador do texto criminal no uso das expressões “cobrado” e “descontado” porquanto, sob o enfoque tributário, nenhum sujeito passivo da obrigação tributária poderia realizar essas condutas, exclusivas do poder tributante, porém, sob o enfoque penal, o

Ministro Schietti entendeu que o interprete deve construir o seu conteúdo com o uso da semiótica, ciência que analisa todos os sistemas de comunicação de uma sociedade, de modo a visualizar as relações com as realidades que a exprimem e a forma da sua aplicação pragmática.

Na tentativa de integração da figura típica, o Ministro Schietti discorreu sobre outros tipos penais presentes no Código Penal: da apropriação indébita patrimonial (art. 168); da apropriação indébita previdenciária (art.168-A), presentes no capítulo dos crimes contra o patrimônio; à sonegação de contribuição previdenciária (337-A) presente no capítulo dos crimes contra a administração pública, porque para ele as características essenciais de um crime compõem as dos outros, principalmente numa visão sistêmica.

Numa visão histórica, lembrou o Ministro Schietti do projeto de lei n. 4.788/1990 que deu forma à lei n. 8.137/1990, sob a relatoria do então Deputado Nelson Jobin, destacando a redação original que separava essas expressões em dois incisos, depois unificados na redação final aprovada, e que melhor exprimia o significado semântico da expressão “cobrado”, como aquele recebido de terceiros com o acréscimo ou inclusão no preço do produto, comum aos tributos indiretos; diferente da expressão “descontado”, como aquele em que há responsabilidade por substituição tributária, comum aos tributos diretos, quando o responsável pela retenção na fonte não é o responsável pelo recolhimento do tributo.

Quanto ao dolo de “apropriar-se”, o Ministro Schietti entende que deve ser reconhecido com base em substrato probatório obtido após a instrução.

O recurso à analogia *in malam partem* na integração da norma penal incriminadora está proibida no Direito Penal brasileiro e o uso que lhe foi dado no voto do Ministro Schietti, para justificar uma interpretação extensiva a albergar as condutas praticadas pelo casal Schumacher aos ditames da conduta sob exame refogem a esse dogma uma vez que o seu resultado concreto representa evidente prejuízo aos acusados.

A analogia ali realizada pareou crimes tutelados por bens jurídicos diferentes e revelou muitas dificuldades na comparação com figuras típicas tão

desiguais. Os crimes de sonegação de contribuição previdenciária, previstos no artigo 336-1, do CP, são materiais e comissivos, guardando quanto muito alguma semelhança com os previstos no artigo 1º, da Lei 8.13/1990, jamais com os do artigo 2º, II, do mesmo diploma, porque omissivos e formais.

Diferentemente do crime em pareço, os crimes de apropriação indébita previdenciária, previstos no artigo 168-A, do CP, revelam dolo genérico, tema já cristalizado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destacando-se a julgamento do RE nº 999.425, em que o Ministro Lewandowski reconheceu a constitucionalidade dos crimes previstos na Lei nº 8.137/1990, donde se extrai a seguinte passagem: “no ponto relevante de marcar a diferença do tipo penal em análise com o tipo de apropriação indébita previdenciária, cuja configuração dispensa a demonstração do especial fim de agir ou dolo específico de fraudar a previdência social”.

O tipo penal insculpido no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 não foi pensado para abarcar a figura tributária do ICMS próprio e as dificuldades de enquadramento refletiram esse problema. O termo “descontado” foi proposto para incriminar aquele que retém valor de imposto de renda ou contribuição social do salário do contribuinte na fonte ou mesmo nos casos de substituição tributária do ICMS “para frente” ou “para trás” e que, na qualidade de substitutos, deixam de recolhê-los aos cofres públicos. Por sua vez, o termo “cobrado” foi projetado para o caso do imposto indireto que se soma ao valor da mercadoria e é pago pelo adquirente no momento da compra, como é o caso da sistemática própria do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Sequer o recurso histórico, utilizado pelo Ministro Schietti, que valorizou a divisão das condutas em dois incisos, poderia dar suporte a interpretação ali adotada, já que o relator do projeto de Lei nº 4.788/1990, que redundou na atual Lei nº 8.137/1990, Deputado Nelson Jobin, criticou, em parecer, a redação original por ferir a regra secular da legalidade e afastar a função de garantia do Direito Penal. Não basta querer descobrir a intenção do legislador através dos trabalhos preparatórios da legislação, que é mera história externa do texto, pois é necessário verificar qual teria sido a intenção do legislador e a

sua conclusão, se no seu tempo houvesse os fenômenos que se encontram hoje diante de nossos olhos.

A Ministra Maria Tereza de Assis Moura abriu divergência contra o voto do Ministro Relator do Superior Tribunal de Justiça asseverando que no caso do ICMS o consumidor não é contribuinte desse imposto, muito menos sujeito passivo da obrigação, como exige a lei penal. O consumidor final jamais será cobrado do pagamento do imposto devido na operação porque não existe relação jurídico-tributária possível entre Fisco e ele. Não é correto considerar que o valor do ICMS embutido no preço da mercadoria teria sido dele “cobrado” ou “descontado”. A figura do “contribuinte de fato” só tem relevância para fins de repetição de indébito tributário conforme artigo 166, do Código Tributário Nacional – CTN.

Para a Ministra Maria Tereza, não comete o crime de apropriação indébita o comerciante que deixou de recolher, no prazo legal, valor do ICMS referente a operações próprias corretamente declaradas. Sem fraude não há crime de sonegação fiscal que evidencie o fim deliberado de suprimir ou reduzir tributo. O atraso ou descumprimento da obrigação de recolher o tributo próprio, regularmente declarado, constitui inadimplência fiscal que configura ilícito administrativo, passível de execução fiscal e inscrição na Dívida Ativa do Estado.

A imposição de sanção penal não pode prescindir da verificação da responsabilidade pessoal, que decorre sempre da conduta fundada na culpabilidade, como elemento subjetivo indispensável à punibilidade. Quando se prescinde do elemento subjetivo (dolo e culpa) punindo alguém de boa-fé, viola-se o princípio fundamental do Estado de Direito, porque se passa a tratar o homem como objeto, prescindindo de sua razão e consciência, ou seja, da sua dignidade como pessoa humana.

O Ministro Reynaldo Soares da Fonseca pediu vista e apresentou voto em separado, para, entre outras coisas, acrescentar que o crime em tela só pode ser praticado pelo sujeito passivo da obrigação tributária que, nessa qualidade, deixar de recolher valor do tributo que descontar ou cobrar de terceiro, não necessariamente contribuinte. Para ele, é irrelevante a ausência

de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto o que se criminaliza é o fato do contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituto tributário, quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos.

Lembrou o Ministro Soares da Fonseca, ainda, que o Supremo Tribunal Federal considerou 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, mas apenas intermediário do imposto devidamente cobrado do consumidor e que deve ser repassado ao Estado.

O ICMS é um imposto sobre circulação de mercadorias e tem como principal característica a incidência sobre o ciclo econômico como um todo, distribuindo de maneira equânime a carga tributária de modo a que cada contribuinte (o protagonista de cada operação que integra esse ciclo) recolha apenas a fração do imposto correspondente à operação por ele praticada. A não cumulatividade, que mais que um princípio, é uma proteção constitucional, evita a tributação em cascata.

Faz o Ministro Soares da Fonseca confusão com a regra matriz de incidência do ICMS, esquecendo-se que este tributo nasce da diferença de preços entre a mercadoria comprada e revendida pelo comerciante e que quando este preenche as declarações correspondentes a todas as operações de entrada e de saída que compuseram a sua atividade comercial mês a mês e as entrega no prazo e na forma prescrita na lei tributária, a infração cometida não contrai a norma em comento, qual seja o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, porque o imposto é por ele única e exclusivamente devido e declarado.

A regra matriz de incidência da COFINS e do PIS/PASEP, estudada na RE n. 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal e invocada pelo Ministro, mistura análise de impostos e contribuições distintas com a formação do crédito tributário e lançamento regidos por regras e princípios diferentes e por isso não podem ser comparados de forma rasa como se um fosse o outro. A própria decisão referida não referenda esse raciocínio.

Não é irrelevante a ausência de relação jurídica entre Fisco e consumidor final, como afirmou o Ministro Soares, porquanto essa condição, se não expressada na lei tributária, impede que seja adotada como solução para integração do tipo penal, que, como elemento normativo, só pode lastrear-se na lei e nunca em presunção, sob pena de infringência aos princípios da reserva legal e da taxatividade, corolário da legalidade (CP, art. 1º e CF/88, art. 5º, XXXIX).

Apesar dos erros e dos acertos acima descritos, acordaram os Ministros da Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Habeas Corpus Nº 399.109 – SC, por maioria, por denegar a ordem, nos termos do voto do Ministro Relator Rogério Schietti Cruz, acompanhado pelos Ministros Felix Fischer, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Reynaldo Soares da Fonseca. Vencida a Ministra Maria Tereza de Assis Moura, acompanhada na divergência pelos Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

O caso ingressou no Supremo Tribunal Federal através da interposição do Recurso Ordinário em Habeas Corpus interposto pelo casal Schumacher, recebendo o número RHC 163.334-SC. O Ministro Luis Roberto Barroso foi sorteado para a relatoria e o julgamento em plenário ocorreu nos dias 11, 12 e 18 de dezembro de 2019.

Até a finalização deste trabalho, porém, não havia sido publicado o Acórdão do referido julgamento, razão pela qual foram estudadas transcrições livres colhidas das transmissões da TV- Justiça das sessões de seu julgamento, com exceção do voto-vogal do Ministro Edson Fachin, isoladamente publicado no site do Supremo Tribunal Federal.

O Ministro Barroso partiu a sua análise sob três premissas: o Direito Penal deve ser sério, igualitário e moderado; o pagamento de tributo é dever fundamental do cidadão e; o mero inadimplemento tributário não é fato típico criminal.

Sob o prisma da seriedade do Direito Penal, O Ministro Barroso fez referência à função de prevenção geral negativa, no sentido da intimidação que

este ramo do direito gera na maioria dos cidadãos. Não é a gravidade da pena ou o rigor da sua execução, mas a certeza da punição que pode desestimular o autor a praticar crimes.

O próprio Ministro Barroso tratou de negar a probabilidade de a pena corporal ser aplicada de fato. Preocupado com o excesso de criminalização que o levou a analisar o impacto prático sobre os níveis de encarceramento no país, chegou à conclusão de que seria virtualmente impossível que alguém fosse preso pelo crime em comento, tendo em vista ser muito baixa a pena a ele cominada, além dos diversos mecanismos hoje disponíveis ao réu para ver-se livre não só do cárcere, por aplicação de pena substitutiva, mas mesmo da persecução ou do processo, por acordos que poderão ser firmados junto ao órgão acusatório, afora o pagamento do débito tributário a qualquer tempo, que extingue a punibilidade do agente.

Assim, a criminalização da apropriação indébita de ICMS não vai gerar a função preventiva geral negativa já que há certeza da sua impunidade. Já a prevenção especial, dirigida ao próprio agente, tem no direito administrativo sancionador melhores condições de gerar efetivo efeito preventivo, aliás, a preponderância da função didática deve ser diretamente proporcional à dificuldade de compreensão dos preceitos cuja observância almeja salvaguardar e inversamente proporcional à estabilidade da legislação que os erige. Notável, pois, sua marcante e inarredável pertinência às sanções tributárias.

Em relação ao caráter igualitário do Direito Penal, essa discussão esbarra na natureza do crime em comento, uma vez tratar-se de crime próprio, que exige uma condição fática ou jurídica específica do agente. No caso, só pode figurar como sujeito passivo o responsável pela obrigação tributária, que será sempre o empresário, comerciante ou empregador, excluindo-se qualquer outro que não ostente essa condição, não fazendo sentido o discurso que prega a distinção de crimes que atingem ricos e pobres.

O discurso da consecução de justiça social por meio do Direito Penal é ilusório e acaba desempenhando função inversa, já que ao invés de permitir a inclusão penal das elites econômicas, esse discurso se torna cúmplice da

expansão generalizada do poder punitivo que certamente retornará seu impulso agressivo às próprias classes já oprimidas por ele.

Há na atualidade grande preocupação com a necessidade da reconquista da racionalidade pelo Direito Penal para o fim de reafirmar seu papel de *ultima ratio*, como instrumento de controle formal voltado à tutela subsidiária e fragmentária de bens jurídicos, diversamente do movimento experimentado na prática, de hipertrofia desse ramos do direito, que o voto como proposto pelo Ministro Barroso *in casu* pareceu consagrar.

Fica claro que o Ministro Barroso entende que a tutela penal dos crimes contra a ordem tributária reside na questão arrecadatória, uma vez que se preocupa prioritariamente “com a privação do Estado de atender as muitas demandas relevantes da sociedade brasileira”.

Ocorre que a ordem tributária como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito fiscal não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação e que constituem limites ao poder de tributar e, por conseqüência, de afastar o arbítrio

Importante destacar a presença de algumas características que acabaram incorporadas à interpretação e aplicação da lei penal tributária no Brasil e que dão evidente mostra desse exclusivo caráter arrecadatório. São elas: i) as regras de extinção e suspensão da punibilidade pelo pagamento do tributo ou pelo parcelamento da dívida, sempre baseados em acordos privados firmados entre contribuinte e Fisco; ii) a condição de procedibilidade da persecução penal à constituição definitiva do crédito tributário, de exclusiva responsabilidade da Fazenda Pública, tanto no ato do lançamento quanto em sua confirmação em processo administrativo; iii) a aplicação de causa de aumento de pena, baseado exclusivamente no grau de ofensividade do dano apurado pelo Fisco e; iv) a aplicação do princípio da insignificância enquadrado em limites de valores estipulados, mais uma vez, pela própria Fazenda Pública.

Todas essas características estabelecem um alto grau de dependência do Direito Penal Tributário em face da Administração Tributária, afastando, na

prática, o poder judiciário da análise de pontos cruciais como: a materialidade delitiva; o grau de desvalor da ação ou do resultado, inclusive na definição de sua insignificância; a presença de eventuais causas de exclusão da culpabilidade, da punibilidade e até da consideração do aumento ou diminuição de pena; a presença de agravantes e atenuantes. Afora que, para agir, em todas essas variáveis, não há necessidade de a Administração Pública valer-se da lei em sentido lato, muitas das vezes, simplesmente ancorando-se em normas infralegais para sua consecução, ferindo de morte o princípio da reserva legal, fundamento básico do Direito Penal, afinal, não há crime sem lei que o defina.

Como última premissa, o Ministro Barroso afirma que o mero inadimplemento tributário não é fato típico penal. Para que se reconheça a tipicidade penal de uma conduta em matéria tributária faz-se necessário um especial nível de reprovabilidade para que se justifique o tratamento mais gravoso.

Não pode o Ministro Barroso afastar de pronto da conduta *sub judice* o inadimplemento puro e simples. Sua análise é condição de procedibilidade. É antecedente necessário e obrigatório, por ser questão afeta aos direitos humanos, cuja criminalização é proibida expressamente (art. 7º, 7 da Declaração Americana sobre Direitos Humanos). *Prima specie* tem-se que analisar a questão do inadimplemento para só depois, se essa garantia individual, de matiz constitucional, tiver sido afastada, aí sim estariam autorizadas outras possibilidades criminais analíticas da conduta em tela.

Desde a promulgação Emenda Constitucional nº 45/2004 com a incorporação do § 3º, ao artigo 5º, da Constituição Federal, foram estabelecidas as formalidades obrigatórias que os tratados internacionais sobre direitos humanos devem cumprir junto ao Congresso Nacional para que se equiparem às emendas constitucionais.

Antes disso, muito se propagava sobre o caráter constitucional dos tratados de direitos humanos, dos quais o Brasil fosse signatário, uma vez que os §§ 1º e 2º, do artigo 5º, da Constituição Federal, desde sempre asseguravam sua equiparação a direitos e garantias fundamentais e sua

aplicabilidade imediata. Assim, o Supremo Tribunal Federal acabou por consagrar, no voto-vogal do Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do RE 466.343-SC, interpretação que atribuiu a característica de supralegalidade aos tratados e convenções de direitos humanos, embora reconheça sejam eles infraconstitucionais.

A Declaração Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica) foi promulgada no Brasil através do Decreto nº 678, de 6/11/1992 e prevê categoricamente, em seu artigo 7º, inciso 7 que: “ninguém será detido por dívida”. Assim, esse comando, presente no caso em comento, deveria ter sido analisado prioritariamente.

Para o Ministro Barroso todos os elementos de interpretação jurídica que legitimam a tipificação do crime de apropriação indébita tributária estão bem caracterizados na Lei n. 8.137/1990, sejam: gramatical, histórica, sistemática ou teleológica. O termo “descontado”, sem sombra de dúvidas, se refere aos tributos diretos descontados na fonte, por sua vez, o termo “cobrado” significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor ao comerciante que deve recolher ao fisco, assim abarcando os tributos indiretos. Neste caso, o consumidor paga mais caro para que o comerciante recolha esse tributo a Fazenda Estadual.

Para o Ministro Barroso, o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio dos comerciantes que são meros depositários desse ingresso de caixa que, após compensado com as operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos, entendimento coerente com a decisão proferida no julgamento do RE 574.706 do Supremo Tribunal Federal. A conduta assim, não equivale a um mero inadimplemento tributário, mas a uma apropriação indébita. Na sonegação a reprovabilidade está na fraude 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.

Lembrou o Ministro Barroso que a constitucionalidade desse tipo penal já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento RE nº 999.425-SC, sob a relatoria do Ministro Lewandowski e a conduta para

caracterizar o tipo penal é dupla: cobrar do consumidor e não recolher ao Fisco.

Ocorre que essa proposta de interpretação “gramatical” não respeitou a legislação de regência. A lei penal estabelece: “cobrar valor de tributo na qualidade de sujeito passivo da obrigação”. O comerciante que é o contribuinte do ICMS próprio não cobra, muito menos recebe, ou mesmo retém do consumidor da mercadoria o valor do imposto descrito na Nota Fiscal. Muito menos a lei tributária que processa a regra matriz de incidência desse imposto, bem como estabelece a constituição do crédito tributário e seu correspondente lançamento, não contempla essa cobrança ou qualquer relação jurídico tributária com terceiro.

A classificação que diferencia “contribuinte de fato” de “contribuinte de direito”, repetida como um mantra nos manuais de direito tributário, não está baseada na lei, já que a primeira figura é constituída em fundamentos econômicos, enquanto a segunda, aí sim, é montada com supedâneo em dados jurídicos. Não há norma, princípio ou postulado capaz de albergar tal distinção. O consumidor final não é o sujeito passivo do ICMS, é tão somente o possível destinatário da carga econômica do ICMS, sem integrar a relação obrigacional de natureza tributária. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, indivíduo que pratica a operação mercantil e que figura no pólo passivo da obrigação tributária correspondente.

A interpretação histórica realizada pelo Ministro Barroso, reforça o sentido original do texto legal, valorizando a divisão das condutas em dois incisos, argumento repisado em outros julgamentos aqui já analisados e que sempre ignoram o parecer proferido pelo Deputado Relator Nelson Jobin, que renegava essa versão original por “ferir a regra secular da legalidade e afastar a função de a garantia do Direito Penal”. Não basta querer descobrir a intenção do legislador através dos trabalhos preparatórios da legislação, que é mera história externa ao texto, o importante é verificar qual teria sido a intenção do legislador e a sua conclusão, se no seu tempo houvesse os fenômenos que se encontram hoje diante de nossos olhos.

Numa tentativa de direito comparado, o Ministro Barroso afirmou que o tipo penal não constitui numa “excentricidade brasileira”, lembrando de um julgamento ocorrido na Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, em que se aprovou a extradição de um cidadão português por cometimento de crime análogo, reforçando que para a concessão desse instrumento legal, se faz necessária a dupla tipicidade “que o fato seja crime tanto lá como cá”.

Não trouxe, porém, o Ministro Barroso à colação nenhuma norma específica, jurisprudência ou doutrina alienígenas a embasar qualquer análise que pudesse sustentar essa assertiva. Muito menos, no que importa no contexto deste trabalho, sua aplicação no inadimplemento de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, este sim uma excentricidade brasileira, já que inexistente qualquer modelo tributário semelhante no mundo civilizado.

O Ministro comparou os estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. No primeiro se considera crime apropriação indébita e os dados de sonegação indicam índice de 4%, já no segundo, onde não se considera crime a apropriação indébita, o índice de sonegação chega a 8%, concluindo: “bem demonstrado o impacto relevante que considerar a apropriação tributária crime produz sobre a arrecadação”.

Ocorre que a análise do Ministro desconsiderou que o comércio, o mercado, os produtos, os comerciantes, os consumidores, a fiscalização e a legislação são totalmente diferentes entre outros aspectos regionais específicos de um Estado para o outro, portanto não dá para afirmar que a diferença percentual de sonegação apontada aconteceu exclusivamente em função do trato legal da questão dentro dos respectivos Tribunais de Justiça. São tantas as variáveis que interferem nesse resultado que esse dado, da forma como foi apresentado, é muito frágil, sobre o ponto de vista da pesquisa científica, minimamente confiável, não revelando a verdade dos fatos, *de per si*.

Já na interpretação teleológica o Ministro Barroso realçou que “se deve levar em conta alguns dados da realidade fática e dentro de um contexto temporal e espacial”. Para ele os fatos da vida têm um papel importante na normatividade e na forma que as leis devem ser interpretadas. Os tributos no

Estado Democrático são especialmente relevantes porque sua arrecadação financia não apenas os direitos fundamentais, os serviços públicos, mas a própria democracia e a consecução dos objetos da República. Além do impacto no erário público, as empresas que sonegam afetam a livre concorrência. A falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS coloca em situação de vantagem competitiva em relação às empresas que se comportam corretamente em relação as suas obrigações tributárias.

Não considerou, porém, o Ministro Barroso em sua análise teleológica, os problemas que afligem o sistema tributário nacional, os contribuintes em geral e os comerciantes em particular: as recorrentes violações aos direitos e garantias individuais perpetradas pelo Fisco; a excessividade da crescente carga tributária; a má destinação do dinheiro público, a tergiversação de sua aplicação, a falta de probidade administrativa na realização dos gastos públicos e a descrença nos dirigentes políticos; as muitas deficiências e insuficiências do Estado ao promover o retorno aos cidadãos pelo mau funcionamento estatal nas áreas fundamentais, tais como segurança pública, saúde, educação e infra-estrutura; as não raras injustiças cometidas no tratamento dispensado aos contribuintes pelo legislador; a insensibilidade ou atecnicismo do Poder Judiciário que, por vezes, alberga abusos e injustiças positivas na legislação tributária; o desconhecimento da intrincada e instável legislação tributária; a ineficiência da fiscalização; o propósito punitivista de alguns de seus agentes; a impunidade dos sonegadores; a escassa reprovação social dos crimes tributários; as agruras e aflitivas situações financeiras eventualmente enfrentadas por pessoas físicas e jurídicas e; até a intenção de maximizar, ainda que ilicitamente, os ganhos pessoais.

Enfim, a total falta de respeito na relação tributária, que induz no contribuinte o sentimento de que a lei só existe contra ele, ou pelo menos só é aplicada contra ele, posto que as disposições a ele favoráveis são sempre ignoradas pelas autoridades da Administração Tributária. Seu olhar exclusivamente arrecadatório afastou de sua análise o mias valioso bem protegido pela norma penal que é a lealdade do contribuinte face sua responsabilidade social, não o resultado que a Fazenda espera dele. O

respeito às normas tributárias para o Ministro são devidos mais pelo retorno econômico que promove e menos pela cidadania que deveria projetar.

Todas as intempéries acima refletidas não fizeram parte do radar do Ministro Barroso que, numa interpretação teleológica parcial, só enxergou um lado do problema, desprezando a realidade fática que cerca a questão e seu real contexto temporal e espacial.

Mais eficiente do que exigir, coercitivamente, a honestidade dos contribuintes e responsáveis, mediante a previsão de penas excessivamente severas a descumprimento de suas obrigações fiscais, é conquistá-los, fazendo neles nascer e crescer a convicção de que seu sacrifício pessoal em prol do bem comum não será em vão; tratá-los como investidores, convencendo-os da importância, conveniência e retorno de sua contribuição, estimulando-os a investir no bem comum; prestar-lhes os serviços essenciais, tais como segurança, saúde, educação, infra-estrutura e assistência social, de maneira efetiva e eficiente; aplicar os recursos públicos com transparência, probidade e diligência.

No momento da aplicação da legislação pelos operadores do Direito, no momento da concretização da norma pessoal não cabe ao interprete representar o papel de quem combate a criminalidade como um braço da segurança pública, alguém que está na linha de frente da luta contra impunidades diversas, ao revés, dentro do sistema constitucional, o juiz, fundamentalmente, exerce um papel de garantidor dos direitos humanos, inclusive e principalmente na defesa das prerrogativas de qualquer cidadão inadimplente de não se ver perseguido criminalmente por suas dívidas, especialmente os protegidos pelo manto do Direito Tributário.

A sonegação fiscal é problema grave e deve ser combatido, mas para que o fato deixe a esfera administrativa e invada a seara penal há que haver algo a mais que o direito administrativo sancionador não pode fazer. Os mecanismos de cobrança forçada estão todos à disposição da Fazenda através da lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980) que lhe confere prerrogativas e mecanismos de coerção bastante violentos e exclusivos que devedor nenhum tem à disposição no direito privado. A visão do Direito Penal como único

instrumento eficaz de pedagogia político-social, como mecanismo de socialização, de civilização, supõe uma expansão *ad absurdum* da outrora *ultima ratio*. Mas, principalmente porque tal expansão é em boa parte inútil, à medida que transfere ao Direito Penal um fardo que ele não pode carregar.

Afirma, ainda, o Ministro Barroso que além do impacto ao erário público, as empresas que sonegam afetam também a livre concorrência. Aqui, porém, o Ministro Barroso mistura dois assuntos díspares entre si.

A sonegação realmente é uma conduta danosa em todos os sentidos, para o erário e para a livre concorrência, sendo descrita na lei como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstância” (Lei nº 4.502/64, art. 71). O casal Schumacher ao entregar ao Fisco suas declarações completas cumpriu todas as obrigações assessórias estabelecidas na lei de regência, portanto não tentou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade da ocorrência do fato gerador. Sua conduta não pode ser associada à sonegação.

O inadimplemento de obrigação principal é sem dúvida um ilícito fiscal, mas esse atraso não pode ser tratado como ilícito fiscal delituoso, mesmo que intencional, porque como toda dívida, faz parte do escopo gerencial e administrativo do contribuinte, da liberdade de decisão da melhor alocação do seu capital, disponível ou não. Até porque, uma vez constituída a dívida junto aos órgãos da administração pública, através do correspondente lançamento de ofício, esse atraso será punido com a aplicação da pena de multa e compensado com a incidência de juros.

No Brasil, a cumulação de sanções penais e tributárias na repressão ao ilícito fiscal, tem sido aceita pela doutrina e jurisprudência sem maiores questionamentos, sempre quando se fizerem presentes os elementos normativos do tipo penal e os requisitos para a aplicação da pena correlata. Há um predominante entendimento fundado no argumento da independência entre as instâncias.

Essa justificativa de suposta independência é bastante frágil, quando deveria ser bastante contundente já que a adoção desta vertente redundaria em restrições mais drásticas a direitos fundamentais. Não é possível compatibilizar minimamente uma concepção de independência diante do conceito de ilicitude ou antijuridicidade penal que obrigatoriamente determina vinculação entre as instâncias para a estruturação do ilícito criminal. As instâncias estão completamente entrelaçadas. Embora processados no Direito Penal, a constituição do ilícito, a aplicação de agravantes, atenuantes, causas de extinção da ilicitude, culpabilidade e punibilidade só encontram sustentação penal se confirmados pelas autoridades fiscais.

É irônico pensar que para se punir o contribuinte infrator na esfera penal as instâncias são dependentes, mas, no momento de se reconhecer a proibição da dupla punição, as instâncias sejam consideradas independentes. Inexiste qualquer óbice para a adoção do princípio da proibição da dupla punição penal e administrativa no direito brasileiro, senão também que o princípio da proporcionalidade o impõe. Sua adoção em nosso sistema, aliás, aportaria considerável dose de racionalidade às escolhas legislativas além de promover os pressupostos de uma política sancionadora integrada.

Como última ressalva, no voto sob análise, levantou o Ministro Barroso a questão do dolo. Destacou que o crime de apropriação indébita tributária não comporta a modalidade culposa, portanto é imprescindível a demonstração do dolo. Ocorre que ao estabelecer os critérios para aferição do elemento subjetivo do tipo, incorreu em violação da dogmática penal.

A primeira condição do Ministro que diz respeito à “demonstração cabal de condição de insolvência”, questão não afeta ao dolo, mas à exigibilidade de conduta diversa, que na verdade é uma excludente de culpabilidade, tese bastante assentada tanto na doutrina quanto na jurisprudência e que reconhece que não se poderia exigir outra conduta do agente diante daquela situação ruínosa.

Quando afirmou, ainda, ser a inadimplência eventual uma causa excludente de dolo, incorreu em outro erro dogmático já que a repetição ou não da conduta não a define, apenas pode agravar ou atenuar eventual aplicação

de pena. O que define a conduta é quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição. Aliás, para o Ministro Barroso não é qualquer repetição, terá que ser “contumaz”, porque se eventual, o dolo não se confirma, descaracterizando o crime.

Ainda, O Ministro exige para a confirmação do dolo de apropriação indébita tributária que estejam presentes elementos de outros tipos penais, todos elencados na lei dos crimes concorrenciais (art. 36, incisos I a IV, da Lei nº 12.529/2011).

Por fim, afirma o Ministro Barroso que o dolo deve ser apurado na instrução criminal. Ocorre que por ser o dolo elemento da tipicidade penal, é antecedente ao processo e faz parte integrante da descrição típica. A denúncia deve conter a exposição do fato com todas as suas circunstâncias (CPP, art. 41), impondo-se, entre outros elementos obrigatórios, a narrativa do comportamento ilícito (ação ou omissão) e a indicação do elemento subjetivo (dolo ou culpa). Trata-se do que a doutrina especializada chama de justa causa autônoma e por ser questão de procedibilidade, sua ausência impede o início da ação penal.

Assim, a ausência de qualquer indicação da presença do dolo na peça exordial impedia o seu processamento e por isso a manutenção da absolvição sumária, concedida em sede monocrática, era a medida que se impunha no presente julgamento, pela ausência de demonstração do dolo, portanto ausência de justa causa autônoma, questão de procedibilidade da ação penal.

O voto do Ministro Luis Roberto Barroso, relator para o caso no Supremo Tribunal Federal, no entanto, foi pelo não provimento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus, numa clara manifestação que converge para a nova realidade da hipertrofia do Direito Penal, dotando o sistema não só de penas mais rigorosas, como também de tipos incriminadores de condutas que refogem aos ditames constitucionais relativos à estrita legalidade, à fragmentariedade e à subsidiariedade, reforçando o desenvolvimento do novo Direito Penal de tendência expansionista.

O Ministro Gilmar Mendes, porém, abriu divergência e, com o seu voto, desencadeou uma série de raciocínios que vão ao encontro às críticas até aqui formuladas.

Segundo o Ministro Mendes, o mero dolo de não recolher o tributo de uma forma genérica não é suficiente para preencher o tipo subjetivo do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do Fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço.

Lembrou o voto do Ministro Ricardo Lewandovski, quando reconheceu a constitucionalidade dos tipos penais da Lei 8.137/1990, no julgamento da Ação Penal nº 516-DF, no Supremo Tribunal Federal, donde se destaca a seguinte passagem: “As condutas tipificadas pela Lei nº 8.137/1990 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, omissões, prestações de informações falsas a autoridades fazendárias e outros ardis”.

Para o Ministro Mendes, no caso em tela, o tipo subjetivo se caracteriza pelo não recolhimento do tributo devido e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores, o que se exclui com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal. Em face da ausência de uma demonstração clara de tal elemento subjetivo específico na exordial acusatória, está-se diante de simples criminalização do inadimplemento e portando de fato atípico.

Num cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado, 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.

A criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere de forma clara tanto a Constituição quanto o Pacto de São José da Costa Rica,

neste sentido, ambos dispõem de forma clara. Na falta da demonstração de fraude (elemento determinante do tipo) resta cristalino o vilipêndio tanto da proibição constitucional a criminalização do mero inadimplemento quanto ao próprio princípio da não culpabilidade, já que se pressupõe na operação de imputação um artil, uma fraude, uma sonegação ou uma dissimulação não demonstrado.

Na visão do Ministro Mendes, 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 àquele que por circunstância meramente econômica pode estar embutido no preço do bem ou serviço. Os termos descontado e cobrado, elementos normativos do tipo, sem os quais não há em se falar em crime, não devem ser aplicados a casos em que por mera repercussão econômica o comerciante repassa seu ônus no preço final da mercadoria ao consumidor.

O valor referente ao ICMS destacado na Nota Fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento, como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte até sua entrega ao erário estadual. Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário após consideração dos respectivos créditos e no período apurado.

Para o Ministro Mendes, não se pode compreender o contribuinte de direito como um mero intermediário recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando prontamente ao Estado. Não procede a afirmação de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa. O adquirente não é contribuinte desse imposto, não havendo aqui cobrança ou desconto do valor tributário. O contribuinte apenas paga o valor da mercadoria, não possuindo sujeição alguma perante o Fisco.

Não se pode confundir dever jurídico tributário que recai sobre o empresário contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente.

Assim, entendeu o Ministro Mendes que os elementos normativos “descontado” e “cobrado” não se aplicam ao caso em tela para fins de imputação do delito de apropriação indébita tributária, tendo sido os réus denunciados por uma conduta atípica, sem a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Por tudo isso seu voto foi pelo provimento do recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, cujos votos deixa-se de analisar porque não trouxeram nenhuma argumento novo.

Destacou-se, porém, o voto-vogal do Ministro Edson Fachin, seus principais argumentos e por ser, até o momento da publicação deste trabalho, o único publicado no sítio do Supremo Tribunal Federal.

Nele, o Ministro Fachin fez uma comparação entre sujeito passivo da obrigação tributária e o responsável tributário, ambos conceituados no artigo 121 do Código Tributário Nacional. Para ele nos casos de substituição tributária não há dúvida da responsabilidade do substituto, já que essa obrigação decorre de imposição legal específica. Nestas hipóteses o responsável atua como sujeito que nitidamente dispõe de valor de tributo integrante da esfera jurídica de terceiro, do contribuinte.

Ocorre que exatamente por tratar-se de crime próprio, na medida em que a conduta é suscetível de realização apenas pelo sujeito passivo da obrigação tributária, somente aquele que a lei assim determina poderá integrar a ação típica. Por evidente que a relação pessoal com o fato gerador não é suficiente para, ao arrepio da lei, transformar ninguém em responsável tributário, sob pena de se estar tentando integrar norma penal em branco com elementos normativos fora do direito, fora da lei.

A invocação de “relação pessoal do consumidor com o fato gerador” não sustenta um raciocínio que permita, em sede de Direito Penal, a incriminação e conseqüente persecução contra contribuinte que com ele não tem relação legal nenhuma e que nem praticou fraude alguma, afastando-se por completo a qualquer indicação do dolo necessário ao tipo. Tratou-se, a toda evidência, de

uma infração objetiva, meramente material, sem nenhum descumprimento a qualquer obrigação acessória em que o crédito tributário foi declarado pelo contribuinte à Fazenda que apenas referendou o lançamento havido. Se não houve dolo nem culpa a ser apreciado sequer pela autoridade fazendária, quanto menos o seria pela autoridade penal.

O Ministro Fachin referendou o entendimento firmado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 574.706-SC, de que o valor cobrado de ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da CONFINS, apenas circula na contabilidade do sujeito passivo, não ingressando no seu patrimônio com definitividade. Por coerência e consequência o não recolhimento desse valor cobrado atua na ambivalência do não repasse em favor do Fisco de recursos de titularidade de terceiros.

A regra matriz de incidência dessas contribuições sociais, estudada na referida decisão, tem a formação do crédito tributário e o seu lançamento regidos por regras e princípios diferentes do ICMS e por isso não podem ser comparados de forma superficial, como se um fosse o outro. A própria decisão referida não referenda esse raciocínio.

O PIS e a COFINS tem por base de incidência o faturamento da empresa e, parafraseando o Ministro “por coerência e consequência” não pode incidir sobre o valor do ICMS, que é imposto devido ao Estado, não constituindo faturamento, no sentido lato, muito menos recurso de terceiro.

Enfatizou por fim, o Ministro Fachin, ser o ICMS um tributo a alcançar a capacidade contributiva do consumidor a partir da interferência da seletividade e essencialidade na imputação tributária, fixando seu pensamento no que a doutrina denomina de “princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva” que retrata a eleição pela autoridade legislativa competente de fatos que ostentem signos de riqueza.

Ocorre que, não se deve esquecer-se de tornar efetivo o “princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva” que reza a repartição do impacto tributário de modo que todos os participantes do acontecimento contribuam de

acordo com o tamanho econômico do evento, promovendo o princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo.

No caso do ICMS, a capacidade contributiva objetivamente visa a operação mercantil, mas, subjetivamente será distribuída igualmente entre os participante da cadeia econômica, se impondo tão somente a cada um aquilo que contribui pessoalmente no processo. Assim, o comerciante arca exclusivamente com o peso da sua parte na operação, na condição de sujeito passivo daquela parte da obrigação tributária, mas não responde pelo que o consumidor eventualmente terá que arcar nas operações futuras.

Para o Ministro Fachin, a seletividade só pode ser considerada para se atingir as riquezas concernentes à capacidade contributiva do consumidor final do ICMS, dando-lhe contornos específicos do fenômeno dessa repercussão tributária.

Ocorre que o ICMS é um imposto que não raro é utilizado pelos Estados Federados no que a doutrina convencionou chamar de “guerra fiscal”, com a concessão de incentivos e benefícios fiscais através de acordos, pactos e contratos diversos, que embutem outros interesses que nada tem a ver com a essencialidade dos produtos, mas com interesses de controle comercial de determinadas áreas e/ou atividades.

Por fim, o Ministro Fachin asseverou que: “caberá motivadamente ao juiz natural a perquirição do dolo genérico no caso concreto”. O crime em comento, porém, como já dito anteriormente exige a aferição do dolo específico e não genérico e sua perquirição deve se dar desde a fase administrativa, quando diante de infração formal subjetiva, passando pela fase investigatória pela polícia judiciária, sendo especificamente exigida e demonstrada na denúncia-crime pelo órgão acusador, quando intentada em juízo, sob pena de sua declaração de inépcia pela ausência de justa causa.

Por derradeiro, o Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334-SC foi julgado improcedente no Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, para o fim de manter a decisão do Superior Tribunal de Justiça, que julgou improcedente a absolvição sumária decretada no juízo monocrático, nos

termos do voto do Ministro Relator Luis Roberto Barroso, seguido pelos Ministros Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Luiz Fux, Edson Fachin, Carmen Lúcia e Rosa Weber, vencidos em divergência os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Assim restou fixado o novo paradigma para o caso: “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 ao art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Essa decisão feriu tanto o Direito Tributário quanto o Direito Penal; o primeiro, por ser substrato do segundo, não poderia ter suas diretivas desprezadas, pois é um direito pensado e desenvolvido para proteger o contribuinte contra a sanha arrecadatória do Estado e; o segundo, pensado e desenvolvido para proteger o cidadão contra os excessos de um Estado arbitrário e punitivista que viu o desprezo no trato a seus princípios basilares, suas garantias e direitos fundamentais, de matiz constitucional e internacional.

Nem protegeu o contribuinte, a partir dela, ameaçado nacionalmente de perseguição indiscriminada, nem protegeu o cidadão, porque descortinou um Poder Judiciário expansionista que não mais se constrange em utilizar-se do ativismo judicial para afastar os princípios e dogmas norteadores da proteção aos Direitos Humanos quando o tema é proteção ao erário público.

A questão só se apresentou de forma unânime no Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, contudo, nos tribunais superiores mostrou-se em acirrada disputa, que sinaliza que essa posição poderá e deverá ser revista em breve.

REFERÊNCIAS

ALENXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 3ª ed. São Paulo: Método, 2009. Pag. 373.

ANDREUCCI, Ricardo Antonio. *Legislação penal especial*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária* 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

BARIAONI, Estéfano. “Reformas estruturais: facilidade em fazer negócios”. Coluna Xeque-Mate. Caderno de Economia. Correio Popular. Ano 94, nº 30054 de 18/04/2021.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BECHARA, Ana Elisa Liberatore S. “Critérios Político-criminais da intervenção penal no âmbito econômico: uma lógica equivocada” *Direito Penal Econômico: questões atuais* / Coordenação Alberto Silva Franco, Rafael Lira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

BERCOVICI, Gilberto e SOUZA, Luciano Anderson “Intervencionismo econômico e direito penal mínimo” *Direito penal econômico: estudos em homenagem aos 75 anos do professor Klaus Tiedemann* / organizadores William Terra de Oliveira...[et al.]. São Paulo: LeberArs, 2013.

BITTENCOURT, Cezar Roberto e MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. Pag.762

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Pag. 615

CARVALHO, Paulo de Barros. “Os acréscimos financeiros e a base de cálculo do ICMS”. *Dimensão Jurídica do Tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*/ Coordenação Edvaldo Brito e Roberto Rosas. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

CARVALHO, Rafael Francisco. “A inconstitucionalidade do crime de sonegação fiscal”. *Direito Penal Econômico: Questões Atuais* / Coordenação Alberto Silva Franco; Rafael Lira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CINTRA, Luiz Fernando, MARTINUZZO, Patrícia e FERRERIA, André. “Existe crime de apropriação indébita tributária de ICMS em operações próprias?” Migalhas, 11/11/2019. Disponível em

<https://www.migalhas.com.br/depeso/314813/existe-crime-de-apropriacao-indebita-tributaria-de-icms-em-operacoes-proprias>

COSTA, Aldo de Campos. “A justa causa para o exercício da ação penal” *Revista Consultor Jurídico*, 2013. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-nov-29/toda-prova-justa-causa-exercicio-acao-penal?imprimir=1>

COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito penal ambiental: viabilidade – efetividade – tutela por outros ramos do direito*. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Helena Regina Lobo da. *Direito penal econômico e direito administrativo sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada – Tese de Livre Docência: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Direito tributário aplicado*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FERNANDES, Luiz Gustavo. “Direito Penal Tributário” *Crimes Tributários e Econômicos – Ricardo Ribeiro Veloso (coordenador)*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FIALDINI, Filipe. “Inclusão Punitiva: Reflexões sobre a tentativa de promover justiça social por meio do Direito Penal Econômico” *Direito Penal Econômico: questões atuais/ Coordenação Alberto Silva Franco, Rafael Lira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FORTUNATO, Eduardo. “A interpretação razoável como excludente da culpabilidade no direito tributário sancionador”. *Direito Tributário Atual*. Alcides Jorge Costa, Luis Edaurdo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2004.

GAMEIRO, João Augusto da Silveira e ANTONELLI, Osvaldo Gioanotti. “Direito Penal Tributário: Proteção ou Aversão?” *Experiências do Direito*. Miguel Reale, Miguel Reale Júnior e Eduardo Reale Ferrari (Coordenação). Campinas: Millennium, 2004. Pag.

GOMES, Luiz Flávio, *Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária* - São Paulo, IOB, Repertório de Jurisprudência – nº 11/95,

GRINOVER, Ada Pellegrini e GOMES FILHO, Antonio Magalhães e FERNANDES, Antonio Scarance. *As nulidades no processo penal*. 11ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza e DIAS, Maria Tereza Fonseca e NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 5ª ed. São Paulo: Almedina, 2020.

MACHADO, Gabriel Soares dos Santos e AMARAL, Thiago Bottino. “A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio).” *Revista da Faculdade Mineira de Direito*. V. 22, N. 44.

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

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO, Shubert de Farias. *Dicionário de direito tributário*. São Paulo: Atlas, 2011.

MALHEIROS, Emerson. *Curso de direitos humanos*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARCÃO, Renato. *Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: Comentário e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MOLINA, Antonio Garcia-Pablos e GOMES, Luis Flávio. *Direito Penal: fundamentos e limites do direito penal*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário*. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Vol. 21, mar-abr. 2003.

OLIVEIRA, William Terra. “Análise Prospectiva do Direito Penal Econômico no Brasil”. *Direito Penal Econômico: Estudos em homenagem aos 75 anos de Klaus Tiedemann*. São Paulo: LiberArs, 2013.

PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PIOVESAN, Flávia. “A Constituição brasileira de 1988 e os tratados internacionais de proteção de direitos humanos” *Temas de direitos humanos*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

PIOVESAN, Flávia. “Constituição Federal: relações internacionais e direitos humanos” *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e justiça internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano*. São Paulo: Saraiva, 2006.

PIOVESAN, Flávia e FACHIN, Melina Girardi e MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Comentários à Convenção Americana sobre Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PICOLLI, Karin Rose Mussi Botelho e PICOLLI, Rafael Gonzalez Luis. *Manual de tributos federais, estaduais e municipais*. 2ª ed. São Paulo: IOB SAGE, 2014.

PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico* - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

REALE, Miguel. *Lições preliminares do direito*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REGINA, José Mário Queiroz, “Aplicabilidade das circunstâncias agravantes legais gerais e especiais nos crimes contra a ordem tributária” *Revista de Direito*. Anhanguera Educacional. Vol. XI, nº 14, Ano 2008.

SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Responsabilidade penal da pessoa jurídica*. São Paulo: Thompson Reuters, 2018.

SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Tipicidade penal e sociedade de risco*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SALVADRO NETTO, Alamiro Velludo “Direito Penal Tributário: Reforço administrativo ou autêntica tutela criminal? *Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira* / Renato de Mello Jorge Silveira, Mariângela Gama de Magalhães Gomes (organizadores). São Paulo: Liber Ars, 2015.

SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. *A Expansão do Direito Penal: Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. 6ª ed. Curitiba: ICPC, 2014.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em Crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SCHULER, Fernando. “A República do Privilégio”. *Revista Veja*. Editora Abril, edição 2739 – ano 54 – nº 20, de 26 de maio de 2021.

SEMER, Marcelo. *Princípios Penais no Estado Democrático*. São Paulo: Estúdio, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Luciano Anderson de. *Expansão do Direito Penal e Globalização*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Fátima Fernandes. “Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS)”. *Tratado de direito tributário – volume 1* – Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2011.

SUTHERLAND, Edwin Hardin. *White-collar criminality* – Indiana University: American Sociological Review, Volume 5, Number 1, 1940.

TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos*. São Paulo: Saraiva, 1991.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.

ZEIDAN, Rogério. *Direito Penal Contemporâneo – Fundamentos críticos das ciências penais*. São Paulo: Saraiva, 2013.