

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

FELIPE SODRÉ FARIAS DOS SANTOS

**(IM)POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAR O INADIMPLEMENTO
CONFESSADO DE ICMS EM OPERAÇÕES PRÓPRIAS COMO CRIME DE
APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**

**BRASÍLIA
JULHO 2020**

FELIPE SODRÉ FARIAS DOS SANTOS

**(IM)POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAR O INADIMPLEMENTO
CONFESSADO DE ICMS EM OPERAÇÕES PRÓPRIAS COMO CRIME DE
APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Escola de Direito de Brasília do Instituto
Brasiliense de Direito Público como requisito
para a conclusão do curso de Direito e obtenção
do título de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Me. Marilia Araujo
Fontenele de Carvalho

**BRASÍLIA
JULHO 2020**

FELIPE SODRÉ FARIAS DOS SANTOS

**(IM)POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAR O INADIMPLEMENTO
CONFESSADO DE ICMS EM OPERAÇÕES PRÓPRIAS COMO CRIME DE
APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Escola de Direito de Brasília do Instituto
Brasiliense de Direito Público como requisito
para a conclusão do curso de Direito e obtenção
do título de bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Me. Marília Araujo
Fontenele de Carvalho.

Brasília, 02 de julho de 2020.

Prof. Me. Marília Araújo Fontenele de
Carvalho
Professora Orientadora

Prof. Me. Marcelo Turbay Freiria
Membro da Banca Examinadora

Prof. Me. Gustavo Mascarenhas Lacerda
Pedrina
Membro da Banca Examinadora

RESUMO

O presente artigo visa contribuir com a polêmica discussão existente na seara penal-tributária, acerca do alcance interpretativo do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, que define a conduta típica do crime de apropriação indébita tributária. Com a delimitação e a diferenciação do âmbito de aplicação do Direito Penal Tributário, apresentam-se as características gerais dos crimes tributários previstos na Lei 8.137/1990, bem como são expostas as nuances do crime de apropriação indébita tributária, mormente sob o contexto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). A fim de construir entendimento crítico e científico sobre a matéria, fez-se a análise dos entendimentos jurisprudenciais das Cortes Superiores sobre o tema, com foco nos elementos normativos do tipo, de modo a verificar se a criminalização pretendida respeita os requisitos da rubrica penal e se está de acordo com a noção moderna da aplicação de um Direito Penal subsidiário, fragmentário e instrumental.

Palavras-chave: Crimes Tributários; Apropriação indébita tributária; Inadimplemento declarado de ICMS.

ABSTRACT

This paper aims to contribute to the ongoing controversial discussion in the criminal-tax area about the interpretative scope of article 2, item II, of Law No. 8,137/1990, which defines the crime of tax misappropriation. Considering the delimitation and the differentiation of the scope of the criminal tax law, this article presents the general characteristics of the tax crimes described in Law No. 8,137/1990 as well as exposes the nuances of the crime of tax embezzlement, especially in the context of the Services and Merchandises Circulation Tax (ICMS). In order to build critical and scientific understanding on the matter, the jurisprudential understandings of the Superior Courts on the subject were analyzed, focusing on the normative elements of the crime, so as to verify whether the intended criminalization complies with the requirements of the penal code as well as whether it is in accordance with the modern notion of the application of a subsidiary, fragmentary and instrumental criminal law.

Keywords: Tax crimes; Tax misappropriation; Declared default of ICMS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E A LEI 8.137/1990: APONTAMENTOS INICIAIS	9
2 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA.....	21
2.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA DE ICMS: CONCEITOS TRIBUTÁRIOS RELEVANTES	26
3 INADIMPLEMENTOS DECLARADO DE ICMS EM OPERAÇÕES PÓPRIAS: APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA?	33
3.1 DA ELEMENTAR DO TIPO: VALOR DE TRIBUTO	36
3.2 DA INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA DA EXPRESSÃO “DESCONTADO OU COBRADO”	41
3.3 DO ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO	46
3.4 DA FRAGMENTARIEDADE E DA FINALIDADE PREVENTIVA DO DIREITO PENAL	50
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
REFERÊNCIAS	57

INTRODUÇÃO

O intuito deste trabalho é contribuir com a discussão acerca da (im)possibilidade de se criminalizar a inadimplência declarada de ICMS em operações próprias. Assim, o cerne da questão é analisar, do ponto de vista do Direito Penal na esfera tributária, o correto alcance interpretativo do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, que define a conduta típica do crime de apropriação indébita tributária.

Diante da deficiência legislativa do diploma supramencionado, que estabeleceu os crimes contra a ordem tributária, criou-se ambiente favorável ao surgimento de diversas interpretações, sejam elas doutrinárias, sejam elas jurisprudenciais.

Considerando as decisões divergentes prolatadas pela 5ª e pela 6ª Turma, a questão aqui tratada fora deliberada e pacificada pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do HC 399.109/SC. Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal (STF), que prolatou decisão ainda não publicada nos autos do RHC 163.334/SC, também sanou a divergência existente em decisão plenária. Em ambas as Cortes, entendeu-se pela possibilidade de caracterizar como apropriação indébita o inadimplemento declarado da dívida de ICMS em operações próprias.

Ter-se-á como base o eixo metodológico dogmático e instrumental, analisando-se, oportunamente, orientações legislativas (sobretudo em relação à Lei 8.137/1990), doutrinárias e jurisprudenciais (a exemplo das decisões acima mencionadas).

Destarte, o primeiro capítulo visitará, brevemente, as questões doutrinárias inerentes à discussão dos crimes tributários. Nesse sentir, analisar-se-á, por exemplo, o âmbito de incidência do direito penal sancionador em matéria tributária, a sistematização legislativa da matéria, a sujeição ativa e passiva dos crimes fiscais e questões referentes ao dolo e ao momento consumativo destes crimes.

Por sua vez, o segundo capítulo promoverá um aprofundamento no estudo dos crimes tributários, de modo que se analisará as peculiaridades do crime de apropriação indébita tributária, sobretudo quando o tributo objeto da apropriação consiste no ICMS. Nessa análise, tal como no primeiro capítulo, predomina a revisão literária doutrinária da matéria.

Por fim, no terceiro e último capítulo, a partir das análises teóricas e dos precedentes mencionados, pretende-se concluir o exame acerca de ser ou não apropriação indébita o inadimplemento declarado de ICMS em operações próprias. Objetiva-se, portanto, verificar se a criminalização da hipótese atende aos requisitos basilares expressos e pressupostos no próprio

tipo penal, tanto em relação àqueles de ordem objetiva quanto no que diz respeito àqueles que se referem à intenção do agente.

A reflexão proposta está pautada, ainda, numa análise que confronta a tendência criminalizatória das relações tributárias, valendo-se do Direito Penal como um mecanismo adicional de maximização da sede arrecadatória do Estado, com as garantias penais fundamentais estatuídas na Constituição Federal, bem como com os ditames de um Direito Penal moderno fragmentário e preventivo.

1 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E A LEI 8.137/1990: APONTAMENTOS INICIAIS

Com o propósito inicial de fornecer um panorama geral sobre o tema, o presente capítulo fará uma contextualização acerca das questões principiológicas que permeiam a problemática principal, bem como tratará de analisar os aspectos mais relevantes da lei que contempla o rol de crimes contra a ordem tributária, qual seja, a Lei 8.137/1990¹. O estudo específico sobre a apropriação indébita tributária será feito no próximo capítulo deste trabalho.

É sabido que o ordenamento jurídico prevê variadas formas de repressão ao descumprimento das obrigações tributárias. Destacam-se a seara administrativa, com a aplicação de multas², por exemplo, bem como a punição na seara penal, que, em razão da constante tendência criminalizadora das relações tributárias, representa o “pano de fundo” sob o qual se desenvolve o presente trabalho.

As transgressões às obrigações tributárias devem ser reprimidas por uma ou outra área do direito a depender do grau de valoração atribuído pelo legislador acerca da gravidade da infração praticada. Nesse sentido, Lídia Maria Lopes³ explica:

Sempre que o descumprimento das obrigações tributárias se der por meio de artifícios fraudulentos, segundo a descrição contida na lei, sua repressão sugere a utilização de gravosas penalidades ao infrator, para que funcionem não só no sentido reparatório, mas também exemplar.

O estudo em apartado desses sistemas de repressão fez com que a doutrina passasse a nominá-los, respectivamente, de Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.⁴ Não se olvida a forte divergência doutrinária⁵ acerca da (im)possibilidade e (des)necessidade dessa

¹ BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em 08 maio de 2020.

² Confira-se, por exemplo, a Lei 1.254/1996, do Distrito Federal, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências, em seus artigos 65 e 65-A, que dispõem sobre os percentuais de multa incidentes quando do descumprimento da obrigação principal.

³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 14.

⁴ Confira: BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais: estelionato - contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema fi**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010; PALINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária: comentários à lei nº 8.137/90**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

⁵ Confira: VILLEGAS, Héctor. **Direito Penal Tributário**, trad. de Elisabeth Nazar Carrazza e outros. São Paulo, Ed. Resenha Tributária-EDUC, 1974, p. 22-72.

classificação.

No entanto, para aqueles que a adotam, aquela expressão é normalmente utilizada para se referir às normas repressivas existentes na lei de criação do tributo ou da obrigação acessória.⁶ Essas normas de repressão administrativa, por óbvio, devem guardar conformação com a Constituição Federal⁷ e com o Código Tributário Nacional⁸.

No que diz respeito ao Direito Penal Tributário, faz-se referência ao arcabouço normativo que, a fim de prever as condutas criminosas, bem como repelir sejam estas praticadas contra o Estado, trazem a repressão do Direito Penal para as situações em que a punição exclusivamente na esfera administrativa não seria efetiva. Para Edmar Oliveira⁹:

O arcabouço normativo do direito penal tributário é formado pelas normas que dispõem sobre crimes e lhes comina penas respectivas, as quais devem guardar relação de congruência material e formal com as normas constitucionais vigentes que estabelecem regras e princípios sobre o exercício do poder de legislar e estatuem direitos e garantias aos indivíduos, mesmo os que cometem delitos. Essas normas constam da Lei no 8.137/90, que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária, e existem normas da mesma natureza na Lei no 9.983/00, que trata dos crimes contra a previdência social e os colocou em preceitos do Código Penal.

Adiantou-se haver certa resistência por parte da doutrina no tocante à referida dualidade. Héctor Villegas¹⁰, por exemplo, entende ser ociosa tal bipartição, de modo que possuiria cunho meramente didático, em respeito à ideia de unidade do direito.

Nada obstante, de modo a sintetizar as principais correntes acerca da classificação jurídica das normas penais em matéria tributária, este último autor menciona três: a primeira seria aquela que insere as normas repressivas dentro do direito tributário; a segunda corrente, em contraponto, entende ser parte integrante do Direito Penal e, por fim, a terceira classifica os

⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 3.

⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 maio 2020.

⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 08 maio 2020.

⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 2.

¹⁰ VILLEGAS, Hector. Infracciones y sanciones em el Derecho Penal Tributário Brasileño, *Cadernos de Direito Tributário*. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 31, p. 210 apud AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 48.

diplomas repressivos no que ele chama de Direito Penal Contravencional.¹¹ Apesar de existirem outras correntes além das três apontadas acima, tais teorias não serão objeto de análise aprofundada no presente estudo, em razão do recorte metodológico ora proposto e da falta de pertinência temática para os fins deste artigo.

No entanto, parece mais adequada a corrente que enxerga para além da importância didática também uma importância prática na dualidade classificatória, pois, tratando-se de Direito Tributário Penal o arcabouço normativo incidente na análise será um e, tratando-se de Direito Penal Tributário o influxo normativo e principiológico será outro totalmente diverso. Como exemplo de tal afirmação, cite-se o entendimento de Thadeu José¹², para quem seria

possível demarcar o início da fronteira entre o Direito Tributário Penal e o Direito penal Tributário no princípio da culpabilidade. Segundo este princípio, de fundamento constitucional, uma pessoa somente será punida por meio do Direito Penal se tiver praticando um fato típico, ilícito e culpável, sendo intransmissível a utilização de uma responsabilidade penal objetiva, isto é que independa do dolo ou culpa.

Assim, entende-se que a responsabilidade no Direito Penal Tributário é de ordem subjetiva, uma vez que pertence ao ramo do Direito Penal, dependendo para sua aplicação no plano prático da comprovação da culpa ou do dolo do agente. Diferentemente ocorre no Direito Tributário Penal, já que, conforme dispõe o artigo 136 do Código Tributário Nacional¹³, a responsabilidade por infrações ocorre por culpa presumida.¹⁴

Embora aparente ser mais adequado alocar o estudo do Direito Penal Tributário como sub-ramo do Direito Penal, deve ficar claro que a sua aplicação não se dará de maneira autônoma em relação ao Direito Tributário, tampouco em relação ao próprio Direito Penal. O estudo dos crimes tributários é multidisciplinar. E esse é, sem dúvida, o ponto crucial para o decorrer da análise aqui proposta. Mais importante do que saber se estes crimes integram o Direito Penal ou o Direito Tributário – ou nenhum dos dois - é saber conjugar as áreas do conhecimento, articulando-as, concatenando-as e aplicando o direito ao caso concreto com técnica.

¹¹ VILLEGAS, Héctor. **Direito Penal Tributário**, trad. de Elisabeth Nazar Carrazza e outros. São Paulo, Ed. Resenha Tributária-EDUC, 1974, p. 22-72.

¹² AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 48.

¹³ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 167.

Logo, para a correta compreensão e aplicação do Direito Penal Tributário, requer-se a análise das regras da parte geral e especial do Direito Penal, assim como da legislação e relações jurídico-tributárias, na medida em que os elementos materiais dos crimes contra a ordem tributária são formados por fatos jurídicos tributários, sejam estes referentes à obrigação principal, sejam referentes à obrigação acessória.¹⁵

O crime desta natureza, mais do que um fato jurídico penal, é também um fato jurídico tributário.¹⁶ Destarte, tanto as normas de Direito Penal Tributário quanto as de Direito Tributário Penal serão aplicáveis quando se está diante de um crime tributário. A aplicação das sanções previstas na lei penal não obsta a aplicação das sanções previstas na lei tributária de regência do tributo, tampouco exime os devedores da obrigação de efetivar a obrigação principal ou acessória descumprida.¹⁷

Atualmente, o cerne da tutela do Direito Penal Tributário compreende as condutas criminosas previstas na Lei 8.137/1990, artigos 1º ao 3º, bem como aquelas tipificadas na parte especial do Código Penal. Em relação a este Código, embora a topologia dos crimes do artigo 168-A (apropriação indébita previdenciária), artigo 316, § 1º (excesso de exação), artigo 318 (facilitação de descaminho), artigo 334, 2º parte (descaminho) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária) faça parecer que tutelem bem jurídico diverso que não a ordem tributária, na verdade, a despeito da criticável má catalogação, tais crimes inequivocamente visam proteger a ordem tributária e, por isso, integram o Direito Penal Tributário.¹⁸

Em relação aos crimes previstos na Lei 8.137/1990, os dois primeiros artigos¹⁹ preveem

¹⁵ Código Tributário Nacional. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

¹⁶ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 51-52.

¹⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 3.

¹⁸ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 52-53.

¹⁹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

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

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

os crimes contra a ordem tributária praticados por particulares. Já o seu artigo 3º institui os crimes funcionais contra a ordem tributária. Este último artigo, por fugir do quadrante metodológico deste trabalho, não será objeto de estudo.

Seguindo parcialmente a classificação exposta por Baltazar Júnior, os crimes contra a ordem tributária são sintetizados em 4 grupos: o primeiro, representado pelo crime de descaminho, é o grupo do crime aduaneiro; em seguida está o grupo de sonegações fiscais concernentes à tributos internos em geral, compreendendo-se as condutas típicas do artigo 1º e 2º, incisos I, III, IV e V, da Lei 8.137/1990, e o artigo 337-A, do Código Penal, no que tange às contribuições sociais; em terceiro, alocam-se as condutas de apropriação indébita tributária, prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, quanto aos tributos em geral, e o artigo 168-A do Código Penal, no tocante à apropriação indébita de contribuições sociais e, por fim, o grupo dos crimes funcionais, consagrados no artigo 3º da Lei 8.137/1990, bem como nos artigos 316, § 1º, e 318, ambos do Código Penal.²⁰

Atente-se à crítica feita por Baltazar²¹ quanto à falta de sistematização do Direito Penal Tributário:

Hoje em dia, então, ocorre a seguinte situação: os tipos especiais, que são os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária (especial em relação ao crime de sonegação de tributos em geral), estão no CP, enquanto o tipo comum (crime de sonegação de tributos em geral), está na lei especial, que é a Lei 8.137/90.

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

²⁰ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**: estelionato - contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações - quadrilha ou bando - organizações criminosas - moeda falsa - abuso de autoridade - interceptação telefônica - tortura - tráfico transnacional de drogas, pessoas, crianças e armas - lavagem de dinheiro - genocídio - invasão de terras da união - estatuto do índio - estatuto do estrangeiro. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 430.

²¹ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**: estelionato - contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema fi. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 430.

De modo preliminar ao direcionamento que será dado ao objeto dessa pesquisa no estudo do crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, convém analisar os principais aspectos dos crimes praticados por particulares, previstos nos artigos 1º e 2º, da supradita lei.

De modo geral, o sujeito ativo dos crimes tributários pode ser o contribuinte ou mesmo o responsável tributário. É possível, ainda, que um terceiro que não seja contribuinte, tampouco responsável tributário, seja sujeito ativo do crime na condição de partícipe.²² Já a sujeição passiva do crime dependerá de quem seja a pessoa jurídica de direito público encarregada da cobrança do respectivo tributo.²³

É em razão da sujeição passiva do crime, inclusive, que se fixa a competência processual para o julgamento do crime. Se o delito atingir tributos ou contribuições ligados à União ou respectivas autarquias, será competente a Justiça Federal, nos termos do artigo 109, inciso IV, da Constituição Federal.²⁴ Se ligado aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios e suas respectivas autarquias, a competência será da Justiça Estadual. É o que ocorre nesse último caso, por exemplo, com os crimes de apropriação indébita tributária de ICMS.

Ainda, havendo crime perpetrado contra duas ou mais dessas esferas, envolvendo tributos federais e estaduais ou municipais, aplicar-se-á a Súmula 122 do Superior Tribunal de Justiça²⁵, que dispõe competir à Justiça Federal o julgamento quando se estiver diante de crimes estaduais e federais conexos.²⁶

No caso de o agente, com apenas uma conduta, praticar sonegação fiscal envolvendo dois ou mais tributos diferentes, prevalece o entendimento de não se configurar concurso formal de crimes. Nesse sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça²⁷, que entendeu tratar-se de

²² HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 214.

²³ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais: estelionato - contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema fi**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 437.

²⁴ Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar: [...] IV - os crimes políticos e as infrações penais praticadas em detrimento de bens, serviços ou interesse da União ou de suas entidades autárquicas ou empresas públicas, excluídas as contravenções e ressalvada a competência da Justiça Militar e da Justiça Eleitoral;

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 122**. Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, a, do Código de Processo Penal. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1994]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula122.pdf. Acesso em: 02 jun. 2020.

²⁶ GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. **Legislação penal especial: crimes do ECA – crimes contra o consumidor – crimes contra as relações d**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Coleção sinopses jurídicas; v. 24, tomo II, p. 82.

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso Especial 1294687/PE**. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: S R DE L. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 15 out. 2013. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 24 out. 2013. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1272349&num_registro=201102899718&data=20131024&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

crime único quando o contribuinte declara Imposto de Renda de Pessoa Jurídica com a inserção de dados falsos, mesmo que tal conduta tenha obstado o lançamento de mais de um tributo.

É importante destacar que as tipificações na Lei 8.137/1990, para sua correta incidência, reclamam seja feita a comprovação da existência do dolo na conduta do agente.

Como será mais adiante explicitado, deve-se entender o dolo, para os fins desta lei, como sendo o intuito de ludibriar e gerar dano à ordem tributária.²⁸

Extrai-se justamente desta premissa o entendimento de que a Lei 8.137/1990 não visa à punição do mero inadimplente de tributos, pois, do contrário, esbarraria no preceito constitucional que impede a criação de modalidades de prisão civil por dívidas diversas das existentes na Constituição Federal²⁹.

Ainda em relação ao elemento subjetivo dos crimes praticados por particulares, Lídia Maria Lopes³⁰ constata que “os delitos tributários estão informados pelo elemento subjetivo do injusto, uma vez que só se configuram se endereçados para a sonegação fiscal. Não existindo dolo com esse fim, não existirá delito tributário.”

Nesse sentido, vale destacar também a explicação de Edmar Oliveira³¹ no sentido de que as

normas criminais não alcançam todo e qualquer tipo de infração à lei tributária: elas incidem apenas e tão somente quando há o propósito deliberado de descumprir a lei com o uso de qualquer espécie de artil que vise esconder a verdade dos fatos. Por tais razões, as normas penais devem ser interpretadas de modo estrito e levando em consideração o fato de que os contribuintes em geral têm o direito de adotar condutas que tornem menos onerosos, do ponto de vista fiscal, os negócios jurídicos que realiza. Esse direito subjetivo tem um limite que é o ordenamento jurídico, de modo que, se não há comportamento ilícito, não há censura jurídica; logo, como corolário, as operações que visem unicamente à economia fiscal não podem ser, todas, consideradas como abusivas ou enquadradas como formas de evasão.

Nesse sentido, a ocorrência da conduta prevista em lei não é suficiente à configuração dos crimes e conseqüente aplicação de suas penas. As condutas tipificadas na mencionada lei são punidas em razão da finalidade em que foram praticadas, isto é, se e somente se o agente

²⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 22.

²⁹ Art. 5º. [...] LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

³⁰ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário**: questões relevantes. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 81.

³¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 69.

agiu com o intuito de lesar à ordem jurídica tributária.

Caso o lançamento não consiga atestar a ocorrência do dolo, ele não poderá servir de fundamento para a futura persecução penal, embora possa ter eficácia para fins de aplicação das normas da legislação tributária³², já que, como dito anteriormente, na realidade administrativa prevalece a aplicação da responsabilidade por culpa presumida.

Nesse sentido, não há falar-se em crime tributário quando o sujeito passivo da obrigação tributária não age com o intuito de ludibriar o fisco. Se, por exemplo, o sujeito passivo não mascara o fato gerador do tributo, ou não age arditosamente com o intuito de iludir a administração tributária, o fato será atípico por ausência do elemento subjetivo necessário à configuração do tipo. É exatamente o que ocorre quando o sujeito passivo declara o valor do débito devido.³³

É imperioso perceber, portanto, que a lei instituidora de crimes tributários visa ao combate da evasão fiscal, isto é, quando o sujeito passivo da relação tributária intenta a diminuição ou supressão do ônus fiscal valendo-se de condutas astuciosas e enganosas.

Tal situação não pode ser confundida com condutas destinadas à elisão tributária, que nada mais são do que a tentativa do sujeito passivo da obrigação tributária de diminuir a carga fiscal por meio da utilização de brechas existentes nos diplomas tributários.³⁴

Arrisca-se a dizer que a interpretação acerca do elemento subjetivo do injusto de alguns tipos penais, a exemplo do crime de apropriação indébita tributária, vem sendo feita de maneira pouco técnica. Isso porque, de acordo com a jurisprudência dominante do STJ³⁵, o dolo exigido para configuração desse crime seria aquele de caráter genérico, isto é, bastando que se comprove a omissão voluntária e consciente do recolhimento da quantia descontada ou cobrada pelo sujeito passivo, sendo irrelevante a comprovação da existência do dolo específico do agente de apropriar-se do numerário, ou mesmo de lesionar a ordem tributária ou obter qualquer

³² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 71.

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 64.

³⁴ SILVEIRA, Eustáquio Nunes. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: ASPECTOS RELEVANTES. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 813, p. 473-477, jul. 2003. Disponível em: [https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757b477b9a068f67&docguid=I08751d90f25111dfab6f0100000000000&hitguid=I08751d90f25111dfab6f01000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=175&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1](https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757b477b9a068f67&docguid=I08751d90f25111dfab6f010000000000&hitguid=I08751d90f25111dfab6f01000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=175&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1). Acesso em: 15 maio 2020

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial 1631400/SC**. Agravante: Antonio Bonomini. Agravado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Rel. Min. Felix Fischer. Brasília, DF, 10 out. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 18 out. 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=77428584&num_registro=201602681581&data=20171018&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

vantagem com a omissão do recolhimento.

Para essa corrente, é justamente no argumento de que o tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 não exige elemento subjetivo específico de se apropriar de tal numerário ou de obter proveito particular com o crime que reside o fundamento para classificá-lo como sendo um crime formal.

Não se pode confundir a inexigência de ocorrência do resultado naturalístico previsto em lei com a desnecessidade de se comprovar a configuração do dolo específico inerente aos crimes tributários.³⁶ Ora, o fato de o crime ser formal ou de mera conduta em nada influencia – ou deveria influenciar – na compreensão acerca do elemento subjetivo do tipo.

A utilidade da classificação em material, formal, ou de mera conduta, como cediço, relaciona-se com a previsão e configuração do resultado, previsto ou não pelo tipo, para fins de consumação do crime.³⁷

Em suma: não se pode dizer que um determinado tipo legal exige ou não elemento subjetivo especial a depender da (in)existência de um resultado naturalístico. Nesse sentido, é plenamente possível imaginar um tipo formal que demande elemento subjetivo especial, assim como também é possível a existência de um crime material cuja legislação exige para sua correta tipicidade tão somente o dolo genérico.

Por oportuno, é importante ressaltar que os crimes praticados por particulares, previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990 possuem tipos objetivos diversos. E é justamente com base nessa diferenciação que se faz pertinente a análise do momento de consumação do delito.

Os ilícitos tipificados no artigo 1º consistem em suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, por meio das condutas previstas nos incisos I a V. A sonegação prevista nesse artigo caracteriza-se como um crime material, uma vez que exige, para sua consumação, o acontecimento do resultado naturalístico previsto no tipo, ou seja, o crime somente exsurge com a efetiva supressão ou redução do tributo ou contribuição.³⁸

Tendo em vista que somente é possível sonegar crédito tributário que seja exigível (*an debeat*) e que tenha o seu valor devidamente especificado (*quantum debeat*), a jurisprudência dos Tribunais Superiores é pacífica no sentido de que esses crimes tidos por materiais somente se consumam após o lançamento definitivo, a partir do qual passará a correr,

³⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 83.

³⁷ MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**: comentários e interpretação jurisprudencial da lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

³⁸ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 154.

inclusive, o lapso prescricional.³⁹ É nesse sentido a Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal.⁴⁰

A referida Súmula tem fulcro, ainda, na ideia de que antes da constituição definitiva do crédito tributário é possível que este seja extinto por decisão administrativa irreformável, nos termos do artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional.⁴¹ No entender da Suprema Corte, lançamento definitivo nada mais é do que a situação em que houve o esgotamento administrativo da discussão referente ao crédito tributário.⁴²

A doutrina e a jurisprudência oscilam sobre qual seria a natureza jurídica do lançamento definitivo.⁴³ Sendo condição objetiva de punibilidade ou sendo verdadeiro elemento normativo de tipo, fato é que a persecução penal referente à créditos tributários pendentes de lançamento definitivo ocasionará inegável constrangimento ilegal.⁴⁴

Nesse sentido, parece razoável constatar que inclusive a persecução penal em sede de investigação deveria sujeitar-se à espera pelo lançamento definitivo do tributo. No entanto, o Supremo Tribunal Federal⁴⁵ já decidiu que, mesmo não tendo havido a constituição definitiva do crédito, é legítima a investigação criminal para apurar o fato.

O silêncio em relação ao inciso V e ao parágrafo único do artigo 1º causa estranheza a alguns autores, que entendem equivocada a limitação feita pela Súmula Vinculante, que somente menciona os quatro primeiros incisos do artigo. Para Kiyoshi Harada⁴⁶, a falta de menção na SV 24:

[...] é irrelevante juridicamente porque o inciso V integra as condutas referidas no art. 1o. E o caput, como vimos, exige para tipificação do crime de sonegação fiscal a efetiva supressão ou redução de tributo. Posto que a lei é

³⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 39.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2009]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 16 jun. 2020.

⁴¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

⁴² HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 239-240.

⁴³ MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**: comentários e interpretação jurisprudencial da lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

⁴⁴ MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**: comentários e interpretação jurisprudencial da lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 39-40.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus 106152/MS**. Impetrante: José Roberto Batochio e outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 29 mar. 2016. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 23 mai. 2016. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=309555088&ext=.pdf>. Acesso em 02 jun. 2020.

⁴⁶ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 239.

fonte primeira do Direito, não há como dispensar o requisito previsto em lei. Aliás, o enunciado da Súmula refere-se a “crime material contra a ordem tributária”, de sorte a não causar qualquer dúvida quanto à exigência de resultado danoso ao fisco.

No mesmo sentido defende Renato Marcão, que aponta que o lançamento definitivo também é necessário à configuração dos crimes tipificados no inciso V e no parágrafo único do artigo 1º, uma vez que em todos os incisos do artigo a conduta deve visar à supressão ou a redução do tributo.⁴⁷

Porém, parece prevalecer na doutrina e na jurisprudência⁴⁸ a aplicação literal do verbete sumular ora comentado, valendo-se da interpretação de que as condutas previstas no inciso V e parágrafo único do artigo 1º seriam crimes formais, e não materiais como defendem os dois autores supramencionados.

Em relação aos crimes previstos no artigo 2º da Lei 8.137/1990 também há divergência sobre se seriam materiais, formais ou de mera conduta. Parece mais técnico considerá-los como crimes de mera conduta, já que as condutas típicas descritas não preveem um resultado naturalístico para que haja a consumação do crime.

Neste diapasão, a consumação do crime dispensa a ocorrência de qualquer resultado, importando tão somente a prática da conduta descrita.⁴⁹ Quanto ao crime previsto no artigo 2º, inciso I, no entanto, o Superior Tribunal de Justiça entende tratar-se de crime formal em razão de “não ser necessária a efetiva supressão ou redução do tributo para a sua consumação, bastando o emprego da fraude”.⁵⁰

Quanto à parcela que entende que os delitos do artigo 2º teriam natureza de crime material em razão da equiparação⁵¹ feita pelo artigo 2º da Lei 8.137/1990, ao dispor que os crimes deste artigo possuem a mesma natureza dos crimes do artigo 1º, Eustáquio Silveira explica não fazer sentido tal alegação.

⁴⁷ MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**: comentários e interpretação jurisprudencial da lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 43.

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso Especial 1630109/RJ**. Recorrente: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Oziris Sampaio Aragão e outros. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 14 fev. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 22 fev. 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=69441267&num_registro=201602602912&data=20170222&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

⁴⁹ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Crimes de mera conduta**, 3. ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975, p. 63.

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 36024/ES**. Recorrente: Pedro Alonço Poleze. Recorrido: Ministério Público Federal. Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca. Brasília, DF, 25 ago. 2015. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 02 set. 2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=51152169&num_registro=201300595546&data=20150901&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

⁵¹ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...]

Conforme elucidada este autor, quisesse a lei classificar as condutas do artigo 2º como crimes de resultado, não haveria necessidade de redigir outro artigo, bastando, para tanto, que o legislador continuasse descrevendo as condutas do artigo 2º no próprio artigo 1º, que traz, em sua maioria, os delitos materiais ou de resultado.⁵²

Isto posto, parece razoável concluir que a equiparação feita intentava esclarecer que, assim como os delitos do primeiro artigo, os do segundo também seriam crimes contra a ordem tributária, e não que estes, tal como aqueles, também seriam materiais ou de resultado.

Independentemente da divergência sobre a natureza formal ou de mera conduta, fato é que não se lhes aplica a Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal. Em outras palavras, para os crimes do artigo 2º, a consumação do crime ocorre quando praticada a conduta descrita no tipo, independentemente da constituição definitiva do crédito tributário.

Conforme evidenciado anteriormente, o momento consumativo do crime não pode ser confundido com o elemento subjetivo do tipo. Destarte, embora as condutas descritas nos incisos do artigo 2º independam de resultado naturalístico para sua consumação, devem sempre ser praticadas pelo agente com a finalidade específica de suprimir tributos, nas hipóteses do incisos I e II, ou de obtenção de vantagens nos demais incisos.⁵³

⁵² SILVEIRA, Eustáquio Nunes. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: ASPECTOS RELEVANTES. *Revista dos Tribunais*, [s.l.], v. 813, p. 473-477, jul. 2003. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757b477b9a068f67&docguid=I08751d90f25111dfab6f01000000000&hitguid=I08751d90f25111dfab6f01000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=175&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 15 maio 2020

⁵³ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 246.

2 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Passa-se agora ao estudo do crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990. Dispõe a norma legal: “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;”.

Conforme se depreende do *caput*, o artigo 2º consagra os crimes contra a ordem tributária por equiparação, isto é, condutas que, embora diferentes das descritas no artigo 1º da lei, também são crimes contra a ordem tributária.

É verdade que alguns incisos do artigo 2º guardam várias semelhanças com o artigo inaugural da lei, conforme observa José Alves Paulino⁵⁴, mas essa constatação não se aplica ao crime de apropriação indébita tributária, cuja conduta descrita no tipo é totalmente distinta das outras nela consagradas.

A apropriação indébita tributária, por óbvio, é uma espécie de apropriação indébita. Sendo assim, as premissas necessárias à ocorrência do crime comum de apropriação indébita, previsto no artigo 168, do Código Penal⁵⁵, aplicam-se integralmente à apropriação indébita tributária.

Em contrário, isto é, entendendo que o crime de apropriação indébita tributária não constitui espécie do crime de apropriação indébita comum, Eustáquio Nunes da Silveira⁵⁶:

O tipo previsto no item II, por exemplo ("deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos"), consuma-se quando se esgota o prazo legal para o recolhimento devido. Aqui, não há necessidade de que o agente se aproprie do valor do tributo ou da contribuição social, sendo bastante que ele deixe de recolher. Trata-se de tipo omissivo puro, que de modo algum se confunde com a apropriação indébita, porque, neste último, o crime é cometido pela ação de apropriar-se (comissivo) de coisa alheia móvel de que o agente tem a posse ou detenção.

⁵⁴ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 61.

⁵⁵ Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção: [...]

⁵⁶ SILVEIRA, Eustáquio Nunes. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: ASPECTOS RELEVANTES. **Revista dos Tribunais**, [s.l], v. 813, p. 473-477, jul. 2003, p. 476. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757b477b9a068f67&docguid=I08751d90f25111dfab6f01000000000&hitguid=I08751d90f25111dfab6f01000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=175&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 15 maio 2020.

Entender ou não o crime de apropriação indébita tributária como sendo espécie da figura ordinária de apropriação indébita é questão essencial ao objeto dessa pesquisa. É insuficiente a afirmação deste último autor no sentido de não ser a apropriação indébita tributária espécie da apropriação indébita comum pelo simples fato de esta prever em seu tipo conduta comissiva (“Apropriar-se”), enquanto aquela prevê conduta omissiva (“Deixar de recolher”).

A conduta de deixar de recolher alguma coisa importa, em outras palavras, na retenção desta coisa, assim como a retenção da coisa é efetivada em razão do seu não recolhimento. Portanto, a diferenciação não possui pertinência prática. Em ambos os casos estar-se-á falando na mesma coisa: em apropriação indébita.

Tanto é que o Código Penal, em seu artigo 168-A, ao dispor sobre o crime de apropriação indébita previdenciária, também o fez por meio de uma conduta omissiva⁵⁷, e nem por isso sustenta a doutrina que o crime de apropriação indébita previdenciária não seria espécie de apropriação indébita, pois, do contrário, o legislador, além de tipificá-lo com outro nome, não o teria inserido no bojo do artigo 168-A.

Infere-se do tipo objetivo do crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990⁵⁸, que a punição alcança a ausência de recolhimento, no prazo legal, de tributo descontado ou cobrado, desde que o agente omitente esteja no polo passivo da relação jurídica tributária, quando competia a este o seu recolhimento ao erário da entidade política competente, pouco importando, ainda, se a omissão foi parcial ou total.⁵⁹

Em relação ao prazo legal, cujo descumprimento demarca o momento consumativo do crime, ressalte-se que não existe um prazo uniforme para todos os tributos. O lapso dependerá do tributo em questão e da sua respectiva norma de regência. Portanto, no que tange ao prazo legal, trata-se de norma penal em branco.⁶⁰ Ainda, deve-se entender a expressão “no prazo legal” no seu sentido mais estrito, de modo que prazos fixados por decretos, portarias ou outros atos normativos infralegais não estão abarcados pela tipificação.⁶¹

O primeiro ponto polêmico que se extrai do tipo objetivo gira em torno da expressão “descontado ou cobrado”, uma vez que a interpretação do que vem a ser um tributo “cobrado”

⁵⁷ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

⁵⁸ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

⁵⁹ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 250.

⁶⁰ MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**: comentários e interpretação jurisprudencial da lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 221.

⁶¹ PALINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 71.

varia de acordo com a tese que se adota.

É fato que aqueles que enxergam viabilidade na criminalização do não recolhimento de ICMS em operações próprias compreendem o termo “cobrado” em um sentido mais amplo do que a significação emprestada por aqueles que entendem não ser possível falar em crime em tal situação.

A constatação sobre qual o sentido compatível com os preceitos constitucionais vigentes e que melhor se compatibiliza com uma análise sistemática do Direito Tributário será feita no capítulo seguinte. Nada obstante, passa-se à análise da expressão “descontado ou cobrado” em seus sentidos incontroversos.

O desconto do tributo é também conhecido como retenção na fonte, sendo que esta deve ou não ser realizada a depender da legislação tributária de cada unidade federativa competente para instituir o respectivo tributo. Como exemplo clássico, tem-se a legislação referente ao Imposto de Renda, que atribui à fonte pagadora a obrigação de reter, no ato do pagamento, as quantias devidas ao pagamento do tributo.⁶²

Conforme adiantou-se, embora de significação polêmica, é possível avançar no estudo do termo “cobrado”, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990. Para tanto, vale ressaltar que há uma interpretação majoritariamente aceita pelos estudiosos do Direito Penal Tributário, interpretação esta sintetizada nas palavras de Kiyoshi Harada⁶³:

A cobrança do tributo, por sua vez, decorre do regime de substituição tributária ao amparo do § 7º do art. 150 de CF, que autoriza o legislador ordinário nomear como responsável tributário pessoa indiretamente vinculada ao fato gerador de obrigação tributária para dela exigir o pagamento antecipado do imposto com base no fato gerador presumido, “com fundamento na base de cálculo presumido”, seria expressão adequada. No caso de venda de veículo, por exemplo, o fabricante deve recolher o ICMS, que seria oportunamente devido pela concessionária, no ato de destinação do veículo ao revendedor. Logo, o fabricante deve recolher o ICMS por operação própria, além do ICMS que seria devido pela concessionária por ocasião da venda do veículo ao consumidor final. Na hipótese, o não recolhimento do ICMS cobrado antecipadamente caracteriza o crime do inciso II sob comento.

Reforce-se, por ora, que mesmo para quem entende possível a criminalização do inadimplemento de ICMS em operações próprias⁶⁴, não se rejeita a interpretação acima exposta,

⁶² HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 250.

⁶³ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 250.

⁶⁴ Defendendo a criminalização do inadimplemento declarado em operações próprias, conferir: EISELE, Andreas. **O crime de não recolhimento de ICMS**: As dificuldades de compreensão do conteúdo do tipo penal

mas tão somente se entende que o termo “cobrado” a ela não se resume.

Dessa forma, o termo “cobrado” ampliaria o cenário do possível sujeito ativo do crime, isto é, a sujeição ativa do crime de apropriação indébita tributária não estaria restrita ao substituto tributário, na medida em que o próprio contribuinte poderia vir a praticar o crime. A viabilidade da tese de incluir o próprio contribuinte como sujeito ativo do crime será analisada no próximo capítulo deste estudo.

Embora sempre muito questionado, é fácil perceber que o tipo objetivo não recrimina a simples inadimplência do tributo, mas sim o fato de o responsável pela retenção descontar a quantia devida ou o substituto tributário efetuar sua cobrança, e ambos deixarem de repassar, oportunamente, o valor devido ao fisco.

Não basta para a consumação delitiva a mera realização objetiva do tipo. Há de se perquirir, ainda e sobretudo, se presentes os requisitos de ordem subjetiva pressupostos no tipo penal. Em outras palavras, a simples mora no ato de recolher o tributo não pode caracterizar apropriação indébita tributária.⁶⁵

Nesse sentir, o estudo sobre o elemento subjetivo do crime de apropriação indébita tributária é matéria igualmente polêmica. Partindo-se da constatação de que a Lei 8.137/1990 não prevê hipótese de crime tributário culposo, resta saber qual a modalidade de dolo exigida para a configuração deste delito.

Conforme já apontado no primeiro capítulo deste estudo, a jurisprudência dominante⁶⁶ entende que o dolo exigido para a configuração do crime de apropriação indébita tributária é aquele de caráter genérico.

Atente-se à crítica exposta no capítulo anterior no sentido de que o fato de o STJ considerar o crime de apropriação indébita como um crime formal não deveria levá-lo necessariamente à constatação de que o delito em análise exige o mero dolo genérico para sua consumação.

Consignou-se que nem sempre um delito formal prescindirá da comprovação do elemento subjetivo especial. É o que ocorre, por exemplo, com o crime de extorsão mediante

em análise. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019#sdfootnote6anc>>. Acesso em: 20 out. 2019.

⁶⁵ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário**: questões relevantes. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 97

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial 1631400/SC**. Agravante: Antonio Bonomini. Agravado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Rel. Min. Felix Fischer. Brasília, DF, 10 out. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 18 out. 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=77428584&num_registro=201602681581&data=20171018&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

sequestro⁶⁷, que, embora seja um delito formal (o resultado naturalístico previsto não precisa ocorrer para que se consuma o crime), exige a comprovação do elemento subjetivo especial, qual seja, o fim de obter, para si ou para outrem, qualquer vantagem.

Noutro giro e, partindo desta premissa que dissocia o momento consumativo do crime do elemento subjetivo do tipo, seria imperiosa a constatação de que o mero dolo genérico não seria suficiente, devendo-se demonstrar, no caso da apropriação indébita, o *animus rem sibi habendi*, que consiste, em outras palavras, no intuito de apropriar-se da coisa.⁶⁸

Damásio de Jesus ao dispor sobre o elemento subjetivo do crime de apropriação indébita do artigo 168, do Código Penal, dispôs: “É o dolo, vontade livre e consciente de o sujeito se apropriar de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou detenção.”⁶⁹

Logo, sendo o crime de apropriação indébita tributária espécie do crime de apropriação indébita comum, não haveria por que traçar uma distinção no sentido de exigir o elemento subjetivo especial somente para este último. Ninguém se apropria de algo do qual não se pretendia apropriar, pois, do contrário, o significado de apropriação indébita se confundiria com a mera posse ou detenção da coisa. Portanto, falar em apropriação indébita sem intuito de apropriar-se é como falar em furto sem *animus furandi*.

A discussão acerca da necessidade de se demonstrar que o sujeito passivo tinha o intuito de apropriar-se do valor para que haja crime de apropriação indébita tributária é de suma importância, na medida em que, a partir de então, será possível diferenciar dois panoramas completamente distintos em termos ético-jurídico, conforme explica Marcelo Ruivo⁷⁰:

[...] (1) a confissão de posse do bem de terceiro com fim de devolução e (2) a confissão de posse do bem de terceiro com fim de apropriação. A primeira situação concretiza, em termos de débitos, a máxima popular “devo, não nego, pago quando puder”. Já a segunda situação é a vontade de posse do bem de terceiro, sem interesse de devolução e com fim de apropriação do bem. Somente a segunda situação caracteriza o crime do art. 2º, II, da Lei 8137/90.

⁶⁷ Art. 159 - Sequestrar pessoa com o fim de obter, para si ou para outrem, qualquer vantagem, como condição ou preço do resgate:

⁶⁸ PALINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 71.

⁶⁹ JESUS, Damásio E. de. **Código Penal Anotado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 633.

⁷⁰ RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 160, p. 57-84, out. 2019, p. 64. Disponível em: <https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&sruid=i0ad6adc60000017275a07c279a069487&docguid=Ic9179cb0bb2611e9a1ad01000000000&hitguid=Ic9179cb0bb2611e9a1ad01000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=411&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 20 maio 2020.

No mesmo sentido entende Edmar Oliveira, ao ensinar que o sujeito passivo que declara a ocorrência do fato gerador, bem como demonstra a existência do débito, pratica ato completamente oposto àquele praticado por alguém que possui o *animus rem sibi habendi*.⁷¹

Nesse sentido, o fato de ter o sujeito passivo declarado a existência da dívida e sua respectiva dimensão econômica implicaria em concluir pela carência do elemento subjetivo especial do crime de apropriação e, por conseguinte, pela própria atipicidade da conduta.

São justamente essas duas questões controversas, referentes ao tipo objetivo e subjetivo do crime de apropriação indébita tributária, aplicadas à realidade do ICMS, que constituem o objetivo principal deste trabalho. Por isso, antes de ingressar em uma análise mais detalhada sobre esses pontos, é essencial fazer mais um recorte metodológico, qual seja, o de verificar como ocorre o crime de apropriação indébita tributária no contexto do ICMS. É esse o objetivo do subsequente tópico deste trabalho.

Além disso, em razão da multidisciplinariedade do tema, convém fazer a análise dos preceitos teóricos de Direito Tributário indispensáveis ao completo entendimento do tema.

2.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE ICMS: CONCEITOS TRIBUTÁRIOS RELEVANTES

É inconteste o fato de ser indispensável ao exame dos crimes tributários uma conformação entre os dogmas do Direito Penal e as lições do Direito Tributário, porque, não raro, as descrições fáticas dos tipos criminais fazem menção à conceitos específicos deste ramo do direito. Assim, compreender os crimes tributários pressupõe, antes, entender a realidade do Direito Tributário.⁷²

O ICMS, cujas disposições gerais encontram-se na LC 87/1996⁷³, aplica-se a pelo menos três fatos geradores distintos. Em primeiro lugar, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias; incide, ainda, sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, por fim, sobre serviços de comunicação. O foco deste trabalho está na incidência deste tributo sobre operações mercantis, isto é, operações de transação comercial,

⁷¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 83.

⁷² HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 95.

⁷³ BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).

que ocorrem quando realizada a saída física do objeto transacionado do estabelecimento do contribuinte.⁷⁴

Analisando o tipo de apropriação indébita tributária sob o enfoque do ICMS, o primeiro ponto relevante a ser destacado diz respeito ao prazo legal para o seu recolhimento. O prazo legal, cujo desrespeito pode acarretar em crime contra a ordem tributária, varia em razão da unidade federativa em questão, na medida em que o referido tributo é, como cediço, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Avançando, tem-se que a apropriação indébita tributária pressupõe o prévio desconto ou cobrança pelo sujeito passivo da obrigação seguido da conduta de não recolher o respectivo valor aos cofres públicos. Como dito anteriormente, a doutrina costuma associar o termo “descontado” à técnica de retenção do numerário na fonte, normalmente relacionando-o às quantias de Imposto de Renda e contribuições previdências retidas na fonte quando da efetuação do pagamento ao contribuinte. A partir desta constatação, na realidade do ICMS, o termo “descontado” carece de aplicabilidade prática.

Resta, portanto, analisar a pertinência do termo “cobrado”. Também foi adiantado que parte da doutrina o restringe à situação da chamada substituição tributária.⁷⁵

Fala-se em substituição quando a legislação impõe que um terceiro há de arcar, no lugar do contribuinte, pela responsabilidade da obrigação tributária. É comum, portanto, a afirmação de que se trata de uma hipótese de responsabilidade tributária à parte das previstas entre os artigos 128 e 138 do Código Tributário Nacional.⁷⁶

É possível que exista substituição tributária “para trás” e “para frente”. Diz-se “para trás” quando o comerciante substituto, isto é, aquele que vai arcar com a dívida fiscal, adquire a mercadoria do substituído. Ou seja, o substituto (adquirente) está se responsabilizando por um tributo cujo fato gerador já ocorreu. Noutro giro, “para frente” ou “progressiva” é a

⁷⁴ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: REFLEXÕES E CRÍTICAS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, [s.l.], v. 105, p. 111-131, jul. 2012. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757d649fd80ec902&docguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&hitguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=192&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 maio 2020.

⁷⁵ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 250.

⁷⁶ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: REFLEXÕES E CRÍTICAS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, [s.l.], v. 105, p. 111-131, jul. 2012. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757d649fd80ec902&docguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&hitguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=192&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 maio 2020.

substituição em que o comerciante remetente é quem vai arcar com a obrigação de titularidade do comerciante destinatário.⁷⁷

Ora, percebe-se que o substituto tributário possui dupla obrigação, qual seja, cobrar do seu destinatário o valor do ICMS cujo fato gerador está por vir e, no prazo legal (que varia a depender do Estado) repassá-lo (recolhimento) à fazenda pública estadual.⁷⁸ Nesse caso, procedendo o substituto tributário à cobrança do valor do ICMS referente ao fato gerador futuro, mas não efetivando a sua segunda e mais importante obrigação, qual seja, a de repassá-lo ao fisco, no prazo legal, incidirá no delito tipificado no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990.

Há quem entenda⁷⁹ que o sentido do termo “cobrado” não se exaure na situação em que o substituto tributário cobra a quantia do ICMS e deixa posteriormente de repassá-la ao fisco. Existiria, ainda, hipótese de apropriação indébita tributária quando o comerciante cobrasse a quantia do ICMS em operações próprias sem recolhê-la, posteriormente, ao fisco.

Assim, o comerciante que, embora embutindo no valor da mercadoria o ônus do ICMS do qual é contribuinte, não o adimplir no prazo legal, estaria, em tese, apropriando-se do valor de tributo efetivamente cobrado de terceiro.

A figura típica congregaria, desse modo, duas hipóteses: o não repasse do tributo cobrado do substituído pelo substituto tributário e o não recolhimento do tributo cobrado, pois embutido no preço, do consumidor pelo comerciante.

Para viabilizar a sustentabilidade da tese, aqueles que concordam com esse alargamento do termo “cobrado” apoiam-se na justificativa de ser o ICMS um tributo indireto.⁸⁰

⁷⁷ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: REFLEXÕES E CRÍTICAS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, [s.l], v. 105, p. 111-131, jul. 2012. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757d649fd80ec902&docguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&hitguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=192&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 maio 2020.

⁷⁸ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: REFLEXÕES E CRÍTICAS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, [s.l], v. 105, p. 111-131, jul. 2012, p. 113. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757d649fd80ec902&docguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&hitguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=192&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 maio 2020.

⁷⁹ EISELE, Andreas. **O crime de não recolhimento de ICMS: As dificuldades de compreensão do conteúdo do tipo penal em análise.** 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019#sdfnote6anc>>. Acesso em: 20 out. 2019.

⁸⁰ Confira-se o seguinte trecho do voto proferido pelo Relator, Ministro Rogério Schietti: “O termo “cobrado”, por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Habeas Corpus 399109/SC**. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 agosto. 2018. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 31 agosto. 2018. Disponível em:

O sujeito passivo do ICMS é a pessoa referida em lei. Em regra, o ônus econômico de qualquer obrigação tributária (e, portanto, também do ICMS) deve ser arcado por aquele que realiza a hipótese descrita como fato gerador. Ocorre que em alguns casos o ordenamento jurídico permite que esse ônus seja repassado à terceira pessoa, distinta daquela que realiza o fato gerador. É sabido que, com regular frequência, essa terceira pessoa será o consumidor final.⁸¹

Em outras palavras, a diferenciação que se faz entre os tributos diretos e indiretos ocorre em função da possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro do tributo. Os tributos diretos são aqueles que não admitem a translação, de modo que a pessoa que a lei elege como sujeito passivo é a mesma que arcará com o impacto financeiro do tributo. Os tributos indiretos, no entanto, aceitam a transmissão do ônus para uma pessoa diferente daquela que a lei elege como sujeito passivo.⁸²

Nada obstante, há muito tal classificação vem sendo criticada, no sentido de ser a distinção acima irrelevante para a ciência jurídica.

Para o Direito, a única cogitação relevante a se fazer seria a verificação de quem figura no polo passivo da relação tributária, isto é, a quem a lei expressamente se dirige, pouco importando quem seja, factualmente, o destinatário da carga econômica do ICMS.⁸³ A inutilidade da classificação, para muitos, decorre do fato que essa transferência do ônus fiscal não se restringe aos chamados tributos indiretos. Nesse sentido, Roque Carrazza⁸⁴:

[...] não significa que, apenas no ICMS ocorre este repasse de carga econômica do tributo. Pelo contrário, podemos dizer que quase sempre, embora de

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=86875901&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 09 jun. 2020.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994, p. 105. Disponível em: [https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f0100000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1](https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1). Acesso em: 31 maio 2020.

⁸² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994, p. 105. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f0100000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 31 maio 2020.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994, p. 106. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f0100000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 31 maio 2020.

maneira menos explícita, a empresa repassa, ao preço final de suas mercadorias, os tributos (inclusive as contribuições previdenciárias) que é obrigada a pagar. Tudo acaba compondo o custo final das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras. Se a empresa deixasse de fazer tal repasse, em breve estaria operando com prejuízo, e, nessa medida, caminhando a passos largos para a falência. O repasse, nesses casos, também existe; apenas não é contabilizado.

Ressalte-se que no caso do ICMS a legislação tributária exige um nível regular de transparência para o repasse do ônus fiscal. É necessário que o fluxo comercial seja integral e regularmente escriturado.

O documento que demonstra o fluxo de ICMS movimentado pela empresa é chamado de Declaração do ICMS e Movimento Econômico – DIME (ou Guia de Informação e Apuração Mensal do ICMS – GIAM). Esses documentos, além de servirem para fins de prestação de contas perante o fisco, possuem um papel ainda mais importante: o de viabilizar o cumprimento do princípio da não-cumulatividade, cujos parâmetros estão no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.⁸⁵

Em síntese, quis dizer a Constituição que no ICMS, em cada operação comercial, será assegurado ao contribuinte “da vez” o direito subjetivo de deduzir do montante de ICMS por ele devido o valor correspondente às quantias cobradas dos contribuintes que o antecederam na cadeia comercial. O valor devido de ICMS pelo contribuinte será, portanto, o resultado de uma subtração em que o valor inicial é o montante da exação devida e o subtraendo é o valor de imposto anteriormente cobrado.⁸⁶

Diante desse sistema de abatimento instituído pela Constituição, a questão sobre a admissão ou não de considerar crime o inadimplemento de ICMS em operações próprias se torna ainda mais problemática.

Isso porque nem sempre o valor repassado ao consumidor final e que foi destacado na nota fiscal corresponde ao valor que o contribuinte deve repassar ao erário público estadual. Nesse sentido, confira-se a explicação de Roque Carrazza⁸⁷:

⁸⁵ Art. 155 [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994, p. 105. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 31 maio 2020.

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994, p. 107. Disponível em:

Nem se diga - como querem alguns - que, tendo sido o ICMS destacado na nota fiscal, o comerciante tem o dever de repassar aos cofres públicos a quantia que recebeu do consumidor final (que não é o contribuinte de iure do imposto). É que este destaque em nota fiscal do ICMS, não se reveste da menor liquidez, com relação à obrigação tributária. Apenas expressa o montante correspondente ao imposto naquela quantia cobrada, calculado "por dentro", do qual o emitente da nota ainda deve compensar os créditos que tenha contra o Fisco, para, só depois, quando for o caso, recolher o tributo. O não-recolhimento do ICMS não caracteriza, repetimos, nenhuma conduta delituosa; muito menos a definida no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90.

Nesse sentir, o comerciante vai escriturar todas as transações realizadas no mês, creditando-se todas as quantias de ICMS adimplidas nas operações anteriores para que sejam posteriormente compensadas com o valor a ser pago quando da saída da mercadoria.⁸⁸

Constata-se, *a priori*, que o valor de ICMS repassado ao consumidor não ingressa com destinação vinculada ao posterior adimplemento de ICMS referente à mesma mercadoria, já que, após a apuração do montante de ICMS devido e, diante da ocorrência de um valor creditório igual ou superior ao valor devido, pode ocorrer que o comerciante tenha imposto zero a ser pago ao fim do mês.⁸⁹

Sendo assim, questiona-se: como se pode afirmar de maneira peremptória que o comerciante contribuinte que cobra do consumidor final o valor do ICMS e não o repassa ao fisco comete crime de apropriação indébita tributária se este mesmo comerciante pode, inclusive, ter valor de imposto devido igual a zero?

Outrossim, vale ressaltar que em muitos casos os adquirentes dos produtos ou serviços deixam de arcar com a quantia avençada ou o fazem com muito atraso. Esse último caso, embora extremo, deve também ser ponderado. Como sustentar um assenhoramento de dinheiro

<https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 31 maio 2020.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 31 maio 2020.

⁸⁹ BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

ou de falta de repasse quando o preço das vendas sequer fora recebido? ⁹⁰

O próximo capítulo deste estudo dedica-se à elucidação destes e outros questionamentos.

⁹⁰ DOBROWOLSKI, Sílvio. Crime de omissão de recolhimento de imposto e de contribuições - aspectos constitucionais. **Revista dos Tribunais**, [s.l], v. 737, p. 461-470, mar. 1997, p. 6. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=r1&sruid=i0ad6adc500000172759e1e1d5aabe5a&docguid=I7e4a2ca0f25011dfab6f010000000000&hitguid=I7e4a2ca0f25011dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=394&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 30 maio 2020.

3 INADIMPLENTO DECLARADO DE ICMS EM OPERAÇÕES PRÓPRIAS: APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA?

Suscitou-se, anteriormente, a controvérsia interpretativa que reside na expressão “descontado ou cobrado”, presente no tipo do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, no sentido de existir, de um lado, quem entenda⁹¹ que o tipo criminal de apropriação indébita somente ocorreria nos casos de substituição indébita tributária e, doutro, aqueles que entendem possível que o próprio contribuinte de ICMS cometa o crime quando, embora cobrando o respectivo valor no preço pago pelo consumidor final, não o repasse posteriormente ao fisco estadual.⁹²

Na jurisprudência dos tribunais superiores pairava certa instabilidade até meados de 2018, quando o STJ, enfim, pacificou a matéria no âmbito deste tribunal. Enquanto a sua Sexta Turma entendia tratar-se de mera inadimplência tributária o fato de o contribuinte ter vendido mercadoria com o ICMS embutido no preço sem o posterior repasse ao fisco⁹³, a Quinta Turma já entendia tratar-se de crime tributário, enquadrando-o no inciso que dispõe sobre o crime de apropriação indébita.⁹⁴

Como dito, em 2018, houve a uniformização dessa jurisprudência com o advento do julgamento, pela Terceira Seção do STJ, do Habeas Corpus 399.109/SC, que reconheceu a tipicidade da conduta mencionada acima. Vale conferir a ementa deste julgamento⁹⁵, que congrega os principais argumentos trazidos pelo voto do Relator, Ministro Rogério Schietti, e

⁹¹ Cf. PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 501. “A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária. Dá-se quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe 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-lhe a destinação legal. Também ocorrerá quando a regra matriz de substituição tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse”.

⁹² EISELE, Andreas. **O crime de não recolhimento de ICMS: As dificuldades de compreensão do conteúdo do tipo penal em análise**. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019#sdfootnote6anc>>. Acesso em: 20 out. 2019.

⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso Especial 1.543.485/GO**. Recorrente: Ministério Público do Estado de Goiás. Recorrida: Rosângela Alves de Jesus Silva e outros. Relatora: Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 05 abril. 2016. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 15 abril. 2016. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=59665727&num_registro=201501707720&data=20160415&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 09 jun. 2020.

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 44465/SC**. Recorrente: Rita de Cassia. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Leopoldo de Arruda Raposo (Desembargador Convocado do TJ/PE). Brasília, DF, 18 junho. 2015. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 25 junho. 2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=48535394&num_registro=201400101004&data=20150625&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 09 jun. 2020.

⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Habeas Corpus 399109/SC**. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 agosto. 2018. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 31 agosto. 2018. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=86875901&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 09 jun. 2020.

que foram acatados pela maioria dos demais ministros:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS “DESCONTADO E COBRADO”. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão “descontado ou cobrado”, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo “descontado” é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. [...]

Ao julgar o RHC 163.334/SC, interporto em face dessa decisão da Terceira Seção do STJ, o STF também se pronunciou sobre a matéria. O resumo da decisão foi publicado no Informativo 964 do STF e se encontra disponível no sítio eletrônico desta Corte.⁹⁶

Até a data da finalização deste trabalho não houve a publicação no Diário de Justiça Eletrônico da íntegra do acórdão prolatado, inviabilizando, assim, a análise pormenorizada dos argumentos lançados nesse julgamento. Nada obstante, é possível extrair do mencionado informativo alguns dos principais argumentos com base nos quais prevaleceu a tese criminalizadora.

⁹⁶ Nesse sentido, conferir: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo964.htm#Lei%208.137/1990,%20art.%20C2%BA,%20II:%20n%C3%A3o%20recolhimento%20de%20ICMS%20declarado%20e%20tipicidade%20E2%80%93%202>. Acesso em 09 junho 2020.

De modo a sintetizar os argumentos expostos por ambas as Cortes ao decidir ser crime o inadimplemento declarado de ICMS em operações próprias, tem-se: i) em relação à interpretação do tipo objetivo do inciso II, do artigo 2º, da Lei 8.137/1990, entendeu-se que o tipo penal, ao mencionar o termo “descontado”, quis fazer referência àqueles tributos ditos diretos em que o substituto tributário realiza a retenção na fonte do valor a ser posteriormente recolhido ao fisco, enquanto que, ao mencionar o vocábulo “cobrado”, quis a lei tanger, especificamente, as relações tributárias existentes nos tributos indiretos, seja em relação à cobrança feita pelo substituto tributário, seja em relação à cobrança feita pelo próprio contribuinte com o repasse do valor da exação ao consumidor final; ii) o valor de ICMS cobrado dos consumidores não integraria o patrimônio do comerciante e, assim sendo, tal valor possuiria natureza de mero ingresso de caixa, até mesmo porque a jurisprudência da Suprema Corte⁹⁷ entende que o valor de ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e COFINS; iii) a correta e diligente apuração e declaração dos valores creditórios reconhecidos perante o fisco não obstará a tipicidade do delito, uma vez que o crime de apropriação indébita não pressuporia clandestinidade; iv) tanto o STJ quanto o STF valeram-se de argumentos que reforçam a importância do ICMS na arrecadação tributária, inclusive apontando ser ele o mais sonegado do Brasil, bem como ser a maior fonte de receita própria do Estados, de modo que reconhecer ou não a conduta como sendo crime impactaria relevantemente na perspectiva arrecadatória do país; e v) aparentemente em contrário à visão simplista adotada pelo STJ, ao dizer que o crime de apropriação indébita tributária prescinde de apuração sobre o elemento subjetivo especial (intuito apropriativo), consta do supradito informativo do STF que “o dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal” e pode ser demonstrado por circunstâncias fáticas e objetivas, como, por exemplo, pela revelação da contumácia do devedor, de modo que a figura típica não abrangeria o inadimplemento eventual de ICMS.

Analisando esses e outros argumentos, o presente capítulo destina-se a responder as seguintes questões: o inadimplemento de ICMS pelo contribuinte que cobra de seus consumidores o valor da exação configura crime de apropriação indébita tributária? O tipo objetivo e subjetivo desta figura típica abarcam essa situação? O alargamento interpretativo feito por ambas as Cortes encontra respaldo na atual ordem constitucional? Quais os potenciais

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Recorrente: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS. Recorrida: União. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 março 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 02 out. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em 10 jun. 2020.

efeitos das decisões endossantes da tese criminalizadora e como eles afetam a noção moderna de um Direito Penal moderno e fragmentário?

3.1 DA ELEMENTAR DO TIPO: VALOR DE TRIBUTO

Tratando-se de espécie do crime de apropriação indébita comum, previsto no artigo 168 do Código Penal, como elucidado no capítulo anterior, a caracterização do crime de apropriação indébita tributária pressupõe o cumprimento dos elementos objetivos e subjetivos daquele tipo penal. Tais elementos são, respectivamente, o fato de ter o agente se apropriado de coisa alheia e o *animus rem sibi habendi*, isto é, a demonstração do intuito do agente de fazer seu objeto de outrem.⁹⁸

Do pressuposto de que a apropriação indébita exige haver apropriação de coisa pertencente a outrem depreende-se o entendimento de que não é possível apropriar-se de algo que já lhe pertence. Trata-se de verdadeiro crime impossível, por absoluta impropriedade do objeto.

Nesse sentido, é natural o entendimento de não haver crime quando o objeto material da “apropriação” for coisa fungível, uma vez que o Código Civil⁹⁹ estatui, nos seus artigos 587 e 645, que, havendo depósito de bens desta natureza, restará caracterizada verdadeira transmissão de domínio da coisa.¹⁰⁰ Em outras palavras, quando a coisa é fungível, o depositário e o mutuário tornam-se verdadeiros proprietários da coisa.¹⁰¹

Excepcionalmente, aponta-se uma hipótese em que uma coisa, a despeito de fungível, poderia ser indebitamente apropriada. Trata-se da hipótese em que houve a transmissão da coisa fungível com o fim específico e expresso de que o terceiro recebedor a transmita a terceiro.¹⁰²

Sendo assim, resta saber se o elemento normativo do tipo “valor de tributo” se enquadra na exceção acima exposta, pois, do contrário, estará configurada a regra geral de impossibilidade de apropriar-se de algo que já lhe é próprio e, conseqüentemente, tratar-se-á de

⁹⁸ SEHN, Paulo Rogério. Observações sobre o direito penal tributário. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, [s.l.], v. 7, p. 199-206, abr. 1996. Disponível em: [https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc50000017275a2a27854bef675&docguid=I97623f90f25311dfab6f0100000000000&hitguid=I97623f90f25311dfab6f010000000000&spos=2&epos=2&td=3&context=428&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1](https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc50000017275a2a27854bef675&docguid=I97623f90f25311dfab6f010000000000&hitguid=I97623f90f25311dfab6f010000000000&spos=2&epos=2&td=3&context=428&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1). Acesso em: 02 jun. 2020.

⁹⁹ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 01 jun. 2020.

¹⁰⁰ Quanto ao mútuo, confira-se o disposto pelo Código Civil: Art. 587. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.

¹⁰¹ JESUS, Damásio E. de. **Código Penal Anotado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

¹⁰² JESUS, Damásio E. de. **Código Penal Anotado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

crime impossível. Para tanto, considerar-se-á tanto a situação da substituição tributária quanto a situação objeto principal, que é a do inadimplemento de ICMS em operações próprias.

Como exemplo da primeira situação, passa-se à análise da substituição tributária “para frente”, isto é, quando todo o tributo da cadeia tributária será pago mesmo que somente se tenha verificado o primeiro fato gerador.

Seguindo o exemplo fornecido por Ricardo Alexandre¹⁰³, em que uma refinaria de combustíveis vende gasolina para diversos distribuidores, esses, por conseguinte, a vendem para postos de gasolina, que, por fim, também a vendem aos consumidores. Tem-se, nessa hipótese, que a refinaria é sujeito passivo a título de contribuinte quanto ao ICMS incidente sobre a venda para os distribuidores, mas responsável tributário em relação ao ICMS que recai sobre a venda feita aos postos, bem quanto à venda feita por estes aos consumidores.¹⁰⁴

Desse modo, todos esses impostos serão arcados de uma vez só pela refinaria, calculando-se o valor presumido que a mercadoria (gasolina) será vendida posteriormente. Por óbvio que, embora seja responsável tributária, pagando todo o imposto dos fatos geradores que ainda estão por vir, a refinaria não será prejudicada ou mais onerada apenas por integrar a ponta da cadeia.

A substituição tributária tem por escopo a facilitação da fiscalização pelo fisco que, em vez de ter de observar a legitimidade e correção dos débitos e créditos em toda a cadeia tributária, terá de verificar apenas em uma de suas etapas.¹⁰⁵ No entanto, para desonerar-se, a refinaria “cobrará” no valor da operação a quantia condizente com o valor adiantado à título de substituição tributária.

Destarte, apesar de fungível por tratar-se de pecúnia, não se pode crer que o valor cobrado passaria a integrar o patrimônio da refinaria (substituta tributária), uma vez que o valor de tributo possuía a destinação específica e expressa de ser repassado ao fisco. Isso porque tanto os distribuidores quanto os postos de gasolinas são contribuintes, sendo a refinaria, nesse caso, mera intermediadora desta relação tributária.

Nesse sentir, caso o valor de ICMS cobrado pelo substituto não seja repassado ao erário estadual, restará evidente a prática do delito em comento, já que o agente estaria a se apropriar

¹⁰³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 388.

¹⁰⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 389.

¹⁰⁵ OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: REFLEXÕES E CRÍTICAS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s.l], v. 105, p. 111-131, jul. 2012, p. 113. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757d649fd80ec902&docguid=I54b02c20ee7d11e1abb701000000000&hitguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=192&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 maio 2020.

de quantia devida por outrem.¹⁰⁶

Em relação à situação em que o comerciante inadimplente é o próprio contribuinte do ICMS, a conclusão parece ser noutro sentido. Apenas a título de argumentação, entenda-se o sentido de valor de tributo “cobrado” como sendo a hipótese em que se está diante dos chamados tributos indiretos, isto é, situação na qual, por meio da inclusão no preço de produtos e serviços, o contribuinte de direito repassa a terceiros o ônus da tributação estatal.

Seguindo o exemplo do combustível¹⁰⁷, a refinaria repassaria o custo do tributo aos distribuidores, que repassariam aos postos de gasolina, que, por sua vez, repassariam aos consumidores finais, que arcariam definitivamente com o valor do tributo. Ocorre que esses consumidores finais ou contribuintes de fato não possuem qualquer relação jurídica com a Administração Tributária, de modo que não há sequer como cogitar que o contribuinte de direito estivesse “cobrando” dos consumidores esse valor de tributo devido.

Não é possível que se cobre de alguém algo que este não deva. Portanto, o que ocorre, em verdade, é a mera repercussão econômica do valor da exação tributária.¹⁰⁸

Tal repercussão, como apontado alhures, ocorre com toda e qualquer espécie de custos, sejam estes decorrentes de questões operacionais, sejam decorrentes de exações tributárias. Nesse sentido, vale conferir o ensinamento de Roque Carrazza¹⁰⁹:

Como o ICMS integra o preço da mercadoria, o consumidor final - voltamos a repetir - é mero contribuinte de fato. Quem realmente tem o dever de recolher o quantum debeatur é o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil (contribuinte de direito). O que estamos procurando significar é que, na verdade, o consumidor final não está recolhendo o ICMS. Apenas, ele vê embutido, no preço final da mercadoria, o imposto devido. Devido - insistimos - pelo comerciante, pelo industrial ou pelo produtor. O consumidor final não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não, que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante, o industrial ou o produtor, que praticou a operação mercantil. Ainda que o comerciante, o

¹⁰⁶ MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**: comentários e interpretação jurisprudencial da lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 224.

¹⁰⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 388.

¹⁰⁸ BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020, p. 9. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994, p. 106. Disponível em: [https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f0100000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1](https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1). Acesso em: 31 maio 2020.

industrial ou o produtor deixarem de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirão do dever de pagar o ICMS (justamente porque são eles os contribuintes de iure).

O montante de ICMS a pagar é mero custo, que o comerciante calcula previamente e integra ao preço final da mercadoria. Ele não cobra este tributo do consumidor final e nem poderia fazê-lo, já que este não é o sujeito passivo da exação.

Ora, se o consumidor não é parte integrante da relação jurídico-tributária, tampouco está a recolher o ICMS, tem-se que, na verdade, o que se paga é o preço do produto ou serviço. A relação é, portanto, exclusivamente de direito comercial. O fato de o contribuinte incluir no valor da mercadorias os seus custos não faz dele mero intermediário, nem faz do consumidor contribuinte de direito do ICMS.¹¹⁰

E mais, se não é contribuinte de direito, quer dizer que o pagamento do preço não é feito com a destinação expressa e específica de repasse ao fisco. Nesse caso, estar-se-á diante da regra geral que expõe que a quantia paga pelo consumidor final ao contribuinte, por ter natureza fungível, passará a integrar o próprio patrimônio deste e, por consequência, restará inviabilizada a criminalização, já que, como previamente explanado, apropriar-se indebitamente de algo pressupõe que esse “algo” seja de propriedade alheia.

O consumidor final, quando da realização do pagamento por um preço ou serviço, o faz de maneira integral, global e indiscriminada. Aliás, não raro o consumidor paga o preço sem ter a mínima noção de estar adimplindo com as dívidas tributárias, locatícias, operacionais, salariais, margem de lucro e outros valores que necessariamente estarão embutidos no valor do serviço ou da mercadoria.

Justamente por isso, muitos países, quando da instituição de seus sistemas fiscais, optam pela predominância de tributos indiretos em detrimento dos tributos diretos. Em razão da simplicidade e por incidirem sobre o comércio de mercadorias, aqueles são tidos pela política fiscal como “tributos indolores” aos olhos dos contribuintes.¹¹¹

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Ilícito Tributário. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 709, p. 287-294, nov. 1994. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727574ca535c7f32e7&docguid=I4b356460f25011dfab6f010000000000&hitguid=I4b356460f25011dfab6f010000000000&spos=8&epos=8&td=14&context=112&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 07 maio 2020.

¹¹¹ VENTEJOL, Gabriel; BLOT, Robert; MERAUD, Jacques. Rapport de la commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes. Paris: Union Générale D'Éditions; La Documentation Française, 1979. p. 67, apud MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s.l.], v. 108, p. 151-175, jan. 2013, p. 154. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001727596134a1dc275ec&docguid=I3e5f8640645d11e2bdc2010000000000&hitguid=I3e5f8640645d11e2bdc2010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=344&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isD>

Em suma, não havendo essa destinação específica, porque o consumidor paga o preço da mercadoria e não o valor do tributo, tem-se a aplicação da regra geral: depositando-se coisa móvel fungível, o depositário comerciante adquirirá a propriedade da quantia como um todo e, por conseguinte, a apropriação indébita ingressará no plano do crime impossível.

Aliás, pensar o contrário contraria a própria lógica das modalidades de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional.¹¹² Caso assim não se considere, isto é, entendendo-se não haver ingresso da quantia no patrimônio do contribuinte, haverá uma ilegítima interferência na gerência do negócio do comerciante, que se verá impossibilitado de arcar com suas dívidas da maneira que melhor lhe aprouver.

Nesse sentido, por exemplo, o contribuinte estaria impossibilitado de “guardar” o preço recebido na venda e adimplir a obrigação tributária de outro modo, por meio de uma compensação ou mesmo por uma dação de bens imóveis, uma vez que estaria, em tese, dando destinação distinta ao valor hipoteticamente pago pelo consumidor final.

Portanto, melhor entender que a quantia referente ao ICMS destacado em nota fiscal não possui destinação vinculada ao fisco. Em verdade, trata-se de disponibilidade financeira do comerciante. Não se pode dizer, portanto, que o valor destacado apenas transita na empresa, sem integrar a sua contabilidade. Até porque, como ressaltado no capítulo anterior, após a apuração de créditos e débitos é que se vai saber se o contribuinte é ou não devedor de ICMS, de modo que o destaque na nota fiscal da transferência econômica do tributo não se reveste da menor liquidez.¹¹³

Destarte, o caráter indireto do ICMS, por não tornar o contribuinte de fato verdadeiro

ocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1. Acesso em: 01 jun. 2020.

¹¹² Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994, p. 107. Disponível em: [https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f01000000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1](https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1). Acesso em: 31 maio 2020.

contribuinte de direito, não impede que haja o ingresso do valor pago no patrimônio do comerciante a título de receita.¹¹⁴

Afirma-se nesse sentido mesmo diante do julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, por meio do qual o STF entendeu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da contribuição para o PIS e COFINS. Segundo a Corte, o ICMS apenas circula pela contabilidade da empresa, ou seja, tais valores entram no caixa (em razão do preço total pago pelo consumidor), mas não pertencem ao sujeito passivo, que deverá repassar a quantia ao fisco.¹¹⁵

A tese que prevaleceu foi no sentido de que a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições sociais levaria ao entendimento de que os sujeitos passivos desses tributos faturariam ICMS, o que não ocorre, segundo a Suprema Corte.¹¹⁶

Sem discorrer especificamente sobre o mérito da decisão, parece que o julgado somente terá pertinência nas hipóteses em que as quantias declaradas na DIME sejam inteiramente adimplidas. Do contrário, o fato de o comerciante repassar o encargo ao consumidor de fato e não adimplir posteriormente com os débitos tributários de ICMS faz com que o valor recebido integre indistintamente o patrimônio do comerciante.

Posto isto, quando da cobrança do PIS/PASEP e COFINS pelo fisco, a base de cálculo deverá ser o valor recebido pelo consumidor de fato, não havendo falar-se em desconto do ICMS, já que este sequer foi pago. Ora, se o valor recebido pelo comerciante não foi destinado ao fisco, não há dúvidas de que houve faturamento do valor recebido. Não haveria falar-se, portanto, que a quantia recebida embutida no preço teria natureza de mero “ingresso de caixa”.

3.2 DA INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA DA EXPRESSÃO “DESCONTADO OU

¹¹⁴ BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020, p. 137. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Recorrente: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS. Recorrida: União. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 março 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 02 out. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em 10 jun. 2020.

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Recorrente: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS. Recorrida: União. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 março 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 02 out. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em 10 jun. 2020.

COBRADO”

Ainda sob o enfoque do tipo objetivo do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, é necessário alguns apontamentos sobre a interpretação dada à expressão acima, sobretudo no que tange ao termo “cobrado”. Conforme se inferiu da decisão do STJ, associou-se o termo à figura dos tributos indiretos, de modo que a Corte optou por uma interpretação econômica ao termo em vez de valer-se dos ensinamentos tributários, o que seria o natural esperado.

Já foi dito que o estudo dos crimes tributários pressupõe o prévio conhecimento das qualificações e dos efeitos jurídicos da sistemática tributária. Só após essa compreensão é que se faz possível verificar as descrições fáticas dos crimes tributários.¹¹⁷

Posto isto, para que se fizesse uma interpretação adequada do tipo, o STJ, em vez de valer-se de uma interpretação econômica, sem lastro técnico e há muito rebatida por tributaristas e economistas, deveria ter se escorado nos ditames do próprio Direito Tributário e, por que não, nos ditames de um raciocínio lógico.¹¹⁸

Nesse ponto, revela-se, inclusive, certa instabilidade na sistematização dos argumentos jurisprudenciais. Isso porque tanto o STJ quanto o STF, ao debruçarem-se sobre a expressão “sujeito passivo da obrigação”, valeram-se justamente da interpretação tributária do termo, concretizando o artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, de modo que tanto o responsável tributário como o contribuinte estariam abrangidos pela tipo penal.¹¹⁹ A supradita incoerência ocorre porque quando da interpretação do que viria a significar “valor de tributo cobrado”, o critério não se manteve.

Quando da situação em que o inadimplente é o próprio contribuinte do tributo, o fato de este embutir no preço do produto ou serviço o ônus com a tributação do ICMS, em razão de tratar-se de tributo indireto, não faz com que o consumidor final se torne contribuinte de direito do tributo, tampouco faz com que o comerciante cobre o tributo do consumidor, porque só quem

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994, p. 104. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&spos=12&epos=12&td=47&context=373&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDoccFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 31 maio 2020.

¹¹⁸ MARRAFON, Marco Aurélio; CARVALHO, Marília Araujo Fontenele de. Impossibilidade da Criminalização do Não Pagamento por Dívida Confessada do ICMS: Breves Considerações à Luz da Necessária Interpretação Conforme o Sistema Constitucional. In: FANTONI, André; DAYAN, Thiago; OLIVEIRA, Welson. **Processo administrativo no Piauí: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 339.

¹¹⁹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

poderia assim fazer seria o sujeito ativo da obrigação, que é o fisco.¹²⁰

O que se cobra do consumidor é um valor indivisível para fins tributários – com exceção da questão acerca da repetição do indébito¹²¹ -, uma vez que, do contrário, assumir-se-ia que o comerciante não só cobra o ICMS do consumidor, mas também o imposto de renda a ser recolhido posteriormente, as despesas locatícias, os gastos com salários, mão de obra, insumos, etc.¹²²

Desta feita, pergunta-se: se para chegar a uma conclusão do que viria a ser “sujeito passivo” o STJ e o STF entenderam por bem utilizar-se da conceituação tributária, por que assim não o fizeram para definir o sentido dos termos “descontado ou cobrado”?

Não parece haver justificativa razoável para que, no mesmo inciso, um peso tenha duas medidas. Para uma expressão recorre-se ao Direito Tributário, para a outra recorre-se à interpretação que torne possível a criminalização, pois sabido é que se adotassem a mesma medida interpretativa para ambas as expressões a verificação do crime restaria, indubitavelmente, inviabilizada.

Adotando-se uma interpretação tributária e consentânea com a lógica, apenas uma conclusão parece ser possível: ora, se o tributo é descontado ou cobrado de alguém é porque este só pode ser devido por outrem¹²³, uma vez que parece ser impossível admitir que alguém seja simultaneamente, em relação a um mesmo débito, credora e devedora. Isto é, que perante o fisco seja devedora da quantia de ICMS e perante o consumidor final credora do mesmo tributo.

Em tom conclusivo, não a melhor, mas sim a única interpretação que parece respeitar a sistemática tributária, foi apontada de maneira simples e objetiva pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura, que em meio à discussão do citado HC 399.109/SC, destacou:

Ao se referir ao tributo “descontado ou cobrado”, o tipo penal está a aludir aos

¹²⁰ PALINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

¹²¹ MARRAFON, Marco Aurélio; CARVALHO, Marília Araujo Fontenele de. Impossibilidade da Criminalização do Não Pagamento por Dívida Confessada do ICMS: Breves Considerações à Luz da Necessária Interpretação Conforme o Sistema Constitucional. In: FANTONI, André; DAYAN, Thiago; OLIVEIRA, Welson. **Processo administrativo no Piauí**: teoria e prática. teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 340.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. Ilícito Tributário. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 709, p. 287-294, nov. 1994, p. 292. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727574ca535c7f32e7&docguid=I4b356460f25011dfab6f01000000000&hitguid=I4b356460f25011dfab6f01000000000&spos=8&epos=8&td=14&context=112&crumbaction=append&crumblabel=D ocumento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 07 maio 2020.

¹²³ MARRAFON, Marco Aurélio; CARVALHO, Marília Araujo Fontenele de. Impossibilidade da Criminalização do Não Pagamento por Dívida Confessada do ICMS: Breves Considerações à Luz da Necessária Interpretação Conforme o Sistema Constitucional. In: FANTONI, André; DAYAN, Thiago; OLIVEIRA, Welson. **Processo administrativo no Piauí**: teoria e prática. teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 339.

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

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

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao consumidor.

Nem por isso alguém sustenta 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.

Vale ressaltar que a jurisprudência da Suprema Corte muito recentemente endossou o raciocínio de que o fato de o consumidor arcar com os custos operacionais embutidos no preço do produto não faz dele sujeito passivo da relação jurídico-tributária existente entre o fisco e o comerciante.

O STF, ao julgar o Recurso Extraordinário 608.872, entendeu que a imunidade tributária subjetiva somente beneficia os contribuintes de direito, sendo irrelevante, para fins de gozo da imunidade, a verificação da repercussão econômica do tributo devido.¹²⁴ Sem fugir ao tema, passa-se à razão pela qual assim decidiu o STF.

A Constituição dispõe em seu artigo 150, inciso V, alínea “c”, que entidades de assistência social sem fins lucrativos gozam de imunidade tributária. Assim, conforme o exemplo fornecido por Marcio Cavalcante¹²⁵, quando do comentário do Informativo 855 do STF, imagine-se que uma entidade filantrópica comercialize camisetas com o fim de manter a instituição em pleno funcionamento e de perpetuar a sua função humanitária. Ora, em tese, seria o caso de incidir ICMS quando da venda da mercadoria. No entanto, a Constituição expressamente disse tratar-se de situação de não incidência do imposto, isto é, de imunidade

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 608.872/PA**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Casa de caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. União. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 27 set. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em 11 jun. 2020.

¹²⁵ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Dizer o Direito**. Informativo 964 do STF. Disponível em: Disponível em: <https://dizerodireitodotnet.files.wordpress.com/2017/03/info-855-stf.pdf>. Acesso em: 12 junho 2020.

tributária.

Ocorre que os fiscos estaduais pugnaram pela regular incidência do imposto, uma vez que, por ser o ICMS um tributo indireto, o ônus econômico do tributo não estaria sendo arcado pela entidade assistencial, mas sim pelo consumidor final.

Em outra situação, a entidade associativa, ao adquirir, por exemplo, um forno para preparar comida para pessoas carentes, percebe que está sendo “cobrada” pelo valor do ICMS destacado na nota fiscal, pugnando pelo não pagamento da quantia, uma vez que, segundo a Constituição, gozaria de imunidade tributária em tal situação.¹²⁶

Analisando essas contrapostas situações, o STF entendeu que somente se aplica o benefício da imunidade tributária quando a entidade é contribuinte de direito, isto é, no primeiro exemplo.

O fundamento para denegar a aplicação da imunidade quando a entidade é mero contribuinte de fato é o mesmo sustentado no presente trabalho: na verdade, no segundo exemplo, não estaria sendo “cobrado” da entidade o valor do tributo, mas tão somente o preço global da mercadoria decorrente de uma relação contratual.

Confira-se o seguinte trecho do voto proferido pelo Relator, Ministro Dias Toffoli, ao julgar o mencionado Recurso Extraordinário 608.872:

[...] o ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. Note-se, ademais, que a existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda.¹²⁷

Em relação ao primeiro exemplo, entendeu-se por aplicar a imunidade, uma vez que a relação jurídica não seria simplesmente comercial, mas sim jurídico-tributária. Aliás, acertado foi o mencionado entendimento, uma vez que não faria sentido a tese do fisco de que não se aplicaria a imunidade pela transferência do ônus financeiro aos consumidores, pois, a rigor, isso

¹²⁶ CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Dizer o Direito**. Informativo 964 do STF. Disponível em: Disponível em: <https://dizerodireitodotnet.files.wordpress.com/2017/03/info-855-stf.pdf>. Acesso em: 12 junho 2020.

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 608.872/PA**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Casa de caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. União. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 27 set. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em 11 jun. 2020.

faria da Constituição letra morta. Em uma realidade óbvia de repasse de todo e qualquer custo aos consumidores, a entidade jamais gozaria do mencionado benefício. Daí, segundo muitos, a inutilidade da classificação em tributos diretos e indiretos.

Em suma, seja pelo fato de não ser possível apropriar-se indebitamente de algo próprio, seja pela correta interpretação tributária a ser dada ao termo “cobrado”, limitando-o à situação da responsabilidade tributária por substituição, resta impossibilitado, em uma análise exclusiva do tipo objetivo do delito, o reconhecimento de crime no caso do inadimplemento de ICMS em operações próprias.

3.3 DO ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO

Sabe-se que a incidência dos crimes tributários só ocorre diante de condutas dolosas, de modo que não há como cogitar o cometimento dessa espécie de crime por meio de condutas culposas. Aliás, assim o é não por mera questão de política criminal do legislador, como ocorre em outros crimes, mas sim em observância aos preceitos constitucionais que regem o tema, sobretudo em relação à proibição constitucional de instituição de novas modalidades de prisão civil por dívidas.

A compatibilidade entre a instituição de um crime tributário com os preceitos constitucionais dependerá da presença de uma circunstância que agrave a reprovabilidade do ilícito tributário de modo tal que o direito administrativo sancionador seja insuficiente à pacificação social.¹²⁸ Dessa constatação, extrai-se o famigerado princípio da fragmentariedade do Direito Penal.

Essa circunstância, que faz com que um mero ilícito tributário se torne um crime contra a ordem tributária, é justamente o intuito de prejudicar e ofender a ordem tributária. Intuito esse que, quase sempre, se concretiza pelo emprego de condutas fraudulentas e ardilosas.¹²⁹ No caso da apropriação indébita, tal ânimo se concretizaria, por exemplo, por meio da omissão ou alteração dos valores declarados como devidos.¹³⁰

¹²⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 49-50.

¹²⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 64.

¹³⁰ BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&sruid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=falso&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

Deve-se lembrar, conforme demonstrado no capítulo anterior, que o crime de apropriação indébita tributária, como espécie de apropriação indébita que é, somente se verifica quando se encontra presente o *animus rem sibi habendi*.¹³¹

A despeito disso, viu-se que o STJ dispensa a demonstração desse elemento subjetivo especial para fins de configuração do crime.¹³² Assim o faz, erroneamente, fundamentando-se no fato de ser o crime de apropriação indébita tributária um crime formal. Afirmou-se que, independentemente de ser formal ou de mera conduta, o momento consumativo do crime em nada influencia – ou deveria influenciar - na necessidade de se demonstrar a presença do ânimo específico inerente ao cometimento do crime.

Expôs-se, ainda, o fato de o STJ entender, conforme se extrai da ementa do HC 399.109/SC, que o tipo do crime de apropriação indébita não pressuporia a clandestinidade, razão pela qual o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria o montante de imposto devido não impediria o cometimento do crime.

Ora, à medida que o voto do Relator expressamente entendeu ser o crime de apropriação indébita tributária espécie do tipo penal de apropriação indébita do artigo 168 do Código Penal¹³³, é no mínimo contraditório o entendimento de que a idônea declaração não ilidiria o cometimento do crime.

A vontade apropriativa é elementar do crime de apropriação indébita. No entanto, como a declaração dos débitos devidos do contribuinte é integralmente incompatível com elemento subjetivo de fazer sua a coisa de outrem¹³⁴, não haveria que se falar em crime de apropriação indébita tributária, diante da notória hipótese de atipicidade. Se não existe elemento subjetivo especial, não haverá dolo. Se não há dolo, não haverá tipicidade. E se não há tipicidade,

¹³¹ PALINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 71.

¹³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial 1631400/SC**. Agravante: Antonio Bonomini. Agravado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Rel. Min. Felix Fischer. Brasília, DF, 10 out. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 18 out. 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=77428584&num_registro=201602681581&data=20171018&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

¹³³ Confira-se o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Rogério Schietti: “Nessa perspectiva, ao adotarmos como premissa o fato de que a jurisprudência atribuiu informalmente a indicação marginal de “apropriação indébita tributária” ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 [...], assemelhando-o ao delito de apropriação indébita, torna-se impositivo reconhecer que as características essenciais deste último ilícito, descritas linhas atrás, também compõem, mutatis mutandis, o crime tributário, sob pena de lhe creditar uma rubrica informal que não se coaduna com a essência da apropriação indébita. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Habeas Corpus 399109/SC**. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 agosto. 2018. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 31 agosto. 2018. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=86875901&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 09 jun. 2020.

¹³⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 55.

tampouco haverá crime.

Parece haver, portanto, certa inconsistência na argumentação trazida no supradito voto. Ora, se se trata de espécie do crime previsto no artigo 168 do Código Penal, e este crime exige como requisito o intuito apropriativo, não há como sustentar a dispensabilidade desse elemento subjetivo especial para o crime de apropriação indébita tributária.

Caminha nesse sentido, inclusive, o Projeto de Lei 6520/2019, de autoria de Alexis Fonteyne, do partido NOVO, cuja ementa assim dispõe:

Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, para esclarecer que a conduta tipificada em seu art. 2º, inciso II, abarca somente as relações de responsabilidade tributária e não abrange as hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher valor de tributo descontado ou cobrado caso ele tenha declarado o tributo na forma da legislação aplicável.¹³⁵

De salutar importância é o mencionado projeto. De fato, em uma ponderação sob o prisma da proporcionalidade, os valores de liberdade individual somente devem sofrer restrições quando a violação à ordem jurídica tributária for de tal ordem que somente o Direito Penal seja eficaz na solução, retribuição e prevenção do conflito.¹³⁶

Exige-se, para tanto, uma situação que aumente o nível de reprovabilidade da conduta e, na falta de demonstração desse elemento determinante, restará evidente o ferimento à Constituição Federal no que tange à vedação de fazer incidir o *jus puniendi* ao mero inadimplemento ou, em outras palavras, na vedação de criação de novas modalidades de prisão civil por dívidas.¹³⁷

Aliás, em uma análise exclusiva do Informativo 964 do STF, embora tenha restado decidido que a declaração do montante devido não afasta o cometimento do crime, não parece desarrazoado concluir que houve uma tentativa de especificar ainda mais a hipótese em que o

¹³⁵ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2234636>. Acesso em 12 jun. 2020.

¹³⁶ BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020, p. 133. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

¹³⁷ BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020, p. 134. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

crime de apropriação indébita tributária será cometido. Confira-se:

[...] o dolo da apropriação deve ser apurado na instrução criminal, pelo juiz natural da causa, a partir de circunstâncias objetivas e factuais, tais como a inadimplência reiterada, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas”, a falta de tentativa de regularização de situação fiscal, o encerramento irregular de atividades com aberturas de outras empresas.¹³⁸

Se por um lado o Supremo Tribunal Federal entendeu que a declaração do débito, por si só, não afasta o dolo de apropriação, por outro reforçou a necessidade de que reste cabalmente demonstrado o dolo de apropriação do contribuinte por circunstâncias objetivas e subjetivas outras que tornem indubitável a reprovabilidade da conduta. Isto é, que a conduta do sujeito passivo do tributo não se resume a um mero inadimplemento fiscal.

Em outras palavras, conclui-se desse julgamento que, a despeito de não tornar o crime atípico, a declaração do montante devido torna sua demonstração bastante complicada na prática. Embora não seja o ideal do ponto de vista dogmático, parece razoável reconhecer o avanço no tratamento da matéria.

A despeito desse avanço, não se vislumbra possível afirmar, tal como fez o Supremo Tribunal Federal, que o crime de apropriação indébita dispensa o cometimento de qualquer fraude mas, em contrapartida, exigir para sua configuração, “circunstâncias objetivas” que claramente retratam condutas fraudulentas.¹³⁹

O que o STF está a fazer, em outras palavras, é exigir que se demonstre cabalmente a conduta fraudulenta do contribuinte no sentido de apropriar-se dos valores cobrados. E, nesse sentido, torna-se incompreensível o fato de não reconhecer a declaração regular feita pelo contribuinte como causa inibidora do cometimento do crime, uma vez que esta demonstra a ausência de fraude na conduta, bem como a inexistência do intuito apropriativo da quantia não recolhida. São incongruências que devem ser clarificadas.

¹³⁸ Nesse sentido, conferir: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo964.htm#Lei%208.137/1990,%20art.%202%C2%BA,%20II:%20n%C3%A3o%20recolhimento%20de%20ICMS%20declarado%20e%20tipicidade%20E2%80%93%202>. Acesso em 09 junho 2020.

¹³⁹ Nesse sentido, confira-se trecho do Informativo 964 do STF: “Por fim, consignou que o dolo da apropriação deve ser apurado na instrução criminal, pelo juiz natural da causa, a partir de circunstâncias objetivas e factuais, tais como a inadimplência reiterada, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas”, a falta de tentativa de regularização de situação fiscal, o encerramento irregular de atividades com aberturas de outras empresas”. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo964.htm#Lei%208.137/1990,%20art.%202%C2%BA,%20II:%20n%C3%A3o%20recolhimento%20de%20ICMS%20declarado%20e%20tipicidade%20E2%80%93%202>. Acesso em 09 junho 2020.

A desconsideração do intuito cooperativo do contribuinte é gravosa à própria ordem tributária. A dispensabilidade da caracterização de uma conduta fraudulenta fomenta a utilização da repressão penal como um instrumento arrecadatório. Tal desvirtuamento é inadmissível sob a ótica constitucional vigente, que consagra um arcabouço de garantias fundamentais, inerentes ao Estado de Direito.¹⁴⁰

3.4 DA FRAGMENTARIEDADE E DA FINALIDADE PREVENTIVA DO DIREITO PENAL

A criminalização da dívida declarada de ICMS em operações próprias contraria, ainda, os princípios basilares de um Direito Penal moderno, porque demonstra a tendência de utilizá-lo como um instrumento coercitivo com fins meramente arrecadatórios, olvidando-se o seu pretense caráter subsidiário.¹⁴¹

Além disso, demonstra um cenário de descaso com a finalidade preventiva da sanção, na medida em que, ironicamente, a criminalização da situação em comento pode vir a ser prejudicial à própria finalidade arrecadatória. Aliás, finalidade esta que vem sendo erroneamente levada em consideração quando da análise da (in)constitucionalidade da criminalização da dívida declarada.

A despeito da divergência existente sobre qual seria o núcleo do bem jurídico tutelado pela Lei 8.137/1990¹⁴², parece que a visão mais acertada é aquela que entende tutelar-se o patrimônio do Estado oriundo da arrecadação tributária.¹⁴³ E não há, de início, problema com

¹⁴⁰ BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020, p. 133. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

¹⁴¹ FARIA JÚNIOR, César de. Crimes contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 5, p. 70-76, jan. 1994. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727577f856634a2939&docguid=Id6acdd10f25111dfab6f01000000000&hitguid=Id6acdd10f25111dfab6f01000000000&spos=4&epos=4&td=4&context=150&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 08 maio 2020.

¹⁴² MALAN, Diogo Rudge. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 865, p. 450-481, nov. 2007. Disponível em: [https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172756df2f15cfbbfd7&docguid=If9cc88b0f25411dfab6f0100000000000&hitguid=If9cc88b0f25411dfab6f010000000000&spos=2&epos=2&td=2&context=90&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1](https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172756df2f15cfbbfd7&docguid=If9cc88b0f25411dfab6f010000000000&hitguid=If9cc88b0f25411dfab6f010000000000&spos=2&epos=2&td=2&context=90&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1). Acesso em: 07 maio 2020.

¹⁴³ VECCHIETTI, Gustavo Nascimento Fiuza. A efetiva retenção do tributo como elemento do tipo no crime de apropriação indébita previdenciária. **Revista Tributária das Américas**, [s.l.], v. 9, p. 137-158, jan. 2014. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001727587498cb06903c0&docguid=I764312e0f6a911e388d0010000000000&hitguid=I764312e0f6>

a eleição feita pelo legislador em escolher, como bem jurídico tutelado, a ordem jurídica tributária materializada pela arrecadação tributária. O problema surge, no entanto, quando se utiliza o Direito Penal Tributário como via não eleita para arrecadação fiscal.

Para justificar, faz-se aqui uma analogia com o patrimônio das pessoas comuns, que é amplamente tutelado pelo Código Penal quando da previsão de penas para os crimes de furto, roubo, estelionato etc. No entanto, tal proteção não legitima a utilização do Direito Penal com fins meramente intimidatórios. A proteção do patrimônio é uma coisa, já a arrecadação em razão da utilização indevida da ameaça de receber uma sanção penal é outra totalmente diversa.

Assim como os cidadãos que querendo receber o adimplemento de um crédito que os beneficie devem recorrer às vias de cobrança e execução, também o deve fazer o Estado. Até mesmo porque goza de um meio próprio e mais célere, que é a possibilidade de ingressar com uma Execução Fiscal. Não é porque a atuação fiscalizatória das fazendas públicas carece de uma eficácia desejável, que se pode fazer do Direito Penal a solução para o inadimplemento desprovido de condutas fraudulentas.¹⁴⁴

Naturalmente que, diante da proibição de instituir-se modalidades outras de prisão civil por dívidas e, embora a inadimplência fiscal represente uma situação extremamente relevante do ponto de vista econômico-social, a constitucionalidade de se eleger o patrimônio decorrente da arrecadação tributária como bem jurídico tutelado só se perfectibiliza se a lei penal for utilizada com o fito de combater condutas dotadas de uma carga de reprovabilidade tal que seja suficiente para provocar a intervenção dessa via repressora estatal.¹⁴⁵ Em suma, o objeto do Direito Penal Tributário deve ser a fraude, e não a dívida tributária.

Nesse sentido, num cotejo sobre se seria ou não crime o inadimplemento declarado de ICMS, carecem de cientificidade e de congruência com os dogmas penais e constitucionais as premissas tendentes a afirmar a importância do ICMS para a receita dos Estados¹⁴⁶, numa

a911e388d001000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=246&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1. Acesso em: 17 maio 2020.

¹⁴⁴ DOBROWOLSKI, Sílvio. Crime de omissão de recolhimento de imposto e de contribuições - aspectos constitucionais. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 737, p. 461-470, mar. 1997. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000172759e1e1d5aabb5a&docguid=I7e4a2ca0f25011dfab6f01000000000&hitguid=I7e4a2ca0f25011dfab6f01000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=394&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 30 maio 2020.

¹⁴⁵ BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020, p. 134. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

¹⁴⁶ Confira-se passagem do voto proferido pelo Relator, quando do julgamento do mencionado HC 399.109/SC: “Apenas para reforçar tal advertência, vale mencionar interessante artigo divulgado pela Procuradoria Geral

tentativa pouco prudente de associar a aplicação de sanções penais tributárias a uma maior efetividade do sistema arrecadatório nacional.

A importância do ICMS para arrecadação sequer deveria entrar em discussão, pois possui relevância indireta e metajurídica, distante de uma análise científico-jurídica de respeito às garantias penais. Uma norma ou interpretação é ou não constitucional independentemente de ser ou não viável econômica e financeiramente. Do contrário, não seria necessária a existência de uma Corte Constitucional, com magistrados profundamente conhecedores da ordem jurídica brasileira, mas sim e tão somente de agentes econômicos que apontassem a sua (in)viabilidade para a ordem econômica do país.

A criminalização da conduta de quem declara mas não paga o ICMS, como foi dito, desconsidera o efeito negativo de se punir a boa-fé do contribuinte, malferindo a eficácia preventiva do Direito Penal. O contribuinte, percebendo que incidirá no delito mesmo sem agir com qualquer espécie de fraude ou má-fé perante o fisco, será indiretamente incentivado à prática da sonegação fiscal, tendo em vista ser a boa-fé de sua conduta totalmente desprovida de credibilidade estatal.¹⁴⁷ Ora, a opção pela sonegação passa a ser viável na medida em que o contribuinte ao menos terá uma chance de não ser notado.

E mais, sabendo disso, a não declaração do fato gerador ou do montante devido terá fundamento na garantia constitucional de não se autoincriminar, uma vez que a sua declaração poderá ser utilizada como prova da “cobrança” seguida do não recolhimento do valor do tributo.¹⁴⁸

Não se pode negligenciar, ainda, o fato de que uma extensão indevida do âmbito de incidência do Direito Penal pode conduzir na própria supressão da unidade produtiva, o que

da Fazenda Nacional – PGFN, referentes ao exercício de 2016, no qual destaca que "a estimativa de sonegação iria de 7,6% para 9,1% do PIB. Isso representaria uma perda de arrecadação de R\$ 571,5 bilhões, levando-se em conta o de PIB do ano de 2016. Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esses R\$ 571,5 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 638,0 bilhões para o exercício de 2016."

¹⁴⁷ MARRAFON, Marco Aurélio; CARVALHO, Marília Araujo Fontenele de. Impossibilidade da Criminalização do Não Pagamento por Dívida Confessada do ICMS: Breves Considerações à Luz da Necessária Interpretação Conforme o Sistema Constitucional. In: FANTONI, André; DAYAN, Thiago; OLIVEIRA, Welson. **Processo administrativo no Piauí: teoria e prática**. teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 342.

¹⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões relativas aos crimes contra a ordem tributária. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 751, p. 453-466, maio 1998. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000172758eb89762d4f3c9&docguid=I98fb3670f25011dfab6f01000000000&hitguid=I98fb3670f25011dfab6f01000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=287&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 23 maio 2020.

indubitavelmente também gera reflexos negativos na arrecadação tributária.¹⁴⁹

Por fim, não é só a punibilidade da boa-fé do contribuinte que contraria a finalidade preventiva que deve ter o Direito Penal. Também contribui com esse cenário o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento em matéria de crimes tributários, pois de um lado cria um incentivo imediato ao pagamento, mas de outro um mediato à criminalidade. Confirma-se a ponderação de Lídia Maria Lopes¹⁵⁰:

Mas a eficácia desse instituto é questionável. Se, de um lado, prevalece o interesse na arrecadação do crédito tributário e o contribuinte autuado encontra motivação para promover o imediato recolhimento de seu débito em vez de discuti-lo – o que incrementa a arrecadação no curto prazo –, por outro lado, é inequívoco incentivo a que os demais contribuintes, que cumprem suas obrigações fiscais, deixem de o fazer, contando que, na eventualidade de virem a ser flagrados em sonegação, terão a impunidade garantida mediante o pagamento apenas do recolhimento correspondente à obrigação tributária apurada. Assim, a perspectiva é de efeito declinante na arrecadação a médio e a longo prazos.

Trata-se de instituto duramente criticado¹⁵¹, por demonstrar a descarada utilização do *jus puniendi* como ferramenta maximizadora da sede arrecadatória estatal, isto é, com a utilização simbólica do Direito Penal.¹⁵²

Parece razoável entender que, se o verdadeiro objeto de repressão fosse, de fato, a fraude, o pagamento ou o parcelamento do débito em nada deveria influenciar na responsabilidade criminal do agente.

A utilização do Direito Penal com finalidade arrecadatória pode ser vislumbrada a partir da seguinte indagação: por que o agente que comete um furto, mesmo ressarcindo os danos antes do recebimento da denúncia, não é beneficiado com a extinção da punibilidade, mas, aquele que lesiona o erário com a sonegação, agredindo toda a sociedade, caso promova o

¹⁴⁹ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 179.

¹⁵⁰ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário**: questões relevantes. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 120.

¹⁵¹ Nesse sentido, conferir: OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 86, p. 201-230, set. 2010. Disponível em: <http://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500001727590756de3312e74&docguid=I006725d03e5f11e09ce30000855dd350&hitguid=I006725d03e5f11e09ce30000855dd350&spos=4&epos=4&td=5&context=302&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 02 jun. 2020.

¹⁵² MARRAFON, Marco Aurélio; CARVALHO, Marília Araujo Fontenele de. Impossibilidade da Criminalização do Não Pagamento por Dívida Confessada do ICMS: Breves Considerações à Luz da Necessária Interpretação Conforme o Sistema Constitucional. In: FANTONI, André; DAYAN, Thiago; OLIVEIRA, Welson. **Processo administrativo no Piauí**: teoria e prática. teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 345.

pagamento a qualquer tempo (antes ou depois da denúncia, ou mesmo após a sentença condenatória) se verá livre da persecução penal? ¹⁵³

Ou a ordem jurídica tributária é bem jurídico importante o suficiente a ponto de necessitar da tutela penal para combater condutas que tendam à prejudicá-la, de modo que independentemente do posterior pagamento se buscará a punição do agente ofensor à sua funcionalidade, ou se admite que as condutas descritas na lei não são suficientemente lesivas a ponto de necessitarem da intervenção penal. ¹⁵⁴

Enquanto o Direito Penal Tributário premiar com a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo o sonegador de impostos, que age fraudulentamente contra toda a sociedade, muitas vezes desfalcando o erário em milhões de reais que poderiam ser destinados para a construção de escolas e hospitais, mas, em contrapartida, punir o contribuinte de ICMS pelo mero inadimplemento, ainda que regularmente declarado, haverá margem para o entendimento de que a Lei 8.137/1990 utiliza o Direito Penal como uma via não eleita para a cobrança de tributos. ¹⁵⁵

¹⁵³ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário**: questões relevantes. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 119.

¹⁵⁴ OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 86, p. 201-230, set. 2010. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=r1&srguid=i0ad6adc5000001727590756de3312e74&docguid=I006725d03e5f11e09ce30000855dd350&hitguid=I006725d03e5f11e09ce30000855dd350&spos=4&epos=4&td=5&context=302&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 02 jun. 2020.

¹⁵⁵ OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 86, p. 201-230, set. 2010, p. 205. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=r1&srguid=i0ad6adc5000001727590756de3312e74&docguid=I006725d03e5f11e09ce30000855dd350&hitguid=I006725d03e5f11e09ce30000855dd350&spos=4&epos=4&td=5&context=302&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 02 jun. 2020.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inicialmente, analisou-se as características gerais da Lei 8.137/1990, que institui os crimes tributários, bem como os principais aspectos envolvendo a temática do Direito Penal Tributário.

Em seguida, aprofundou-se a discussão dos crimes tributários na análise do crime de apropriação indébita tributária, mormente no que tange às suas especificidades quando o tributo em discussão é o ICMS.

Posteriormente, passou-se a uma análise de conformação sobre se seria ou não possível, perante o Direito Penal e o Direito Tributário, criminalizar a conduta do contribuinte que declara a dívida de ICMS em operações próprias sem, no entanto, adimpli-la.

Após a análise dos principais argumentos jurisprudenciais que endossaram a tese da criminalização da situação acima descrita, torna-se evidente o equívoco do entendimento exarado pelo STJ e posteriormente confirmado pelo STF.

Partindo-se de uma observação científica dos elementos normativos do tipo objetivo, percebeu-se a impossibilidade lógica de cogitar a apropriação indébita quando o sujeito passivo é o próprio contribuinte, já que configura crime impossível a tentativa de apropriar-se de algo que já lhe pertence.

Além disso, verificou-se que a única interpretação que respeita a sistemática do Direito Tributário referente à expressão “valor de tributo descontado ou cobrado” é aquela que conduz a restrição da hipótese delitiva ao responsável tributário, sem estendê-la ao contribuinte.

Em relação à análise do elemento subjetivo desse crime, restou claro que a inexistência do intuito apropriativo por parte do contribuinte faz com que a conduta se transforme em hipótese de prisão civil por dívidas não prevista pela Carta Magna, por subverter a funcionalidade e utilização do Direito Penal, valendo-se do *jus puniendi* com fins meramente arrecadatórios.

Por fim, reforçou-se a já constatada inviabilidade da tese com a verificação das externalidades negativas da decisão, que desconsiderou a importância do princípio da fragmentariedade e da finalidade preventiva do Direito Penal, na medida em que, em vez de mudar o cenário deficitário, o que parece ter sido a intenção dos julgados, fez com que houvesse um ambiente que enseja ainda mais a sonegação.

Afinal, convenhamos: entre responder criminalmente por confessar de boa-fé o montante devido ou sonegar, contando com a sorte de passar despercebido, parece óbvio que

se optará pela segunda hipótese, sobretudo em um cenário em que a realização do pagamento, a qualquer tempo, acarreta a extinção da punibilidade.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

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

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais: estelionato - contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema fi**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 jun. 2020.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 16 jun. 2020.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 01 jun. 2020.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 15 mai. 2020.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 01 jun. 2020.

_____. **PL 6520/2019**. Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, para esclarecer que a conduta tipificada em seu art. 2º, inciso II, abarca somente as relações de responsabilidade tributária e não abrange as hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher valor de tributo descontado ou cobrado caso ele tenha declarado o tributo na forma da legislação aplicável. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2234636>. Acesso em 12 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Habeas Corpus 399109/SC**. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 agosto. 2018. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 31 agosto. 2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequenci>

al=86875901&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 09 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial 1631400/SC**. Agravante: Antonio Bonomini. Agravado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Rel. Min. Felix Fischer. Brasília, DF, 10 out. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 18 out. 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=77428584&num_registro=201602681581&data=20171018&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 36024/ES**. Recorrente: Pedro Alonço Poleze. Recorrido: Ministério Público Federal. Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca. Brasília, DF, 25 ago. 2015. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 02 set. 2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=51152169&num_registro=201300595546&data=20150901&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 44465/SC**. Recorrente: Rita de Cassia. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Leopoldo de Arruda Raposo (Desembargador Convocado do TJ/PE). Brasília, DF, 18 junho. 2015. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 25 junho. 2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=48535394&num_registro=201400101004&data=20150625&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 09 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso Especial 1.543.485/GO**. Recorrente: Ministério Público do Estado de Goiás. Recorrida: Rosângela Alves de Jesus Silva e outros. Relatora. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 05 abril. 2016. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 15 abril. 2016. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=59665727&num_registro=201501707720&data=20160415&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 09 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso Especial 1294687/PE**. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: S R DE L. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 15 out. 2013. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 24 out. 2013. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1272349&num_registro=201102899718&data=20131024&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso Especial 1630109/RJ**. Recorrente: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Oziris Sampaio Aragão e outros. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 14 fev. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 22 fev. 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=69441267&num_registro=201602602912&data=20170222&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 02 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 122**. Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, a, do Código de Processo Penal. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1994]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula122.pdf. Acesso em: 02 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Informativo 964**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo964.htm#Lei%208.137/1990,%20art.%202%C2%BA,%20II:%20n%C3%A3o%20recolhimento%20de%20ICMS%20declarado%20e%20tipicidade%20E2%80%93%202>. Acesso em: 09 junho 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus 106152/MS**. Impetrante: José Roberto Batochio e outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Rosa Weber. Brasília, DF, 29 mar. 2016. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 23 mai. 2016. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=309555088&ext=.pdf>. Acesso em 02 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Recorrente: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS. Recorrida: União. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 março 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 02 out. 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em 10 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 608.872/PA**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Casa de caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. União. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017. Diário [de] Justiça Eletrônico, Brasília - DF, 27 set. 2017. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em 11 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2009]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 16 jun. 2020.

BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 167, p. 129-147, maio 2020. Disponível em: <https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727568dbb42357136e&docguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&hitguid=Iec9af130762b11eaa370c2ea499f987a&spos=1&epos=1&td=1&context=71&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 04 maio 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da lei 8.137/90. Problemas conexos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 8, p. 103-110, out. 1994. Disponível em: <https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275983372e2d0d26d&docguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&hitguid=I01a513c0f25211dfab6f010000000000&spos=12&epos=12&td=4>

Chunk=1. Acesso em: 23 maio 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Ilícito Tributário. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 709, p. 287-294, nov. 1994. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727574ca535c7f32e7&docguid=I4b356460f25011dfab6f010000000000&hitguid=I4b356460f25011dfab6f010000000000&spos=8&epos=8&td=14&context=112&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 07 maio 2020.

MALAN, Diogo Rudge. Considerações sobre os crimes contra a ordem tributária. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 865, p. 450-481, nov. 2007. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172756df2f15cfbbfd7&docguid=If9cc88b0f25411dfab6f010000000000&hitguid=If9cc88b0f25411dfab6f010000000000&spos=2&epos=2&td=2&context=90&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 07 maio 2020.

MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da lei n. 8.137, de 27-12-1990**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MARRAFON, Marco Aurélio; CARVALHO, Marília Araujo Fontenele de. Impossibilidade da Criminalização do Não Pagamento por Dívida Confessada do ICMS: Breves Considerações à Luz da Necessária Interpretação Conforme o Sistema Constitucional. In: FANTONI, André; DAYAN, Thiago; OLIVEIRA, Welson. **Processo administrativo no Piauí: teoria e prática**. teoria e prática. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Tributação indireta e análise econômica (e interdisciplinar) do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s.l.], v. 108, p. 151-175, jan. 2013. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001727596134a1dc275ec&docguid=I3e5f8640645d11e2bdc2010000000000&hitguid=I3e5f8640645d11e2bdc2010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=344&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 01 jun. 2020.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS: REFLEXÕES E CRÍTICAS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s.l.], v. 105, p. 111-131, jul. 2012. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757d649fd80ec902&docguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&hitguid=I54b02c20ee7d11e1abb7010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=192&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 05 maio 2020.

OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 86, p. 201-230, set. 2010. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001727590756de3312e74&docguid=I006725d03e5f11e09ce3000085>

5dd350&hitguid=I006725d03e5f11e09ce30000855dd350&spos=4&epos=4&td=5&context=302&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1. Acesso em: 02 jun. 2020.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Crimes de mera conduta**, 3. ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário**: questões relevantes. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, [s.l.], v. 160, p. 57-84, out. 2019. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc60000017275a07c279a069487&docguid=Ic9179cb0bb2611e9a1ad010000000000&hitguid=Ic9179cb0bb2611e9a1ad010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=411&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 20 maio 2020.

SEHN, Paulo Rogerio. Observações sobre o direito penal tributário. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, [s.l.], v. 7, p. 199-206, abr. 1996. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc50000017275a2a27854bef675&docguid=I97623f90f25311dfab6f010000000000&hitguid=I97623f90f25311dfab6f010000000000&spos=2&epos=2&td=3&context=428&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 02 jun. 2020.

SILVEIRA, Eustáquio Nunes. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: ASPECTOS RELEVANTES. **Revista dos Tribunais**, [s.l.], v. 813, p. 473-477, jul. 2003. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600000172757b477b9a068f67&docguid=I08751d90f25111dfab6f010000000000&hitguid=I08751d90f25111dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=175&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 15 maio 2020.

VECCHIETTI, Gustavo Nascimento Fiuza. A efetiva retenção do tributo como elemento do tipo no crime de apropriação indébita previdenciária. **Revista Tributária das Américas**, [s.l.], v. 9, p. 137-158, jan. 2014. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001727587498cb06903c0&docguid=I764312e0f6a911e388d0010000000000&hitguid=I764312e0f6a911e388d0010000000000&spos=1&epos=1&td=1&context=246&crumbaction=append&crumblabel=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 17 maio 2020.

VILLEGAS, Héctor. **Direito Penal Tributário**, trad. de Elisabeth Nazar Carrazza e outros. São Paulo, Ed. Resenha Tributária-EDUC, 1974.