



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO**

JOSÉ LUCAS DE OLIVEIRA MARQUES

**ATIPICIDADE DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA POR NÃO
RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS A TÍTULO DE ICMS**

**NATAL
2023**

JOSÉ LUCAS DE OLIVEIRA MARQUES

**ATIPICIDADE DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA POR NÃO
RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS A TÍTULO DE ICMS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao
Curso de Pós-Graduação em Direito do
Centro de Ciências Sociais Aplicadas da
Universidade Federal do Rio Grande do
Norte, como requisito parcial à obtenção
do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André de Souza
Dantas Elali

NATAL

2023

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
Sistema de Bibliotecas - SISBI
Catalogação de Publicação na Fonte. UFRN - Biblioteca Setorial do Centro Ciências Sociais Aplicadas - CCSA

Marques, José Lucas de Oliveira.

Atipicidade da apropriação indébita tributária por não recolhimento de valores declarados a título de ICMS / José Lucas de Oliveira Marques. - 2023.

112f.: il.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Direito. Natal, RN, 2023.

Orientador: Prof. Dr. André de Souza Dantas Elali.

1. Direito tributário - Dissertação. 2. Direito penal - Dissertação. 3. Crimes contra a ordem tributária - Dissertação. I. Elali, André de Souza Dantas. II. Título.

RN/UF/CCSA

CDU 34:336.22

JOSÉ LUCAS DE OLIVEIRA MARQUES

**ATIPICIDADE DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA POR NÃO
RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS A TÍTULO DE ICMS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao
Curso de Pós-Graduação em Direito do
Centro de Ciências Sociais Aplicadas da
Universidade Federal do Rio Grande do
Norte, como requisito parcial à obtenção
do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André de Souza
Dantas Elali

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI
Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Prof. Dr. IVAN LIRA DE CARVALHO
Membro interno
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Prof. Dr. HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
Membro externo
Universidade Federal do Ceará

Aos meus pais Lucas e Sandra na tentativa de cumprimento do mandamento bíblico:

“Vós, filhos, sede obedientes a vossos pais no Senhor, porque isto é justo. Honra a teu pai e a tua mãe, que é o primeiro mandamento com promessa;” (Ef 6: 1–2)

AGRADECIMENTOS

A Deus, a quem rendo graças todos os dias, pelo dom da vida, por todas as bênçãos que me foram concedidas e pela renovação diária de suas misericórdias que me permitiram chegar até aqui.

Aos meus pais **Lucas Marques de Melo Filho** e **Sandra Lupércia Souza de Oliveira Marques**, pelo amor, afeto e apoio incondicional, fundamentais em toda minha vida. Maiores incentivadores e entusiastas desta jornada cujos estímulos ao estudo e o sacrifício pessoal me moveram até aqui, tendo me ensinado a importância da educação e da perseverança – valores que me ajudaram a alcançar esse objetivo. Suas palavras de encorajamento e incentivo foram fundamentais para eu nunca desistir dos meus sonhos e objetivos. Espero que esta dissertação seja um reflexo adequado de todo o seu amor e apoio. Amo vocês, meus pais.

Igualmente, agradeço à minha namorada **Nicole Chaves**, pelo companheirismo, carinho e paciência. Seus constantes incentivos e palavras de encorajamento foram um grande estímulo para mim, ajudando-me a superar os desafios que surgiram. Sua presença ao meu lado me deu a força necessária para persistir, e sua capacidade de entender minhas necessidades foi fundamental para o meu sucesso. Além do indispensável auxílio na leitura e debates acerca do trabalho, inclusive, com especial contributo na verificação de conformidade com a tradução do resumo e algumas citações que acompanham esta dissertação.

Aos professores, servidores e funcionários que compõem o Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) do Centro de Ciências Sociais (CCSA) da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), em especial, aos professores Thiago Oliveira Moreira, Yanko Marcius Xavier, Ivan Lira de Carvalho e Fabrício Germano, cujos ensinamentos perpassaram os bancos universitários.

Ao meu orientador professor Dr. André de Souza Dantas Elali, por sua orientação, apoio e encorajamento ao longo deste processo de mestrado. Sua experiência, dedicação e conhecimento foram inestimáveis para o sucesso deste trabalho. Sua orientação sábia e perspicaz me permitiu não apenas completar esta dissertação, mas também me desenvolver como pesquisador. Agradeço, ainda, pela disponibilidade para responder minhas perguntas e ajudar a superar os obstáculos que surgiram ao longo do caminho, além da rigorosa correção e significativos

apontamentos que muito contribuíram para a finalização deste trabalho. Espero que esta dissertação seja um reflexo adequado do seu apoio e orientação.

Ao Escritório Mouzalas Azevedo Advocacia, pelo incentivo à capacitação e pelo suporte profissional que possibilitou a compatibilização entre o exercício da advocacia e a dedicação ao mestrado em direito (expresso neste trabalho), cuja gratidão deve ser personificada em: Rinaldo Mouzalas, Valberto Azevedo, Daniel Azevedo, Amanda Luna e Larissa Maia, além dos amigos Karol Patrício e Diego Cazé, que diariamente dividiram as responsabilidades laborais e que precisaram suprir minha ausência em certos momentos, para me permitir cumprir as atividades do mestrado.

Dedico especial reconhecimento a Rinaldo Mouzalas, cujo exemplo diário em compatibilizar a pós-graduação (em seu caso, o Doutorado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife/PE) e a advocacia foi matriz de inspiração além de importante fonte de discussões acadêmicas, ainda que pesquisássemos diferentes áreas da Ciência Jurídica.

Não poderia deixar de agradecer aos primeiros mestres que encontrei no Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba – cujo encorajamento à pesquisa e a busca por um ideal de justiça me impulsionaram até aqui – professores Luciano Mariz Maia, Eitel Santiago de Brito Pereira e Geílson Salomão Leite.

Em cumprimento amplo ao imperativo da gratidão, expresso meus agradecimentos a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, sobretudo aos amigos que fiz nesta jornada, cuja especial acolhida em Natal/RN tornaram as viagens menos cansativas e mais prazerosas: Inácio Augusto, Matheus Lopes, Diego Mendonça, Mariana Luíza, Pryscilla Campos e Ramon Saldanha.

Acaso tenha esquecido de nomear alguém que tenha contribuído nesta jornada, ainda que discretamente, além de minhas sinceras desculpas, registro minha gratidão. Não é caso de injustiça, mas estes contribuíram de forma mais acentuada.

“O *Boston Tea Party* expressou a insatisfação patriótica tanto com a violação de princípios quanto com a queda dos lucros. Durante um tempo, os colonos haviam concordado com um imposto sobre o chá, uma vez que podiam receber chá contrabandeado da Holanda. Depois que o Parlamento britânico alterou os impostos, de modo a conceder um monopólio de fato à Companhia das Índias Orientais, em 1773, os contrabandistas foram prejudicados e ricos comerciantes de Boston – pelo menos os que não tinham sido escolhidos como agentes da Companhia – decidiram de repente fazer causa comum com os radicais da cidade e protestar contra as medidas parlamentares.

[...]

A reação britânica provocou uma união ainda tênue entre os colonos que rejeitavam a ideia de que o Parlamento britânico pudesse impor impostos sem o consentimento deles.” (CHERNOW, 2020, p. 68-69).

RESUMO

O presente trabalho realiza um estudo de caso a partir do julgamento do Habeas Corpus 399.109/SC, de relatoria do Min. Rogério Schietti Cruz, e julgado pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça. O julgamento do referido *writ* entendeu que o não recolhimento dos valores correspondentes ao ICMS devido em operações próprias, ainda que o contribuinte tenha procedido com o regular lançamento da Declaração de Informação do ICMS e Movimento Econômico (DIME) respectiva, configura crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990). Partindo de tal premissa, propomo-nos a analisar as relações de interseção entre o Direito Penal e o Direito Tributário, estudando a natureza penal das penalidades administrativas de natureza tributária, bem como a necessidade de interpretação transversal entre institutos de Direito Tributário e Direito Penal para melhor compreensão dos crimes contra o Sistema Tributário Nacional. Por fim, a presente análise culminará em uma reflexão acerca dos reflexos práticos da decisão estudada.

Palavras-chave: Direito Penal. Direito Tributário. Crimes contra a Ordem Tributária. Apropriação indébita tributária.

ABSTRACT

The present work carries out a case study based on the judgments of Habeas Corpus 399.109/SC, authored by Justice Rogério Schietti Cruz, ruled by the Third Section of the Superior Court of Justice, and its respective Ordinary Constitutional Appeal No. 163.334, whose rapporteur was Justice Luíz Roberto Barroso. The judgments in these respective cases ultimately resulted in the thesis that the failure to pay the corresponding ICMS amounts due in own operations, even if the taxpayer has properly filed the respective DIME (Declaration of ICMS Information and Economic Movement), constitutes the crime of tax misappropriation, as typified in Article 2, II, of Law No. 8.137/1990. Based on this premise, we propose to analyze this issue at the intersection of Criminal Law and Tax Law, studying from the emergence of limitations on the state's power of taxation to the criminal nature of administrative penalties of a tax nature, as well as the need for cross-interpretation between institutes of Tax Law and Criminal Law for a better understanding of crimes against the National Tax System. Finally, this analysis will culminate in a reflection on the practical implications of the decision under study.

Keywords: Criminal Law. Tax law. Crimes against the tax order. Tax misappropriation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgRG no AREsp	Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial
AREsp	Agravo em Recurso Especial
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CP	Código Penal
CTN	Código Tributário Nacional
GO	Estado do Goiás
HC	<i>Habeas Corpus</i>
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ISS	Imposto Sobre Serviços
MP/SC	Ministério Público do Estado de Santa Catarina
RHC	Recurso Ordinário em <i>Habeas Corpus</i>
SC	Estado de Santa Catarina
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ/SC	Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

SUMÁRIO

2 O ESTADO FISCAL E A COBRANÇA DE IMPOSTOS: SURGIMENTO DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR.....	22
2.1 OS ARTIGOS FEDERALISTAS (1787) E AS CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS	28
2.2 O ESTADO FISCAL E UM MODELO DE CIDADANIA FISCAL	32
2.3 AS BASES DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR LANÇADAS A PARTIR DA NOÇÃO DE ESTADO FISCAL	37
2.4 ARREIMATE DA SEÇÃO	38
3 DIFERENCIAÇÃO ENTRE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL	40
3.1 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL.....	44
3.1.1 O Direito Tributário Penal no Código Tributário Nacional.....	50
3.2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	54
3.2.1 Crimes contra a ordem tributária – Lei nº 8.137/1990	56
3.2.2 Denúncia espontânea, pagamento do tributo e trancamento da ação penal	57
3.3 ARREIMATE DA SEÇÃO	58
4.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA	61
4.2 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA.....	68
4.3 ARREIMATE DA SEÇÃO	71
5 HABEAS CORPUS Nº 399.109/SC E A TIPIFICAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS A TÍTULO DE ICMS COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990)	73
5.1 VOTO-RELATOR DO MINISTRO ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ.....	76
5.2 VOTO-VOGAL DA MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA	82
5.3 ARREIMATE DA SEÇÃO	85
6 RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº 163.334/SC: O EXAME DA QUESTÃO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	86
6.1 DAS RAZÕES RECURSAIS EXPOSTAS NO RECURSO ORDINÁRIO CONSTITUCIONAL EM HABEAS CORPUS Nº 163.334/SC.....	87
6.2 DAS CONTRARRAZÕES MINISTERIAIS (MP/SC)	90
6.3 VOTO DO RELATOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO.....	94

6.4 VOTO VOGAL DO MINISTRO GILMAR MENDES	97
6.6 ARREIMATE DA SEÇÃO	99
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	101
REFERÊNCIAS.....	107

1 INTRODUÇÃO

A tipificação como apropriação indébita tributária (art. 2º, § 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90) da conduta de empresários que declaram corretamente os valores devidos a título de ICMS, mas que inadimplem esta obrigação tributária, foi objeto de julgamentos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao menos em duas oportunidades paradigmáticas, quais sejam, o julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.138.189/GO, em 12 de dezembro de 2017¹, e o julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, em 22 de agosto de 2018.

Tais julgados tiveram conclusões antagônicas. Enquanto o primeiro se posicionou unanimemente pela atipicidade da conduta - tendo em conta que o tipo penal em comento exige o desconto ou a cobrança do imposto -, o segundo julgamento entendeu que para a configuração do crime de apropriação indébita tributária é indiferente a ação do agente que tenha apurado, registrado, ou declarado em guias próprias ou livros fiscais, visto que tal entendimento não considera a clandestinidade como pressuposto para caracterização do delito.

O HC 399.109/SC foi impetrado perante o STJ pela defesa de proprietários de lojas de roupas em Santa Catarina, denunciados pelo Ministério Público estadual (MP/SC) por não terem recolhido aos cofres públicos, no prazo determinado, os valores apurados e regularmente declarados de ICMS em diversos períodos entre os anos de 2008 e 2010.

Na denúncia, o MP/SC enquadrou a conduta como crime contra a ordem tributária nos termos dos artigos 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990²: “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”.

Os empresários foram absolvidos pelo Juízo de Direito da Vara Criminal da Comarca de Brusque (SC) por atipicidade dos fatos narrados na denúncia. Contudo, o Ministério Público Estadual recorreu ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), que, por sua vez, determinou o prosseguimento da ação penal.

¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.138.189–GO**. Quinta Turma. Relator: Ministro Jorge Mussi. Data de Julgamento: 12 de dezembro de 2017. Data de publicação no DJe: 19 de dezembro de 2017d.

² *Idem*. **Lei nº 8.137/1990a**, Lei de crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 15 fev. 2023.

Visando ao restabelecimento da sentença absolutória, impetrou-se o mencionado HC nº 399.109/SC perante o STJ, que denegou a ordem.

Para a maioria dos ministros da Terceira Seção da Corte Cidadã, o fato de o agente registrar, apurar e declarar o imposto devido não afasta a configuração do delito de apropriação indébita tributária, que não tem como pressuposto a clandestinidade. Segundo a decisão, basta a conduta dolosa 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, concluiu aquela corte.

Inconformados com a decisão do STJ, a defesa manejou o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* (RHC) nº 163.334/SC, no qual sustentou que a mera inadimplência fiscal não caracteriza crime, pois não houve cometimento de qualquer fraude, omissão ou falsidade de informações ao fisco.

A argumentação segue no sentido de que caso seja admitida a caracterização do crime tributário, a responsabilidade penal dependeria da demonstração de que os denunciados efetivamente repassaram o ônus econômico aos consumidores, o que não haveria ocorrido. Ainda aduziu que o TJ/SC e o STJ teriam criado uma hipótese de criminalização por intermédio de jurisprudência, em clara ofensa ao princípio da legalidade penal.

O recurso em comento foi julgado em 18 de dezembro de 2019, oportunidade na qual a maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) acompanharam o ministro relator, fixando a seguinte tese⁴:

O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 (Lei de crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo).

A tipificação penal de condutas obedece às políticas criminais próprias, que visam alcançar determinado objetivo social, evidenciado no bem jurídico tutelado pelo respectivo delito. Assim, ao criminalizar a conduta de “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na

³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC**. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018b.

⁴ *Idem*. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) nº 163.334 SC**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de Julgamento: 18 de dezembro de 2019. Data de publicação no DJe: 13 de novembro de 2019a.

qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”⁵, o legislador pátrio objetiva punir aqueles que se apropriam indevidamente de valores referentes à cobrança de tributos.

Entretanto, ao analisar o caso tratado no HC 399.109/SC e pelo RHC 163.334/SC, entendemos que a aplicação do referido dispositivo legal representa um equívoco das respectivas Cortes, sobretudo porque não resta demonstrado o dolo do agente – elemento essencial para caracterização do delito – tampouco há previsão legal para punição culposa do delito, conforme prelecionado no art. 18, parágrafo único, do Código Penal⁶.

Assim, a interpretação da lei que visa criminalizar os contribuintes inadimplentes com o recolhimento do ICMS sem a comprovação de que estes agiram com o intento de fraudar o fisco competente afronta ao princípio da reserva legal ao qual a Constituição da República, em seu art. 5º, inciso XXXIX⁷, submete o sistema penal, ao prescrever que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, princípio este replicado no art. 1º do Código Penal.

A vedação à punição não prevista em lei também é base para a vedação à interpretação analógica prejudicial ao acusado.

Logo, é de grande importância o debate acerca do referido tema para que possamos encontrar uma resposta capaz de viabilizar ferramentas eficazes de cobrança de tributos, sem que para isso haja ameaça a direitos básicos do contribuinte, principalmente quanto ao cerceamento desproporcional e desarrazoado da liberdade em afronta ao princípio constitucional-penal da legalidade, realizando verdadeira “analogia *in malam partem*”, posto que a tipificação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 não seria perfeitamente aplicável ao caso em análise, como sustentaremos a seguir.

Tal urgência é agravada quando refletimos sobre a crise econômica que assola o Brasil nos últimos anos, o que aumentou sobremaneira a inadimplência em diversas esferas, inclusive na seara tributária, devendo exigir dos julgadores a distinção entre os maus pagadores e aqueles que se veem em situação de

⁵ BRASIL, 1990a.

⁶ *Idem*. **Decreto-Lei nº 2.848/1940, Código Penal Brasileiro**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

⁷ *Idem*. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

dificuldades econômicas que impossibilitam o regular adimplemento de suas obrigações tributárias ou privadas.

Ante o alinhavado, podemos inferir que, a partir do HC n.º 399.109/SC e do RHC n.º 163.334/SC – ambos remédios do mesmo processo – assistimos uma mudança de entendimento, respectivamente, da Corte Cidadã e da Corte Constitucional, que atemoriza os empresários, sobretudo comerciantes, posto que em momento de recessão econômica, eles veem sua atividade empresarial apresentar mais um risco, qual seja, a possibilidade da cobrança de impostos a ser exercida por meio de processos criminais.

O próprio relator do RHC n.º 163.334/SC no STF, o ministro Luís Roberto Barroso, adiantou-se ao justo receio mencionado, salientando que haveria de ser realizada uma modulação dos efeitos, visando à criminalização apenas dos devedores contumazes, e não o empresário que por alguma intempérie não recolha corretamente o imposto devido.

Fato é que a modulação supramencionada não delimita adequadamente as hipóteses de enquadramento, pois, prioriza o critério da reincidência de dívidas, em vez de analisar a existência de dolo do devedor. Assim, não há uma diferenciação precisa se a dívida resulta da intencionalidade do devedor em pagar menos impostos (ainda que os declare), ou se a mora é decorrente de uma fragilidade econômica.

Saliente-se que o acórdão do mencionado RHC nº 163.334/SC tentou elencar outros elementos que caracterizariam o dolo do agente, mas, o que se verifica nos inúmeros processos relacionados a este tema, que discutem tal matéria após as decisões paradigmas é que o único elemento analisado é a contumácia.

Além do mais, deve-se ressaltar o caráter aberto de tal tipificação, que se resume a exemplificar algumas situações caracterizadoras do dolo sem que haja a necessária delimitação de tais hipóteses, *in verbis*:

[...] a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. [...].⁸

⁸ BRASIL, 2019.

Ademais, o direito penal constitui a denominada “*ultima ratio*” do sistema judiciário, não devendo ser utilizado quando aplicáveis outras formas de sanções legais, logo, não devendo ser utilizado como ferramenta para diminuição da sonegação ou inadimplência fiscal. Inclusive, um dos questionamentos feitos, e ainda não respondido adequadamente, é se o pagamento posterior do tributo teria o condão de encerrar o processo penal.

A dívida oriunda de impostos lesa toda a sociedade e merece ser combatida, aperfeiçoando-se as ferramentas de controle e fiscalização, bem como, punindo aqueles contribuintes que se furtam às obrigações tributárias, valendo-se de meios ilegais e criminosos para se eximir do pagamento devido.

Entretanto, conforme já salientado, o Direito Penal não pode ser utilizado como ferramenta para cobrança de impostos, nem pode admitir interpretação extensiva, tendo em vista que tal ramo das ciências jurídicas se submete rigorosamente aos princípios constitucionais da legalidade e da taxatividade.

Conforme prelecionado por Guilherme de Souza Nucci, o princípio da legalidade estabelece que “os tipos penais, mormente os incriminadores, somente podem ser criados através de lei em sentido estrito, emanada do Poder Legislativo”.⁹

Complementarmente, acerca do princípio da taxatividade, o mesmo doutrinador assevera que tal princípio “significa que as condutas típicas, merecedoras de punição, devem ser suficientemente claras e bem elaboradas, de modo a não deixar dúvida por parte do destinatário da norma”¹⁰.

Somado a isso, as decisões do STJ não consideraram adequadamente os sujeitos tributários envolvidos na obrigação em comento, o que importou em confusão quanto à própria tipificação do delito, uma vez que, nas palavras de Kyoshi Harada, “o crime capitulado no citado inciso II exige a presença de dois contribuintes: aquele que retém ou desconta o tributo devido e aquele que sofre a retenção ou desconto do tributo devido”.¹¹

Tal distinção entre contribuintes se baseia na diferenciação existente entre impostos diretos e indiretos, de forma que apenas nos denominados impostos diretos há possibilidade de alguém reter dos contribuintes o montante

⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 23.

¹⁰ *Ibidem*, p. 29.

¹¹ HARADA, Kyoshi. **Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS**. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/318043/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms>. Acesso em: 14 fev. 2023.

correspondente aos valores devidos, como ocorre com o imposto de renda e contribuições previdenciárias retidos nas fontes pagadoras, quando os empregadores descontam e transferem ao fisco os valores respectivos.

Enquanto no caso dos impostos indiretos, a exemplo do ICMS, tal mecanismo é impossível de se realizar, tendo em vista que o valor equivalente ao imposto a ser cobrado, estará embutido no preço do produto comercializado, compondo o rol de custos da mercadoria.

Assim, o consumidor não realiza o recolhimento do imposto em separado ao pagamento pelo produto, ainda que atualmente as notas fiscais indiquem qual o valor dos tributos envolvidos na transação. Fato diverso do vivenciado em países que adotam o sistema de “tributação por fora”, no qual há nítida separação entre os valores pertencentes ao vendedor e os valores devidos ao fisco.

Dessa maneira, é imperioso destacar que para a correta tipificação do crime de apropriação indébita tributária, faz-se mister o não recolhimento de tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

Será salutar a distinção entre o que seria o “Direito Penal Tributário” e o “Direito Tributário Penal”; entende-se que apesar de o tema permear o debate jurídico tanto na seara fiscal quanto criminal, tal diferenciação se revelará de grande valor ao expormos os diferentes argumentos que permeiam o debate acerca da tipificação da apropriação indébita tributária nos casos de inadimplência do ICMS devidamente declarado.

Entretanto, tal distinção é meramente metodológica, e não constitui ramo apartado do direito, conforme assevera Luciano Amaro¹²:

Os crimes ditos ‘tributários’ ou ‘fiscais’ (assim designados porque atentam contra os interesses da administração fiscal) não se distinguem dos demais delitos a não ser por aspectos periféricos e acidentais. O fato de o bem jurídico objeto da tutela penal ser o recolhimento de tributo não dá à legislação que discipline tais crimes a condição de ramo jurídico apartado do direito penal. Trata-se pura e simplesmente, de um capítulo do direito penal, que visa à tutela de um específico bem jurídico, assim como outros capítulos do direito penal amparam diferentes bens jurídicos [...].

Didaticamente, o Direito Penal Tributário é composto pelas normas e princípios que disciplinam os delitos tributários, ou seja, que visam tutelar o bem jurídico atinente ao recebimento do tributo. Por outro lado, o “Direito Tributário

¹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 464.

Penal” é o ramo do Direito Tributário que impõe sanções (não criminais) para condutas que afrontam o direito, as denominadas “infrações administrativas”, castigadas com a aplicação de sanções, aplicadas a partir de Processos Administrativos próprios.

Resta-nos, ainda, registrar a definição trazida por Guilherme de Souza Nucci¹³ do que seria a necessidade social da aplicação de sanções penais:

É o conjunto de normas jurídicas voltado à fixação dos limites do poder punitivo do Estado, instituindo infrações penais e as sanções correspondentes, bem como regras atinentes à sua aplicação. [...] O direito penal objetivo é o corpo de normas jurídicas destinado ao combate à criminalidade.

No mesmo sentido veja-se o ensinamento de Aníbal Bruno¹⁴:

O que se manifesta no exercício da Justiça penal é esse poder soberano do Estado, um poder jurídico que se faz efetivo pela lei penal, para que o Estado cumpra a sua função originária, que é assegurar as condições de existência e continuidade da organização social. Reduzi-lo a um direito subjetivo falsifica a natureza real dessa função e diminui a sua força e eficácia, porque resolve o episódio do crime apenas em um conflito entre direitos do indivíduo e direitos do Estado.

Nesse diapasão, a tipificação da conduta de quem declara corretamente valores devidos de ICMS, mas não procede com o regular adimplemento do tributo devido como apropriação indébita tributária, enquadra-se no rol das medidas próprias do “Direito Penal Tributário”, com previsão no art. 2º, inciso II da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária.

No caso em comento os empresários autuados pela Receita catarinense e denunciados pelo Ministério Público Estadual, procederam com a correta declaração dos valores correspondentes ao montante devido em razão da incidência do ICMS, mas deixaram de realizar o seu pagamento, estando, pois, em indiscutível mora com a Fazenda Pública Estadual.

Apesar do não recolhimento do imposto devido, a conduta dos empresários não se pautou em fraude, sonegação ou outras dissimulações. A inadimplência foi resultante tão-somente da falta de recursos que impossibilitaram o regular adimplemento da obrigação tributária.

¹³ NUCCI, 2017, p. 3–4.

¹⁴ BRUNO, Aníbal. **Direito Penal – Parte Geral**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. t. I, p. 34-35.

O elemento objetivo da apropriação indébita pressupõe que o agente se apossa ou tome para si algo que pertença a outra pessoa, e que a coisa surrupiada seja fungível, dada a impossibilidade da apropriação nos casos de empréstimos ou depósitos.

Por este motivo, justifica-se a preocupação anteriormente encartada acerca da necessária distinção entre impostos diretos e indiretos para configuração do ilícito aqui tratado, uma vez que apenas assim poderemos refletir se os empresários que declaram valores de ICMS (ou outros impostos cujo lançamento se dê por homologação da Fazenda Pública) são responsáveis pela obrigação tributária na forma do artigo 150, § 7º da Constituição Federal, ou se apenas compõe o polo passivo da obrigação tributária.

Conforme já dito, os impostos ditos diretos são aqueles que possibilitam a retenção ou desconto do tributo devido, e cuja apropriação indébita enseja tipificação própria (art. 168-A do Código Penal). Enquanto os impostos indiretos compõem os custos do produto, juntamente a despesas com a produção, comercialização e transporte da mercadoria, assim integram o preço da veniaga, que é uno e indivisível, pertencendo unicamente ao comerciante, não se confundindo com os sistemas de tributação por fora, onde o consumidor realiza o pagamento do imposto devido diretamente ao fisco competente, em guias próprias de recolhimento.

Outro dano aos direitos dos cidadãos é justamente a vagueza ao tipificar a conduta aqui tratada, ao compararmos com um tipo penal que guarda profundas semelhanças no tocante à política penal que o constituiu, a apropriação indébita previdenciária (Art. 168-A do Código Penal).

Muitas garantias dadas ao contribuinte acusado de apropriação indébita previdenciária não são aplicadas no caso dos acoimados de reterem indevidamente de valores provenientes de ICMS, mesmo que se tutele bem jurídico assemelhado, a exemplo (i) da extinção da punibilidade quando o contribuinte espontaneamente declara, confessa e efetua o pagamento do tributo correspondente antes da instauração da ação fiscal; ou, (ii) a possibilidade de o juiz deixar de aplicar a pena, ou aplicar apenas a pena de multa, caso o réu seja primário e de bons antecedentes e tenha pago o débito antes do oferecimento da denúncia ou o valor da dívida seja inferior ao mínimo estabelecido administrativamente para ajuizamento das execuções.

A simples menção de que a apropriação indébita tributária apenas incidirá na hipótese do devedor contumaz de imposto não pode ser a única fonte de garantias para os acusados.

Nessa toada, resta evidente que as conclusões as quais este trabalho se pretende apenas poderão ser alcançadas a partir de uma abordagem multidisciplinar que parta ao menos de noções de direito tributário e de direito penal, a fim de que possamos esboçar um conceito para melhor identificação da apropriação indébita tributária.

Desse modo, o tema em comento será abordado a partir de uma análise acerca do surgimento dos limites ao poder de tributar a partir da noção de estado fiscal, traçando um paralelo histórico acerca de revoluções que tiveram por escopo a insatisfação popular sobre a carga tributária abusivamente cobrada – especialmente a partir da Revolução Americana de 1774 e a Inconfidência Mineira de 1789 – conforme se delineará a partir do capítulo segundo.

Partindo do pressuposto de que a discussão travada se entrelaça com múltiplas áreas do Direito, por vezes questionando-se qual a resposta mais adequada para se combater a inadimplência (ainda que contumaz) de impostos, o terceiro capítulo se obrigará a diferenciar o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal.

Reconhecendo a interdisciplinaridade suscitada, buscar-se-á traçar um paralelo entre os dois institutos que fundamentam o ilícito da apropriação indébita tributária, ou seja, aproximar o conceito penal de apropriação indébita às suas aplicações nos crimes contra a ordem tributária a partir da compreensão dogmática-tributária das espécies de tributos que possibilitam a tipificação de tal crime, tarefa que será desempenhada pelo quarto capítulo desta dissertação.

Tendo em conta que o tema surge de uma inovação jurisprudencial a partir do julgamento do HC n.º 399.109/SC e a posterior análise do respectivo RHC n.º 163.334/SC, os capítulos quinto e sexto se deterão à análise dos processos nos referidos tribunais, nesta ordem, até que, ao fim, apresentar-se-á as conclusões finais às quais se chegou com o estudo empreendido.

2 O ESTADO FISCAL E A COBRANÇA DE IMPOSTOS: SURGIMENTO DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

“A devassa geral, que se conservava sempre aberta, era como uma teia imensa, infernal, sustentada pelas delações misteriosas, que se urdia nas trevas para envolver as vítimas, que muitas vezes faziam a calúnia, a vingança particular, o interesse e ambição dos agentes do Fisco.”¹⁵

A atividade tributária exercida pelos Estados foi profundamente modificada ao longo dos tempos. Ainda que pudéssemos apontar como causa comum à tributação o financiamento dos governos para realização de suas atividades, deve-se reconhecer que tais fins tiveram diferentes conceituações ao longo da história.

Nesse sentido, Regina Helena Costa afirma: “Dentre as múltiplas incumbências a cargo do Estado está a tributação, que consiste, singelamente, na atividade estatal abrangente da instituição, da arrecadação e da fiscalização de tributos”.¹⁶

A partir de tal dado, faz-se mister diferenciar a atividade tributária a partir de dois pontos, sendo o primeiro correspondente à instituição de tributos, sendo uma atividade típica do Estado que não admite delegação e apenas pode ser exercida através de lei (em sentido formal e material), conforme determina o art. 150, I, da CRFB/88; enquanto que o segundo tópico corresponde à arrecadação e fiscalização tributária que constituem competências administrativas, admitindo delegação a pessoas de direito público ou privado (art. 8º, do Código Tributário Nacional).

O surgimento histórico dos tributos está intimamente ligado à necessidade de atendimento de despesas coletivas, surgidas a partir da organização social em comunidades que, paulatinamente, transformaram-se em Estados. Assim: “Em sua origem o termo ‘tributo’ foi utilizado para designar as contribuições em ouro, escravos, ou sob qualquer espécie, em que nas guerras o povo vencido, em sinal de dependência, pagava ao vencedor”.¹⁷

Juridicamente, o conceito de tributo é trazido pelo art. 3º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) como sendo: “toda prestação pecuniária compulsória,

¹⁵ SANTOS, Joaquim Felício dos. **Memórias do Districto Diamantino da Comarca do Serro Frio** (Província de Minas Geraes). 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Castilho, 1924, p. 107.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 43.

¹⁷ PEREIRA, José Matias. **Tributação e cidadania**. Brasília/DF: Correio Braziliense, 1º mar. 2004.

em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹⁸.

A cobrança de impostos é algo tão rotineiro e inerente à própria ideia de organização social, que sua origem muitas vezes sequer é investigada pelos contribuintes. A história narra que os primeiros registros de cobrança de impostos são placas de barros encontradas na região da antiga Mesopotâmia, produzidas aproximadamente no ano 4.000 a.C.

Havendo, ainda, quem remonte tal prática, ao menos, aos relatos de algumas espécies de cobranças para os gastos coletivos, como os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel.¹⁹ Ou, a registros do Código de Manu (Índia) que remonta ao mesmo século XIII a.C. e aponta explicitamente à registros de cobrança de tributos, até o Livro da Gênese dos Antigos Chineses do filósofo Confúcio, datado de 2500 a.C. e que também contém registros de impostos incidentes sobre edificações, terras, águas e mercadorias.²⁰

A cobrança de tributos, assim como as demais relações de direito público, tencionam uma dicotomia entre a autoridade do Poder Público e a liberdade individual. Essa evidente tensão é consubstanciada na relação tributária a partir da necessidade estatal de exigir de seus administrados prestações pecuniárias compulsórias, atingindo, sistematicamente, sua esfera patrimonial privada.²¹

Entretanto, os eventuais excessos e abusos cometidos pela atividade tributária do Estado são sentidos por todas as camadas sociais, especialmente aquelas mais pobres, pois, tais ingerências afrontam diretamente o poder de consumo de bens, muitas vezes, essenciais para a sobrevivência do povo.

O citado fato já foi o estopim para diversas revoltas e revoluções na história, a exemplo da Revolução Americana, Revolução Francesa, Inconfidência Mineira, dentre tantos outros casos que se ligam, inalteradamente, à luta pela liberdade, conforme prelecionado por Luís Eduardo Schoueri²²:

¹⁸ BRASIL, Lei nº 5.172/1966, **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 05 mar. 2023.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 25.

²⁰ AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota (org.). **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará, 2006, p. 14.

²¹ COSTA, 2022, p. 44.

²² SCHOUERI, *loc. cit.*

Em todos esses momentos, encontra-se a luta de um povo por sua liberdade. Sejam os ultrajantes tributos impostos por Luís XVI, sejam os tributos que levaram à *Boston Tea Party*, animada pelo jargão *no taxation without representation*, seja a derrama, que provocou a revolta contra o ‘Quinto dos Infernos’, o que se encontra, invariavelmente, é a luta pela liberdade.

O ciclo econômico que marcou o Brasil no século XVIII, sobretudo na região de Minas Gerais, foi a mineração, notadamente a extração de ouro. Assim, a fim de tributar tal atividade, criaram-se sistemáticas tributárias próprias, em que, inicialmente, estipulou-se a cobrança do quinto, ou seja, um imposto cuja alíquota de 20% (vinte por cento) recaía sobre toda produção.

Com a queda na produção do ouro, consagrou-se um método fiscal por estimativa que impunha o envio anual de cem arrobas²³ de ouro para Portugal, como forma de pagamento dos direitos reais sobre o quinto da extração aurífera.²⁴

A desproporcionalidade tributária ocasionou uma situação economicamente insustentável para os colonos brasileiros, que impossibilitados de pagarem a integralidade das cem arrobas (mil e quinhentos quilos) de ouro, viram uma crescente dívida em benefício da Coroa portuguesa.

A partir da ameaça de cobrança compulsória dessa dívida, através da “derrama” – instrumento pelo qual se confiscaria qualquer espécie de ouro que estivesse em posse dos colonos em benefício da Coroa portuguesa – os brasileiros, sobretudo aqueles que viviam na região de Minas Gerais, insurgiram-se contra a metrópole, no movimento conhecido como “Inconfidência Mineira” (1789).

O clima de receio relacionado aos tributos que imbuíam a sociedade mineira da época é traduzido no seguinte trecho:

O tema fiscal adentrou os diálogos, num movimento de expectativa que percorreu todos os setores sociais. É integrado às comunicações rotineiras, para adquirir, pouco depois, uma intensidade extraordinária. Percorrer o segundo semestre do ano de 1788 é ser obrigado a avaliar a crescente predominância do assunto que, de medida institucional, passa ao ambiente público de Minas Gerais. Em alongamentos comunicativos variados, as pessoas especulavam, dentre outras coisas, sobre os possíveis valores totais da dívida, sobre qual seria a data da cobrança, sobre a quantia que caberia a cada um pagar e, finalmente, sobre os meios existentes para quitar o débito. Começavam a se propagar rumores de uma expectativa generalizada.²⁵

²³ Equivalente à aproximadamente 1.500kg (mil e quinhentos quilogramas).

²⁴ GASPAR, Tarcísio de Souza. Derrama, boatos e historiografia: o problema da revolta popular na Inconfidência Mineira. **Topoi**, v. 11, n. 21, p. 51-73, p. 52, jul./dez. 2010.

²⁵ *Ibidem*, p. 55.

Segundo o historiador Joaquim Norberto de Souza Silva:

[...] para se lançar de uma só vez sobre o povo, já tão tiranamente tributado, e a fazê-lo o governo podia contar por certo que desencadeava a revolução. E, pois, repousando no lançamento da derrama as esperanças dos conjurados, preciso era que não deixassem passar a ocasião para o pretexto do levante popular.²⁶

A natureza tributária da derrama faria com que tal cobrança recaísse de forma mais enfática sob a camada mais rica da população.

É salutar destacar que apesar dos impostos relacionados à atividade aurífera, estes não interfeririam diretamente na vida cotidiana dos colonos que não vivessem diretamente da mineração, ou que não possuíssem ouro em seu patrimônio que se sujeitasse à eventual derrama, toda a matriz econômica da época se baseava em tal atividade comercial, exercendo forte influência na vida de todos os cidadãos.²⁷

Ademais, a elite política e intelectual da região, ao perceber que teria seu patrimônio pessoal posto em risco para honrar o pagamento arbitrariamente devido à Coroa portuguesa, exerceria a devida influência política nas demais áreas da sociedade.

Enquanto se pode fazer a crítica quanto à baixa adesão popular à Conjuração Mineira, em razão da pouca influência direta das medidas abusivas de tributação (e execução da dívida pública correlata) na vida de todos os colonos, uma vez que esses abusos eram sentidos mais intensamente apenas pela elite econômica (especialmente pelos produtores de ouro), o exemplo trazido pela Revolução Americana é contrário.

Em razão dos excessos do poder de tributar praticados pela Inglaterra em desfavor de seus colonos americanos terem se centrado na taxação abusiva de

²⁶ SILVA, José Norberto de Souza. **História da Conjuração Mineira**. Rio de Janeiro: B. L. Garnier, Livreiro-Editor do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, 1873, p. 34. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/518752>. Acesso em: 23 fev. 2023.

²⁷ Nesse sentido, veja-se a seguinte citação de Thomas Piketty, a fim de elucidar a repercussão social do pagamento de tributos: “Lembremos também que não existe nenhum imposto pago pelas empresas: todos os impostos acabam sempre sendo pagos pelas famílias, euro por euro. [...] Inevitavelmente, as empresas repassam tudo o que elas pagam, seja para seus funcionários (ao reduzir seus salários), seja para seus acionistas (ao reduzir os dividendos ou ao acumular menos capital em seu nome), seja para os consumidores (ao aumentar seus preços). A decomposição final não se vê todo dia a olho nu, mas, de uma maneira ou de outra, todos os impostos acabam sendo repassados para os fatores de produção ou para o consumo. Por exemplo, as empresas quitam as contribuições sociais, calculadas a partir da massa salarial. Admitimos geralmente que essa arrecadação é paga sobretudo pelos salários, que seriam mais elevados em sua ausência (PIKKETY, Thomas. **É possível salvar a Europa?**: Crônicas 2004–2011. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 192).

bens de consumo adquiríveis por todas as camadas sociais, irradiou a indignação por todos os colonos, independente da classe social.

A Revolução Americana se iniciou em 04 de julho de 1776²⁸ com a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, que por não ter sido aceita pela metrópole inglesa, fez eclodir o movimento que apenas finalizou com a assinatura do Tratado de Paris de 1783, que reconheceu a libertação das Treze Colônias.

O contexto histórico que prenunciou tal fato histórico foi o fim da Guerra dos Sete Anos (1756–1763) que, apesar de registrar uma vitória da coalizão Anglo-Prussiana, importou em grande prejuízo econômico para o Governo britânico. A solução britânica para tal déficit financeiro foi aumentar a exploração econômica sobre as colônias americanas.

A interferência se tornou mais perceptível a partir dos “Atos Townshend” (1764), um conjunto de leis idealizadas pelo então Ministro do Tesouro inglês Charles Townshend, que culminou na instituição e majoração de impostos, dentre os quais se pode citar: lei do açúcar, lei da moeda, lei do selo e a lei do chá.

Além do aumento exacerbado da carga tributária, foram editadas leis que dificultaram o desenvolvimento econômico local a partir do impedimento à livre iniciativa, sobretudo quanto às limitações à instalação de fábricas, bem como, a partir da necessidade de custear uma maior presença de tropas inglesas em solo americano, a lei da hospedagem.

Inicialmente, os colonos suportaram as medidas de taxaço da metrópole por terem acesso a bens contrabandeados, ou seja, de alguma maneira conseguiam driblar o aumento de preços oriundos da alta taxaço.

Entretanto, ao perceber que os colonos maliciosamente adquiriam produtos de origem ilícita para evitar os produtos ingleses (altamente taxados), o Parlamento inglês passou a editar leis que garantiam o monopólio do comércio à Companhia das Índias Orientais, de controle britânico, cuja carga tributária elevada era diretamente controlada pela metrópole, que pretendia recuperar as riquezas gastas na “Guerra dos Sete Anos” através desse incremento comercial.

²⁸ Ainda que os descontentamentos dos colonos tenham se iniciado a partir da assinatura do Tratado de Paris de 1763, e, conseqüentemente, com a assinatura dos Atos Townsend (1764), que já provocaram profundo descontentamento.

Em um ato de resistência, “cerca de duzentos homens, com o rosto pintado de preto e mais ou menos fantasiados como índios mohawk, ocuparam sorrateiramente três navios no Porto de Boston, usaram machadinhas para abrir 342 caixas de chá e atiraram seu conteúdo no mar”²⁹. Este evento ficou conhecido como “*Boston Tea Party*”, sendo um dos marcos da Revolução Americana.

A reação inglesa ao levante ocorrido em dezembro de 1773 foi a edição das “Leis Intoleráveis” (ou “Leis Coercitivas”), que previam o fechamento do Porto de Boston enquanto a Companhia das Índias Orientais não fosse indenizada pela carga de chá perdida, além da ocupação militar de Boston, obrigatoriedade dos colonos em custear e hospedar os militares ingleses, suspensão da reunião das colônias de Massachussetts, proibição de qualquer manifestação contrária à Metrópole, a realização dos julgamentos de crimes cometidos em território americano por autoridades inglesas e a redução do território das colônias norte-americanas em favor da ampliação do território canadense.

Conforme narra Ron Chernow na biografia de Alexander Hamilton: “A reação britânica provocou uma união ainda tênue entre os colonos que rejeitavam a ideia de que o Parlamento britânico pudesse impor impostos sem o consentimento deles”.³⁰

Até essa data, as treze colônias norte-americanas eram vistas como estados separados, unidas apenas por um certo grau de missão ou identidade comum. É justamente no cenário de vilipêndio às liberdades dos colonos que estes se indignam e fomentam a ideia de se unir em prol da independência.

A partir desse episódio, surge a forma federativa moderna, conforme preleciona Sahid Maluf:

A forma federativa moderna não se estruturou sobre bases teóricas. Ela é produto de uma experiência bem-sucedida – a experiência norte-americana. As federações ensaiadas na Antiguidade, todas elas, foram instáveis e efêmeras. Extinguiram-se antes que pudessem comprovar resultados positivos em função dos problemas que as inspiraram.³¹

É justamente a partir do surgimento do modelo moderno de Federação que há a dissociação entre as verbas públicas (que idealmente devem servir ao povo) das riquezas da Coroa (especificamente, do monarca). Ou seja, a tributação passa a ser

²⁹ CHERNOW, Ron. **Alexander Hamilton**. Tradução: Donaldson M. Garschagen; Renata Guerra. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020, p. 68.

³⁰ *Ibidem*, p. 69.

³¹ MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 166.

encarada como método arrecadatário para fazer frente às despesas públicas, de forma impessoal, diferentemente de quando a tributação tinha como principal ação a arrecadação de valores a serem destinados conforme vontade do soberano.

2.1 OS ARTIGOS FEDERALISTAS (1787) E AS CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

Pode-se sintetizar o contexto histórico de arbitrariedades anteriormente mencionado, nas palavras do professor Fredys Orlando Sorto³²:

As colônias tinham desfrutado de ampla liberdade durante a administração colonial [...]. Após a Guerra dos Sete Anos (1763), que culminou com o Tratado de Paris, a Inglaterra impôs restrições ao comércio colonial e taxou vários produtos. Foram tributados o açúcar (*Sugar Act*, 1764) e todo o material impresso nas colônias (*Stamp Act*, 1765). Este último imposto, instituído pela denominada Lei do Selo, provocou violenta reação dos colonos, que constituíram uma associação chamada Filhos da Liberdade, para combater a referida lei.

Assim, “apesar de todo o derramamento de sangue e a confusão, a Revolução Americana tinha unificado os treze estados, reunindo-os em uma nação esperançosa, ainda que agitada e indócil”³³. Entretanto, tal cenário foi abruptamente modificado após a Convenção Constitucional, transformando-se em um ambiente de grande polarização social.

O povo americano se dividiu em dois grupos. O primeiro grupo era formado por apoiadores da nova administração e de um governo central forte, sendo (incoerentemente) denominados “Federalistas”. Enquanto a segunda agremiação reunia aqueles que se opunham à Constituição formulada, defendendo os “Artigos da Confederação” que regiam a organização das treze colônias até aquele momento, argumentando que os estados perderam autonomia frente à União, sendo denominados de “Antifederalistas”.

Importa salientar que a Constituição proposta, para ser aceita, não necessitaria de ratificação unânime, bastando que nove dos treze estados que compunham a federação ratificassem seus termos. Para defender a cláusula de homologação proporcional em detrimento da unanimidade, os artigos federalistas apontaram: “A indulgência só pode ter tido origem num inevitável reconhecimento do

³² SORTO, Fredys Orlando. O federalista e a constituição dos Estados Unidos. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 82, p. 134-158, p. 134, jan. 1996.

³³ CHERNOW, 2020, p. 270.

absurdo de sujeitar o destino dos doze Estados à perversidade ou corrupção de um décimo terceiro”³⁴.

É evidente que parcelas descontentes com a proposta de carta constitucional se oporiam a tal texto, culminando na formação de grupos com ideias antagônicas, conforme supramencionado.

É nesse contexto social que Alexander Hamilton, James Madison e John Jay – ambos sob o pseudônimo de “*Publius*” - elaboraram textos que visavam à defesa da Constituição, em uma tentativa de justificar e explicar as inovações trazidas pela nova Carta Magna, em contraposição às críticas antifederalistas. A reunião desses artigos originou a clássica obra da teoria constitucional “*Os Artigos Federalistas*”.

Comentar-se-á as ideias encampadas pela Constituição Americana no tocante a algumas questões tributárias, a fim de que se compreenda quais as soluções pensadas para frear o arbítrio estatal que havia conduzido os colonos ao desequilíbrio tributário ensejador da revolta popular que convergiu para deflagração da Revolução Americana, e ainda assim garantir a arrecadação estatal para financiar os projetos nacionais, conforme se percebe da seguinte justificativa:

Uma nação não pode existir por muito tempo sem receita. Privada de seu esteio essencial, tem de abrir mão de sua independência e mergulhar da condição degradada de província. Este é um extremo a que nenhum governo chegará por escolha própria. A receita, portanto, não pode deixar de ser obtida.³⁵

Sendo cediça a necessidade arrecadatória da União, havia o receio quanto a forma pela qual tal tributação se desenvolveria, uma vez que parte dos fundamentos que desencadearam a própria Revolução Americana diziam respeito aos abusos tributários, sobretudo aqueles que recaíam sobre o consumo e impactavam diretamente a vida dos colonos.

Nesse sentido, deve-se pontuar a ressalva feita para justificar tal modalidade de tributação:

Já foi sugerido que os impostos sobre o consumo propriamente ditos estão muito pouco de acordo com os sentimentos do povo para que se possa fazer grande uso desse modo de tributação; além disto, nos Estados onde a agricultura é quase a única atividade, os itens adequados a esse tipo de

³⁴ HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. **Os artigos federalistas, 1787–1788**: edição integral. Tradução: Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993, p. 287.

³⁵ *Ibidem*, p. 150.

imposto não seriam suficientes para permitir grande arrecadação por essa via.³⁶

Assim, estando patente a necessidade de arrecadação de receitas para custear o funcionamento da União, além da clarividente opção pela tributação incidente sobre o consumo como principal forma de arrecadação, concluiu-se que um poder geral de tributar, de uma maneira ou de outra, deve estar intimamente combinado à estrutura do governo.³⁷

O desafio da Constituição seria prever como realizar tal ato sem cometer arbitrariedades, de forma que fosse possível demonstrar que o sistema de finanças mais produtivo será sempre o menos opressivo.³⁸

De forma oposta, tinha-se o seguinte cenário:

Com efeito, a elevação da figura do ‘povo’ ao posto de fundamento de validade do poder do Estado também deve ser enxergada como uma reação aos reiterados abusos do Parlamento, que jamais hesitou em marginalizar os direitos dos cidadãos das colônias em prol da consecução dos objetivos fiscais da coroa. A postura britânica sempre refletiu a ideia de que os direitos dos colonos decorriam da autoridade do Parlamento que, por sua vez, estaria acima de qualquer garantia individual.³⁹

A contradição entre um movimento que surgiu a partir da insatisfação popular com os excessos no poder de tributar, viu-se diante de um “*ponto de inflexão*”, pois, deparou-se com a necessidade de planejar as formas de financiamento do orçamento público, que se daria majoritariamente a partir da tributação, tendo em conta a desvinculação com a lógica patrimonialista do regime absolutista.

Nesse sentido, veja-se:

O dinheiro é considerado, com razão, o princípio vital do corpo político; é o que lhe sustém a vida e os movimentos, permitindo-lhe desempenhar suas funções mais essenciais. Portanto, um poder pleno de obter um suprimento regular e adequado de receita, na medida em que os recursos da comunidade o permitam, pode ser encarado como um ingrediente indispensável de toda constituição. De uma deficiência neste particular, um de dois males pode ocorrer: ou o povo ficará sujeito a uma contínua pilhagem, em lugar de um modo mais aceitável de suprir as necessidades

³⁶ HAMILTON; JAY; MADISON, 1993, p. 150.

³⁷ *Ibidem*, p. 231.

³⁸ *Ibidem*, p. 257.

³⁹ MOREIRA, João Paulo Aguiar. **Tributação e Direitos Fundamentais**: As origens tributárias dos direitos fundamentais na Revolução Americana. 2017. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, 2017, p. 62.

públicas, ou o governo mergulhará numa atrofia fatal e, dentro de pouco tempo, perecerá.⁴⁰

“Os artigos federalistas” dedicam os artigos XXX a XXXVI para tratar das inovações relacionadas à tributação a partir da nova carta constitucional e seus desdobramentos. No desenvolvimento de tais ideias, há forte preocupação em demonstrar que o sistema tributário que se desenha não caminhará para cobranças de tributos abusivos e confiscatórios, mas que há necessidade em arrecadar valores que façam frente às despesas públicas:

Um governo deve conter em si mesmo todo o poder necessário à plena realização das finalidades que lhe foram atribuídas e a completa execução dos encargos que lhe foram confiados, livre de qualquer controle além da consideração pelo bem público e pela consideração do povo.⁴¹

Contrariamente a tal defesa, os “Antifederalistas” se insurgiram afirmando que não haveria necessidade de instituições de tributos nacionais em detrimento dos tributos estaduais já cobrados, uma vez que conforme estabelecido pelos “Artigos da Confederação”, a União poderia requisitar valores dos estados, a fim de fazer frente a despesas extraordinárias.

Entretanto, tal crítica não se sustentava em razão da dificuldade do sistema de requisições que expunha o tesouro nacional, sobretudo em tempos de guerra, quando mais se precisava de verbas para fazer frente às despesas extraordinárias.

O cerne desse debate em torno dos artigos da constituição dos EUA era justamente acerca da delimitação da atuação governamental, na qual o Governo Federal (central) passaria a abarcar competências conflitantes com os estados.

Contudo, conforme sustentado pelos autores, à medida que se desenha um governo central com mais responsabilidades e incumbido de mais deveres, deve-se resguardar o aumento proporcional de suas receitas, que se dão, precipuamente, pelo pagamento de impostos. Ademais, só seria vedado aos estados a instituição de tributos sob artigos importados e exportados, reservando-lhe a maior gama de produtos tributáveis, em concorrência com a União.

Além da preocupação decorrente da grande insatisfação popular com a tributação excessiva, a preocupação com a questão tributária também decorreu da noção que nenhum setor da administração governamental exige tão ampla

⁴⁰ HAMILTON; JAY; MADISON, 1993, p. 232.

⁴¹ *Ibidem*, p. 237.

informação e tão completo conhecimento dos princípios da economia política, e que quem compreende esses princípios estará menos propenso a recorrer a expedientes opressivos, ou a sacrificar qualquer classe particular de cidadãos à obtenção de receitas.⁴²

2.2 O ESTADO FISCAL E UM MODELO DE CIDADANIA FISCAL

Segundo Charles Adams, não há notícia de civilização que não tenha se valido, em alguma medida, de tributos. Rememorando que na região onde se estabeleceu a Suméria (primeira civilização humana, cujos registros remontam há mais de seis mil anos), encontrou-se uma placa de argila que registrou a cobrança de um imposto instituído para financiar uma guerra e que perdurou mesmo após o fim desta, até que rei Urukagina afastou tal cobrança, “libertando o povo”.⁴³

Há que se destacar a associação antinômica entre tributo e liberdade, evidenciada nos modelos de tributação da Grécia e de Roma, posto que ambas as sociedades, cada qual ao seu período respectivo, não tributavam diretamente seus cidadãos, reservando tais cobranças de impostos a quem não fosse considerado cidadão. Os cidadãos romanos apenas eram tributados diretamente em casos de extrema necessidade, quando se cobrava o *“tributum”* a ser posteriormente restituído pelas pilhagens de guerra. Assim, associava-se a tributação à falta de liberdade, estando presente a coercitividade na cobrança de tais prestações.⁴⁴

De forma oposta, durante a Idade Média, quando as sociedades se organizavam sob os princípios feudais e o cristianismo medieval condenava a submissão ou escravidão, surgiu a ideia de consensualidade para cobrança de impostos. Tal consensualidade emergiu, pois, reconheciam-se direitos aos servos, contrariamente ao que ocorria com os escravos, assim, a tributação se revelava uma opção a ser tomada a partir das contraprestações ofertadas pelo senhorio.⁴⁵

Nesse ponto se revela uma importante característica da cobrança de impostos realizada sob a égide do feudalismo, qual seja, a tributação se originar a partir da propriedade, uma vez que, nos modelos “antigos”, pagavam-se tributos ao

⁴² HAMILTON; JAY; MADISON, 1993, p. 257.

⁴³ ADAMS, Charles. **For good and vil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2. ed. Lanham; New York; Toronto; Plymouth: Madison, 1999, p. 57 *apud* SCHOUERI, 2022, p. 27.

⁴⁴ SCHOUERI, *op. ci.*, p. 28.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 29-30.

Estado para financiamento das despesas públicas, agora se pagavam tributos aos reis, a igreja e aos senhores em razão da propriedade que estes exerciam, dando início à era do Estado Patrimonial que se consolidou no século XVI.⁴⁶

O Estado Patrimonial possuía como atributo o patrimonialismo financeiro a partir dos recursos patrimoniais ou dominiais do soberano, sendo o Estado um poderoso agente econômico a atuar ladeado pelos particulares.

Paulatinamente, tal modelo foi sendo adaptado para o surgimento do Estado Policial que, mantendo as demais características de seu antecessor, aprimora o caráter intervencionista; assim, não sendo mero agente econômico passa a exercer autoridade para dirigir a economia, inclusive, a partir da tributação.⁴⁷

O Estado de Polícia seria então substituído pelo Estado Fiscal, que pode ser conceituado como: “espécie de organização do Estado, classificada de acordo com a principal fonte de recursos arrecadados pelo ente público para realização de suas funções”.⁴⁸

Luciano Felício Fuck indica, ainda, como elementos essenciais para o conceito de Estado Fiscal: “(i) a preponderância da produção de riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado; (ii) a prevalência dos tributos não vinculados sobre as demais formas tributárias; e (iii) a existência de limites na capacidade de tributar”.⁴⁹

Há de se pontuar que, inicialmente, o Estado Fiscal foi fortemente influenciado pelos ideais liberais⁵⁰, lançando as bases para o que seriam os limites estatais ao poder de tributar, posto que os pagadores de impostos tiveram o reconhecimento de garantias mínimas contra eventuais arbítrios estatais que atingissem sua esfera patrimonial, dentre os quais a necessidade de aprovação dos tributos pelo Parlamento, a fim de conferir maior certeza quanto à cobrança das respectivas obrigações tributárias.

Toda a discussão travada, a partir da análise da Revolução Americana (1774) e da Inconfidência Mineira (1789),⁵¹ pode ser resumida no anseio do povo em ter

⁴⁶ SCHOUERI, 2022, p. 30-31.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 31.

⁴⁸ FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 97.

⁴⁹ FUCK, *loc. cit.*

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 7.

⁵¹ Também poderíamos citar outras revoluções (ou revoltas) populares que tiveram por escopo, em alguma medida, a insatisfação popular com a cobrança de impostos abusivos a exemplo da

respeitadas suas garantias cidadãs, especificamente no tocante à cobrança de impostos, que deve ser atrelada a prestações sociais decorrentes da boa aplicação do montante arrecadado e do equilíbrio fiscal, o que pode ser traduzido a partir do jargão consagrado durante o deslinde da Revolução Americana: “*No taxation without representation*”.

Ou seja, o ônus de ser tributado deve ser acompanhado, além das garantias inerentes aos contribuintes, da devida representação política, a fim de que os cidadãos possam se insurgir, até mesmo, contra eventual aprovação de atos que aumentem a carga tributária.

Ainda ilustrando o cenário pré-revolucionário de arbítrio tributário e de patrimonialismo da Coroa inglesa ao tributar seus súditos, indica-se como importante obra cultural moderna o musical “*Hamilton: an american musical*”.

Ao abordar a vida e feitos de Alexander Hamilton (pai fundador e primeiro Secretário do Tesouro dos EUA, além de um dos autores de “Os artigos federalistas”), a obra nos brinda com uma majestosa apresentação da música “*You’ll be back*”⁵², reveladora desse caráter patrimonialista da tributação exercida pela metrópole em desfavor à colônia, conforme se constata do seguinte trecho:

*You say
The price of my love's not a price that you're willing to pay
You cry
In your tea which you hurl in the sea when you see me go by
Why so sad?
Remember we made an arrangement when you went away
Now you're making me mad
Remember, despite our estrangement, I'm your man.*⁵³

Apesar do evidente caráter irônico da canção, sua contribuição para a interpretação dos fatos analisados está na concepção de que a tributação imposta pela metrópole se dedicava aos caprichos financeiros da monarquia, especialmente

Revolução Francesa (1789), Revolução Farroupilha (1836), Marcha do Sal (1930), dentre tantos outros exemplos.

⁵² MIRANDA, Lin-Manuel. **You’ll be back**. New York: Atlantic Records, 2015. (Duração: 3:28).

⁵³ Tradução nossa:

“Você diz que
O preço do meu amor não é um preço que você está disposto a pagar
Você chora
No teu chá que atiras ao mar quando me vês passar
Por que tão triste?
Lembre-se, nós fizemos um acordo quando você foi embora
Agora, você está me deixando louco
Lembre-se, apesar de nosso distanciamento, eu sou seu homem.”

porque o aumento da carga tributária que motivou esta revolução se deu pelo envolvimento da Inglaterra na Guerra dos Sete Anos, ou seja, fato completamente alheio às atitudes coloniais.

Mesmo havendo limitações ao poder monarca pelo Parlamento inglês, tal limitação não era capaz de proteger os interesses dos colonos, ante a ausência de representantes destes na mencionada casa legislativa, sendo até a causa do mote revolucionário “*no taxation without representation*”.

Assim, os colonos não aceitariam imposição de impostos sem que lhes fossem resguardados direitos políticos hábeis a se insurgir contra estes abusos, sejam arbítrios fiscais ou tolhimento de liberdades. Essa concepção pode ser percebida, também, a partir do prelecionado por Friederich Hayek na obra “*The constitution of liberty*”:

*In England, after the complete victory of Parliament, the conception that no power should be arbitrary and that all power should be limited by higher law tended to be forgotten. But the colonists had brought these ideas with them and now turned them against Parliament.*⁵⁴

A abordagem de Hayek evidencia que apesar de os ingleses terem limitado os poderes do monarca a partir da soberania conquistada pelo Parlamento, essa noção de que nenhum poder poderia ser arbitrário e que todo poder deve ser limitado por uma “lei maior” foi se tornando tão rotineira que sequer se atentaram para o desrespeito a essa premissa em relação aos direitos dos colonos, que, por sua vez, ainda tinham esse fundamento em suas mentes, como resquício da origem inglesa.

O ideal revolucionário prega o afastamento da estrutura governamental do absolutismo. Entretanto, ao conceber a figura central do chefe do executivo nacional como centralizador de muitas prerrogativas em detrimento da anterior “independência” dos estados, os “antifederalistas” passaram a criticar a figura do presidente, associando-a ao monarca britânico, tanto que o artigo LXIX se dedicou a diferenciar as prerrogativas do presidente dos poderes absolutistas do rei.

Dentre inúmeras diferenças, os artigos federalistas bem sintetizaram essa dissociação ao afirmar que o presidente dos Estados Unidos seria um servidor eleito pelo povo por quatro anos; o rei da Grã-Bretanha é um príncipe perpétuo e

⁵⁴ HAYEK, Friederich August von. **The constitution of liberty**: the definitive edition. Edited by Ronald Hamowy. Chicago: The University of Chicago Press, 2011, p. 262.

hereditário, além de que o presidente seria passível de julgamento e desonra pessoais, enquanto o rei é sagrado e inviolável.⁵⁵

A separação entre um presidente (republicano) que condensa poderes nacionais e um soberano (absolutista) detentor de privilégios sociais, ainda que sofra regulações do Parlamento, é justamente o grau de controle legal de suas prerrogativas.

Tal controle era evidente para a sociedade inglesa que se valia do sistema parlamentarista, mas, esse controle não era exercido em relação às colônias, devido à ausência de representação política dos colonos, conforme confirma Friederich Hayek⁵⁶:

Their experience had also taught them that any constitution that allocated and distributed the different powers thereby necessarily limited the powers of any authority. A constitution might conceivably confine itself to procedural matters and merely determine the source of all authority. But they would hardly have called 'constitution' a document which merely said that whatever such and such a body or person says shall be law. They perceived that, once such a document assigned specific powers to different authorities, it would also limit their powers not only in regard to the subjects or the aims to be pursued but also with regard to the methods to be employed. To the colonists, freedom meant that government should have powers only for such action as was explicitly required by law, so that nobody should possess any arbitrary power.

Anteriormente, estava-se diante de um “estado patrimonialista”, baseado em um agigantamento do patrimônio estatal percebido através das fontes arrecadatórias, que eram predominantemente oriundas do comércio praticado por essas nações ou por empresas públicas que detinham monopólios concedidos por estes países, e que se confundiam com o próprio patrimônio da Coroa.

O Estado Fiscal se caracteriza pela descentralização da arrecadação, que impõe a necessidade de desenvolvimento de uma atividade arrecadatória baseada principalmente na tributação, mantendo equilíbrio entre a tributação e o desenvolvimento econômico e comercial da nação.

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributos: o tributo nasce no espaço aberto pela

⁵⁵ HAMILTON; JAY; MADISON, 1993, p. 257, 440.

⁵⁶ HAYEK, 2011, p. 265.

autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade.⁵⁷

Aliado ao desenvolvimento da ideia supramencionada, surgiram os primórdios do que atualmente se convencionou “cidadania fiscal”, que é precisamente, a ampliação do antigo conceito de cidadania (reconhecimento de direitos individuais face o estado) para abarcar também a proteção às garantias individuais frente ao *jus tributandi*, além de estimular maior participação popular no acompanhamento da aplicação das verbas públicas.

Nesse sentido, é salutar destacar o disposto no art. 13 da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, que já em 1789 preconizava: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.⁵⁸

2.3 AS BASES DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR LANÇADAS A PARTIR DA NOÇÃO DE ESTADO FISCAL

As revoltas populares aqui tratadas: Revolução Americana e Inconfidência Mineira, desenvolveram-se em estados absolutistas monárquicos. É necessário pontuar que tais movimentos visavam o estabelecimento de governos que se voltassem ao povo, protegendo essa população de arbitrariedades, muitas das quais ligadas a abusos no exercício do poder de tributar.

A antiga concepção de que os cidadãos não deveriam se importar com a destinação dada aos recursos arrecadados pelo estado, nem sobre a justeza ou exigibilidade dos tributos, foi contraposta à ideia de que devem existir garantias mínimas que protejam todos os cidadãos dos abusos eventualmente cometidos pelo estado ao tributar seu povo, além das noções de devido processo legal (também aplicáveis a execuções tributárias) e de vedação à surpresa, garantindo aos contribuintes o mínimo de previsibilidade quanto às suas obrigações tributárias.

A necessidade de se estabelecerem garantias mínimas aos contribuintes, além da desincompatibilização entre os recursos estatais e o patrimônio do

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3, p. 3.

⁵⁸ DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgiclfefindmkaj/https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf>.

monarca, e a importância que se dá à aplicação e arrecadação desses recursos, marca a transição de um “estado patrimonialista” para um “estado fiscal”, vez que nascido com o estado liberal, uma série de limitações ao poder estatal, faz surgir as limitações ao poder de tributar (art. 150 e seguintes da CRFB/88), que no seu antecessor Estado Patrimonial era ilimitado.

Ademais, é cediço que o art. 145, § 1º, da CRFB/88 impõe o dever de pagar impostos, independentemente da vontade ou “autorresponsabilidade” dos contribuintes, consagrando o caráter coercitivo da cobrança de impostos, ressaltando, entretanto, o respeito a garantias individuais dos contribuintes como capacidade contributiva, vedação ao confisco etc.

Ainda, considerando os valores republicanos e democráticos que envolvem a Constituição Federal de 1988, acertadamente se aponta a perfeita confluência entre o Estado Fiscal e a Carta Constitucional, que impõe o financiamento da despesa pública, em maior medida, pelos impostos, ressaltando as prerrogativas do contribuinte.

Essa análise lança as bases de um modelo de cidadania fiscal, pelo qual os contribuintes passam a exercer função mais ativa no processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público, sendo um importante instrumento de conscientização da sociedade sobre os seus direitos e deveres fiscais.

2.4 ARREIMATE DA SEÇÃO

Ambos os eventos históricos se relacionam com a noção de estado fiscal, entendida como a capacidade do Estado em arrecadar impostos para financiar suas atividades, conforme preleciona Luciano Felício Fuck: “Trata-se, portanto, de espécie de organização do Estado, classificada de acordo com a principal fonte de recursos arrecadados pelo ente público para realização de suas funções”⁵⁹.

A Revolução Americana (1774) teve como um de seus principais lemas: “*no taxation without representation*”⁶⁰. Na época, as colônias americanas eram taxadas pelo governo britânico sem que tivessem direito à representação no Parlamento britânico, o que não lhes garantia participação na tomada de decisões sobre a arrecadação de impostos, permitindo à metrópole a prática de abusos contra os

⁵⁹ FUCK, 2017, p. 97.

⁶⁰ Em tradução livre: “nenhuma tributação sem representação”.

colonos e gerando grande insatisfação entre estes, sendo um dos fatores que levaram à Revolução Americana e, conseqüentemente, à independência dos Estados Unidos da América.

A Inconfidência Mineira, que ocorreu no Brasil em 1789, também possuiu motivações fiscais. Na época, a Coroa portuguesa cobrava altas taxas sobre a extração de ouro em Minas Gerais, além de proibir o desenvolvimento industrial manufatureiro colonial, o que gerava descontentamento entre os mineiros e a elite local.⁶¹

Além disso, havia o desejo de maior autonomia e participação política por parte dos colonos brasileiros. Tais fatores foram alguns dos motivos que levaram à conspiração dos inconfidentes.

A arrecadação de impostos é um tema recorrente em ambos os eventos históricos, pois, os cidadãos (contribuintes) se sentiam injustiçados com a forma pela qual os impostos eram cobrados e administrados pelos governos, além de como tal atividade os atingia diretamente a partir dos excessos e arbitrariedades praticados pela ânsia de um Estado, ainda, “patrimonialista”.

A noção de estado fiscal, portanto, está presente em ambos os casos, pois se refere aos anseios dos contribuintes para que haja capacidade de o Estado arrecadar impostos e gerir esses recursos de forma justa e eficiente, minimizando os abusos praticados e garantindo uma maior gama de garantias e proteções aos contribuintes.

Pode-se afirmar que tanto na Revolução Americana quanto na Inconfidência Mineira, havia o desejo de maior representação política e participação no processo de arrecadação e gestão dos recursos públicos, ou seja, anseio por maior participação cidadã, sobretudo, nas questões envolvendo a tributação e o orçamento público.

⁶¹ Nesse sentido, veja-se o ensinamento de Sérgio Buarque de Holanda em *Raízes do Brasil*: “Assim, era rigorosamente proibida, nas possessões ultramarinas, a produção de artigos que pudessem competir com os do Reino. Em fins do século XVIII, como da capitania de São Pedro do Rio Grande principiasse a exportação de trigo para outras partes do Brasil, o gabinete de Lisboa fazia sustar sumariamente o cultivo desse cereal. E no alvará de 5 de janeiro de 1785, que mandava extinguir todas as manufaturas de ouro, prata, seda, algodão, linho e lã porventura existentes em território brasileiro, alegava-se que, tendo os moradores da colônia, por meio da lavoura e da cultura, tudo quanto lhes era necessário, se a isso juntassem as vantagens da indústria e das artes para vestuário, ficarão os ditos habitantes totalmente independentes da sua capital dominante” (HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 27. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2014, p. 128–129).

3 DIFERENCIAÇÃO ENTRE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

“Os tributos são justificados, por que o Estado está justificado. No Estado de Direito entretanto não estão justificados quaisquer tributos, mas sim apenas os justos, que respeitem os direitos fundamentais, especialmente, o princípio da igualdade. Essa constatação deve finalmente também interpenetrar o Direito Penal Tributário.”⁶²

Ao tratarmos do estudo de uma infração à lei, deparamo-nos com o conceito de sanção, conceituada como “a providência que o Estado-jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular de direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator”.⁶³

Pode-se apontar duas naturezas distintas para a sanção, enquanto consequência legal para a infração, quais sejam: a mera reparação ou a punição, ressalvando-se que uma só ação pode implicar na cumulação de sanções.

No âmbito do Direito Tributário, as sanções geralmente são originadas do descumprimento da obrigação principal ou de determinado dever instrumental, sendo majoritariamente pecuniárias, revelando o caráter administrativo de tais penas. A face punitiva das sanções tributárias é evidenciada no art. 157 do Código Tributário Nacional, ao afirmar que “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”.⁶⁴

Ou seja, tal artigo do CTN reforça que a penalidade tributária também possui o fito punitivo, não objetivando a reparação ao erário, mas, coibir a reincidência delitiva. Mantendo o sujeito passivo obrigado ao pagamento do tributo devido, independentemente da realização do pagamento da sanção pecuniária. Logo, evidencia-se a possibilidade de cumulação de sanções administrativas e penais, conforme sustentado no parágrafo supra.

Ante o alinhavado na introdução deste trabalho, é perceptível que o julgado objeto da presente análise aborda de forma direta dois ramos do estudo do direito, quais sejam o direito penal e o direito tributário, posto que a apropriação indébita

⁶² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 121.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 515.

⁶⁴ BRASIL, 1966.

tributária é delito contra a ordem tributária, prevista no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90⁶⁵.

Da análise das sanções no âmbito da cobrança de tributos há uma bifurcação entre as sanções administrativas e as penais, respectivamente representadas pelo “Direito Tributário-Penal” e o “Direito Penal-Tributário”. Embora ambas encontrem previsão no ordenamento jurídico, e seja possível a cumulatividade entre tais sanções, estas não se confundem em seu regime jurídico, havendo uma tradicional discussão doutrinária acerca das diferenças entre ambos os institutos.

Apesar da possibilidade de cumulação de sanções estampada no mencionado art. 157 do Código Tributário Nacional, a aplicação concomitante de ambas as reprimendas suscita debates acerca da possibilidade de estarmos diante de um caso de *bis in idem*. Nesse caso, Luís Eduardo Schoueri assevera:

Conquanto não pareça haver questionamento judicial acerca da cumulação de penalidades, cabe esclarecer que o tema não é pacífico. Com efeito, basta ir ao Direito Comparado para encontrar diferente solução dada pelo ordenamento espanhol. Ali, a Lei Geral Tributária dispõe que se a Administração Tributária considerar que uma infração pode constituir crime, deve expedir um termo a ser remetido à jurisdição competente ou ao Ministério Público, abstendo-se de continuar o procedimento administrativo e que a sentença condenatória impede a imposição de sanções administrativas, daí decorrendo não ser permitido, pelos mesmos fatos, duplicar ou multiplicar a sanção.⁶⁶

Não obstante a existência do reconhecimento da possibilidade de repetição da punição ao se aplicar condenação administrativa e penal, no Direito Comparado, conforme relato supramencionado, devemos ressaltar que “não existe diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o crime; é opção do legislador incluir a conduta numa ou noutra categoria ou, ainda, prever que ambas se deem simultaneamente”.⁶⁷

As diferenças entre tais esferas de atuação das sanções estatais podem ser exemplificadas pela distinção de natureza substancial, onde os crimes representam um ilícito ético, enquanto o ilícito administrativo é mero descumprimento de normas próprias da administração; outra diferenciação surge quando se aponta ser o

⁶⁵ 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;

[...]

⁶⁶ SCHOUERI, 2022, p. 903.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 902.

objetivo das sanções administrativas a preservação funcional da máquina estatal, ao passo que as sanções criminais visam à correção de um comportamento social deturpado para garantir a harmonia social; por fim, destacamos a diferença no fundamento axiológico, no qual a sanção administrativa decorre do *jus tributandi*, e a sanção criminal decorre do *jus puniendi*.

O último critério diferenciador possui maior complexidade, pois, sendo as reprimendas administrativas originadas a partir da própria competência tributária, caberá ao ente competente para instituir o tributo em comento o poder de instituir as consequências administrativas para o descumprimento das exigências formuladas no ato de cobrança do tributo devido.

Por sua vez, a derivação das penalidades criminais do *jus puniendi* reserva a competência legislativa de tal matéria à União, por força do art. 22, inciso I, da CRFB/88, devido a competência exclusiva da União para legislar matérias de Direito Penal.

Conforme preleciona Luís Eduardo Schoueri:

Reconhecida a distinção, de índole constitucional, entre o Direito Penal (*jus puniendi*) e o Direito Tributário (*jus tributandi*), não é desarrazoado argumentar que a cumulação de sanções pode não identificar, no cenário brasileiro, quebra do princípio *ne bis in idem*.⁶⁸

A despeito das diferenciações realizadas, também podemos elencar similitudes entre os institutos jurídicos abordados, notadamente o compartilhamento de princípios jurídicos, a exemplo do princípio da legalidade constante no art. 97, inciso V, do CTN; do princípio *in dubio pro reo*, estampado no art. 112 do Código Tributário; do princípio da retroatividade benigna, positivada no art. 106, inciso II do CTN; o princípio da garantia do devido processo legal, que conforme dicção do art. 5º, LV, da CRFB/88, estende-se aos acusados em geral, não se limitando aos litigantes em processo judicial ou administrativo; também há coincidência entre o princípio da pessoalidade da pena, conforme prelecionado pelos arts. 131 a 134 do CTN, que veda a possibilidade de imposição da pena à pessoa diversa do infrator; por fim, aplica-se também o princípio do arrependimento posterior, que merece especial atenção em razão da análise aprofundada do HC 399.109/SC e RHC 163.663/SC que pretendemos realizar.

⁶⁸ SCHOUERI, 2022, p. 904.

Os institutos penais que tratam da possibilidade de arrependimento do sujeito delitivo, consagrados nos arts. 15 e 16 do Código Penal, dialogam fortemente com o art. 138 do Código Tributário Nacional, que aborda o tema da denúncia espontânea.

Esta situação permeia a discussão acerca da tipificação da apropriação indébita tributária ao questionarmos qual a consequência do pagamento do tributo declarado, porém não recolhido, para o processo penal instaurado.

Nesse seguimento, destacamos:

[...] No caso do Direito Tributário Penal, entretanto, o legislador foi ainda mais liberal: inspirado na menor gravidade da infração, o arrependimento posterior (i.e.: mesmo já consumada a infração) é perdoado. O pressuposto do dispositivo é a espontaneidade da atuação do sujeito passivo: iniciada a fiscalização, já não cabe cogitar de sua aplicação. Mesmo que o sujeito passivo recolha o tributo, ainda assim estará ele sujeito à penalidade.⁶⁹

Tal temática não é esgotada, pois nasce o questionamento acerca da fixação do momento em que é rompida a espontaneidade do contribuinte. A partir da citação acima reportada, o referido despojamento estaria rompido no momento de instauração da fiscalização ou de qualquer outro procedimento administrativo.

Entretanto, o Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, ao passo que reafirma a quebra da espontaneidade a partir da instauração do procedimento administrativo fiscal (ou medida de fiscalização), impõe que os efeitos do § 1º do art. 7º condicionam-se ao prazo de 60 (sessenta) dias, cabendo prorrogação sucessiva por igual período, nos termos do §2º do referido diploma legal.

Desta maneira, a análise do art. 7º, do Decreto 70.235/1972, impõe a quebra da aludida espontaneidade necessária à concessão do benefício da denúncia espontânea com o início do procedimento administrativo (ou medida de fiscalização), ressalvados os casos em que tal procedimento administrativo fiscal se estenda pelo prazo superior ao estipulado pelo § 1º do referido artigo. Nesses casos de desrespeito ao prazo de duração razoável do procedimento administrativo, será restabelecida a possibilidade de o sujeito passivo recolher o tributo devido, devidamente corrigido, com fito a obter o benefício da denúncia espontânea, afastando a responsabilização pelo ilícito.

⁶⁹ SCHOUERI, 2022, p. 925.

Ante a complexidade dos temas, e a possibilidade de diversos desdobramentos, torna-se imperioso aprofundarmos o presente estudo do Direito Tributário Penal, e do Direito Penal Tributário através da conceituação de tais institutos.

3.1 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

Ao estudarmos o Direito Tributário Penal, como ramo do próprio Direito Tributário, o fazemos delimitando seu estudo à aplicação das penalidades tributárias às infrações administrativas. Nesse diapasão, Paulo de Barros Carvalho⁷⁰ conceitua a sanção tributária nos seguintes termos:

Assim como se denomina *obrigação tributária* o liame jurídico que se estabelece entre dois sujeitos – pretensor e devedor – designa-se por *sanção tributária* a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração. Além desse significado, obrigação e sanção querem dizer, respectivamente, o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, nos vínculos obrigacionais, e a importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou de não fazer, impostos sob o mesmo pretexto.

Nesse diapasão, compete ao Direito Tributário Penal a regulação dos casos em que o contribuinte é autuado no âmbito administrativo por descumprimento de algum dever relacionado a mandamentos cogentes do Direito Tributário. Regulando desde a aplicação de multas e juros de mora em razão de mero inadimplemento, até multa por descumprimento de deveres instrumentais ou por embaraço a medidas fiscalizatórias, por exemplo.

O processo administrativo fiscal permite a fixação e imposição de penalidades pela própria autoridade administrativa, independentemente de sentença judicial, apenas exigindo “a necessária observância do *princípio da legalidade*”, uma vez que “somente a lei pode instituir tais sanções com a indicação das condutas que possam constituir infrações administrativas. Atos administrativos servem apenas como meio de possibilitar a execução da norma legal sancionatória”.⁷¹

⁷⁰ CARVALHO, 2019, p. 538–539.

⁷¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 27. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2013. São Paulo: Atlas, 2014, p. 93.

Após a obediência ao procedimento administrativo respectivo, a própria autoridade administrativa, ao cominar determinada pena pecuniária, a incorpora ao próprio crédito tributário, cuja exectoriedade fica condicionada à inscrição em dívida ativa do tributo devido, regularmente acrescido da penalidade⁷² correspondente. Tal previsão encontra guarida no art. 113, § 3º, do CTN, com a seguinte redação:

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.

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(Grifo nosso)

A aplicação das sanções tributárias de natureza pecuniária, as multas, possuem três funções primordiais, quais sejam: didática, punitiva e indenizatória. A execução da mencionada penalidade se condiciona ao princípio da proporcionalidade, que implica na avaliação da oportunidade e do *quantum* a ser aplicado.

Dessa maneira, o § 2º do art. 108 do CTN, ao vedar expressamente a utilização do Princípio da Equidade para a dispensa da exigibilidade de tributo, deixa subentendido que tal princípio poderá ser utilizado como fundamento para a não aplicação de penalidades administrativas.

Logo, podemos assinalar a similitude entre o referido artigo da legislação tributária com o Princípio da Insignificância (ou Bagatela), sendo um caso de “remissão parcial”, posto que os tributos em espécie não podem se beneficiar dessa possibilidade, apenas se aplicando às penalidades.

Nos casos tratados pelo Direito Tributário Penal, a atuação jurisdicional limitar-se-á às provocações do sujeito passivo, que, com base no princípio constitucional da inafastabilidade jurisdicional (art. 5º, inciso XXXV, da CRFB/88), poderá provocar o Poder Judiciário para que seja analisada a legalidade do Processo Administrativo, a proporcionalidade da pena que lhe foi imposta, dentre outras matérias de interesse público.

⁷² BRASIL, 1966.

Nesse sentido, é salutar destacarmos que “a doutrina tem feito referência à *coisa julgada administrativa*, tomando por empréstimo o instituto em virtude de alguns fatores de semelhança. Mas a semelhança está longe de significar a igualdade entre essas figuras”.⁷³ Apenas a instância judicial garante a imutabilidade da prestação jurisdicional do Estado.

Nesse sentido, preleciona José dos Santos Carvalho Filho:

[...] A Administração Pública não exerce a função jurisdicional. Desse modo, embora possam ser semelhantes decisões proferidas no Judiciário e na Administração, elas não se confundem: enquanto as decisões judiciais podem vir a qualificar-se com o caráter da *definitividade absoluta*, as decisões administrativas sempre estarão desprovidas desse aspecto. A definitividade da função jurisdicional é *absoluta*, porque nenhum outro recurso existe para desfazê-la; a definitividade da decisão administrativa, quando ocorre, é relativa, porque pode muito bem ser desfeita e reformada por decisão de outra esfera de Poder – a judicial.⁷⁴

Conforme já salientamos anteriormente, sendo as sanções administrativas derivadas do *jus tributandi*, elas deverão obedecer às regras estabelecidas pelos entes competentes para instituição da obrigação tributária correspondente. Portanto, devemos concluir que as garantias inerentes aos contribuintes, em matéria de instituição de tributos, devem ser respeitadas na aplicação das penalidades tributárias.

Tal ocorrência desencadeia uma série de peculiaridades do Direito Tributário Penal, que complementam os já mencionados princípios compartilhados com o Direito Penal Tributário, a exemplo da vedação à instituição de tributo com efeito de confisco, ou ainda, das sanções que de algum modo restrinjam o livre exercício profissional, configurando claras afrontas aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Materializando o princípio da vedação ao tributo com efeito confiscatório, podemos mencionar a ementa da ADI 551/RJ de relatoria do Ministro Ilmar Galvão a seguir transcrita:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 2º E 3º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E

⁷³ CARVALHO FILHO, 2014, p. 978.

⁷⁴ CARVALHO FILHO, *loc. cit.*

SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Ação julgada procedente.⁷⁵

No mesmo sentido, aponta-se o julgamento da ADI-MC 1.075/DF, relatada pelo Ministro Celso de Mello⁷⁶, com seguinte conteúdo:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES. INOCORRÊNCIA. EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA. DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS. LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO. ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II). INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA. PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO. TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E DEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PREEITO LEGAL. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE.

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

[...]

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

[...] ⁷⁷

Outra garantia dos contribuintes aplicável, também, ao Direito Tributário Penal é a vedação às sanções políticas, definidas por Hugo de Brito Machado nas seguintes palavras: “[...] restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **ADI: 551 RJ**, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 24/10/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14/02/2003.

⁷⁶ *Idem*. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 17 de junho de 1998. Publicado no Diário da Justiça em: 24 de novembro de 2006, ementário nº 2257-1.

⁷⁷ *Ibidem*.

forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras”⁷⁸.

Nesse sentido, o STF editou ao menos 03 (três) súmulas que trataram do referido tema, a saber:

Súmula 70/STF: é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323/STF: é inadmissível a apreensão de mercadoria como meio coercitivo para pagamento de tributo.

Súmula 547/STF: não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Apesar de tais posicionamentos da Suprema Corte, que corroboraram a aplicabilidade do Princípio da Proporcionalidade na imposição de penalidades administrativas pelo fisco, impossibilitando a imposição de pena que restringisse o exercício profissional, não há pacificidade no tema tratado.

A primeira controvérsia do tema cinge-se na atual redação, modificada pelo art. 25 da Lei nº 12.767/2012 do parágrafo único do artigo primeiro da Lei nº 9.492/97, que incluiu as Certidões de Dívidas Ativas dos entes federativos e suas respectivas autarquias e fundações públicas no rol de títulos passíveis de protesto.

Ora, se o art. 204 do Código Tributário Nacional confere liquidez e certeza à dívida regularmente inscrita, tendo efeito de prova pré-constituída, é totalmente dispensável o protesto de tal dívida, porquanto incontroversa a inadimplência do contribuinte. Sendo totalmente dispensável tal ato, resta a configuração de sanção política, devido à submissão do contribuinte aos demais empecilhos inerentes ao protesto de títulos.

Outra posição contrastante à proibição de instituição de sanções políticas se evidencia no julgamento da Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1657/RJ⁷⁹, no qual o STF entendeu que o inadimplemento contumaz e isolado do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) acarreta comportamento afrontoso à “Livre Concorrência”, conforme transliteração do julgado:

⁷⁸ MACHADO, 1998, p. 46.

⁷⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Cautelar n.º 1.657/RJ**. Tribunal Pleno. Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 27/06/2007. Publicado no Diário da Justiça em: 30 de agosto de 2007.

RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos.

Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com consequente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.⁸⁰

A partir do julgamento supramencionado, procedeu-se o cancelamento do registro especial para fabricação de cigarros da empresa recorrente, fato ensejador do encerramento de suas atividades, pois, o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.593/77 impõe como condição necessária à produção de cigarros, a inscrição em registro especial.

Apesar do precedente supracitado ter inaugurado um posicionamento que admite medidas tributárias que interferem na atividade empresarial, obtendo posterior ratificação pela Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173-6/DF e o Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ, tal posicionamento não permite a aplicação desarrazoada de sanções que interfiram em tal âmbito. Tal aplicação se dará “somente quando não se apresentam como sanções (punições), mas justificam-se, antes, no sentido de preservar a concorrência que, doutro modo, ver-se-ia desrespeitada”⁸¹.

Entretanto, o posicionamento adotado pelo STF, a partir do julgamento da AC-MC: 1657/RJ, recebe críticas, sobretudo por desconsiderar os limites do *jus tributandi*, ao aplicar sanções aos descumpridores das obrigações tributárias correspondentes, ou seja, há clara confusão com as atribuições do *jus puniendi*. Tais condutas que afrontam a Ordem Econômica deveriam ser encaradas sob a ótica da Lei nº 12.529/2011 (Lei de Defesa da Concorrência), conforme assevera Luís Eduardo Schoueri⁸²:

[...] a inovação do Princípio da Livre Concorrência não é suficiente para alargar o *jus tributandi*, que passa a fazer as vezes de *jus puniendi*. Afinal, pela ‘nova vertente’, poder-se-ia cogitar a hipótese de um município, diante de uma infração tributária (posto que contumaz), interditar um estabelecimento comercial, invocando a livre concorrência. Mais uma vez,

⁸⁰ BRASIL, 007.

⁸¹ SCHOUERI, 2022, p. 913.

⁸² *Ibidem*, p. 914.

insista-se: não é o município quem zela pela livre concorrência. Havendo algum ilícito no âmbito da Ordem Econômica, acione-se o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.

As situações nas quais as sanções tributárias têm sua função de desestimular o descumprimento de obrigações tributárias deturpadas, fazendo com que tais penalidades sejam utilizadas com o fito de cobrar tributos em atraso ou corrigir condutas anticoncorrenciais.

3.1.1 O Direito Tributário Penal no Código Tributário Nacional

Nesse ponto abordaremos as disciplinas conferidas às sanções tributárias no bojo do Código Tributário Nacional (CTN), analisando as questões inerentes à responsabilidade quanto às penalidades e à concessão de anistia às punições tributárias. Luís E. Schoueri resume sistematicamente os dispositivos do CTN que tratam das sanções tributárias:

Como as penalidades se incorporam no próprio conceito de obrigação tributária “principal” (artigo 113, § 1º), claro que toda a disciplina desta interessa às infrações. O Código Tributário Nacional refere-se, ademais, às penalidades para incluí-las expressamente na legalidade tributária (artigo 97, V) e para prever a retroatividade benigna (artigo 106, II) e o *in dubio pro reo* (artigo 112). As penalidades reaparecem na definição do sujeito passivo (artigo 121) e de lançamento (artigo 142), admitindo-se que este se dê na modalidade de ofício (artigo 149, VI). Finalmente, a moratória (artigo 155, I e II), o pagamento (artigo 157), o inadimplemento do tributo (artigo 161), a consignação (artigo 164, I) e a repetição do indébito (artigo 167) voltam a versar sobre penalidades, evidenciando-se uma inserção sistemática na disciplina do Direito Tributário.⁸³

A primeira disciplina acerca da responsabilidade por infrações se encontra no art. 136 do CTN, que prevê como regra geral a dispensabilidade do dolo do agente ou do responsável, e a independência da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. A partir de tal dicção, muitos asseveram que a responsabilidade pelas infrações tributárias é objetiva.

Entretanto, tal abordagem não reflete a melhor essência do dispositivo, posto que tal diploma legal em momento algum dispensa a culpabilidade do agente, o que evidencia a absorção do Princípio da Pessoalidade pelo Direito Tributário Penal.

⁸³ SCHOUERI, 2022, p. 921.

Todavia, o artigo retromencionado representa uma diferença entre as sanções tributárias e as sanções penais aplicáveis aos delitos contra a Ordem Tributária, para os quais se aplica o disposto no art. 18 do Código Penal, pois, conforme exposto anteriormente, tais penas derivam do *jus puniendi*. Portanto, ressaltamos que para o Direito Penal Tributário o dolo é sempre exigido, restando a culpa apenas para as exceções previstas em lei.

No tocante à responsabilidade pelas infrações tributárias estampadas no Código Tributário Nacional, ressaltamos que o art. 137 consagra a responsabilidade pessoal do agente pelos atos praticados dolosamente. Não representa exceção a tal pressuposto a redação do art. 135 do CTN, posto que este artigo abarca as situações em que um terceiro foi lesado pelas ações de seu representante, nas hipóteses apontadas pelo art. 134.

Conforme assevera Luís Eduardo Schoueri, “a primeira hipótese que cogita o Código Tributário Nacional para a caracterização da responsabilidade ‘pessoal’ do agente é a de crime ou contravenção”⁸⁴, ou seja, quando a conduta a ser punida representar crime ou contravenção, a responsabilidade a ser imputada será pessoal do agente infrator.

Como já mencionado anteriormente, o art. 136 do CTN preleciona que as infrações tributárias serão majoritariamente independentes do dolo, facultando a lei a possibilidade de prever a aplicabilidade da penalidade apenas mediante a intencionalidade (culpa) do agente.

Assim, recaindo sobre determinada sanção a exigência expressa do dolo específico para concreção do ato ilícito, incidirá a responsabilidade pessoal para punir aquele que deu azo ao cometimento da infração em questão.

A última hipótese ensejadora da responsabilidade pessoal do agente trazida pelo art. 137 será aplicada quando o dolo específico for atribuído a um determinado agente, representando os interesses de terceiros. Não faria sentido que a punição recaísse sobre a pessoa que também foi lesada, assim, a responsabilidade pessoal recai sobre quem praticou o ato ensejador da infração.

O outro instituto relativo ao Direito Tributário Penal e previsto no CTN é a “denúncia espontânea”, disciplinada no art. 138 do referido Código, pela qual haverá a exclusão da penalidade quando o contribuinte realizar a denúncia espontânea da

⁸⁴ SCHOUERI, 2022, p. 923.

infração, acompanhada do pagamento do tributo devido (incluindo os encargos devidos), ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

O cerne da denúncia espontânea se encontra, justamente, no estímulo dado para que o contribuinte que esteja em situação irregular a corrija antes da instauração de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória relacionada à infração em comento (parágrafo único do art. 138 do CTN), fazendo com que sejam poupados tempo e recursos das fazendas públicas.

Conforme já sustentamos anteriormente neste capítulo, a denúncia espontânea é ferramenta do denominado Direito Tributário Penal que apresenta similitude com as regras do arrependimento posterior e da desistência voluntária e arrependimento eficaz, previstos no Código Penal.

Entretanto, há de se destacar que “o legislador foi ainda mais liberal: inspirado na menor gravidade da infração, o arrependimento posterior (i.e.: mesmo já consumada a infração) é perdoado”.⁸⁵

Tal observação se dá devido à disciplina do arrependimento posterior que, conforme dicção do art. 16 do Código Penal, sua aplicação apenas implicará em redução da penalidade no patamar compreendido entre um e dois terços da pena imposta. Enquanto o Direito Tributário Penal não realiza essa limitação, impondo que nos casos de denúncia espontânea toda a punição seja excluída.

Para o Direito Penal não há tal possibilidade de exclusão completa da penalidade porque há uma diferenciação entre os princípios aqui tratados. O art. 15 do CP, ao dispor sobre a desistência voluntária e arrependimento eficaz, delimita a responsabilidade do agente aos atos já praticados quando da desistência do prosseguimento da execução, ou ainda, quando ele consegue impedir os resultados de seus atos.

Por sua vez, a disciplina do art. 16 do CP, impõe ao agente que consumou a conduta delitiva, mas, posteriormente a tal consumação, buscou reparar o dano ou restituir a coisa, poderá se beneficiar da redução de pena, desde que tal ato seja realizado até o recebimento da denúncia ou da queixa.

Assim, podemos concluir que a denúncia espontânea representa uma interseção entre os institutos penais positivados nos arts. 15 e 16 do Código Penal, posto que se opera após a consumação do ato (arrependimento posterior), mas

⁸⁵ SCHOUERI, 2022, p. 925.

possibilita a exclusão total das penalidades, como a desistência voluntária e arrendimento eficaz.

Não podemos confundir os juros de mora incidentes sobre os tributos regularmente declarados, porém inadimplidos, com as demais sanções oriundas de descumprimento de normas tributárias. Ambas as situações farão incidir multas, entretanto, as multas oriundas do inadimplemento são denominadas multas “de mora”, enquanto as multas aplicáveis ante comportamento em desconformidade com a lei são as multas “punitivas”.

Ainda que toda multa represente, em última análise, uma penalidade, a distinção está na gravidade da infração, sendo a multa “de mora” equivalente aos juros incidentes pelo atraso no pagamento, possuindo o condão de reparar o fisco. Tais juros moratórios não são afastados ante a denúncia espontânea, conforme sentença expressa no *caput* do art. 138.

Analizando a aplicabilidade da denúncia espontânea nos casos dos impostos sujeitos a lançamento por homologação, o STJ editou a súmula 360, com o seguinte teor: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Tal conteúdo da Súmula nº 360/STJ se deve ao fato de o crédito tributário ser constituído em favor do fisco no momento em que o contribuinte apura e declara o valor correspondente, sendo prescindível novo lançamento por parte da Administração. Assim, não há atuação do sujeito passivo antes da instauração de procedimento administrativo ou qualquer outra medida fiscalizatória.

A única hipótese de incidência da denúncia espontânea envolvendo tributos submetidos ao lançamento por homologação se dá quando o contribuinte efetua a declaração do débito tributário e realiza seu pagamento integral, porém, posteriormente, verifica que a declaração foi errônea, restando diferença a maior, oportunidade na qual ele retifica a declaração original e procede a quitação integral do imposto devido. Logo, sendo desnecessário que o fisco constitua o crédito tributário relativo à parte inicialmente não declarada, aplica-se o benefício contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A denúncia espontânea, consagrada no já mencionado art. 138 do CTN, é instituto indispensável à análise do caso que aqui nos propomos a fazer, posto que um dos questionamentos que deve ser respondido é acerca da continuidade da ação penal após o recolhimento dos valores declarados, mas não recolhidos, de ICMS.

3.2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Por sua vez, o Direito Penal Tributário é ramo do Direito Penal, decorrendo, portanto, do *jus puniendi* estatal. Objetiva a punição criminal daqueles que se propõem a realizar evasão de tributos. Tal tema não encontra pacificidade nas experiências internacionais, conforme ressalva Schoueri (2019, p. 1580): “condutas que em um país se consideram criminosas, noutras localidades serão vistas como legítimas estratégias empregadas pelos contribuintes diante do Fisco”.

No intento de demonstrar que tal temática é tratada de diferentes formas em diversas oportunidades, Charles Adams nos traz a transcrição de um Decreto expedido por Constantino em meados de 320 d.C., no qual a matéria tributária é dissociada do Direito Penal.

In connection with the payment of taxes due, no person shall fear that he will suffer, at the hand of perverse and enraged judges, imprisonment, lashes of leaded whips, weights, or any other tortures devised by the arrogance of judges. Prisons are for criminals... In accordance with this law, taxpayers shall proceed with security^{86_87}

Ao tratarmos dos crimes tributários, ressaltamos que a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LXVII, veda a prisão civil por dívida, ressalvando as hipóteses do devedor voluntário e inescusável de alimentos, e o depositário infiel. Entretanto, em virtude da ratificação do Pacto de San José da Costa Rica pelo Brasil, o STF entendeu que a prisão civil por dívida do depositário infiel é ilícita, conforme edição da Súmula Vinculante nº 25. Portanto, o simples inadimplemento da obrigação tributária não pode ser tipificado como crime, como se vê:

A criminalização de condutas que possam afetar o interesse da arrecadação sujeita-se, pois, a esse balizamento, que, em regra, tem levado o legislador ordinário (quando quer definir delitos ‘tributários’) a caracterizar a figura penal pelo *meio* empregado e não pelo só fato de o devedor inadimplir o dever de recolher o tributo.⁸⁸

⁸⁶ ADAMS, 1999.

⁸⁷ "Em relação ao pagamento de impostos devidos, nenhuma pessoa deverá temer que sofrerá, na mão de juízes perversos e enfurecidos, prisão, chicotadas de chicotes, pesos ou quaisquer outras torturas concebidas pela arrogância dos juízes. Prisões são para criminosos... De acordo com esta lei, os contribuintes devem proceder com segurança". (tradução nossa)

⁸⁸ AMARO, 2019, p. 492.

Entretanto, o Direito Penal brasileiro tradicionalmente adotou o posicionamento de estabelecer punições criminais a condutas julgadas mais lesivas ao erário, às quais as aplicações de sanções administrativas não mais bastariam, sendo necessário que a punição se desse através de políticas criminais.

Nesse diapasão, podemos apontar uma breve linha cronológica dos crimes que envolviam matéria tributária. Notadamente, as tipificações mais antigas são o contrabando e o descaminho. Ambas as condutas inerentes à atividade de comercialização de mercadorias, sendo o contrabando a importação de produtos cuja comercialização é proibida no território em questão, e o descaminho é o não recolhimento de tributos inerentes a entrada, saída ou consumo de mercadoria, notadamente, aplica-se às importações fraudulentas.

A apropriação indébita, à qual se dedica este trabalho, sempre foi um delito que manteve estreitas ligações com o Direito Tributário. Inicialmente, houve a primeira tipificação a exemplo do art. 86 da Lei nº 3.807/1960, que punia a retenção de valores dos contribuintes à título de contribuições previdenciárias sem o devido repasse aos cofres públicos.

Norma com conteúdo semelhante estava contida na Lei nº 4.357/1964, que aplicava a mesma lógica para os valores retidos na fonte do Imposto de Renda e Empréstimos Compulsórios. A terceira hipótese de apropriação indébita até então prevista se aplicava ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com previsão no art. 2º, do Decreto-Lei nº 326/1967.

A sonegação fiscal também já encontrou tipificações pretéritas, a exemplo da Lei nº 4.729/1965, que previu diversas condutas que poderiam ser classificadas enquanto sonegação fiscal, tendo o art. 3º do referido diploma exposto claramente que apenas tal lei poderia tipificar condutas de sonegação fiscal. Ademais, tal lei, valendo-se do princípio penal da especialidade, afastou a aplicação do Código Penal para o crime de sonegação, cabendo ao CP apenas aplicação subsidiária.

Modernizando alguns dos diplomas tratados anteriormente, havemos de citar os artigos 337-A e 168-A, do Código Penal, introduzidos pela Lei nº 9.983/2000, que passaram a tipificar a sonegação de contribuição previdenciária e a apropriação indébita previdenciária, respectivamente.

3.2.1 Crimes contra a ordem tributária – Lei nº 8.137/1990

Em 27 de dezembro de 1990 foi sancionada a Lei nº 8.137/1990, que disciplina os Crimes Contra a Ordem Tributária. Tal diploma legislativo ampliou as possibilidades de tipificação de condutas como “Crimes Contra a Ordem Tributária”, unificando no art. 1º as hipóteses de sonegação fiscal, que passam a ser encaradas como “crimes de resultado”, exigindo que o contribuinte suprima ou reduza tributos através de táticas ardilosas, sem as quais o delito não estaria consumado.

Tal tratamento se diferencia do conferido anteriormente pela Lei nº 4.729/1965, que ao punir a “sonegação fiscal” o fazia a partir da mera intencionalidade do agente em se eximir ao pagamento de tributos, configurando um delito de “consumação antecipada”, assim a efetividade do dano provocado pelo agente é elemento dispensável para tipificação da conduta.

Paralelamente ao mencionado artigo, o inciso I do art. 2º da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, prevê crime que se baseia no denominado “dolo específico”, dispensando a exigibilidade de demonstração da efetividade do resultado lesivo, para que haja a consumação do crime, apenas requerendo comprovação da vontade do contribuinte em se eximir do pagamento do tributo devido.

O art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, tipifica a “apropriação indébita tributária”, objeto do presente estudo. Tal previsão prescreve a consumação do delito a partir da omissão em recolher ao erário tributo ou contribuição social, descontada ou cobrada, na qualidade de sujeito passivo de obrigação no prazo legal.

Conforme sustentado por Luciano Amaro: “A antiga figura da ‘apropriação indébita’ foi redesenhada por esse diploma legal, tornando-se ainda mais frágil sua sustentação à vista da vedação da prisão por dívida”.⁸⁹

A lei aqui tratada continua seu texto complementando o Código Penal para punir “crimes tributários” praticados por funcionários públicos (art. 3º); os crimes contra a Economia e as Relações de Consumo (arts. 4º e 7º); além de disciplinar a cominação das multas às penas impostas aos agentes (art. 8º, 9º e 10º); e, elencar três situações agravantes (art. 12), quais sejam: a) ocasionar grave dano à

⁸⁹ AMARO, 2019, p. 496.

coletividade; b) ser cometido por servidor público no exercício de suas funções; c) ser crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Por fim, o art. 15 prevê que os crimes relacionados na Lei nº 8.137/1990 serão de ações públicas incondicionadas, na forma do art. 100 do CP, ressalvando, o art. 16, que qualquer pessoa poderá provocar o Ministério Público, desde que se forneça, por escrito, informações sobre o fato, a autoria, a indicação do tempo, lugar e dos elementos de convicção.

3.2.2 Denúncia espontânea, pagamento do tributo e trancamento da ação penal

Conforme já salientamos ao tratarmos das sanções administrativas aplicáveis ao Direito Tributário, o instituto da denúncia espontânea é previsto no art. 138 do CTN, que prevê a exclusão da punibilidade quando o contribuinte denunciar voluntariamente a infração, e proceder o regular pagamento do tributo cabido, devidamente acrescido dos juros de mora.

Ressalvando-se que, quando o tributo carecer de apuração judicial, o contribuinte deve proceder o regular depósito do montante arbitrado pela autoridade administrativa. Bem como, que a denúncia será considerada espontânea se realizada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória.

Originalmente, o art. 14 da Lei nº 8.137/1990 previa a extinção da punibilidade dos Crimes Contra a Ordem Tributária, desde que o contribuinte procedesse o pagamento do tributo ou contribuição social em questão, incluindo as obrigações acessórias, até a data de recebimento da denúncia, tendo sido, tal dispositivo, revogado pela Lei nº 8.383/1991.

Outros diplomas legais trataram do tema, notadamente a Lei nº 9.249/1995, que restabeleceu a extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo devido, conforme antiga redação do art. 14 da Lei nº 9.137/1990. Por sua vez, a Lei 9.983/2000, ao introduzir o art. 168-A do Código Penal, que tipificou a “Apropriação Indébita Tributária”, impondo a extinção da punibilidade do crime se realizado o pagamento do tributo antes do início da ação fiscal, restando a possibilidade condicional de extinção de punibilidade ante o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

Posteriormente, a Lei nº 10.684/2003 retirou a condição de que o pagamento se desse antes do recebimento da denúncia, passando a acatar a extinção da punibilidade a qualquer tempo. Inclusive, o art. 9º, do referido diploma legal, consagra a suspensão da pretensão punitiva do estado enquanto houver o regular parcelamento do débito, paralisando também a prescrição da ação penal.

Por fim, desnecessariamente, a Lei nº 12.382/2011, ao alterar o regulamento da representação fiscal nos crimes contra a ordem tributária (Lei 9.430/1996), modificou a redação original do art. 83, para estatuir a extinção da punibilidade a partir do pagamento integral do débito tributário objeto de parcelamento.

Conforme preleciona Luís Eduardo Schoueri: “A ideia de denúncia espontânea é estimular o sujeito passivo se redimir de sua infração: uma vez reparada, espontaneamente, a falta cometida, o legislador afasta qualquer penalidade”.⁹⁰

Além do mais: “[...] seria inconcebível que o Estado estimulasse o infrator a regularizar sua situação fiscal, acenando-lhe com a dispensa de sanções administrativas, e aproveitasse a denúncia espontânea para prender o infrator”.⁹¹

3.3 ARREIMATE DA SEÇÃO

O presente capítulo lança as bases para enfrentar o problema tratado nesta dissertação, tendo em conta que se pretende analisar a apropriação indébita tributária dos valores declarados e não recolhidos de ICMS próprio a partir do julgamento do HC n.º 399.109/SC e do RHC n.º 163.334/SC.

A análise de tais julgamentos envolve o estudo de diversas esferas jurídicas, sendo determinante a reunião de tais conhecimentos para o enfrentamento da matéria estudada, conforme preconiza Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho Neto:

Ao criminalizar o evento do descumprimento de uma obrigação tributária ou de um dever instrumental, o fato jurídico penal toma por base uma relação de cunho tributário. Nesse sentido, para melhor exame cognoscitivo o cientista cinde o Direito em porções menores, no entanto o entrelaçamento de conceitos é inevitável.⁹²

⁹⁰ SCHOUERI, 2022, p. 924.

⁹¹ AMARO, 2019, p. 499.

⁹² COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. **A incidência da norma sancionatória**: Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015, p.176.

Entretanto, para compreensão mais acurada do problema examinado faz-se mister a delimitação dos conceitos de “Direito Tributário Penal” e “Direito Penal Tributário”, a fim de que possamos diferenciar corretamente as situações a ensejarem a punição administrativa ou criminal pelo descumprimento de preceito legal⁹³.

A partir dessa noção podemos apontar que o Direito Penal Tributário é o ramo inerente ao Direito Penal que visa resguardar *a ordem tributária (e não o interesse na arrecadação do tributo)*⁹⁴⁻⁹⁵, ainda que alguns doutrinadores defendam que o bem jurídico tutelado por tal ramo do direito seria o fisco⁹⁶ ou a arrecadação tributária para os adeptos da “corrente patrimonialista”.⁹⁷

Em contrapartida, o Direito Tributário Penal é apontado como a seção do Direito Tributário que se ocupa das sanções administrativas aplicáveis às infrações contra à Administração Pública, como, por exemplo, o inadimplemento de tributo que gera a multa, ou, o pagamento a destempo que faz incidir os juros moratórios.

Assim, ainda que haja uma semelhança inicial, posto que ambos lidam com sanções, a gradação de tais punições ante o maior ou menor grau de lesividade frente aos bens jurídicos tutelados a ensejar a incidência de tutela pena tributária pode ser apontada como o ponto distintivo da matéria.

⁹³ PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 26.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 5. ed. Barueri/SP: Atlas, 2022, p. 25.

⁹⁵ PAULSEN, *op. cit.*, p. 23.

⁹⁶ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**: legislação penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 11.

⁹⁷ OLIVEIRA, Inácio Augusto Teixeira Maia de; MARQUES, José Lucas de Oliveira. Extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal: a instrumentalização do direito penal como ferramenta para aumento da arrecadação tributária. *In*: CARVALHO, Ivan Lira de.; CORDEIRO, Maria Eugênia Batista (org.). **Elementos de Direito Penal Econômico**. 1. ed. Natal/RN: Polimatia, 2022, p. 93.

4 ASPECTOS RELEVANTES DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA

“Ao abordarmos um tema, devemos inicialmente conceituá-lo, isto é, circunscrevê-lo para uma melhor compreensão, ainda que a título provisório. Para tal teremos de partir das noções vulgares ou comuns, para depois, progressivamente, chegarmos a um conceito exato tanto quanto possível sua precisão.”⁹⁸

Conforme mencionado na Introdução, o objeto de estudo do presente trabalho é a hipótese de tipificação do não recolhimento do ICMS como crime de apropriação indébita tributária. Assim, faz-se mister definirmos o que seria tal crime, e quais seus pontos de conexão com outros delitos congêneres.

Inicialmente, devemos destacar que o crime de apropriação indébita se encontra tipificado no art. 168, do Código Penal, sendo o quinto capítulo do Título II, intitulado “Dos crimes contra o patrimônio”. Assim, a partir da inteligência do referido artigo, haverá apropriação indébita quando determinado sujeito se apropriar (tomar como sua) de coisa alheia móvel que pertença a outrem, desde que já tenha sua posse ou detenção, posto que quando o agente não for possuidor do bem a ser apropriado estaremos diante de outros delitos contra o patrimônio, a exemplo do furto, roubo ou usurpação.

Ressaltamos que o elemento subjetivo do crime é o dolo, desde que atual, ou seja, que ocorra no momento da conduta que intenta a apropriação, não sendo admitido o denominado “dolo subsequente”, verificado quando o agente inicia uma ação investido de boa-fé, passando a agir de forma ilícita, posteriormente, ou quando apenas conhece a ilicitude de sua conduta após a prática delitiva sem que haja ulterior conduta que busque mitigar tal infração.

Admite-se a forma tentada da apropriação indébita, por se tratar de crime plurissubsistente, isto é, a conduta é fracionada em diversos atos que unidos culminam com a consumação delitiva, o que possibilita a punição do crime na forma tentada.

As hipóteses de aumento de pena relacionadas à apropriação indébita estão previstas no art. 168, § 1º, do Código Penal: a) quando o depositário recebe a coisa em “depósito necessário”, aquele realizado em virtude de calamidades; b) quando tenha recebido o bem na condição de tutor, curador, administrador judicial,

⁹⁸ MERÉJE, João Rodrigues. **A legítima defesa**. São Paulo: Editora EDIGRAF Ltda., 1957, p. 12.

liquidatário, inventariante, testamentário ou depositário judicial; c) quando o haja recebido em razão de ofício, emprego ou profissão.

O art. 169 da codificação penal prevê mais três hipóteses de apropriação indébita: a) apropriação de coisa havida por erro, caso fortuito ou força da natureza (*caput*), que se diferencia do delito tipificado no art. 168 pela forma como a coisa chega ao sujeito ativo, podendo ser mediante erro, evento acidental ou força da natureza; b) apropriação de tesouro, quando determinada pessoa assenhorar-se, ainda que parcialmente, de tesouro achado em prédio de outra pessoa (inciso I); c) apropriação de coisa achada, consubstanciada a partir do apoderamento de bem perdido, após decorridos quinze dias desde que o objeto haja sido encontrado pelo terceiro não proprietário do item sem que o agente tenha restituído a coisa ao legítimo dono, ou a entregue à autoridade competente (inciso II).

É salutar frisarmos que em virtude do disposto no art. 170 do CP, para as diversas modalidades de apropriação indébita, há de se aplicar analogamente o art. 155, § 2º do Código Penal, que possibilita ao juiz a substituição da pena de reclusão pela de detenção, diminuída de um a dois terços, podendo, ainda, aplicar apenas a pena de multa, desde que o criminoso seja primário e a coisa furtada (ou apropriada) seja de pequeno valor.

Ao tratar sobre as disposições gerais concernentes aos crimes contra o patrimônio, os arts. 181 a 183 do CP, isentarão de pena quem cometer tais delitos contra cônjuge (na constância da sociedade conjugal), e contra ascendente ou descendente. Bem como, condicionarão à representação os delitos praticados contra cônjuge desquitado ou judicialmente separado, irmãos, tios e sobrinhos (desde que o agente coabite com eles).

As mencionadas disposições gerais comportarão exceções quando houver emprego de grave ameaça ou violência contra a pessoa, em se tratando de estranho que participa do crime nos moldes do art. 29 do Código Penal, ou, quando o crime for praticado contra pessoa com idade superior a 60 (sessenta) anos.

4.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

Conforme ressaltado anteriormente no “item 2.2”, podemos apontar como primeira tipificação de uma conduta como apropriação indébita previdenciária a norma contida no art. 86 da Lei nº 3.807/1960, que punia a retenção de valores dos

contribuintes a título de contribuições previdenciárias sem o devido repasse aos cofres públicos.

Atualmente, tal delito está positivado no art. 168-A do Código Penal, após a tratativa da apropriação indébita genérica (art. 168 do CP). Nesse sentido, a leitura do art. 168-A da codificação penalista indica que a conduta será típica quando o retentor tributário deixar de repassar a contribuição previdenciária que houvera retido do contribuinte, no prazo e forma legal, ou convencional. Percebe-se que o conteúdo normativo do respectivo tipo penal constitui uma “norma penal em branco”, posto que necessita da complementação normativa de outros diplomas para efetivar sua aplicação.

O sujeito ativo do delito em comento é sempre o substituto tributário, que se apropria de quantia originalmente devida ao órgão previdenciário competente. Assim, como o enquadramento no art. 168-A só se dará quando o dinheiro indevidamente apropriado for originalmente devido ao órgão previdenciário competente, o sujeito passivo sempre será o Estado, especialmente o INSS. O objeto jurídico tutelado é a seguridade social, materialmente as contribuições previdenciárias.

Como o sujeito passivo do crime capitulado no art. 168-A é o Estado, especialmente o INSS, que é uma autarquia Federal, a competência jurisdicional será da Justiça Federal, sendo a ação penal, de natureza pública, e incondicionada a representação.

Concretamente, a tipificação da apropriação indébita previdenciária necessita do amparo legal extraído a partir de leis e regulamentos que disciplinam as contribuições previdenciárias, para delimitação precisa dos “prazos e formas” mencionados pelo art. 168-A do Código Penal. Logo, uma interpretação da norma criminal em dissonância com os critérios previdenciários conduzirá o intérprete a erro. Trata-se, portanto, de litígio que demanda uma solução transversal em virtude da evidente interdisciplinaridade do tema.

O parágrafo primeiro do mencionado art. 168-A amplia as possibilidades de tipificação de condutas como crime de apropriação indébita previdenciária. Para tanto, o parágrafo primeiro do diploma legal mencionado prevê três hipóteses: a) deixar de recolher valor destinado à Previdência Social que tenha sido descontado de pagamento efetuado a segurados, terceiros ou arrecadado do público; b) deixar de recolher contribuições devidas à Previdência que tenham integrado despesas

contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; c) deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já houverem sido reembolsados à empresa pela Previdência Social.

A consumação do delito apenas se dá quando ocorre a omissão ao repasse da quantia devida ao INSS, configurando delito unissubsistente, ou seja, cuja ação não podendo ser fracionada impossibilita a ocorrência de punição pela mera tentativa.

Quanto ao elemento subjetivo do tipo, devemos salientar que não há pacificidade quanto ao tema. Entretanto, o STF e o STJ têm decidido que o dolo genérico é suficiente para embasar a condenação por apropriação indébita tributária, conforme ementa do HC 96092/SP⁹⁹, de relatoria da ministra Carmen Lúcia, abaixo transcrita:

HABEAS CORPUS. PENAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO (*ANIMUS REM SIBI HABENDI*). IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES. ORDEM DENEGADA.

1. É firme a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal no sentido de que para a configuração do delito de apropriação indébita previdenciária, não é necessário um fim específico, ou seja, o *animus rem sibi habendi* (cf., por exemplo, HC 84.589, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10.12.2004), “bastando para nesta incidir a vontade livre e consciente de não recolher as importâncias descontadas dos salários dos empregados da empresa pela qual responde o agente” (HC 78.234, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 21.5.1999). No mesmo sentido: HC 86.478, de minha relatoria, DJ 7.12.2006; RHC 86.072, Rel. Min. Eros Grau, DJ 28.10.2005; HC 84.021, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 14.5.2004; entre outros.

2. A espécie de dolo não tem influência na classificação dos crimes segundo o resultado, pois crimes materiais ou formais podem ter como móvel tanto o dolo genérico quanto o dolo específico.

3. Habeas Corpus denegado.¹⁰⁰

No mesmo sentido, revelando a posição do STJ, temos a seguinte ementa, retirada do AgRg no RESp 1400958/SP:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL. CAUSA SUPRALEGAL DE EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CP. REGULAR ESCRITURAÇÃO DOS DESCONTOS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. DIFICULDADES FINANCEIRAS COMPROVADAS. EXCLUSÃO DE CULPABILIDADE. ABSOLVIÇÃO APONTADA NA ORIGEM. ACÓRDÃO

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HABEAS CORPUS nº 96092/SP**. Primeira Turma. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 02 de junho de 2009. Data de Publicação no DJe: 01 de julho de 2009a.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

FIRMADO EM MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. TIPICIDADE. DOLO ESPECÍFICO. COMPROVAÇÃO DESNECESSÁRIA. DOSIMETRIA. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

[...]

2. No que tange ao delito de apropriação indébita previdenciária, este Superior Tribunal considera que constitui crime omissivo próprio, que se perfaz com a mera omissão de recolhimento da contribuição previdenciária dentro do prazo e das formas legais, prescindindo, portanto, do dolo específico.

[...] ¹⁰¹

Entretanto, filiamo-nos ao entendimento de Guilherme de Souza Nucci ao afirmar: “Se o elemento específico for dispensável, a ação penal termina transformada em mera ação de cobrança”. ¹⁰²

Ao aceitar o dolo genérico, pune-se indistintamente os retentores inadimplentes, sem separar aqueles que deixaram de repassar os valores devidos em virtude de impossibilidade financeira daqueles que buscaram enriquecer ilicitamente se apropriando do montante devido em caráter definitivo.

A dispensabilidade do dolo específico para configuração do delito desconsidera o risco da atividade empresária. Por vezes, os empresários retentores da contribuição previdenciária se encontram em dificuldades financeiras, o que impossibilita o pagamento integral de todas as obrigações assumidas, fazendo com que eles tenham de escolher realizar o recolhimento das contribuições à seguridade social, ou pagar os fornecedores, ou, ainda, pagar os salários dos empregados integralmente.

Nesse sentido, parece-nos mais acertadas as interpretações que impõem a necessidade de demonstração do dolo específico para configuração do delito em comento, conforme assentado na Apelação Criminal nº 3.892/SE, julgada pelo Tribunal Regional da 5ª Região ¹⁰³:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. DELITO DE OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONDENAÇÃO DO RÉU PELO JUÍZO MONOCRÁTICO. INTENÇÃO DO

¹⁰¹ BRASIL. STJ – **AgRg no REsp: 1400958/SP** – 2013/0296243-3, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 05/08/2014, T6 – SEXTA TURMA, Data de Publicação no DJe: 19/08/2014.

¹⁰² NUCCI, 2017, p. 788.

¹⁰³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Criminal nº 3.892/SE** (2003.85.00.004323-5). Primeira Turma. Relator: Desembargador Federal Élio Wanderley de Siqueira Filho (Substituto), Data de Julgamento: 07 de abril de 2005. Data de Publicação no Diário da Justiça: 16 de junho de 2005.

LEGISLADOR EM APERFEIÇOAR O TIPO PENAL COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 9.983/2000, QUE ACRESCENTOU O ART. 168-A AO CÓDIGO PENAL (APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA). INOCORRÊNCIA DE ABOLITIO CIMINIS. DIFICULDADES FINANCEIRAS ENFRENTADAS PELA EMPRESA GERIDA PELO RECORRENTE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. ABSOLVIÇÃO DO APELANTE.

1. Com o advento da Lei nº 9.983/00, não houve a abolição dos crimes previstos no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, pois o que o legislador desejou foi o aperfeiçoamento do tipo penal através da incorporação do art. 168-A ao Código Penal, onde está tipificado o crime de apropriação indébita previdenciária. Não haveria nenhum motivo razoável para que, em querendo abolir o referido crime previdenciário, houvesse o legislador inserido no Código Penal Brasileiro, por meio da própria lei que se quer ter por discriminante, tipificação idêntica à prevista na legislação anterior. Impossível, pois, de se abstrair da Lei nº 9.983/00 a intenção legislativa de descriminalizar a conduta ora sob análise, pois apenas e tão-somente o *quantum* da pena *in abstracto* foi alterado.

2. O delito de apropriação indébita previdenciária – artigo 168-A, do CP – se perfaz com a indissociável presença do dolo específico, ou seja, a vontade de apropriação da coisa alheia, sem pretensão de restituí-la. Não restando evidenciado o elemento subjetivo específico do crime em tela, afigura-se atípico o fato.

3. As dificuldades financeiras da empresa justificam a incidência da causa supralegal de exclusão da culpabilidade em face da inexigibilidade de conduta diversa. Alie-se a isto o fato do Ministério Público Federal não haver logrado comprovar que os valores não recolhidos à Previdência Social pelo Apelante tenham sido utilizados para aquisição de bens economicamente valoráveis.

4. Apelação Criminal interposta pela Defesa conhecida e provida, para se absolver o réu. Sentença reformada.¹⁰⁴

Inclusive, o julgado supramencionado faz referência à aplicabilidade da exclusão de punibilidade supralegal derivada da inexigibilidade de conduta diversa, por entender que a punição ao empresário que deixa de recolher as contribuições previdenciárias devidas em razão de intempéries econômicas – não o fazendo com o objetivo deliberado de enriquecimento ilícito – é injustificada.

Nesse sentido Marco Antonio Nahum assevera que é “reconhecida taxativamente a lacuna do sistema jurídico quanto às hipóteses de inexigibilidade, há que se admiti-la como causa supralegal e excludente de culpabilidade, sob pena de não se poder reconhecer um pleno direito penal da culpa”.¹⁰⁵

O parágrafo terceiro do respectivo artigo prevê uma causa de extinção da punibilidade a ser verificada sempre que o agente declare, confesse e adimple com as contribuições atrasadas, prestando as devidas informações à Previdência Social, em conformidade com as normas e regulamentos competentes. Desde que tal ato se

¹⁰⁴ BRASIL, 2005, grifo nosso).

¹⁰⁵ NAHUM, Marco Antônio R. **Inexigibilidade de conduta diversa** – Causa supralegal – Excludente de culpabilidade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 98.

dê antes do início da ação fiscal, em clara analogia ao instituto da denúncia espontânea, presente nas infrações tributárias.

O perdão judicial aplicável ao crime de apropriação indébita tributária se encontra positivado no parágrafo quarto do mencionado art. 168-A, estabelecendo como critério para sua concessão: (i) a primariedade e bons antecedentes criminais do agente; (ii) o pagamento integral das contribuições em atraso com acréscimo dos acessórios após o início da ação fiscal, e antes do recebimento da denúncia; (iii) que o valor da execução (contribuições previdenciárias acrescidas dos acessórios) seja inferior ao mínimo para ajuizamento das execuções fiscais previdenciárias.

Ademais, o código penal tipifica outra conduta assemelhada ao crime aqui tratado: a sonegação de contribuição previdenciária, normatizada no art. 337-A, incluído pela Lei nº 9.983/2000, mesmo diploma legal que inseriu o crime de apropriação indébita previdenciária na codificação penal.

Semelhantemente à apropriação indébita previdenciária, o sujeito passivo do crime preconizado pelo art. 337-A é o Estado, especialmente o Instituto Nacional da Seguridade Social, tendo como objeto jurídico a proteção à seguridade social, e como objeto material os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A ação também será pública incondicionada e de competência da Justiça Federal.

A consumação do delito se dará quando constatada a ocorrência de qualquer das condutas tipificadas pelo artigo em comento, independente da constatação de prejuízo do INSS, não se admitindo a forma tentada.

Entretanto, o sujeito passivo será sempre os administradores das empresas que suprimiram ou reduziram as contribuições, constituindo, portanto, um delito de mão própria.

A Corte Cidadã entende que o dolo específico de fraudar a previdência social também é dispensável no caso de sonegação de contribuição previdenciária, conforme julgado a seguir transcrito:

PENAL E PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DOLO GENÉRICO. DESNECESSÁRIO DEMONSTRAR O DOLO ESPECÍFICO. DIFICULDADES FINANCEIRAS NÃO DEMONSTRADAS. DOSIMETRIA. ATENUANTE DA CONFISSÃO ESPONTÂNEA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 231/STJ. PENA RESTRITIVA DE DIREITOS. QUANTIDADE DE HORA DE TRABALHO NÃO

EXCESSIVA. DOSIMETRIA MANTIDA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Não há se falar em ofensa ao art. 337-A, inciso I, do Código Penal, porquanto **o Tribunal Regional considerou ser desnecessária a demonstração do dolo específico, em consonância com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.**

2. No tocante à tese da defesa de atipicidade da conduta por ausência do dolo específico, em virtude das dificuldades financeiras vividas pela empresa, observo que nada ficou comprovado pelo recorrente. Como se pode verificar, afirmando a Corte *a quo*, soberana na análise das circunstâncias fáticas da causa, que, embora o acusado tenha demonstrado certa precariedade financeira vivida pela empresa à época dos fatos, para o reconhecimento de dificuldade financeira impeditiva do cumprimento pelo apelante de suas obrigações previdenciárias, faz-se necessária a efetiva e concreta comprovação de que a empresa estava em situação extrema, fora do risco normal do empreendimento, que justificasse a prática do crime. Desse ônus a defesa não se desincumbiu. Logo, concluir de forma diversa para absolver o recorrente por ausência de dolo específico, conforme requer a defesa, implica em exame aprofundado de provas, inviável em recurso especial, a teor do enunciado da Súmula nº 7/STJ.¹⁰⁶

Entretanto, continuamos a nos filiar à tese da indispensabilidade do dolo específico para todos os crimes de natureza fiscal, sendo imperioso o *animus* de fraudar, suprimir, ou por qualquer outra forma, lesar a administração pública.

No caso do art. 337-A do códex penal, a interpretação das condutas tipificadas nos conduzem, de forma mais direta, à imprescindibilidade do dolo específico, porquanto as condutas previstas demandam ações diretas do dirigente da empresa que visem à supressão das contribuições previdenciárias respectivas, quais seja: (i) omitir informações legais; (ii) deixar de lançar nos registros contábeis as quantias descontadas dos segurados ou devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviço; (iii) omitir, ainda que parcialmente, fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.

Identicamente ao ocorrido no delito de apropriação indébita previdenciária, a punibilidade do agente pode ser excluída do crime de sonegação de contribuição previdenciária quando o sujeito ativo da conduta tipificada declarar espontaneamente, prestando todas as informações necessárias, nas formas legais, antes da instauração da ação fiscal.

Quanto ao perdão judicial, ambos os delitos possibilitam sua concessão desde que o agente tenha bons antecedentes criminais e seja réu primário, sendo exigido, ainda que o valor das contribuições devidas acrescidas dos acessórios

¹⁰⁶ BRASIL. STJ. **AgRg no AREsp: 1625149/DF 2019/0349110-4**, Relator: Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, Data de Julgamento: 28/04/20220, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/05/2020, grifo nosso).

respectivos não ultrapasse o limite mínimo estabelecido administrativamente pela Previdência Social para ajuizamento de suas execuções fiscais.

Entretanto, o art. 337-A, § 2º, do Código Penal, não menciona expressamente o condicionamento ao pagamento da dívida e demais encargos entre o período de início da ação fiscal e o recebimento da denúncia.

O pequeno valor, que não enseja a ação fiscal do Estado, também atrai a incidência do princípio da insignificância, permitindo a configuração do “crime de bagatela”, ou seja, tornando atípica a conduta.¹⁰⁷

Por fim, quanto à causa de diminuição de pena prevista no parágrafo 3º do art. 337-A do CP, devemos salientar que o juiz poderá diminuir a pena de um terço até a metade, quando o sujeito ativo do delito for empregador “pessoa física”, e sua folha de pagamento seja inferior ao valor de R\$ 1.510,00 (mil quinhentos e dez reais).

Tal valor foi estipulado a partir da Lei nº 9.983/2000, e conforme parágrafo quarto do mesmo artigo, deve ser corrigido nas mesmas datas e obedecendo aos mesmos índices do reajuste dos benefícios previdenciários.

4.2 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

A apropriação indébita é ilícito penal tradicionalmente reprimido pelo ordenamento jurídico pátrio. Podemos apontar como marco inicial da relação entre a apropriação indébita e o Direito Tributário, o art. 11 da Lei nº 4.357/1964, que equiparou ao crime previsto no art. 168 do Código Penal, o não recolhimento dentro de 90 (noventa) dias; três hipóteses, a saber:

1. Impostos de renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras das rendas;
2. Impostos de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;
3. Impostos do selo recebidos de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

Posteriormente, o artigo 2º do Decreto-Lei nº 326/1967 enquadrou na mesma hipótese normativa aqueles que utilizavam o produto da cobrança do imposto sobre

¹⁰⁷ NUCCI, 2017, p. 1159.

produtos industrializados (IPI) para fim diverso do recolhimento ao erário, imputando tal conduta aos responsáveis legais das firmas em questão.

Vale frisar que no caso supracitado havia a possibilidade de extinção da punibilidade quando houvesse o pagamento espontâneo do tributo suprimido, ou, em caso de instauração de procedimento administrativo fiscal, se o pagamento se desse até antes da decisão administrativa de primeira instância.

Hodiernamente, a Lei nº 8.137/1990 define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Tal diploma normativo tratou da conduta então nomeada apropriação indébita tributária em seu art. 2ª, inciso II, ao dispor que constitui crime contra a ordem tributária “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”.¹⁰⁸

Tradicionalmente, a jurisprudência mencionava que os crimes formais poderiam ter a persecução criminal iniciada antes da finalização do procedimento administrativo competente, posto que para a consumação do crime formal é desnecessário o aferimento do resultado naturalístico.

Nesse sentido, foi editada a Súmula Vinculante nº 24, publicada em 11 de dezembro de 2009, que resguardava a imperatividade da finalização do procedimento administrativo para possibilidade de denúncia criminal apenas para os delitos previstos no art. 1ª, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990.¹⁰⁹

Assim, havia a possibilidade de julgamento paradoxal, onde o mesmo agente poderia ser inocentado administrativamente, e condenado no âmbito criminal. A resolução de tal problema se deu com o advento da Lei nº 12.350/2010¹¹⁰ ao promover a alteração do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, e ampliar todos os delitos previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, bem como aos delitos tipificados nos arts. 168-A e 337-A do CP, impondo a necessidade de encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público competente, após decisão final sobre a exigência fiscal do crédito tributário respectivo.

¹⁰⁸ BRASIL, 1990a.

¹⁰⁹ *Idem*. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Aprovada na Sessão Plenária de 02 de dezembro de 2009. Publicada no DJe em 11 de dezembro de 2009b: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

¹¹⁰ Cujo objetivo legal era dispor sobre as medidas tributárias referentes à realização da Copa das Confederações em 2013 e da Copa do Mundo em 2014.

Tal resolução legislativa permitiu que a Lei nº 12.382/2011, que disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houver parcelamento do débito tributário, em seu art. 6º, acrescentasse os parágrafos 1º e 5º ao mencionado art. 83 da Lei nº 12.350/2010, delimitando que a prescrição penal apenas se dará após concluso o processo administrativo.

Ao tipificar a conduta da apropriação indébita, o legislador eleva o retentor da condição de responsável tributário para o *status* de agente arrecadador. Havendo a responsabilidade tributária, o sujeito arrecadaria os tributos em nome próprio, não havendo de se falar em apropriação indébita, mas em mero inadimplemento fiscal. Assim, a prisão seria por dívida, portanto, manifestamente inconstitucional, conforme interpretação do STF consonante o Tratado de San José da Costa Rica.

Importa salientar que “a apropriação indébita não desencadeia em prisão por dívida: a conduta não está em deixar de pagar o que é devido; o ilícito surge quando alguém, encarregado de receber algo em nome de terceiro, deixa de repassar àquele que lhe confiou o numerário”.¹¹¹

A atual legislação aplicável aos casos de apropriação indébita de tributos é mais refinada que as aplicadas anteriormente, em razão de atualmente a legislação tipificar a circunstância de descontar ou cobrar os tributos ou contribuições previdenciárias respectivas, enquanto as normas anteriores faziam menções diretas a ações relacionadas a tributos específicos. Assim, afastando-se a configuração típica da apropriação indébita, a conduta deve ser considerada atípica, sem que haja questionamento quanto à intencionalidade do agente em se locupletar dos valores originalmente devidos ao erário.

Nos ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri: “Com a nova redação, fica claro que se não houver desconto ou retenção, não há que se cogitar crime. Afasta-se, daí, a possibilidade de se punir a fonte que não recolheu o tributo mas tampouco deixou de efetuar a retenção”.

Ou seja, o cerne da questão passa a ser se o agente atua como “arrecadador”, se o tributo foi retido de outrem, sendo desnecessário a confirmação de que os valores foram locupletados pelo retentor, consumando-se o delito a partir do não recolhimento do montante retido no prazo legal.

Quanto à exclusão da punibilidade, devemos rememorar o conceito de denúncia espontânea ao apontarmos o disposto no art. 14 da Lei nº 8.137/1990, que

¹¹¹ SCHOUERI, 2022, p. 936.

excluía a punibilidade dos agentes que houvessem promovido o pagamento integral do tributo devido com os acessórios correspondentes, antes do recebimento da denúncia penal. Tal dispositivo foi revogado com o advento da Lei nº 8.383/1991, passando a ser reestabelecido, nos termos originais da Lei nº 8.137/1990, pelo art. 34 da Lei nº 9.249/1995.

Encontra-se em vigência concomitante ao art. 34 da Lei nº 9.249/1995 o art. 9º da Lei nº 10.684/2003, que em seu *caput* estabelece a suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes contra a Ordem Tributária quando os agentes dos aludidos crimes estiverem contemplados por regime de parcelamento, extinguindo-a conjuntamente à extinção do crédito tributário.

Havendo descumprimento do acordo de parcelamento tributário, retoma-se a contagem do prazo prescricional para exercício da pretensão punitiva do Estado.

Apesar do reestabelecimento do disposto pelo art. 14 da Lei nº 8.137/1990 em sua literalidade, exigindo que para ocorrência da extinção da punibilidade o pagamento do tributo se dê até a data de recebimento da denúncia criminal, o § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 extingue a punibilidade mediante o pagamento do tributo com os acréscimos legais, independente do momento em que tal adimplemento se der, ainda que após o recebimento da denúncia penal.

Tal possibilidade de extinção da punibilidade mediante pagamento integral da dívida tributária independentemente de quando se der tal pagamento, representa norma penal mais favorável ao réu, devendo ser aplicada conforme consagrado pelo art. 2º do Código Penal, cuja redação diz que a lei posterior, que de qualquer modo favoreça o agente, seja aplicada aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado. Assim, o chamado princípio da aplicação da norma penal mais favorável impõe a interpretação do mencionado diploma legal para admitir que o pagamento do tributo realizado a qualquer momento tenha o condão de extinguir a punibilidade do agente.

4.3 ARREIMATE DA SEÇÃO

Conforme assinalado por Rinaldo Mouzalas em sua tese de doutoramento¹¹², a elaboração de um conceito se dá a partir da captação de dados possíveis de

¹¹² MOUZALAS, Rinaldo. **Autotutela pelo particular no direito privado brasileiro**. 2023. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 2023, p. 12.

serem absorvidos pela consciência, os quais são processados pelo intelecto, para formar uma ideia que servirá de esquema.

Ao se propor estudar a apropriação indébita tributária, especialmente a partir dos julgamentos do HC nº 399.109/SC e RHC nº 163.334/SC, buscou-se primeiro firmar um entendimento do que seria a apropriação indébita enquanto ilícito penal para só então fazer uma confluência de conceitos penais e tributários capazes de melhor conduzir a uma compreensão da problemática posta.

É partindo dos conceitos que fundam o tipo penal originário, aliados à particularidade do recolhimento do ICMS (como sujeição tributária, composição de preço dos produtos, inadimplemento tributário etc.), que se pretende lançar as bases das reflexões a serem realizadas nos julgamentos estudados, especialmente por já se destacar que, no caso vertente, não se pode dissociar o estudo dos institutos de Direito Penal e de Direito Tributário.

5 **HABEAS CORPUS Nº 399.109/SC E A TIPIFICAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS A TÍTULO DE ICMS COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990)**

“A ocorrência de um fato gerador não tem por efeito expropriar o contribuinte da quantia devida a título de tributo.”¹¹³

Como vimos anteriormente, a legislação penal sempre se ocupou dos delitos que tem como bem jurídico tutelado o Sistema Tributário Nacional. Hodiernamente, a legislação penal extravagante tem se dedicado à tipificação de condutas que superam a sonegação fiscal – associada tipicamente ao cometimento de atos fraudulentos que diminuem ilicitamente o montante de impostos pagos ao fisco – ocupando-se também de fatos típicos consumados a partir do não recolhimento de tributos e contribuições.

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a ordem tributária passou a ter ainda maior destaque, em virtude da prodigalidade de normas programáticas previstas pela nova Carta Constitucional, impondo ao Estado o ônus de protagonizar políticas públicas voltadas à satisfação dos referidos direitos sociais, cuja efetivação depende de investimentos públicos, consequentemente, necessitando de financiamento da arrecadação tributária.

Assim, a injunção tributária constitui um mecanismo para alcance do desenvolvimento político-social da nação, considerando que é através da arrecadação tributária que o Estado pode acumular recursos hábeis a custear as despesas da estrutura pública, bem como fomentar o investimento em políticas públicas que permitam aos cidadãos a efetivação de seus direitos sociais.

Nesse sentido, a cobrança de tributos, além de representar o fiel cumprimento da legislação, por se tratar de um dever social de todos os cidadãos que, respeitando a capacidade contributiva, estejam sujeitos ao pagamento dos tributos respectivos, também pode ser definida como “o preço para se ter e garantir a liberdade, já que imbricada com a consecução dos direitos fundamentais e a promoção da dignidade humana”.¹¹⁴

¹¹³ ESTELLITA, Heloisa. Inadimplência tributária e crime. **Valor Econômico**, 29 ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5781237/inadimplencia-tributaria-e-crime>.

¹¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 91.

Outrossim, assevera Luiz Régis Prado¹¹⁵:

[...] a tutela penal se encontra justificada pela natureza supra-individual, de índole institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais.

Assim, podemos apontar que a ação estatal para efetivação da cobrança de tributos se pauta, principalmente, a partir da execução fiscal de contribuintes inscritos em dívida ativa e da persecução criminal de sujeitos que lesem o Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, o julgado que norteia o presente trabalho, trata-se de *habeas corpus* impetrado em favor de pacientes denunciados no primeiro grau pelo crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990), por não terem procedido com o efetivo pagamento dos valores respectivos de ICMS, apesar de terem regularmente declarado as operações em Declaração de Informação do ICMS e Movimento Econômico (DIME).

O juízo de primeiro grau da comarca de Brusque/SC entendeu pela absolvição sumária dos réus, baseado nos argumentos defensivos de que a conduta narrada é atípica por consistir no não recolhimento de ICMS próprio, não havendo substituição tributária, estando-se diante de caso de sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica representada pelos sócios.

Assim, o contribuinte de fato seria a própria pessoa jurídica, e não o consumidor final, ainda que o custo do tributo esteja embutido no preço e repassado aos consumidores finais, não havendo qualquer apropriação de valores.

A partir da sentença que absolveu sumariamente os réus, o MP/SC manejou perante o TJ/SC recurso de Apelação, que determinou a reforma da sentença *a quo*, estabelecendo o retorno dos autos à comarca de origem, conforme ementado abaixo:

Apelação criminal. Crime contra a Ordem Tributária. Falta de recolhimento de ICMS, em continuidade delitiva (lei 8.137/90). Sentença de absolvição sumária. Recurso do Ministério Público. Absolvição calcada na atipicidade da conduta. Tese de que o comerciante figura no papel de contribuinte direto de obrigação tributária própria e de que não há apropriação de imposto cobrado ou descontado de terceiro. O ICMS é tributo indireto, uma

¹¹⁵ PRADO, Luís Régis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 399.

vez que é incluído no preço cobrado na venda de mercadoria ou na prestação de serviço, e é obrigação da pessoa jurídica que o cobra unicamente remeter ao erário o que foi repassado ao consumidor. Declaração nas DIMES e não repasse que aperfeiçoam o delito. Criminalização que não se assemelha à prisão civil por dívida porquanto a conduta é penalmente relevante e não se equipara à mera inadimplência fiscal. Inviabilidade de absolvição sumária na forma do art. 397, III, do código e processo penal. Existência de elementos que apontam para a ocorrência do crime. Recurso provido a fim de determinar o retorno dos autos à comarca de origem para prosseguimento do feito. Recurso conhecido e provido.¹¹⁶

Irresignado com tal decisão, a defesa dos acusados impetrou *habeas corpus* perante o STJ, arguindo que o caso é de manifesta atipicidade da conduta imputada aos pacientes, sustentando o mesmo argumento que culminou com a sentença absolutória do primeiro grau, de que não há tipicidade formal, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição tributária passiva da pessoa jurídica, real contribuinte da relação tributária.

Assim, o não recolhimento do referido tributo não ensejaria crime por não preencher a elementar do tipo, qual seja, descontar ou cobrar na qualidade de sujeito passivo da obrigação, conforme inteligência do inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990.

Assim, o *writ* foi encaminhado à PGR para manifestação acerca da ordem requerida pelos impetrantes. O parecer, de autoria da sub-procuradora-geral da República Maria Hilda Marsiaj Pinto, opinou pelo não cabimento do HC, por pretender substituir recurso especial, e, no mérito, defendia que o crime delineado pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não é limitado às hipóteses de substituição tributária, atingindo os intermediários do pagamento do tributo.

Assim, o parecer do MPF foi prolatado no sentido da não concessão da ordem pretendida e manutenção do acórdão do TJ/SC lastreando-se no argumento de que quem arca com a despesa do pagamento do ICMS é o consumidor final, tendo em vista a incorporação desse custo ao preço final do produto.¹¹⁷

¹¹⁶ BRASIL. **TJ/SC**. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **APR: 0900206-88.2015.8.24.0011**, Relator: Desembargador Antônio Zoldan da Veiga, Quinta Câmara Criminal. Data de Julgamento: 26/09/2019b.

¹¹⁷ HABEAS CORPUS. SUBSTITUTIVO DE RECURSO ESPECIAL. INVIABILIDADE. ANÁLISE DA QUESTÃO DE FUNDO PARA FINS DE VERIFICAÇÃO DE FLAGRANTE ABUSO DE PODER OU TERATOLOGIA. CRIME TRIBUTÁRIO (ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990). NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS REPASSADO AO CONSUMIDOR. TIPICIDADE. VALOR DO TRIBUTOS QUE É COBRADO DE TERCEIRO. COMERCIANTE QUE ATUA COMO INTERMEDIÁRIO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. PELO NÃO CONHECIMENTO DO WRIT E, SE CONHECIDO, PELA DENEGAÇÃO DA ORDEM. (BRASIL. PGR – Procuradoria-Geral da

Assim, conforme o mencionado parecer, ainda que o consumidor não possa ser judicialmente cobrado pelo pagamento do tributo, é ele quem, de fato, arca com essa despesa. Ou seja, o ICMS é cobrado do consumidor final, de modo que a elementar do tipo “descontado ou cobrado” está preenchida.

5.1 VOTO-RELATOR DO MINISTRO ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ

A relatoria do processo em comento foi distribuída ao ministro Rogério Schietti Cruz, que ao se deparar com o caso levou a análise à Terceira Seção do STJ, composta pelos integrantes da Quinta e Sexta Turmas, todos colegiados reservados à análise das matérias penais.

Tal encaminhamento obedece ao art. 127 do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça (RISTJ), para prevenir eventuais divergências e uniformizar o entendimento entre as turmas componentes da Seção respectiva, tendo em vista que casos com premissas fáticas semelhantes culminavam em decisões conflitantes.

A Quinta Turma do STJ adota o entendimento de que a inoccorrência do repasse do ICMS “recolhido pelo sujeito passivo” se enquadra no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, bastando a comprovação do dolo.

Por sua vez, ao analisar casos de inadimplemento de ICMS, a Sexta Turma do STJ entendia ser necessária a distinção de duas hipóteses. Sendo a primeira hipótese referente ao ICMS recolhido em operações próprias, enquanto a segunda hipótese se ocuparia dos casos de ICMS recolhidos por substituição tributária.

A partir de tal distinção, o entendimento turmário respectivo apontava que na primeira hipótese estaríamos diante de mero inadimplemento fiscal, posto que nas operações próprias a pessoa jurídica figura na sujeição passiva tributária. Enquanto a hipótese de inadimplemento de ICMS recolhido por substituição tributária ensejará a tipificação da conduta como crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990).

Após a inserção do tema na pauta da Terceira Seção da Corte Cidadã, o ministro relator conduziu seu voto detalhando o problema, a partir de um viés

explicitado justamente no primeiro ponto de seu voto, ao abordar a importância da tutela penal para a tributação, expondo a magnitude dos impactos que a criminalidade causa ao atingir o erário.

Mais adiante, o relator prossegue seu voto adentrando na interpretação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, indicando a similitude do delito com o crime previsto no art. 168 do CP (apropriação indébita). Ao traçar um histórico do delito em comento, o ministro Schietti rememora a definição dada pela jurisprudência do STF e do STJ ao tema, afirmando que a apropriação indébita estará configurada quando o agente se apropriar de coisa fungível que lhe foi confiada para transmissão a terceiro ou para outra finalidade que não o depósito.

Assim, o entendimento do relator é a da necessidade em reconhecer as características essenciais da apropriação indébita como indissociáveis ao crime tributário, elencando quatro aspectos essenciais ao delito de apropriação indébita tributária¹¹⁸:

I. Inexistência de clandestinidade no tipo penal, assim, o registro, apuração e declaração em guias próprias ou em livros fiscais do imposto devido não exercem influência na tipificação;

II. Conforme exegese do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é o sujeito passivo da obrigação tributária;

III. Para configuração do delito exige-se a comprovação do dolo, ainda que potencial, de não recolher o tributo, sendo dispensável a motivação;

IV. A expressão “valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado”, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito (segunda característica apontada pelo relator), apenas àqueles que **descontem** ou **cobrem** os valores dos respectivos tributos.

O quarto ponto é o cerne da discussão da tese defensiva, a qual afirma que o empresário é sujeito passivo da obrigação tributária, sendo devedor do ICMS apurado nas transações, e não efetiva desconto ou cobrança do imposto em relação ao contribuinte. Aprofundando a discussão em seu voto, o ministro Rogério Schietti Cruz se dispõe a encarar os termos “descontado” e “cobrado” à luz dos conceitos trazidos pelo Direito Tributário.

¹¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto-Relator do Ministro Rogério Schietti Cruz**. Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018d.

Assim, o Ministro expõe que, a bem da verdade, nenhum sujeito passivo de obrigação tributária é apto a descontar ou cobrar tributo de outrem, ele apenas retém tal tributo. Tal interpretação se lastreia no art. 119 do CTN¹¹⁹, que classifica os sujeitos ativos da obrigação tributária como uma *pessoa jurídica de direito público* competente para exigir o seu cumprimento.

O artigo do Código Tributário Nacional supramencionado se bifurca em uma divergência doutrinária acerca da possibilidade de pessoas jurídicas de Direito Privado serem sujeitos ativos de obrigações tributárias. Tal divergência se instaura pela necessidade de separação entre a competência para instituição de tributos e a possibilidade de figuração no polo ativo da relação tributária.

Enquanto a competência para instituição de tributos é atribuição indelegável dos entes políticos do Estado, a aptidão para cobrança de tributos (capacidade tributária ativa) é passível de delegação, que deve ser legal, transmitindo ao delegatário as prerrogativas de fiscalização do cumprimento das obrigações pelos contribuintes e de cobrança dos créditos tributários respectivos.

Assim, a conduta a ser tipificada pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, só pode se relacionar à retenção de tributos. Ou seja, quando o Fisco visar a facilitação de sua atividade arrecadatória instituindo a obrigação de o “agente de arrecadação” reter tributo para posterior recolhimento, assim como se procede nos casos de Imposto de Renda retidos pela fonte pagadora (art. 45, parágrafo único, do CTN¹²⁰).

O ministro-relator ainda aponta como outra falha de técnica legislativa o emprego do termo “descontado”, pela impossibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária de proceder com descontos ante terceiros. Assim, sob tal termo também há de recair hipótese de retenção.

Sinteticamente, a interpretação do ministro Rogério Schietti Cruz culmina na restrição dos possíveis sujeitos ativos do delito de apropriação indébita tributária para àqueles sujeitos passivos que houverem procedido com a regular retenção do imposto respectivo, recaindo, portanto, em hipótese de substituição tributária.

¹¹⁹ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹²⁰ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir à lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A substituição tributária do ICMS é prevista no art. 150, § 7º, da CRFB/88, que possibilita à lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Tal dispositivo constitucional é utilizado pelos devedores de ICMS inseridos em uma cadeia produtiva de determinado produto em razão da não cumulatividade do referido imposto, conforme estabelecido pelo art. 25 da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir).¹²¹

O sistema originado a partir do artigo supramencionado é conhecido como “Débito x Crédito”, no qual o montante de ICMS devido pelo contribuinte deve ser abatido dos valores já pagos por este em etapas anteriores, ou na compra de bens e serviços já onerados pelo mesmo imposto, em nada se assemelhando ao caso tratado aqui, posto que o *writ* estudado se trata de ICMS recolhidos em operações próprias, ou seja, onde não há incidência da não cumulatividade do imposto, sem consequente substituição tributária.

Após o detalhamento dos termos “descontado” e “cobrado” para fins tributários, o relator realizou o mesmo exercício sob o enfoque do Direito Penal. Para tanto, alude que os termos não estão perfeitamente adequados aos institutos do Direito Tributário, devendo ser adequados pelo julgador ao sentido penal equivalente. Para o julgador o termo “descontado” deve ser assemelhado a “abatido”, “diminuído”, ou “reduzido”, dentro da ideia de que após a ocorrência do “desconto” haverá diminuição dos valores a serem recebidos pelo contribuinte, semelhantemente ao ocorrido com o Imposto de Renda retido na fonte, onde o empregado recebe um valor menor do que o devido em caso de não incidência do imposto devido.¹²²

Nesse sentido, o Min. Rogério Schietti analisou sistematicamente o Código Penal a fim de tecer comparação entre o delito ora estudado e os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. Assim, o relator observou que os crimes previstos no Códex Penal utilizam o termo “descontado” relacionado à ideia de responsabilidade tributária por substituição,

¹²¹ Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

¹²² BRASIL, 2018.

reafirmando o sentido de que tal termo teria o mesmo sentido no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Enquanto o sentido atribuído a “cobrado” se aproxima da ideia de “receber”, “pedir”, “embolsar” ou “coletar”, indicando a ideia de acréscimo, ou seja, que o consumidor final pagará mais caro pelo embutimento do imposto no preço final do produto. Tal ideia se refere às relações tributárias originadas a partir dos tributos indiretos, inclusive os realizados mediante operações próprias, por se referir a repasses dos custos tributários aos consumidores finais.

Por fim, para embasar o entendimento relatorial, o Min. Rogério Schietti realiza um apanhado histórico da própria Lei nº 8.137/1990, no qual aponta que originalmente o art. 3º da Lei em comento possuía a seguinte redação:

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

[...]

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

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

A partir de tal trecho, buscando a *mens legis* do legislador originário, o ministro Schietti concluiu que o inciso IV supramencionado tipificava a conduta de quem não recolhesse aos cofres públicos tributos retidos pela fonte pagadora, relacionada diretamente aos casos de substituição tributária dos impostos diretos.

Realizando análise semelhante em relação ao inciso V do art. 3º do projeto de lei original (PL 4.788/1990), o relator concluiu que a tipificação originalmente prevista incidiria justamente nos casos de tributação em cadeia de produção que repercutisse economicamente no valor final do produto.

Para o ministro Rogério Schietti¹²³, o atual art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 é produto da unificação dos tipos penais constantes nos incisos IV e V do art. 3º do então Projeto de Lei nº 4.788/1990. Assim, justifica-se a tipificação da apropriação indébita tributária nos casos de substituição tributária do ICMS (da mesma forma que entende a 5ª Turma do STJ), bem como a tipificação do mesmo delito para os

¹²³ BRASIL, 2018.

casos em que o custo do tributo é repassado ao consumidor, por se tratar de imposto indireto.

Nesse sentido, apesar de longa digressão realizada pelo ministro Rogério Schietti Cruz, a conclusão é semelhante à exarada no parecer da PGR acostado aos autos do *writ* objeto do nosso estudo e já referenciado neste trabalho.

Ou seja, o caso concreto mereceria tipificação devido aos empresários repassarem os custos com o ICMS aos consumidores finais, o que em tese configurou a apropriação indébita tributária, pois, os pacientes se locupletaram de valores destinados ao pagamento dos impostos, uma vez que se não houvesse a incidência do referido tributo, o produto seria, *hipoteticamente*, mais barato.

Consequentemente, o Voto-Relator reconheceu o dolo dos pacientes em se apropriarem dos valores respectivos, denegando a ordem pretendida e mantendo a decisão do TJ/SC, devido os pacientes deixarem de recolher na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária valor de tributo (ICMS) “cobrado” – do adquirente da cadeia de consumo – no prazo legal.¹²⁴

O voto do ministro-relator foi seguido pelos ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antônio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Félix Fischer. Registrou-se ausência justificada do ministro Nefi Cordeiro, e não votou o ministro Ribeiro Dantas, que presidia o julgamento.

Apesar de a ministra Maria Thereza de Assis Moura ter inaugurado divergência do Voto-Relator ao apresentar seu Voto-Vogal – tendo sido seguida pelos ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior – o posicionamento do relator sagrou-se vencedor, culminando na seguinte ementa:

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 nº 8.137/1990, que exige, para

¹²⁴ *Ibidem*, p. 8.

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 nº 8.137/1990, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição.

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

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

6. Habeas corpus denegado.¹²⁵

Mesmo tendo sido voto vencido, o embasamento teórico do Voto-Vogal proposto pela ministra Maria Thereza de Assis Moura merece especial destaque pela compreensão do caso. Por isso, a seguir, deter-nos-emos em sua análise.

5.2 VOTO-VOGAL DA MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

Conforme mencionamos anteriormente, o resultado do julgamento do HC 399.109/SC seguiu a tese adotada pelo relator ministro Rogério Schietti Cruz, entendendo pela denegação da ordem e tipificação da apropriação indébita tributária. Entretanto, parecem-nos mais acertados os fundamentos trazidos pelo voto divergente exarado pela ministra Maria Thereza de Assis Moura.

O voto em questão, ao resumir o caso, já delimita o campo de atuação nebuloso que causa confusão entre os julgadores, em que se discute se o não recolhimento de ICMS referente às operações próprias, devidamente declaradas em DIME, constitui crime de apropriação indébita tributária. Tal controvérsia se estabelece na dificuldade em se determinar qual a correta interpretação da expressão típica “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação”, presente no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990.

¹²⁵ BRASIL, 2018b.

Nesse sentido, a ministra Maria Thereza de Assis Moura defende que ao se referir aos termos “descontado ou cobrado”, o tipo penal se restringe aos casos de responsabilidade tributária, sem que tal reprimenda possa ser estendida aos casos envolvendo tributos indiretos, posto que não existe relação jurídica tributária entre o Fisco estadual (competente para a cobrança de ICMS) e o consumidor final, representando um equívoco jurídico afirmar que o ICMS tenha sido cobrado do consumidor final simplesmente pela composição no preço final do produto.

Assim, a ministra desenvolveu seu raciocínio questionando se a extensão realizada no caso dos tributos indiretos também abarca as hipóteses em que os empresários não procedem com o pagamento do imposto de renda, ou com a contribuição previdenciária, ou ainda, com aluguel do imóvel, energia elétrica, salários dos funcionários, dentre tantas outras despesas que são consideradas no momento de precificação de uma mercadoria.

Apesar de todos os custos diretos e indiretos serem variáveis consideradas no momento de fixação do preço das mercadorias, não se cogita da persecução criminal nesses casos. Assim como nos casos narrados, o não recolhimento de ICMS próprio não deveria ensejar a tipificação da apropriação indébita tributária, porque o tributo em comento é devido em nome próprio, não caracterizando apropriação indébita, por não haver locupletamento de coisa alheia móvel.

Nesse diapasão, evocando o art. 121 do CTN, a ministra define o contribuinte como sendo o titular da capacidade contributiva, o escolhido pelo legislador para o pagamento de imposto por externar os signos-presuntivos de riqueza. Enquanto o responsável tributário é a pessoa que pode exercer poder sobre os valores do contribuinte, favorecendo a arrecadação.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação tributária 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.

Assim, podemos apontar a existência de modificação da responsabilidade pelo recolhimento do tributo nos casos de substituição tributária, o que ocorre tanto nos casos em que os fatos geradores ainda não ocorreram – a denominada substituição tributária “para frente” – como também nos casos em que apenas a

última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria arca integralmente com o tributo, sendo o caso de substituição “para trás”, vislumbrada no sistema “Crédito x Débito” relacionada à não cumulatividade do ICMS.

A criminalização do não recolhimento dos impostos devidos enquanto substituto tributário se justifica pela ocorrência de real apropriação de valores de terceiros, e não pelo mero inadimplemento tributário pessoal.

O Voto-Vogal em análise pugna pela realização de uma interpretação sistemática entre Direito Penal e Direito Tributário, concluindo que o tipo penal estampado no art. 2º, II, do CTN, refere-se justamente à figura da responsabilidade tributária, forma de sujeição passiva indireta.

Entretanto, este não é o caso do ICMS próprio, devido à não ocorrência de substituição tributária, mas sim de sujeição passiva tributária direta, não havendo responsável tributário nem sujeição passiva indireta, sendo o contribuinte sujeito passivo da obrigação tributária.

Nessa toada, não há de se falar em apropriação de valores de terceiros, uma vez que o comerciante é o contribuinte (sujeito passivo tributário), sendo o tributo devido por ele próprio. Portanto, se está diante de caso de inadimplemento fiscal, que deve ser combatido pelos recursos legais previstos na Lei nº 6.830/1980 (Lei das Execuções Fiscais) e não pela mera criminalização de condutas.

O voto em comento também esclarece a importância de se frisar que os impostos devidos foram regularmente declarados na respectiva DIME, pois, tal fato afasta qualquer hipótese de configuração de sonegação fiscal. Salienta-se que a sonegação fiscal se norteia pelo dolo deliberado em suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social, mediante meios ardis e fraudulentos.

No julgamento do ARE nº 999.425/SC, o ministro relator Ricardo Lewandowski asseverou que as condutas tipificadas na Lei nº 8.137/1990 não se referem simplesmente ao inadimplemento tributário, mas aos atos fraudulentos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, não se tratando de punir meramente a inadimplência do contribuinte perante o Fisco.¹²⁶

Assim, ao se constatar que o caso em estudo é de mero inadimplemento fiscal, e não de apropriação indébita tributária, considerando a inadequação típica do

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 999.425/SC, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Processo eletrônico – REPERCUSSÃO GERAL. julgado em: 02/03/2017, Publicado em: 16/03/2017b.

delito, a aplicação das reprimendas deve ser centrada no denominado “Direito Tributário Penal”, ou seja, aplicam-se sanções administrativas ao contribuinte inadimplente, e, através da execução fiscal própria, busca-se a satisfação dos créditos tributários correspondentes, acrescidos dos encargos legais, bem como a inscrição do contribuinte em dívida ativa.

Ao divergir do ministro relator, a ministra Maria Thereza Assis Moura conduz seu voto da seguinte maneira: “[...] a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, corretamente declaradas pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita tributária, nem sonegação fiscal.”¹²⁷

Revelando a motivação do julgamento, a Ministra finaliza: “Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise em prisão civil por dívida”,¹²⁸ concedendo, portanto, a ordem para reestabelecimento da sentença absolutória.

5.3 ARREIMATE DA SEÇÃO

O presente capítulo abordou as duas correntes expostas no julgamento do HC 399.109/SC pela Terceira Seção do STJ, notadamente a tese defendida pelo relator do processo na Corte, ministro Rogério Schietti Cruz, que se sagrou vencedora e fixou o seguinte tema sob o informativo nº 633: “A conduta de não recolher ICMS em operações próprias ou em substituição tributária enquadra-se formalmente no tipo previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 (apropriação indébita tributária), desde que comprovado o dolo”.

Em contraposição ao posicionamento do ministro relator, analisou-se o voto-vogal da ministra Maria Thereza de Assis Moura, que abriu divergência à tese relatada ao propor a atipicidade da conduta por inexistir apropriação de valores, posto que nos casos de ICMS próprio, os contribuintes não são os consumidores finais dos bens comercializados, mas sim que os comercializam, justamente quem ao fim é o sujeito passivo da ação penal.

¹²⁷ *Idem.* Superior Tribunal de Justiça. **Voto-Vogal da Ministra Maria Thereza de Assis Moura.** Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018e.

¹²⁸ *Ibidem.*

6 RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS* Nº 163.334/SC: O EXAME DA QUESTÃO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Por determinação constitucional, estampada no respectivo art. 102, II, alínea “a”, compete ao STF, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe julgar, em recurso ordinário, o *habeas corpus* decidido em única instância pelos Tribunais Superiores, se denegatória a decisão.

Assim, conforme exposto no capítulo anterior, a Terceira Seção do STJ denegou a ordem pretendida pela defesa dos pacientes, o que justificou o cabimento do recurso ordinário ora examinado. Ao tramitar perante o STF este recurso restou sob a relatoria do ministro Luís Roberto Barroso.

Desde logo, adiante-se que o STF, por seu Tribunal Pleno, seguiu o voto do ministro relator para negar provimento ao recurso ordinário, revogando a liminar anteriormente concedida. Destaque-se também, a divergência iniciada pelo ministro Gilmar Mendes.

O julgamento do RHC 163.334/SC culminou na ementa a seguir transcrita¹²⁹:

DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE.

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.

3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.

4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.

5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos

¹²⁹ BRASIL, 2019.

débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

7. Recurso desprovido.

8. Fixação da seguinte tese: *O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.*

Dito isto, de pronto já podemos indicar como principal diferencial adotado pela Corte Constitucional em relação à tese fixada pela Corte Cidadã à necessidade de caracterização da contumácia do devedor de ICMS para tipificação do delito; nesse sentido, veja-se o quadro comparativo das teses fixadas, conforme abaixo:

TESE FIXADA PELO STJ	TESE FIXADA PELO STF
“A conduta de não recolher ICMS em operações próprias ou em substituição tributária enquadra-se formalmente no tipo previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 (apropriação indébita tributária), desde que comprovado o dolo.”	“O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.”

Abaixo nos dispomos a analisar detidamente como se deu o julgamento e os debates travados em torno desta matéria no âmbito do STF, seja através do Parecer elaborado pela PGR e anexado aos autos, seja pelos votos dos ministros relator e vogal que conduziram as reflexões processuais.

6.1 DAS RAZÕES RECURSAIS EXPOSTAS NO RECURSO ORDINÁRIO CONSTITUCIONAL EM HABEAS CORPUS Nº 163.334/SC

O cerne da defesa perante o STF reforça a ideia de atipicidade da conduta, tendo em vista que os recorrentes não se apropriaram de dinheiro pertencente a terceiro, tampouco descumpriram obrigação tributária acessória, havendo apenas inadimplemento de tributo devidamente escriturado e declarado ao Fisco.

Assim, advogaram a atipicidade da conduta pelo não preenchimento da elementar do tipo exigida pelo art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, qual seja, que o tributo devido tenha sido “descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação”.

Salientou que não haveria tipicidade formal no caso do não recolhimento de ICMS próprio por não haver substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta do contribuinte. Ainda que estes repassem o ônus econômico aos consumidores finais, estes não são os contribuintes de fato da obrigação tributária.

Nesse ponto, a nosso ver, cabe uma breve digressão que tende a reforçar os argumentos expostos pela defesa dos recorrentes, qual seja a análise do art. 166 do Código Tributário Nacional aliado, por exemplo, à tese fixada pelo STF sob o rito da Repercussão Geral nº 201, nos termos a seguir:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.¹³⁰

Tese 201 da Repercussão Geral/STF: É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.¹³¹

Perceba-se que nos casos em que contribuintes questionam eventuais créditos de ICMS ou a repetição de indébito de valores pagos referentes ao respectivo tributo, sempre se afirma que os legitimados para proporem tais ações são os contribuintes de fato do tributo, ou seja, seus pagadores, e não a quem os ônus são eventualmente transferidos de forma indireta pela composição de preços dos produtos.

Dito isto, o recurso interposto prosseguiu delineando a prescindibilidade de se classificar o ICMS como um tributo indireto, posto que tal catalogação obedece a critério tão-somente econômico, não se revestindo de caráter jurídico, no qual o sujeito passivo da obrigação tributária seria exclusivamente o contribuinte, mas o ônus financeiro seria suportado por terceiros (consumidores finais), que formalmente sequer seriam sujeitos passivos da obrigação tributária.

A prescindibilidade desta classificação para o caso em debate fica patente ao se analisar que nos processos penais se exige um maior grau de certeza perante as categorias utilizadas e, como se sabe, tanto impostos indiretos podem ser suportados pelos empresários como tributos diretos podem compor os preços de

¹³⁰ BRASIL, 1966.

¹³¹ *Idem*. Supremo Tribunal Federal. **Tema 201 da Repercussão Geral**. Tribunal Pleno. Relator: Min. EDSON FACHIN, Data da Repercussão Geral: 18/09/2009. Publicado no Diário da Justiça em: 22 de fevereiro de 2018a.

produtos (fazendo com que o ônus econômico seja suportado pelo consumidor final). Nessa toada, veja-se o ensinamento de Luciano Amaro:

Essa classificação é fonte de incertezas, pois não raras vezes tributos ditos “indiretos” não são repassados a terceiros, mas suportados pelo próprio contribuinte de direito. Por outro lado, é difícil encontrar um tributo dito “direto” que não possa, por algum mecanismo, ser “embutido” no preço de bens ou serviços e, portanto, “repassado” a terceiros.¹³²

Ainda no intento de se demonstrar a falibilidade de basear um conceito penal em signo tributário (tributos diretos ou indiretos) que possuem pouca aderência fática e jurídica, rememora-se o seguinte trecho de Geraldo Ataliba¹³³:

57.1 É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. No Brasil não tem aplicação (Cleber Giardino).

57.2 Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direito, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que em nada se altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico.

57.3 Esta classificação tem alguma importância nos sistemas nos quais há referência a essas características econômicas, e delas se faz decorrerem consequências jurídicas. A literatura de direito comparado deve ser recebida com cautela.

57.4 No Brasil, para os juristas, essa classificação é irrelevante, salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que suportará.

A distinção realizada pela defesa é pontual, pois, o art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 exige que a apropriação indébita se dê pelo responsável tributário de tributo cobrado ou descontado do contribuinte, ou seja, o sujeito passivo indireto definido formalmente por lei como devedor da obrigação tributária.

Em importante tópico, o recurso elucidou que a tese firmada pelo HC nº 399.109/SC, ao denegar a ordem e fixar a tese pela criminalização da “apropriação indébita tributária”, conforme exposto alhures”, importou em verdadeira criação doutrinária e jurisprudencial de uma nova hipótese criminalizadora, em clara afronta

¹³² AMARO, 2019, p. 112.

¹³³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 18. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 143.

ao princípio constitucional da legalidade penal estampado pelo art. 5º, XXXIX, da Carta Constitucional.¹³⁴

Pugnou, ainda, pela concessão de medida liminar, a fim de suspender os efeitos do acórdão prolatado e, conseqüentemente, suspender o processo até o julgamento final do *writ*.

Tendo sido tal liminar inicialmente indeferida, posteriormente, o ministro relator, monocraticamente, concedeu a medida liminar *ex officio*, para determinar que não seja executada qualquer pena contra os recorrentes, seja de prisão ou restritiva de direitos, sem prejuízo do trâmite regular da ação penal respectiva.

6.2 DAS CONTRARRAZÕES MINISTERIAIS (MP/SC)

A manifestação ministerial defendeu o desprovimento do recurso interposto enfrentando os argumentos trazidos pelos recorrentes, além de destacar que o *habeas corpus* sequer seria a via adequada para tratar tal matéria por não ser apto a substituir recurso originariamente cabível perante a instância *a quo*, tendo em vista que ainda seria cabível Recurso Especial e Extraordinário contra o acórdão do TJ/SC, conforme entendimento firmado pelo STF.¹³⁵

Assim, a fim de justificar o desprovimento recursal, o MP/SC argumentou que a defesa dos recorrentes lançou a primeira hipótese para reforma do acórdão vergastado a partir da atipicidade formal do delito, uma vez que não se estaria diante de substituição tributária, mas sujeição passiva tributária, o que inviabilizaria a caracterização do mandamento legal “descontado ou cobrado”.

Para contrapor tal argumento, o referido órgão ministerial sustenta que o julgado do STJ restringe a abrangência do sujeito ativo do delito em comento, haja vista que nem todo sujeito passivo da obrigação tributária que deixa de recolher o tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição.

¹³⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

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

¹³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus (RHC) nº 147.375**. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de julgamento: 07 de novembro de 2017c.

Nesse sentido, ressalta-se trecho do voto do ministro Reynaldo Soares da Fonseca, que acompanhou o relator Min. Rogério Schiettti Cruz, para formar maioria no STJ nos seguintes termos:

No mais, conforme bem elucidado pelo Relator, tem-se que os verbos utilizados no tipo em análise, "descontar" ou "cobrar", não encontram identidade com termos técnicos tributários, o que, a meu ver, reafirma que não se buscava limitar o tipo penal ao substituto tributário.

Relevante ressaltar, igualmente, ainda nos termos do voto do Relator, que o projeto de lei que deu origem ao art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não deixa dúvidas quanto à abrangência da norma. Assim, o crime se perfaz com o não recolhimento aos cofres públicos do "tributo ou contribuição que tenha retido na fonte", ou que tenha "recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado".¹³⁶

Assim, as contrarrazões ministeriais afirmam que o legislador não estabeleceu que o delito em questão apenas se perfectibilizaria mediante a técnica da substituição tributária, aduzindo que, se a intenção legal fosse essa, a lei disporia especificamente acerca da necessidade de criminalização apenas quando a hipótese de inadimplemento se desse sob a substituição tributária.

Portanto, para subsunção do fato ao delito bastaria que o sujeito ativo do ilícito, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária repassasse ao contribuinte de fato o ônus financeiro do tributo.

Nessa toada, veja-se o ensinamento de Andreas Eisele:

O art. 2º, II, da Lei 8.137/90, descreve a evasão tributária não fraudulenta (inadimplência) de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção. Trata-se de situação vulgarmente conhecida por "apropriação indébita tributária". [...] Tal identificação decorre do fato de que, nos tributos indiretos (aqueles nos quais o contribuinte transfere sua repercussão financeira para terceiro), o sujeito passivo da obrigação tributária pode cobrar (ou, eventualmente, receber) de terceiro, a carga econômica correspondente ao valor do tributo, motivo pelo qual não suporta (em tese) seu custo (mediante o mecanismo da repercussão. Exemplo dessa situação ocorre no ICMS, eis que o contribuinte, ao vender uma mercadoria, destaca na nota fiscal o valor correspondente ao imposto que integrará o preço que será pago pelo adquirente. Nessa relação, o comprador é denominado (de forma aleatória) como "contribuinte de fato", porque pagará ao vendedor o valor representativo do ICMS contabilmente incluído no preço, embora não sejam efetivamente, contribuinte do tributo, pois o único sujeito passivo da obrigação tributária é o vendedor, denominado (também de forma ilustrativa) como "contribuinte de direito". Caso o contribuinte (vendedor) receba o preço da mercadoria (no qual se encontra inserido o valor

¹³⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca**. Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schiettti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018c.

correspondente ao ICMS) pago pelo adquirente e não efetue o recolhimento do tributo no prazo legalmente estabelecido, estaria, em tese, obtendo uma vantagem econômica ilícita decorrente do recebimento de um valor que deveria repassar aos cofres públicos e que manteve em seu âmbito de disponibilidade.¹³⁷

Ainda em alinhamento com o pensamento emanado pelo recorrido, há de se destacar o seguinte posicionamento de Luiz Régis Prado que se debruça sobre a utilização dos termos “descontado” e “cobrado” pelo enunciado do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990:

O termo desconto significa o “procedimento contábil mediante o qual o responsável tributário, que possui o dever instrumental de arrecadar (formalmente) o valor correspondente ao tributo devido pelo contribuinte, abate uma parcela da quantia paga a este, por ocasião da entrega de uma remuneração que configure um fato imponible tributário”. Essa é uma situação fático-jurídica em que o tributo deve ser descontado e o responsável pela obrigação tem o dever de abater do valor a pagar o quantum correspondente ao tributo. A reprovabilidade está em que o responsável, ao recolher a importância devida, age como se tivesse se apropriado do que não é seu, mas do Estado.

A cobrança consiste na exigência feita pelo credor ao devedor para o cumprimento da prestação que constitui o objeto da relação jurídica de caráter obrigacional estabelecida entre eles. É uma obrigação tributária acessória imposta ao contribuinte de tributos indiretos (aqueles cuja carga econômica o contribuinte pode repassar a terceiros, v.g., ICMS) e consistindo “no procedimento formal de destaque (em relação ao preço que configura o valor global da operação), na nota fiscal, do valor correspondente ao tributo.”¹³⁸

Utilizou, também, como supedâneo argumentativo, um fato histórico suscitado pelo ministro relator em seu voto, segundo o qual, no Projeto de Lei nº 4.788/1990¹³⁹ (que, ao ser aprovado e promulgado, resultou na Lei nº 8.137/1990). A matéria era tratada em dois incisos distintos, que abrangiam o mesmo delito para a hipótese do imposto descontado (retido) e do imposto cobrado (caso dos impostos indiretos). Confira-se a redação do projeto de lei abaixo:

Art. 2º Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:

[...]

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

V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição recebida de terceiros

¹³⁷ EISELE, Andreas. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 175.

¹³⁸ PRADO, 2004, p. 440.

¹³⁹ BRASIL, **Projeto de Lei nº 4.788/1990b**. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>. Acesso em: 24 nov. 2020.

mediante acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

Assim, o supramencionado inciso V seria cabalístico quanto à criminalização dos valores, ainda que regularmente declarados, inadimplidos de ICMS, sendo que, ao invés de concluir que a redação final da Lei nº 8.137/1990 optou por não realizar essa criminalização específica dos tributos ditos “indiretos”, a conclusão que o MP/SC chega a de que a redação final incorporou ambas as hipóteses.

De outra banda, para reforçar a ideia de que os valores de ICMS não são devidos pelo empresário, mas são “cobrados” dos consumidores finais, sustentou-se, analogamente, que o STF decidiu o tema 69 da repercussão geral, firmando a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.¹⁴⁰

Portanto, se o imposto não pode de fato ser considerado como recolhido para remessa ao fisco, mas apenas como parte do custo da mercadoria, então seu valor deve ser considerado em todos os aspectos como receita do negócio, pois integraria o custo do produto (ou seja, com a incidência de IR, PIS e COFINS, entre outros, o que não é o caso da tese acima mencionada).

Assim, da análise do tipo de infracção em causa, verifica-se que está sujeito ao imposto o contribuinte (sujeito activo da infracção em causa - empresário) que não pagar o montante do imposto à Fazenda Pública no prazo legal ou as contribuições previdenciárias cobradas por terceiros ou faturadas (cuja carga tributária tenha sido repassada ao consumidor final), na forma do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Ao enfrentar a tese defensiva de que o entendimento adotado pelo STJ afronta o princípio da legalidade por ter criado figura típica, o MP/SC, não há que se falar na criação de novo tipo penal, pois, o julgado em esboço tão-somente corroborou a ideia extraída do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, dando interpretação à lei pré-existente.

Quanto ao argumento defensivo de que a única interpretação possível ao art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 hábil a compatibilizar tal ato com a garantia constitucional de vedação à prisão civil por dívida (art. 5º, LXVII, da CRFB/88) seria a necessidade

¹⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Tema 69 da Repercussão Geral**. Tribunal Pleno. Relatora: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data da Repercussão Geral: 09/09/2021. Publicado no Diário da Justiça em: 17 de setembro de 2021.

de confluência de fraude, omissão ou falsidade de informações às condutas imputadas aos contribuintes respectivos, ou, ao menos, o descumprimento de alguma obrigação tributária acessória. Vide julgamento do ARE 999.425 RG/SC pelo STF.

No julgamento do referido Recurso Extraordinário com Agravo, argumenta o MP/SC, que ficou sedimentada a tese de constitucionalidade do crime previsto pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, ou seja, não haveria incompatibilidade com a vedação à prisão por dívida. Além do mais, salientou que, no caso sobredito, entendeu-se que o não recolhimento do ICMS cobrado do consumidor final e não repassado ao Fisco se amolda ao preceito primário descrito no referido tipo penal e que essa conduta não configura mero inadimplemento.

Por tais razões, o MP/SC pugnou, ao final, pelo desprovimento do recurso interposto pelos pacientes.

6.3 VOTO DO RELATOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

Em seu voto-relator, o Ministro Luís Roberto Barroso sintetizou a matéria abordada como a discussão se o comerciante que cobra, em seu preço, o ICMS do consumidor final - o contribuinte de fato - e depois não o repassa à Fazenda, deve ser considerado crime de apropriação indébita tributária ou se isso deve ser considerado mero inadimplemento fiscal.

Adiantando o entendimento de que o contribuinte, ainda que escrete e declare os valores de ICMS devidos, não os recolha, incorre no tipo penal tipificado pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, lastreando tal entendimento em quatro fundamentos principais, quais sejam:

Primeiro Fundamento do voto. Baseia-se em uma interpretação semântica e sistemática do tipo penal, na qual os elementos do tipo penal, interpretados não só a partir de seu sentido literal, mas também em conjunto com outras normas penais e tributárias conduzem à conclusão de que o não recolhimento do ICMS repassado ao adquirente de mercadorias ou tomador de serviços enseja aplicação da sanção prevista pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Ainda que os defendentes se acostam a ideia de que consumidor final seria mero contribuinte de fato do imposto, de modo que, juridicamente, o sujeito passivo do ICMS será sempre o comerciante, tanto que a jurisprudência reconhece a

irrelevância jurídica da transferência do encargo econômico do tributo, por exemplo, ao negar ao contribuinte de fato legitimidade ativa para pleitear a restituição do imposto¹⁴¹ e ao rechaçar a imunidade tributária nos casos em que a entidade imune é mera contribuinte de fato¹⁴².

O Relator ressaltou que o tipo penal não contraria essa compreensão jurisprudencial. Pelo contrário, o tipo penal reconhece que a obrigação jurídico-tributária recai sobre o comerciante, tanto assim que o delito somente pode ser cometido “na qualidade de sujeito passivo de obrigação”.

O sujeito passivo é o devedor do tributo, mas, isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: (i) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real¹⁴³; (ii) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS.¹⁴⁴

A referida situação não estaria equiparada a mero inadimplemento tributário, despontando a maior reprovabilidade não da prática de fraude (presente na sonegação fiscal, por exemplo), mas porque o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever (legal) de recolher o tributo.

Portanto, considerando que, conforme assente na jurisprudência do STF, o valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, apenas tendo “transitado temporariamente” em sua contabilidade, resta configurada a apropriação indébita tributária.

Segundo fundamento do voto. Neste ponto, absolveu-se o fundamento utilizado pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina de que o Projeto de Lei nº 4.788/1990 apresentava inciso próprio a criminalizar o não recolhimento aos cofres públicos de tributo recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrados na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado. Ressalte-se, ainda, a referência ao art. 3º da Medida Provisória nº156 de 1990 que reproduzia o referido dispositivo.¹⁴⁵

¹⁴¹ Vide STJ, REsp 903394/AL, Rel. Min. Luiz Fux

¹⁴² Vide STF, RE 608872, Rel. Min. Dias Toffoli

¹⁴³ Vide Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12, § 4º

¹⁴⁴ Vide RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017

¹⁴⁵ Em que pese a previsão claramente inconstitucional de tipificação penal por intermédio de medidas provisórias que culminou na revogação da referida pela MP nº 175 de 1990.

Assim, a interpretação histórica realizada pelo relator conduziu à conclusão de que a redação do dispositivo legal que acabou prevalecendo é tão somente a reunião (que agora se pode apontar problemática) dos mencionados incisos IV e V do Projeto de Lei nº 4.788/1990 em um único dispositivo, utilizando-se das expressões “descontado” e “cobrado” para se referir, respectivamente, as hipóteses de não recolhimento de tributos retidos na fonte e não recolhimento de tributos transferidos economicamente na cadeia produtiva.

Realizou, ainda, um exercício de direito comparado com experiências do direito português, italiano e norte-americano (especificamente, do estado de Nova Iorque).

Terceiro fundamento. norteou-se, ainda, em uma interpretação teleológica e consequencialista, assumindo que os crimes tributários são um mal social grave, e que a queda na arrecadação proveniente da sonegação ou do inadimplemento intencional e reiterado gera um cenário de caos social, além de afetar a livre concorrência, pois, empresas que, sistematicamente, deixam de recolher o ICMS colocam-se, ilicitamente, em uma situação de enorme vantagem competitiva em relação a seus concorrentes.

A fim de comprovar à lesividade concorrencial, o Ministro Relator afirmou que a existência de alguns julgados do STJ reconhecendo a atipicidade da apropriação de ICMS fez com que diversos contribuintes passassem a declarar corretamente tais valores e não recolher os tributos respectivos, contando com a impunidade”, o que fez saltar o número de comunicações de crime de apropriação de ICMS de aproximadamente 1.000 para quase 4.500.

Exemplificadamente, em Santa Catarina, onde o Tribunal de Justiça local reconhece a tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS declarado desde 1996, a inadimplência oficial do tributo é de aproximadamente 4,52%, enquanto no Rio Grande do Sul – estado vizinho cujo Tribunal de Justiça entende pela atipicidade da sobredita conduta – a inadimplência oficial beira 8,21%, conforme dados apostados no respectivo voto.

Ao analisar as possíveis consequências aos comerciantes, o Ministro Barroso concluiu que tais consequências não seriam especialmente gravosas, pois, seria *“virtualmente impossível que alguém seja efetivamente preso em razão de condenação pela prática do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Dada a baixa pena cominada para o crime – de seis meses a dois anos”*.

Tais argumentos garantiriam a proteção da ordem tributária evitando consequências desastrosas para a livre concorrência, para tanto, buscando-se no texto legal o amparo necessário para ampliar tal proteção garantindo a menor implicação negativa possível.

Quarto fundamento. Por fim, pontuou que, o que distingue a conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 da mera inadimplência é a circunstância de o sujeito passivo da obrigação tributária se apropriar de um valor que não lhe pertence. Para tal diferenciação, é necessário que a conduta lesione de modo significativo o bem jurídico protegido, impondo-se, nesse sentido, uma interpretação restritiva do tipo.

Assim, nem todo devedor de ICMS cometerá crime, pois, não haverá crime nos casos em que o comerciante, excepcionalmente, não puder pagar o tributo em um ou outro mês. A situação será diversa em relação aos devedores contumazes, que utilizam os valores do tributo para financiar suas atividades empresariais.

Nesse sentido, destaca-se como aspecto diferencial do julgado a necessidade de comprovação da contumácia da dívida pelo contribuinte, a fim de comprovar-se verdadeiro modelo comercial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto.

Reafirmou, ainda, a necessidade de demonstração do dolo, posto que o delito não admite a modalidade culposa, dado que a conduta típica implica a apropriação de valores alheios, o elemento subjetivo assume a forma do dolo da apropriação, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço.

Assim, formou-se maioria para negar-se provimento ao recurso interposto e firmar a seguinte tese: *“O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.*

6.4 VOTO VOGAL DO MINISTRO GILMAR MENDES

Abrindo a divergência posta em julgamento, o Ministro Gilmar Mendes expôs em seu voto em dois pontos principais, sendo o primeiro elemento subjetivo especial

do tipo penal previsto pelo art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, e o segundo atinente aos elementos normativos do tipo penal respectivo.

Quanto ao primeiro argumento divergente do relator suscitado pelo Ministro Gilmar Mendes, destaque-se que se baseia na noção de dolo específico do agente incriminado em apropriar-se dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não os recolher.

Nessa linha de raciocínio, o dolo, com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não os recolher, deve, imperiosamente, ser levado em conta.

No caso em tela, o tipo objetivo se caracterizaria pelo não recolhimento do tributo devido, e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores que se manifesta pela ausência de sua devida declaração. Ou seja, no caso vertente, não haveria uma clara delimitação do liame subjetivo entre autor e fato, o que desemboca em verdadeira criminalização por mero inadimplemento de dívida fiscal.

Pontuou, ainda, que a comparação com a apropriação indébita tributária constituiu verdadeira *analogia in malam partem*, vedada em nosso ordenamento jurídico, justamente porque os recorrentes não se apropriaram de um valor pertencente a terceiro, não havendo a presença do elemento da quebra de confiança depositada no substituto tributário que justifica o ilícito penal como modalidade de fraude.

Concluiu que, em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, a intervenção criminal só se justifica caso haja alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal.

Quanto ao segundo argumento sustentado pelo voto-vogal, o respectivo Ministro sustentou que além da apontada ausência do elemento subjetivo especial do injusto (fraude) e feitas as ponderações pertinentes sobre as questões criminológicas e político-criminais que envolvem o caso, fez-se necessária a análise dos elementos normativos do tipo penal em comento, aplicados no caso de não recolhimento declarado de ICMS, quais sejam, “*descontado*” e “*cobrado*”.

Assim, rememorando o voto da Ministra Maria Tereza de Assis Moura no HC nº 399.109/SC (que originou o respectivo recurso), sustentou que os elementos

normativos do tipo não se amoldam ao caso em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.

Realizando uma diferenciação entre repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídica tributária.

Ressaltou que o ICMS não funciona como imposto retido, ou seja, não há recolhimento automático com a ocorrência da operação comercial, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao seu caixa, ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado, depois de considerada a compensação de eventuais créditos. Sendo que, o referido caráter indireto do ICMS também impede que se afaste tal imposto de ingressar no patrimônio do comerciante como se “receita” fosse.

Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual.

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

Após prolação do voto, tal posicionamento foi seguido pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio de Mello, ausente o Ministro Celso de Melo, sendo este posicionamento derrotado por maioria.

6.6 ARREIMATE DA SEÇÃO

Visto tais pontos, há de se afirmar que os debates travados perante o Supremo Tribunal Federal aprofundaram a matéria discutida, mantendo a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, mas, aprimorando-a para constar a necessidade de demonstração da contumácia da dívida do contribuinte a ensejar a criminalização da conduta pretendida.

De outra banda, percebe-se que ao centrar as discussões sobre precedentes firmados pela própria Corte Constitucional em casos análogos – tanto quando se julgou a constitucionalidade dos delitos estampados pelo art. 2º da Lei nº 8.137/1990, quanto na oportunidade a qual julgou-se a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS – buscou-se tencionar os argumentos trazidos à lume para fundamentar a decisão posta.

Portanto, podemos sintetizar o julgamento a partir da seguinte lógica: O contribuinte converte os custos do ICMS no preço do produto para que o consumidor final arque com o pagamento do imposto. O dinheiro do erário público, portanto, só passa pelas contas do comerciante. Caso não haja transferência e o contribuinte comprove a fraude ao não pagar o valor devido, sua conduta estará amoldada ao disposto pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, ainda que o ICMS tenha sido corretamente declarado.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o resultado adverso do julgamento pela Terceira Seção do STJ, a defesa dos pacientes manejou Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC perante o STF, de relatoria do ministro Luís Roberto Barroso.

O julgamento perante o STF resultou na aprovação do voto do relator que seguiu a mesma linha do proposto pelo STJ. O julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* mencionado culminou no firmamento de uma tese pela Suprema Corte, que apenas acrescentou uma condicionante à tipificação, qual seja a necessidade de que os inadimplementos observados sejam reiterados, cuja contumácia foi fixada em 03 (três) períodos.

Apesar da tese firmada pelo TJ/SC ter sido posteriormente confirmada pela maioria dos ministros componentes da Terceira Seção do STJ, posicionamento mantido também pelo pleno do STF, entendemos que os fundamentos que sustentam a hipótese de tipificação do inadimplemento de ICMS como apropriação indébita tributária são insuficientes para tal criminalização.

O voto da Min. Maria Thereza de Assis Moura pontua bem a questão, ao afirmar que a controvérsia suscitada consiste justamente no enquadramento da conduta com as ações próprias do delito de apropriação indébita, ou seja, para a regular tipificação do caso no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, faz-se mister que o sujeito ativo delitivo se aproprie de valores de terceiros. Em se tratando de apropriação indébita, especificamente, exige-se que o agente se aproprie de dinheiro destinado ao pagamento de tributo.

Ora, não condiz com a melhor interpretação dos fatos o simples argumento de que devido o tributo em comento compor a precificação das mercadorias ou serviços comercializados, há a “cobrança” do imposto pelo comerciante ao consumidor final, logo, o não recolhimento do imposto importaria em apropriação indébita tributária, em razão do tributo compor a precificação do produto.

Nesse sentido, assevera Kiyoshi Harada,¹⁴⁶ que funcionou no RHC 163.333/SC na condição de *Amicus Curie* indicado pela Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FECOMERCIO-SP):

¹⁴⁶ HARADA, 2019.

Isso só é possível relação a tributos diretos, sendo absolutamente impossível juridicamente em relação a impostos indiretos, como o ICMS, porque o valor desse imposto está embutido no preço da mercadoria juntamente com outras despesas, como as concernentes a salários dos empregados, aluguéis, matérias primas, além da margem de lucro que entram na composição da política de preços. Por isso, nos tributos indiretos o valor do imposto representa um custo, integrando o preço que é uno e indivisível, pertencendo unicamente ao comerciante e a mais ninguém, muito menos ao fisco que não é sócio na exploração da atividade econômica.

Nesse sentido, podemos realizar exercício interpretativo semelhante ao feito pelo ministro Luís Roberto Barroso ao buscar no Direito Comparado exemplos de países que punem o não recolhimento de impostos semelhantes ao ICMS. Assim, realizaríamos tal interpretação para destacar que o Sistema Tributário brasileiro adota claramente a tese de incorporação dos impostos indiretos aos preços das mercadorias, sem que isso represente hipótese de substituição tributária.

Só há separação entre preço do produto e valor cobrado a título de imposto nos países que adotam o denominado “sistema de tributação por fora”, a exemplo de EUA e Japão, nos quais é gerada uma guia própria de recolhimento de tributo no mesmo instante em que a compra é processada, fazendo com que o imposto seja devidamente destacado do produto. Assim, nesses países há maior combate à sonegação fiscal e transparência quanto à arrecadação, enquanto no Brasil o único recurso conferido aos consumidores é a possibilidade de conferir os montantes pagos a título de tributos no final das notas fiscais, informação meramente educativa.

Logo, torna-se insustentável a defesa de confusão entre consumidor (que paga o preço total da mercadoria) e contribuinte (sujeito passivo tributário). A relação tributária referente à cobrança do ICMS se dá exclusivamente entre Fisco estadual e o comercializador de bens ou serviços.

Ressaltando que as interpretações realizadas pela Terceira Turma do STJ e ratificadas pelo Plenário do STF importam em alargamento de institutos do Direito Tributário para possibilitar a criminalização da referida conduta, isto nos faz questionar qual a real motivação dos ministros em criminalizar o não recolhimento do ICMS próprio devidamente declarado, ou seja, o mero inadimplemento fiscal.

A única hipótese que vislumbramos é a vontade dos julgadores em auxiliarem a atividade arrecadatória do Estado, posto que a criminalização da referida conduta tende a aumentar o receio dos empresários em não pagarem o imposto, devido à

possibilidade de prisão. Essa intenção ficou estampada em alguns trechos dos julgamentos, a exemplo do Voto-Relator do Ministro Rogério Schietti¹⁴⁷:

Não obstante as profundas discussões sócios-filosóficas acerca das premissas reais, nas quais se alicerça e se justifica o discurso oficial da política criminal voltada para a proteção penal de bens ligados à ordem tributária, não há como deixar de reconhecer **a magnitude dos impactos que a criminalidade causa quando atinge esse setor**, notadamente pelas consequências indiretas, as quais implicam, dentre outras, **o aumento das desigualdades sociais**.

No mesmo sentido, podemos mencionar o seguinte trecho da ementa do julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334/SC¹⁴⁸:

4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. **Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência.** Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. (Grifo nosso)

Ainda que seja louvável a tentativa de reduzir a inadimplência fiscal, o Direito Penal não é a melhor ferramenta para resolução de tal problema. Inclusive, por se tratar de prisão civil por dívida, tendo em vista que o mero inadimplemento não é crime, é apenas descumprimento de obrigação tributária, e, como sabemos, a prisão civil por dívida é incompatível com a atual ordem constitucional brasileira, por ferir o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos (Decreto nº 592/1992)¹⁴⁹, e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Decreto nº 678/1992), conforme citações respectivas:

Art. 11. Ninguém poderá ser preso apenas por não poder cumprir com uma obrigação contratual.
(Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, recepcionado pelo Decreto nº 592/1992)

¹⁴⁷ BRASIL, 2018b.

¹⁴⁸ STF – RHC 163.334/SC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de Julgamento: 12/12/2019a.

¹⁴⁹ PACTO INTERNACIONAL DE DIREITOS CIVIS E POLÍTICOS. Recepcionado pelo Decreto nº 592/1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm. Acesso em: 24 nov. 2020.

Art. 7.7. Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.¹⁵⁰

Em artigo já citado, Kiyoshi Harada¹⁵¹ explicita a inocuidade da criminalização da conduta, objeto de nosso estudo para a redução da inadimplência fiscal, posto que tal fato se dá, majoritariamente, em razão de uma tributação injusta e desproporcional, e que não respeita a capacidade contributiva dos contribuintes por tributar de forma mais leve os grandes produtores de riquezas, fazendo com que seja necessário aumentar o peso aos demais contribuintes:

[...] em geral, para aliviar a carga tributária de uma minoria de contribuintes favorecidos por uma gama de fantásticos incentivos fiscais de toda sorte, alguns deles ostensivamente dirigidos, porque frutos de encomendas políticas, mediante uso de expedientes que descabem, às vezes, para a *prática de delitos*. Por conta desses incentivos, perde-se a arrecadação de cerca de 270 bilhões anuais, *estupidamente* imputados a contribuintes não contemplados com os benefícios fiscais.

Além disso, outra justificativa apontada inicialmente no voto do ministro-relator Rogério Schietti Cruz, e reprisado no voto do ministro Roberto Barroso (Relator do RHC 163.334/SC no âmbito do STF), é a de que originalmente o Projeto de Lei nº 4.788/1990 previa em seu art. 3º os incisos IV e V, de forma clara e direta, a tipificação do não recolhimento do imposto devido nos sessenta dias subsequentes ao vencimento da obrigação tributária.

Ambos os ministros relatores, e demais julgadores que os acompanharam na respectiva Corte, entenderam que a tipificação inicial da conduta em comento no Projeto de Lei representaria a *mens legis* do legislador original. Entretanto, tal argumento também não merece prosperar, visto que se o Poder Legislativo (constitucionalmente incumbido da função precípua de legislar) entendeu que a redação do art. 3º, do mencionado PL nº 4.788/1990, não deveria ser reprisada no texto final do projeto, que resultou na Lei nº 8.137/1990, representando a positivação da vontade dos legisladores em não criminalizar tal conduta.

Não é razoável, nem tampouco lógico, admitirmos que o simples fato de uma conduta ser tipificada no Projeto de Lei representa mais o *animus* legislativo, do que

¹⁵⁰ CONVENÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS HUMANOS – Pacto de San José da Costa Rica, recepcionado pelo Decreto nº 678/1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 24 nov. 2020.

¹⁵¹ HARADA, 2019.

a exclusão de tal tipificação do texto final. Esse sim, traduz a intenção do legislador em não criminalizar a conduta em apreço.

Ainda merece destaque a inserção realizada pelo voto do ministro Barroso, no RHC 163.334/SC, da necessidade de comprovação do dolo (intenção de não pagar o imposto) para caracterização do delito. Tal destaque passou a compor a tese firmada no respectivo julgado¹⁵²: “O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.”

Ora, tal requisito estampa mais uma contradição do próprio julgamento, uma vez que se o contribuinte declara corretamente o que apurou, o montante devido, por óbvio não atua com dolo. A ação dolosa constitui a sonegação, onde deliberadamente o agente suprime imposto devido através de meios fraudulentos.

O resultado pretendido pelo STF e pelo STJ pode não ser alcançado, e desencadear um efeito contrário, estimulando mais contribuintes a praticarem sonegação total ou parcial de tributos, especialmente aqueles que se encontram em difícil situação econômica, e com a capacidade contributiva extremamente reduzida, pois, não possuem mais custos a serem cortados, nem capital de giro suficiente para arcar com as despesas, ocasionando a necessidade de sonegação para garantir a sobrevivência da empresa.

Além do mais, caso a postura adotada pelas respectivas Cortes fosse contrária, privilegiando os contribuintes que, apesar de inadimplentes, realizam as declarações fazendárias devidas, estimular-se-ia a desburocratização do sistema tributário nacional, tendo em vista que o tributo declarado pelo contribuinte não pode ser posteriormente contestado por ele em juízo, podendo ser inscrito em dívida ativa de imediato, com consequente início da execução fiscal correspondente, de natureza cível, e não criminal.

Assim, concluímos o presente trabalho com a ideia de que a solução para a inadimplência fiscal não passa pela criminalização da dívida. Tampouco acreditamos que tal tipificação do não recolhimento de ICMS devidos em operações próprias seja possível, pelo contrário, filiamo-nos à corrente que rechaça tal hipótese pelo carecimento de tipificação expressa na legislação criminal, reafirmando que “a política criminal tributária que deve observar e fazer cumprir é aquela positivada pelo

¹⁵² BRASIL, 2019a.

Órgão Legislativo, quer queiram ou não os ilustres integrantes do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição”.¹⁵³

A criminalização abordada no respectivo trabalho é resultante unicamente de uma vontade exarada pela Cortes Jurisdicionais, que apesar de serem os mais altos tribunais nacionais (STF e STJ), não têm o condão de tipificar condutas como crimes. Tal tarefa é de competência privativa da União, conforme art. 22, I, da CRFB/88; assim, a competência para legislar matéria penal recairá sobre o Congresso Nacional, cabendo ao STF a guarda precípua da Constituição, e ao STJ a uniformização da interpretação da lei federal. Inclusive, o Direito Penal exige que para a existência de crime haja previsão em lei penal anterior.

¹⁵³ HARADA, Kyioshi. **Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS**. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/318043/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms>. Acesso em: fev. 2023.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2. ed. Lanham, New York, Toronto, Plymouth: Madison, 1999.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota (org.). **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: Secretaria de Fazenda do Estado do Ceará, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 18. tir. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848/1940**, Código Penal Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172/1966**, Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 05 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.137/1990a**, Lei de crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 05 out. 2020.

BRASIL. PGR – Procuradoria-Geral da República. **Parecer Ministerial nº 00321013/2017/DF**. Brasília: Procuradoria-Geral da República, 22 jun. 2017. Petição Eletrônica juntada ao Habeas Corpus (HC) nº 399.109-SC (2017/0106798-0) em 27/06/2017a.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.788/1990b**. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>. Acesso em: 24 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **ADI: 551 RJ**, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 24/10/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14/02/2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 17 de junho de 1998. Publicado no Diário da Justiça em: 24 de novembro de 2006, ementário nº 2257-1.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental nº 999.425/SC**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Processo eletrônico – REPERCUSSÃO GERAL. julgado em: 02 de março de 2017, Publicado em: 16 de março de 2017b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HABEAS CORPUS nº 96092/SP**. Primeira Turma. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Data de Julgamento: 02 de junho de 2009. Data de Publicação no DJe: 01 de julho de 2009a.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Cautelar n.º 1.657/RJ**. Tribunal Pleno. Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 27/06/2007. Publicado no Diário da Justiça em: 30 de agosto de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) nº 163.334 SC**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de Julgamento: 12 de dezembro de 2019. Data de publicação: DJ nº 280 do dia 17 de dezembro de 2019a.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus (RHC) nº 147.375**. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de julgamento: 07 de novembro de 2017c.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Aprovada na Sessão Plenária de 02 de dezembro de 2009. Publicada no DJe em 11 de dezembro de 2009b:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 201 da Repercussão Geral**. Tribunal Pleno. Relator: Min. EDSON FACHIN, Data da Repercussão Geral: 18/09/2009. Publicado no Diário da Justiça em: 22 de fevereiro de 2018a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 69 da Repercussão Geral**. Tribunal Pleno. Relatora: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data da Repercussão Geral: 09/09/2021. Publicado no Diário da Justiça em: 17 de setembro de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp: 1400958/SP – 2013/0296243-3**, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 05/08/2014, T6 – SEXTA TURMA, Data de Publicação no DJe: 19/08/2014.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.138.189 – GO**. Quinta Turma. Relator: Ministro Jorge Mussi. Data de Julgamento: 12 de dezembro de 2017. Data de publicação no DJe: 19 de dezembro de 2017d.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.625.149 – DF**. Quinta Turma. Relator: Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data de Julgamento: 28 de abril de 2020. Data de Publicação no DJe: 04 de maio de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC**. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018b.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca.** Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018c.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto-Relator do Ministro Rogério Schietti Cruz.** Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018d.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Voto-Vogal da Ministra Maria Thereza de Assis Moura.** Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018e.

BRASIL. TJ/SC. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **APR: 0900206-88.2015.8.24.0011**, Relator: Desembargador Antônio Zoldan da Veiga, Quinta Câmara Criminal. Data de Julgamento: 26/09/2019b.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Criminal nº 3.892/SE** (2003.85.00.004323-5). Primeira Turma. Relator: Desembargador Federal Élio Wanderley de Siqueira Filho (Substituto), Data de Julgamento: 07 de abril de 2005. Data de Publicação no Diário da Justiça: 16 de junho de 2005.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal – Parte Geral.** Rio de Janeiro: Forense, 1978. t. I.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo.** 27. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2013. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CHERNOW, Ron. **Alexander Hamilton.** Tradução: Donaldson M. Garschagen; Renata Guerra. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

CONVENÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS HUMANOS. Pacto de San José da Costa Rica, recepcionado pelo Decreto nº 678/1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 24 nov. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário Nacional. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

COUTINHO NETO, Francisco Leocádio Ribeiro. **A incidência da norma sancionatória:** Estudo sobre a incidência das Normas Sancionatórias Tributárias e das Normas Penais Tributárias. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.
DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO, 1789. Universidade de São Paulo: Biblioteca Virtual de Direitos Humanos, 2015. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmninnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf>.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

ESTELLITA, Heloisa. Inadimplência tributária e crime. **Valor Econômico**, 29 ago. 2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5781237/inadimplencia-tributaria-e-crime>.

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

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

GASPAR, Tarcísio de Souza. Derrama, boatos e historiografia: o problema da revolta popular na Inconfidência Mineira. **Topoi**, v. 11, n. 21, p. 51-73, jul./dez. 2010.

HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. **Os artigos federalistas, 1787–1788**: edição integral. Tradução: Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

HARADA, Kyioshi. **Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS**. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/318043/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms>. Acesso em: fev. 2023.

HAYEK, Friederich August von. **The constitution of liberty**: the definitive edition. Edited by Ronald Hamowy. Chicago: The University of Chicago Press, 2011.

HIBBERT, Christopher. George III: A personal history. 1. ed. Nova Iorque: Basic Books, 2000. In: CHERNOW, Ron. **Alexander Hamilton**. Tradução: Donaldson M. Garschagen; Renata Guerra. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 27. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 5. ed. Barueri/SP: Atlas, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 1998.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MERÉJE, João Rodrigues. **A legítima defesa**. São Paulo: Editora EDIGRAF Ltda., 1957.

MIRANDA, Lin-Manuel. **You'll be back**. New York: Atlantic Records. 2015. (Duração: 3:28).

MOREIRA, João Paulo Aguiar. **Tributação e Direitos Fundamentais**: As origens tributárias dos direitos fundamentais na Revolução Americana. 2017. Trabalho de

conclusão de curso (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, 2017.

MOUZALAS, Rinaldo. **Autotutela pelo particular no direito privado brasileiro**. 2023. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, 2023.

NAHUM, Marco Antonio R. **Inexigibilidade de conduta diversa** – Causa supralegal – Excludente de culpabilidade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

OLIVEIRA, Inácio Augusto Teixeira Maia de; MARQUES, José Lucas de Oliveira. Extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal: a instrumentalização do direito penal como ferramenta para aumento da arrecadação tributária. *In*: CARVALHO, Ivan Lira de; CORDEIRO, Maria Eugênia Batista (org.). **Elementos de Direito Penal Econômico**. 1. ed. Natal/RN: Polimatia, 2022.

PACTO INTERNACIONAL DE DIREITOS CIVIS E POLÍTICOS. Recepcionado pelo Decreto nº 592/1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm. Acesso em: 24 nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PEREIRA, José Matias. **Tributação e cidadania**. Brasília/DF: Correio Braziliense, 1º mar. 2004.

PIKKETY, Thomas. **É possível salvar a Europa?**: Crônicas 2004 – 2011. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PRADO, Luís Régis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

SANTOS, Joaquim Felício dos. **Memórias do Districto Diamantino da Comarca do Serro Frio** (Província de Minas Geraes). 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Castilho, 1924.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SILVA, José Norberto de Souza. **História da Conjuração Mineira**. Rio de Janeiro: B. L. Garnier, Livreiro-Editor do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, 1873. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/518752>. Acesso em: 23 fev. 2023.

SORTO, Fredys Orlando. O federalista e a constituição dos Estados Unidos. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 82, p. 134-158, jan. 1996.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.