

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO – UNDB  
CURSO DE DIREITO

**YASMIN STEHFANY LIMA GUIMARÃES**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA PRISÃO DO DEVEDOR DE ICMS  
DECLARADO E NÃO RECOLHIDO:** análise dos reflexos jurídicos com a fixação da tese  
no RHC 163.334/SC à luz do garantismo sancionador do Direito Tributário.

São Luís

2022

**YASMIN STEFANY LIMA GUIMARÃES**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA PRISÃO DO DEVEDOR DE ICMS  
DECLARADO E NÃO RECOLHIDO: análise dos reflexos jurídicos com a fixação da tese  
no RHC 163.334/SC à luz do garantismo sancionador do Direito Tributário.**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em  
Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino  
Superior Dom Bosco como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Rafael Moreira Lima Suaia

São Luís

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Centro Universitário – UNDB / Biblioteca

Guimarães, Yasmin Sthefany Lima

A (in)constitucionalidade da prisão do devedor de icms declarado e não recolhido: análise dos reflexos jurídicos com a fixação da tese no RHC 163.334/SC à luz do garantismo sancionador do Direito Tributário. / Yasmin Sthefany Lima Guimarães. \_\_ São Luís, 2022. 71 f.

Orientador: Prof. Me. Rafael Moreira Lima Sauaia.

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2022.

1. Criminalização. 2. ICMS declarado. 3. Direitos fundamentais. 4. Garantismo sancionador. I. Título.

CDU 340.1:336.2

**YASMIN STHEFANY LIMA GUIMARÃES**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA PRISÃO DO DEVEDOR DE ICMS  
DECLARADO E NÃO RECOLHIDO: análise dos reflexos jurídicos com a fixação da tese  
no RHC 163.334/SC à luz do garantismo sancionador do Direito Tributário**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em  
Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino  
Superior Dom Bosco como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em 12 / 12 / 2022

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Me. Rafael Moreira Lima Sauaia (Orientador)**  
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco

---

**Prof<sup>ª</sup>. Ma. Ana Carla de Melo Almeida (Examinador 1)**  
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco

---

**Prof. Me. Jorge Alberto Mendes Serejo (Examiador 2)**  
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco

À minha mãe e minha avó, grandes  
incentivadoras do sonho que se concretiza aqui,  
às quais tem toda minha imensa gratidão.

## AGRADECIMENTOS

A meu ver, gratidão é um dos sentimentos mais genuínos que alguém pode sentir, pois quando aprendemos a ser gratos, nos tornamos completos. Uma das maiores virtudes que temos é aprender a dar valor ao que temos, e às pequenas conquistas que alcançamos. Por esse motivo, é difícil encontrar as palavras certas para exprimir a gratidão que temos ao processo e às pessoas que estiveram conosco nessa caminhada.

De antemão, minha eterna gratidão à Deus, pois ele serviu de alicerce para que eu continuasse me mantendo forte e não desistisse, pois apesar de várias vezes estar esgotada, desistir nunca foi uma opção para mim. Foram 5 anos de graduação, e mais precisamente uma vida inteira me levou até ao dia da conclusão de um ciclo, e o início de várias batalhas profissionais. Graças a Ele, e com muito esforço por parte da minha mãe, consegui realizar um sonho. Obrigada, meu Pai.

À minha mãe, Ellen Lima, dedico o meu amor e minha mais genuína gratidão, pois a perseverança que tenho, vem de seu exemplo de garra, educação e princípios. Por todo seu esforço, em me criar sozinha, e sempre priorizar meu bem estar e ensino, que muitas vezes abdicou da sua vida e lazer, para proporcionar sempre o melhor para mim. Muito obrigada, mãe, tudo isso não teria sentido sem o seu apoio.

Não tenho como deixar de agradecer minha avó, seu segundo exemplo de pessoa depois da minha mãe. Uma mulher forte e guerreira, com um coração generoso, e com sua forma peculiar de dizer que ama, ao fazer tudo que está a seu alcance, e até o que não está para proporcionar a felicidade daqueles que ama. Todo meu esforço também é por você, e será assim para sempre.

Meus agradecimentos também são para minha tia Alessandra Lima, e a minha madrinha Milena Saulnier, por sempre depositarem suas expectativas em mim e apostarem na pessoa que eu me tornaria. Esse trabalho também é em nome de vocês como ato de gratidão por toda a confiança depositada em mim.

Ao meu grande amor e companheiro, Roberto Vinícios Junior, que literalmente faz jus ao termo companheiro. Obrigada por me aguentar e segurar minha mão todas as vezes que eu estava cansada e sem forças para continuar, você sempre foi e sempre será significado de paz, alívio e conforto para mim. É certo que nada disso se concretizaria sem teu amparo, tens minha eterna gratidão.

Em ato contínuo, jamais poderia deixar de agradecer a família Araújo Santos, por ter me recebido, me acolhido e amparado como se já me conhecessem de toda a vida. Muito

obrigada pelo zelo, carinho e cuidado, são pessoas extraordinárias que gostaria de levar por toda minha vida, e sem a menor dúvida, posso chamá-los de família. Muito obrigada por reviver esse sentimento em mim.

Sou grata também pelo apoio das minhas amigas de longas datas, Ana Beatriz Melo que acompanhou todo meu crescimento e construção desde criança, à Lara Rodrigues e Louise Zamagna, a qual eu tive o prazer de conhecer no IFMA e saborear essa amizade até então, pois sempre estiveram comigo, e à Maria Júlia Nogueira, uma amizade antiga que chegou de forma despreziosa e ocupou lugares inimagináveis, obrigada por todo apoio e carinho.

Toda essa caminhada seria bem mais tortuosa se eu não estivesse na presença dos meus queridíssimos amigos e companheiros de perrengues acadêmicos: João Gabriel Soares, Ricardo Jorge Diniz, Thais Honorato, Fernando Luís Costa e Guilherme Soares, muito obrigada por tornar meus dias na graduação bem mais leves e animados, bem como compartilhar o peso da vida acadêmica comigo. Esse é só começo da nossa história, e eu espero acompanhar de perto o sucesso de todos vocês. O meu mais sincero muito obrigada, e que contem comigo nessa nova jornada. Estamos e estaremos sempre juntos.

Gratidão à todos os professores, e aos que se tornaram amigos, em especial Aline Froes, Diego Menezes, Maíra Castro, Ana Carla Melo e principalmente, ao meu querido professor e orientador Rafael Sauaia, não só pela honra de ser sua orientanda e construir à ferro e fogo a presente monografia, mas por ter depositado e refletido em nós, alunos, todo seu esmero pelo Direito Penal e Processo Penal. Sou e sempre serei grande admiradora do seu trabalho como advogado e em sala de aula. Muito Obrigada.

Por último, aos meus colegas de classe, agradeço e parablenizo aos que conseguiram chegar até aqui. Almejo conquistas e sucesso na vida de todos. Encerro a graduação levando boas conexões durante esses 5 anos de curso. Muito obrigada e boa sorte a todos.

“O mundo não se divide em pessoas boas e más. Todos temos luz e trevas dentro de nós. O que importa é o lado o qual decidimos agir. Isso é o que realmente somos.”

J. K. Rowling

## RESUMO

O propósito da presente pesquisa acadêmica é entender se há ou não constitucionalidade na prisão do devedor de ICMS pelo não recolhimento do tributo declarado. Através do método hipotético-dedutivo, o objeto da pesquisa é analisar os aspectos constitucionais, penais e tributário da prática do delito de apropriação indébita tributária dos valores a título de ICMS, sendo analisado pela perspectiva da teoria do garantismo sancionador. A pesquisa é explicativa, uma vez que, através da análise documental de livros doutrinários, artigos científicos e jurisprudência dos tribunais pátrios, foca em entender os aspectos tributários e econômicos do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, bem como as particularidades do crime de apropriação indébita tributária, para então entender a interpretação equivocada que levou o Supremo Tribunal Federal a fixar a tese que legitimou a prisão por dívida de ICMS. Após toda uma exposição de motivos pertinentes à lei e na doutrina, compreendemos que a tese fixada no RHC 163.334/ SC do Supremo Tribunal Federal necessita ser superada pois representa afronta clara a garantias e preceitos constitucionais ao declarar que o mero inadimplemento do tributo, resulta na criminalização do contribuinte de ICMS. Logo, face à importância dos precedentes no direito brasileiro, é primordial que o Tribunal revise a decisão, tendo em vista que esta carrega teor inconstitucional pois a Constituição Federal veda prisão por dívida, e é gerada toda uma insegurança jurídica porque o Estado acaba se utilizando do peso da punibilidade do Direito penal como instrumento de arrecadação de tributos, desrespeitando direitos e princípios basilares do Direito Penal e Tributário.

**Palavras-chave:** Criminalização. ICMS declarado. Direitos fundamentais. Garantismo Sancionador.

## **ABSTRACT**

The purpose of this academic research is to understand whether or not there is constitutionality in the imprisonment of the ICMS debtor for non-payment of the declared tax. Through the hypothetical-deductive method, the object of the research is to analyze the constitutional, criminal, and tributary aspects of the practice of the crime of tax embezzlement of values under ICMS, being analyzed from the perspective of the theory of sanctioning guaranteeism. The research is explanatory, since, through the documentary analysis of doctrinal books, scientific articles, and jurisprudence of the national courts, it focuses on understanding the tax and economic aspects of the tax on the circulation of goods and services, as well as the particularities of the crime of appropriation tax overpayment, to then understand the misinterpretation that led the Supreme Court to fix the thesis that legitimized the arrest for ICMS debt. After an entire exposition of reasons relevant to the law and doctrine, we understand that the thesis set out in RHC 163.334/SC of the Supreme Court needs to be overcome as it represents a clear affront to constitutional guarantees and precepts by declaring that the mere default of the tribute results in the criminalization of the ICMS taxpayer. Therefore, given the importance of precedents in Brazilian law, it is essential that the Court review the decision, considering that it carries unconstitutional content since the Federal Constitution prohibits imprisonment for debt, and a whole legal uncertainty is generated because the State ends up using the weight of criminal law as a tool for collecting taxes, disrespecting basic rights and principles of criminal and tax law.

**Key-words:** Criminalization. ICMS declared. Fundamental rights. Sanction guaranteeism.

## LISTA DE SIGLAS

CP	Código Penal
CRFB	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
HC	Habeas Corpus
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de execuções fiscais
RHC	Recurso Extraordinário em Habeas Corpus
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
<b>2</b>	<b>DISPOSIÇÕES GERAIS E ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DOS TRIBUTOS: UMA ABORDAGEM ACERCA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)</b> .....	<b>16</b>
2.1	<i>CONCEITO DE TRIBUTO E DISPOSIÇÕES GERAIS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA</i> .....	16
2.2	<i>DAS DISPOSIÇÕES GERAIS DO ICMS</i> .....	19
2.3	<i>FATO GERADOR, ALÍQUOTAS E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS</i> .....	21
2.4	<i>RESPONSABILIDADE E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS</i> .....	25
2.5	<i>A INFLUÊNCIA DA EXTRAFISCALIDADE DO ICMS NA DECISÃO DE CRIMINALIZAÇÃO DO TRIBUTO DECLARADO E NÃO RECOLHIDO</i> .....	30
<b>3</b>	<b>ANATOMIA E CRÍTICAS ACERCA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>33</b>
3.1	<i>O CASO DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA E AS NOÇÕES GERAIS APLICÁVEIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS</i> .....	33
3.2	<i>ORDEM TRIBUTÁRIA E SUA CONCOMITANTE TUTELA JURÍDICA NOS CRIMES FISCAIS</i> .....	36
3.3	<i>A PROTEÇÃO PENAL AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</i> .....	37
3.4	<i>DA BREVE EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS CRIMES FISCAIS E SUA RELAÇÃO COM O DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA</i> .....	39
3.5	<i>DA CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS DECLARADO E NÃO RECOLHIDO NA VISÃO DA TEORIA DO GARANTISMO APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO</i> .....	42
<b>4</b>	<b>UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL A PARTIR DOS REFLEXOS DA TESE FIXADA NO RHC 163.334/SC</b> .....	<b>48</b>
4.1	<i>APONTAMENTO ACERCA DA ANÁLISE DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O INADIMPLEMENTO DO ICMS DECLARADO</i> .....	48
4.2	<i>ANÁLISE DE DECISÕES DOS TRIBUNAIS ANTES A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO ICMS DECLARADO</i> .....	53
4.3	<i>ANÁLISE DE DECISÕES DOS TRIBUNAIS APÓS A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO ICMS DECLARADO</i> .....	57
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>62</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>65</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A grande complexidade que paira sobre o sistema tributário brasileiro, em especial ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) é responsável por decisões judiciais controversas e pela insegurança jurídica criada tanto pela jurisprudência dos tribunais superiores, quanto para a legislação tributária esparsa, ao passo que se fortalecem as armas de arrecadação do Estado, em detrimento dos direitos fundamentais dos contribuintes resguardados pelos princípios constitucionais. No momento atual, além de lidar com a burocracia para entender e cumprir com as obrigações tributárias, o contribuinte que já se preocupava com a restrição de bens que somente ocorrem na esfera tributária, também precisa estar vigilante para não se tornar um criminoso pelo inadimplemento de tributo, ainda que devidamente declarado ao Fisco.

A presente pesquisa acadêmica tem como objetivo analisar a (in)constitucionalidade, sob a óptica da teoria do garantismo, da tese fixada no Recurso Extraordinário em Habeas Corpus de nº 163.334/SC do Supremo Tribunal Federal, que ao julgar, decidiu pela criminalização da conduta de não recolhimento do ICMS declarado. O Tribunal, ao proferir sua decisão, entendeu que o contribuinte que agir com contumácia e dolo de se apropriar quanto ao não pagamento do ICMS concorre para a prática do crime de apropriação indébita tributária previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90.

Entenderemos, a partir do estudo das peculiaridades do ICMS, e do crime de apropriação indébita tributária, se a decisão do STF em viabilizar a prisão por dívida de tributo se trata de uma maior tutela à ordem tributária e conseqüentemente o favorecimento do Fisco, ou de mero inadimplemento fiscal. Importante destacar que o objeto de tutela da lei 8.137/90 é a proteção da ordem tributária e a arrecadação dos entes federativos, ao passo que, não se pode permitir o inadimplemento do tributo injustificado e mediante fraude, sob pena de violar os princípios da livre concorrência e a própria atividade econômica dos demais contribuintes adimplentes. Antes da polêmica decisão do STF, a 3ª seção do Superior Tribunal de Justiça já havia decidido no mesmo sentido, pela prisão do devedor do ICMS próprio, ainda que devidamente declarado, ao julgar o HC nº 399.109/SC.

De antemão, precisamos entender a importância da tributação, bem como da instituição e cobrança de tributos para a promoção dos direitos fundamentais resguardados na Constituição Federal de 1988. Através da arrecadação, que o Estado exerce o “dever-poder” de patrocinar políticas públicas que garantem o gozo dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, no que concerne a promoção de serviços de saúde, lazer, segurança, educação,

dignidade e que atinja os objetivos da República Federativa do Brasil, como a erradicação da pobreza e uma vida digna, justa e livre a seus cidadãos.

Nessa senda, sem a tributação, uma das principais fontes de receita para o Estado, este não consegue cumprir com seus objetivos, e por isso, o Fisco, com seus meios coercitivos, deve buscar coibir comportamentos de fraude que levam à inadimplência, para que não prejudique a atividade estatal, bem como a atividade dos entes privados adimplentes com suas obrigações tributárias. Logo, a própria Administração, munida de seus instrumentos coercitivos, precisa reduzir esses comportamentos, desde que dentro da estrita legalidade, e que observe as garantias fundamentais resguardadas na carta constitucional de 1988.

A indagação da pesquisa motivou-se em tentar entender o que levou o Supremo Tribunal Federal a decidir pela criminalização do inadimplemento do ICMS, mesmo que declarado ao fisco, sem devida fraude que por sua vez, é a conduta que a lei dos crimes contra a ordem tributária visa evitar. A construção do entendimento é pertinente, uma vez que o ICMS apresenta-se como um dos impostos mais complexos do sistema tributário nacional, tendo como fato gerador eleito pelo legislador a circulação de mercadorias e serviços, o qual sua principal incidência é sobre o consumo, algo que acaba por atingir os brasileiros de todas as classes sociais.

Desse modo, é de extrema relevância, como objetivo específico do trabalho, analisar minuciosamente, através da interpretação dos grandes juristas, o ICMS, bem como a interpretação dos crimes contra a ordem tributária, para entendermos qual a intenção do legislador, ao criar a lei, para além da tutela da ordem tributária, mas para coibir determinados comportamentos fraudulentos por parte dos contribuintes.

Diante de todas as regras e princípios pertencentes ao Direito Penal, bem como ao Direito Tributário, estes devem ser norteadores ao buscar a punibilidade do agente que tem a intenção de causar danos ao erário. Cientificamente, o tema mostra-se digno de um recorte especial porque é um posicionamento jurisprudencial dominante e atual, que vem modificando os precedentes dos demais tribunais, além de ser um tema totalmente ligado aos direitos e garantias individuais dos contribuintes. Portanto, trata-se de um estudo aprofundado da adequação do posicionamento doutrinário, à situação fática a qual foi objeto da fixação da tese pelo STF, tendo em vista que a punibilidade do Direito Penal jamais pode deixar de observar as garantias constitucionais, sob pena de violar o Estado Democrático de Direito.

A grande relevância social do tema é pautada na relação de hipossuficiência entre contribuinte e fisco, uma vez que todo o arcabouço legislativo do qual o Estado se utiliza para concretizar o adimplemento da obrigação tributária é pautado em meios coercitivos eficientes

que podem inclusive representar exceções de garantias que a própria constituição veda, como por exemplo da propriedade privada, e a proteção do bem de família, ao passo que por um dívida tributária, o Estado é o único que pode realizar a penhora de “bens impenhoráveis”.

De todo modo, é muito importante estudar a opinião legal de grandes juristas, bem como compreender a modificação do comportamento dos precedentes, se soubermos estimar os impactos sociais e econômicos advindos da interpretação do Supremo Tribunal Federal, que deveria exercer o papel de guardião da Constituição. Isto posto, será possível contribuir socialmente ao passo que a pesquisa terá serventia instrutiva àqueles que não tiverem ciência dos reflexos da fixação da tese da prisão do devedor de ICMS, bem como a influência desta, principalmente sobre pequenos e médios contribuintes.

A pesquisa utiliza o método hipotético-dedutivo, visto que se inicia a partir de uma hipótese levantada, com o objetivo de verificar a sua aplicação na realidade fática, a fim de se chegar a uma resposta que aponte a sua veracidade. Dessa forma, há a verificação dos aspectos pontuais relativos ao Imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) mais precisamente da decisão que levou à criminalização do devedor de ICMS declarado e não recolhido.

No que tange aos objetivos, a presente pesquisa se classifica como explicativa, pois intenta averiguar e aplicar as teorias, legislações e precedentes jurídicos que circundam a temática envolta da análise dos aspectos que atingem os crimes contra a ordem tributária, bem como eles se aplicam face ao inadimplemento do tributo, além de adequar as normas, opiniões doutrinárias e a posição jurisprudencial ao caso concreto tratado no RHC 163.334/ SC. Na tentativa de responder ao questionamento principal, trabalharemos com a técnica de documentação.

Os capítulos a seguir abordarão primeiramente todos os aspectos que circundam a obrigação tributária do ICMS, abordando temas como conceitos gerais, fato gerador, hipóteses de incidência, bem como as funções fiscais e extrafiscais do tributo. Na sequência, serão analisadas as peculiaridades dos crimes contra a ordem tributária, mais precisamente um recorte do crime de apropriação indébita tributária. Após a exposição de motivos doutrinária, passamos à análise do comportamento da jurisprudência antes e após a fixação da tese de criminalização do devedor de ICMS. Logo, toda a explanação servirá como base ao entendimento dos aspectos controvertidos que levaram o contribuinte inadimplente a figurar como um criminoso, com base na interpretação incongruente dada ao art. 2º, II, da Lei dos crimes contra a ordem tributária. Então, permanece a indagação: é realmente viável a prisão do devedor de ICMS, mesmo tendo sido devidamente declarado? Ou se trata de mero inadimplemento fiscal?

## **2 DISPOSIÇÕES GERAIS E ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DOS TRIBUTOS: UMA ABORDAGEM ACERCA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

Neste capítulo abordaremos temas relativos ao Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). De antemão, uma visão geral da importância da tributação e sua ligação com os direitos fundamentais, bem como seus reflexos no patrimônio privado e público. Na sequência, entenderemos o conceito de tributo e em quais das espécies tributárias o ICMS se insere. Portanto, após destrinchar os aspectos gerais dos tributos, passaremos à compreensão do ICMS e suas peculiaridades.

No que tange aos conhecimentos sobre o ICMS, abordaremos temas como disposições gerais e históricas do tributo, a forma como surge a obrigação de pagar o ICMS, discutindo o fato gerador, as alíquotas e as hipóteses de incidência, para então compreendermos quem são os sujeitos passivos da obrigação tributária, abordando aspectos da responsabilidade tributária, bem como influência do caráter extrafiscal do ICMS nas decisões dos tribunais superiores, por este ter um peso enorme sobre a arrecadação brasileira. Logo, ao final, chegaremos à conclusão da importância de sedimentar os conceitos relativos ao ICMS, para entender as particularidades da decisão de criminalização do tributo declarado e não recolhido.

### *2.1 Conceito de Tributo e disposições gerais da legislação tributária*

A presente pesquisa tem como ponto fulcral trazer os aspectos jurídicos que circundam a decisão do Supremo Tribunal Federal no RHC 163.334/SC , ao fixar a tese que viabilizou a criminalização do devedor de ICMS declarado e não recolhido, bem como, através dos conceitos trabalhados, entender os aspectos constitucionais, tributários e penais da tese sob a óptica da teoria do garantismo sancionador aplicado ao Direito Tributário, para então chegarmos à conclusão se de fato há, de acordo com o ordenamento jurídico pátrio, a possibilidade de prisão por dívida tributária.

De antemão, precisamos traçar linhas gerais acerca do Direito Tributário, para que se construa um entendimento bem consolidado acerca do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), que por sua vez carrega uma maior complexidade em relação aos outros tributos, e é um dos responsáveis por boa parte da arrecadação das receitas tributárias aos entes.

Mister salientar a importância da Tributação para a composição das receitas do Estado Brasileiro. Para Regina Helena Costa (2019, p. 32) a tributação faz parte do poder-dever do estado cujo exercício é utilizado no emprego de instrumentos que possibilitem a obtenção das receitas necessárias aos desempenho de suas atividades. Dessa forma, tem-se que a prestação dos serviços públicos, bem como a manutenção do patrimônio público é financiado, em boa parte, pelas receitas recebidas pelo Estado à título de tributos (COSTA, 2019, p. 32-33).

Entendermos o vínculo direto entre a tributação e os direitos fundamentais resguardados na Carta Constitucional de 1988 é primordial. A própria doutrina vem afirmando uma visão mais humanista da tributação, ao frisar que a atividade estatal não somente serve para arrecadar receitas aos entes, mas também, através das receitas arrecadas, assegurar o gozo dos direitos fundamentais aos cidadãos, e é assim que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos primordiais da República Federativa do Brasil, no que concerne a construção de uma sociedade justa e solidária, na erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais, bem como abolir qualquer forma de discriminação. (COSTA, 2019, p. 44)

Superada a discussão que circunda a importância da tributação, passamos ao conceito de tributo, sendo, portanto, o meio o qual se constrói a tributação e conseqüentemente a entrada das receitas para o Estado. Pelos ensinamentos de Kiyoshi Harada (2016, p. 389), o conceito de tributo não é uniforme, mas das várias interpretações doutrinárias existentes, com certeza a mais comum é seu caráter de prestação pecuniária compulsória, tal qual como o legislador tributário o atribuiu. Vejamos então o art. 3º do CTN: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, 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.” Logo, podemos perceber que o legislador tributário atribuiu várias características ao tributo. (BRASIL, 1966)

Para Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 69), a exemplo, o tributo possui 6 acepções: a) tributo como quantia em dinheiro; b) tributo como prestação decorrente do dever jurídico do contribuinte; c) tributo como direito subjetivo do sujeito ativo; d) tributo como sinônimo da relação jurídica – tributária; e) tributo como norma jurídica tributária; f) tributo como norma, fato e relação jurídica.

Ainda que Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 69) interprete o tributo nas formas citadas acima, todas as acepções traduzem o mesmo significado e estão interligadas entre si, tal qual como sendo uma prestação pecuniária obrigatória, da qual decorre o direito do Fisco em receber, como sujeito ativo bem como o dever de pagar pelo sujeito passivo. Essa obrigação de

pagar deve impreterivelmente decorrer de lei, e interliga o fato gerador com a obrigação tributária, que consolida a relação jurídica entre os sujeitos da obrigação.

O próprio CTN nos ensina que o tributo deve ser pago preferencialmente em dinheiro e essa obrigação de pagar jamais pode ser entendida como uma sanção. De acordo com Ricardo Alexandre (2021, p. 45), quando há uma punição ou sanção no Direito Tributário, não se pune qualquer ato com pagamento de tributo, a punição ocorrerá na esfera penal, administrativa e civil, cabendo ao Direito Tributário a imposição de multa, e os demais meios coercitivos de se exigir o pagamento do tributo, que por sua vez, tem caráter compulsório. (ALEXANDRE, 2021, p. 45)

Ainda que o tributo não constitua sanção de ato ilícito, conforme se extrai da redação do art. 3º do CTN, este pode ser cobrado proveniente de uma atividade que o Estado considera ilícita, e exatamente pelo fato de que não é dever do Direito Tributário punir os indivíduos por seus atos praticados, mas sim, arrecadar receitas que patrocinam os direitos fundamentais. (HARADA, 2016, p. 390)

O entendimento doutrinário encontra total amparo no ordenamento jurídico, e inclusive reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o HC 77.530-4/RS, pois o Estado não poderia dar tratamento diferenciado ao criminoso, não tributando uma atividade ilícita, como por exemplo, a venda de entorpecentes, sem ferir a isonomia fiscal. A doutrina nos ensina que essa prerrogativa que o Estado tem de cobrar tributos, independente da atividade tributável que a constitua, deriva do princípio da *pecúnia non olet*, que traduzindo ao bom português significa que, para o Direito Tributário, o dinheiro não tem cheiro, e as preocupações com as condutas antijurídicas são tratadas pelo Direito Penal (ALEXANDRE, 2021, p. 49).

Vejamos que a última exigência do legislador ao definir o tributo é de que precisa ser “cobrado mediante atividade plenamente vinculada”. Em linhas gerais, a atividade estatal é vinculada à lei, em detrimento do princípio da legalidade tributária. Dessa forma, a cobrança do tributo não pode se sujeitar à conveniência e oportunidade da administração pública, pelo fato de haver interferência no patrimônio particular do indivíduo, ao passo que lhe impõe o pagamento do tributo para o patrocínio de atividades estatais. (CARVALHO, 2021, p. 76 – 77)

O tributo é um gênero, e este possui algumas espécies. Para a doutrina mais antiga, há uma divisão clássica tripartite dos tributos, entendidos como impostos, taxas e contribuições de melhoria, que é a que se extrai do art. 5º do CTN de 1966. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, esta trouxe mais outras duas espécies tributárias, quais sejam o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, previstas em seus artigos 148 e 149, que fecham então a divisão pentapartida. Há, ainda, uma outra divisão que a doutrina minoritária

entende, que enquadra todas as contribuições no mesmo grupo, formando a divisão tetrapartite por impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório. (HARADA, 2021, p. 391; ALEXANDRE, 2021, p. 50)

Posto isso, o objeto da pesquisa é tratar das questões que circundam o ICMS, que dentro das espécies elencadas acima, se enquadra como imposto, o qual incide sobre a circulação de mercadorias e serviços. Para Ricardo Alexandre (2021, p. 55):

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo -lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum.

Logo, quem obtêm rendimentos com aquisição de propriedade, rendimentos de qualquer natureza, e ainda a venda de mercadorias, precisa contribuir com os entes tributantes: União, Estados e Municípios. O Fisco deve utilizar tais recursos em benefício da coletividade, lembrando que por uma vedação constitucional presente no art. 167, IV da CRFB/88, os impostos não podem incorporar a destinação de arrecadação a uma atividade específica. Por sua vez, os impostos não têm caráter retributivo, e sim contributivo, possuindo o caráter de prestação vinculada somente às taxas e contribuições de melhoria. (ALEXANDRE, 2021, p. 56-57).

Traçados os conceitos gerais acerca dos tributos, para a pesquisa, é importante entender também os aspectos e disposições legais acerca do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, pois este foi utilizado pelo STF - tendo em vista sua grande importância econômica para os cofres públicos - para criminalizar, de forma incoerente, o devedor do imposto por apropriação indébita tributária, tendo em vista que as operações mercantis do ICMS envolvem diversas cadeias, e os valores recolhidos não são cumulativos, sendo, pagos uma única vez na cadeia de produção.

## *2.2 Das disposições gerais do ICMS*

Não podemos começar a discernir sobre um tema, sem ao menos tentá-lo conhecer a fundo, ainda mais por se tratar de um tributo tão importante para a arrecadação fiscal brasileira como um todo. O ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – tem previsão constitucional no artigo 155, II e seus §2º, 3º, 4º e 5º, bem como nos art. 147 e 158, IV da Constituição Federal.

O ICMS tem como uma das suas principais características, face ao sistema tributário nacional, ser um dos impostos mais complexos, pois sua legislação é extensa, tendo embasamento legal na Constituição Federal, bem como no Código Tributário Nacional, e ainda, possui uma lei complementar, de nº 86/96, intitulada de Lei Kandir para reger suas disposições mais específicas (PAULSEN, 2020, p. 599).

Ainda, suas disposições abarcam resoluções do Senado, para estabelecer alíquotas máximas e mínimas, além de convênios do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), que especificam, por exemplo a concessão ou não de benefícios fiscais, sem contar também nas especificações das leis estaduais de cada estado, além de regulamentos das secretarias de fazenda para detalhar sua aplicação completa. O grande doutrinador em matéria tributária, Leandro Paulsen (2020, p. 599) nos ensina que todos esses regimentos representam linhas gerais de um microsistema, e que nós precisamos compreendê-lo.

O legislador constituinte previu uma série de normas e princípios que são entendidos pela doutrina como os limites do poder de tributar do Estado, bem como alguns doutrinadores classificam como os direitos fundamentais do contribuinte. Em face de tais princípios, estamos tratando sobre um imposto plurifásico, pois este incide sobre o valor agregado e pode se enquadrar em qualquer das fases da cadeia de produção. Por ter essa característica, é regido pelo princípio da não cumulatividade, pois só será pago em uma dessas cadeias de produção, e após o seu recolhimento, não é possível ser cobrado nas demais. (COSTA, 2019, p. 441)

Dessa forma, o ICMS não leva em consideração as condições do sujeito passivo, mas deve ser um imposto proporcional, que precisa respeitar o critério da seletividade, ao qual está diretamente ligado à capacidade contributiva, uma vez que quanto maior a essencialidade da circulação da mercadoria ou serviço, menor deverá ser a sua tributação, e vice-versa. Além do mais, tendo em vista todos os princípios constitucionais mencionados, o ICMS não comporta a progressividade das alíquotas, como o imposto de renda, por exemplo. É um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal, assim tratado pela Carta Magna, que destrincha suas normas gerais, que encontra óbice nos próprios princípios e garantias constitucionais. (SABBAG, 2020, p. 477)

A Ministra do Superior Tribunal de Justiça Regina Helena Costa (2019, p. 442) nos traz apontamentos interessantes acerca do perfil constitucional do ICMS, pois todos os seus princípios, como os ditos princípios da não cumulatividade, da vedação à progressividade das alíquotas, e do princípio da seletividade estão relacionados a outros princípios do ordenamento jurídico tributário. Repisa-se que, na visão dos grandes doutrinadores dessa matéria, todos os

princípios constitucionais tributários, são conhecidos como os direitos fundamentais dos contribuintes, o qual é de interesse para nossa Constituição protegê-los, estabelecendo limites às aplicações das sanções tributárias. (TORRES, 2013, p. 04)

Assim como toda e qualquer legislação do nosso ordenamento jurídico, por trás de sua criação, está todo um contexto filosófico e histórico, pois o surgimento das leis deve acompanhar a evolução racional, social e os aspectos históricos pelos quais se perpassa a necessidade de se tutelar tal bem jurídico. Diante disso, nos ensina o professor Adalberto Narciso Hommerding (2021, p.20) que:

A teoria do direito, que não fica imune às influências da virada linguística na filosofia – e, conseqüentemente, da Hermenêutica Filosófica -, não se desliga da questão hermenêutica. Por estar ligado a essa questão, o estudo do direito, portanto, não mais pode se dar a partir de uma desvinculação da sua existência histórica, pois a compreensão, em si mesmo, é um processo que depende de uma pré-compreensão que, por sua vez, é vinculada à historicidade.

Dessa forma, trazendo tais reflexões ao contexto histórico do ICMS, houve uma breve reforma tributária trazida pela Emenda à Constituição de 1946, de nº 18/65, que já atribuiu ao sistema tributário caráter mais racional. Com as disposições adotadas pelo Código Tributário Nacional de 1966, o ICMS vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de aspectos controversos dada a sua complexidade, sua importância arrecadatória aos cofres públicos, bem como o interesse do Fisco em usar sua força coercitiva para coibir comportamentos de inadimplência do tributo, que inclusive serão comentadas mais a frente (COELHO, 2020, p. 394 - 395).

Nessa senda, passamos aos conhecimentos aplicados à materialização da obrigação tributária, bem como à constituição do crédito fiscal, que exige ao sujeito passivo, o dever de recolher o tributo aos cofres públicos. A constituição da obrigação tributária se dá pela prática do fato gerador que reflete as hipóteses de incidência tributária do ICMS, conforme a legislação tributária específica.

### *2.3 Fato gerador, alíquotas e hipóteses de incidência do ICMS*

Antes de adentrar em mais detalhes, é necessário deixar bem claro quais e quem são os sujeitos da obrigação tributária, principalmente quando falamos em ICMS, para entendermos lá na frente o contexto em que levou o Supremo Tribunal Federal a criminalizar a conduta do contribuinte pelo não recolhimento do tributo declarado. Na classificação de Eduardo Sabbag (2020, p. 478), o sujeito passivo do ICMS é aquele que incorre nas hipóteses de incidência previstas em lei complementar própria concretizando os fatos geradores que

consequentemente geram a obrigação de pagar o tributo à Administração Fazendária. (SABBAG, 2020, p. 480)

Precisamos entender que o fato gerador é uma expressão utilizada pelo legislador para descrever uma situação fática, que encontra fundamento na legislação, e posteriormente se torna uma obrigação tributária. Para que o fisco consiga exigir uma obrigação de pagar o tributo do sujeito passivo, resguardado o princípio da legalidade, a lei precisa prever a situação praticada por este sujeito, e tal situação, é chamada pela doutrina de hipótese de incidência tributária. (PAULSEN, 2020, p. 146 - 147)

É muito comum a confusão entre o que é fato gerador e o que é hipótese de incidência, uma vez que esses dois conceitos encontram um ponto de intersecção quando os dois, juntos, formam o que chamamos de obrigação principal tributária. Hugo de Brito Machado (1999, p. 102) explica que:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto fato gerador diz a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Nesse mesmo sentido, Leandro Paulsen (2004, p. 114) assevera que:

A situação fática, quando corresponde à hipótese de incidência prevista na norma tributária, chama-se fato gerador, pois, ao sofrer a incidência da norma, dá origem à obrigação tributária. A hipótese de incidência constitui antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva.

Diante disso, para que não restem dúvidas, hipótese de incidência e fato gerador são duas coisas distintas em sua essência, no momento em que o primeiro traz uma hipótese abstrata de um fato, que pode vir a se concretizar ou não e gerar uma obrigação tributária, e o fato gerador é uma ocorrência concreta que incidirá em uma regra que foi prevista anteriormente pela legislação tributária, conforme os princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e não surpresa. (MACHADO, 1999, p. 103)

Nessa senda, o Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 101) nos resume de forma prática como ocorre a criação de uma obrigação tributária, pois para que haja essa exigência, é necessário que se considere a cobrança de tributo necessariamente criado por lei, partindo do contexto legal, que seja possível determinar em quais circunstâncias este tributo será cobrado (hipótese de incidência), quem deverá pagá-lo (sujeito passivo), em que montante (base de cálculo e alíquota) e qual será o ente tributante (sujeito ativo). (MACHADO SEGUNDO, 2019, p.101 - 102)

O parágrafo anterior nos explica em entrelinhas a importância do princípio da legalidade para o ordenamento jurídico tributário. Visto que, ressalvadas as exceções previstas na própria Constituição, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e de seu sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 102)

O doutrinador citado acima somente afirma o que o próprio legislador postulou no art. 97 do Código Tributário Nacional, *ipsis litteris*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - A instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - A majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - A fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (BRASIL, 1966)

No que concerne ao ICMS, como é um imposto estadual, as normas gerais previstas no CTN terão que seguir as mesmas regras da legalidade no âmbito dos estados, tendo que estar disposta em lei estadual, as normas específicas de criação, modificação e extinção do tributo, sendo essas características integrantes da competência tributária dos Estados, e, portanto, indelegável. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 390)

Trazendo os conceitos gerais ao ICMS, cujo tributo é o ponto focal da discussão deste capítulo, precisamos entender o que a lei geral nos diz sobre quem são os sujeitos passivos que poderão incorrer nas hipóteses de incidência previstas em lei, no art. 2º da LC 87/96, *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (BRASIL, 1996)

Nesse diapasão, Eduardo Sabbag (2020, p. 478) classifica, diante das hipóteses previstas em lei, que os sujeitos passivos são: a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; b) os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) os importadores de bens de qualquer natureza; d) os prestadores de serviços de comunicação. Portanto, a redação do art. 4º da Lei Kandir (LC 87/96) descreve quem é o contribuinte do ICMS:

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

Vale destacar que, na visão de Geraldo Ataliba apud Leandro Paulsen (2020, p. 600), essas “operações” que a lei menciona são negócios jurídicos, e que o conceito de circulação é a transferência de titularidade, e não apenas mera movimentação física, e que as mercadorias são bens objeto de comercialização.

Inclusive os tribunais superiores já pacificaram entendimento sobre esse tema, o qual foi objeto da Súmula 166 do STJ o entendimento de que: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Vejamos que o emprego da expressão “operações” bem como a designação do imposto, consagrando o vocábulo ‘mercadoria’, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e esse não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta uma cartela de ovo, de um estabelecimento próprio a outro, para simples pesagem, como por exemplo. (PAULSEN, 2020, p. 600)

O exemplo utilizado serviu para nos mostrar que a incidência tributária do ICMS precisa estar diretamente ligada à circulação de mercadorias com cunho mercantil, e que as operações em que o imposto alcança são operações econômicas (COSTA, 2020, p. 445). É muito importante para a compreensão da matéria objeto de estudo deste trabalho, pois de antemão, adianto que foram, principalmente, os aspectos econômicos que levaram à precipitada criminalização do devedor de ICMS pelo seu não recolhimento mesmo que devidamente declarado

Portanto, há grande pressão da administração fazendária, pelo seu caráter extrafiscal pesar no quesito econômico, bem como sua importância arrecadatória, o que culmina em certo atropelamento dos limites e garantias fundamentais dos contribuintes. Essa afronta às garantias constitucionais para a imposição de sanções dentro e fora do Direito Tributário vai de

encontro à corrente doutrinária do garantismo sancionador, que será melhor explicado no capítulo posterior.

#### *2.4 Responsabilidade e substituição tributária no ICMS*

É possível que um sujeito, mesmo não tendo realizado um dos fatos que incorreram nas hipóteses de incidência determinadas em lei, possa ser o responsável pelo pagamento do tributo, e essa figura, trazida no art. 121, §único, II do CTN é o que a doutrina chama de responsável tributário (SABBAG, 2020, p. 478). Vejamos o que diz a redação desse artigo:

Art. 121. O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966)

Esse conceito de responsável tributário, bem como o que seria a substituição tributária, é importante para entendermos a figura do contribuinte do ICMS próprio, mencionado na fixação da tese em sede do Recurso Extraordinário em Habeas Corpus de número 163.334/SC proferido pelo pleno do Supremo Tribunal Federal, que por 6 votos a 3 decidiu por criminalizar o não recolhimento do tributo declarado. (BRASIL, 2019)

Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 219) interpreta a redação do artigo anteriormente citado de modo que a expressão responsabilidade traz consigo um teor mais estrito, para designar de forma precisa a situação do terceiro dentro da relação que é definido em lei como sujeito passivo da obrigação tributária, mesmo sem ser contribuinte direto. Nesse caso, na perspectiva de Hugo de Brito Machado (1999, p. 153), a responsabilidade é “a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva”.

Na interpretação de Sacha Calmon (2020, p. 759), o responsável tributário é enquadrado como contribuinte subsidiário ou por transferência do dever ou por substituição da pessoa que deveria ser o sujeito passivo. Dessa interpretação doutrinária, surge uma nova figura entendida pelo substituto tributário, uma vez que o fenômeno da substituição tributária demonstra que a pessoa obrigada a pagar o tributo, por expressa determinação do comando legal, é diferente da que, na hipótese de incidência dessa mesma norma, pratica o fato gerador. (COELHO, 2020, 760)

Nada obstante, Leandro Paulsen (2020, p.329), de forma mais conservadora, traz apontamentos pertinentes no sentido de afirmar que o art. 121 do CTN mostra de forma muito rasa os sujeitos passivos da obrigação tributária, uma vez que só define duas categorias: contribuinte e responsável. E dessa forma, defende que tanto a doutrina estrangeira como brasileira tem certo cuidado ao diferenciar, dentre os terceiros, o substituto tributário, de um lado, e o responsável tributário de outro. (PAULSEN, 2020, p. 330)

Outros doutrinadores como Regina Helena Costa (2020, p. 266) e Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 221) classificam a substituição tributária como uma das hipóteses de responsabilidade dada a terceiros, que de primeiro momento são alheios à relação jurídico-tributária, e integraram esta ou antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Essa sistemática ganhou mais força com a Emenda Constitucional nº 3/1993, o qual inseriu no art. 150 da CRFB/88, o §7º, complementando o raciocínio do art. 128 do CTN. Vejamos as seguintes redações:

**Art. 150, §7º.** A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 1988)

**Art. 128.** Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966)

Nessa toada, Leandro Paulsen (2020, p. 329) faz essa diferenciação pois considera o substituto tributário o terceiro obrigado diretamente ao pagamento do tributo no lugar do contribuinte, e que o responsável tributário seria também um terceiro obrigado, não diretamente, mas sim subsidiariamente ao pagamento do tributo, tendo em vista o inadimplemento por parte do contribuinte ou do descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Dessa forma, para esse doutrinador, a figura do substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo “no lugar” do contribuinte. Já para Paulsen (2020, p. 336) “é importante destacar que esse terceiro sempre terá relação com o fato gerador no que tange à prerrogativa de reter o montante do tributo ou de exigí-lo do contribuinte”, isso porque o substituto instrumentaliza o pagamento em lugar, em nome e com o dinheiro do contribuinte.

Em suma, o substituto tributário é um terceiro que o legislador escolheu para estar entre o contribuinte e o Fisco para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. É

importante frisar que o substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, mas jamais ocupa seu lugar na relação contributiva. O terceiro, por ser colocado na posição de substituto, não se torna contribuinte do montante que tem de recolher. É sujeito passivo, sim, pois integra a relação jurídico-tributária, mas da relação própria de substituição, e não da relação contributiva. (PAULSEN, 2020, p. 337)

Ao final das contas, mesmo sendo classificado de forma autônoma para Leandro Paulsen, que o destrincha de forma cirúrgica e bem técnica, a figura do substituto tributário também é considerado por outros autores, como para ministra do Superior Tribunal de Justiça Regina Helena Costa (2020, p. 266) como um terceiro que assume o lugar do contribuinte no que tange ao recolhimento dos tributos incidentes naquela operação, mas que não integra a relação contributiva direta entre contribuinte e Fisco. A ministra entende que a substituição tributária estaria dentro das hipóteses de responsabilidade tributária, quando nos ensina que:

A responsabilidade por substituição ocorre quando a obrigação tributária já nasce, por determinação legal, diretamente na pessoa do terceiro, que toma o lugar daquele que protagonizou a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária. (COSTA, 2020, p. 266)

Já o Sacha Calmon (2020, p. 761) tece comentários interessantes acerca do instituto da substituição tributária no que tange a importância econômica do recolhimento do tributo, quando nos ensina que:

Na psique do legislador e na lógica da lei, substitui sim a quem devia ser o sujeito passivo da obrigação [...] sabendo que a pessoa envolvida economicamente com o ato ou negócio tributado seria, naturalmente, o sujeito passivo. [...] A não ser assim, como explicar o fenômeno da substituição tributária? Não menos do que por isso, o substituto deve estar em relação com o substituído para que possa forrar-se do ônus econômico acarretado pelo fato de ser responsável pelo pagamento de um tributo (art. 128 do CTN) cujo fato gerador não realizou. (COÊLHO, 2020, p. 761)

Todos os doutrinadores mencionados explicam que a substituição tributária pode se dar “para trás” ou também conhecida como regressiva, para “para frente”, chamada também de progressiva.

Após ter discernido sobre os conceitos gerais, é necessário adequá-los ao ICMS, pois o fenômeno da substituição tributária é muito comum em sua realidade, e essa coincidência está diretamente ligado ao seu fato gerador, bem como à suas características, a exemplo da não cumulatividade, tendo em vista que este só poderá ser recolhido de uma única vez. Para Eduardo Sabbag (2020, p. 478) no ICMS é comum a ocorrência da substituição tributária regressiva (ou “para trás”), quando o fato gerador ocorre antes do pagamento do tributo. De forma mais breve, o recolhimento do tributo ocorre em momento posterior à ocorrência do fato gerador e este

conceito está presente no âmbito do ICMS, de modo que o pagamento ocorra pelo contribuinte de fato, e não pelo contribuinte de direito.

Nessa senda, Leandro Paulsen (2020, p. 256) nos ensina de forma clara e objetiva a diferença entre o contribuinte de fato e de direito ao dizer que o contribuinte de direito “é aquele colocado por lei como obrigado em nome próprio a efetuar o pagamento do tributo em razão de praticar um fato gerador”. Essa definição se aplica aos tributos diretos, pelo qual não é possível transferir o ônus do pagamento a outrem. Paulsen (2020, p.256) discerne sobre o contribuinte de fato quando o classifica como “o adquirente ou consumidor que, ao pagar pela compra de uma mercadoria ou serviço, suporta, no valor da operação, a carga tributária relativa ao tributo incidente sobre ela”. Essa definição está diretamente ligada aos tributos indiretos, como ICMS e o IPI, por exemplo, pois nem sempre o contribuinte que paga é, efetivamente, quem suporta em definitivo o ônus fiscal.

É interessante percebermos que todo esse contexto está ligado à conveniência da administração fazendária, de modo que, para o Fisco é melhor haver um substituto tributário com maior aptidão a recolher o ICMS, mesmo que ele não tenha realizado o fato gerador. Sabbag (2020, p. 479) nos traz um exemplo esclarecedor sobre este ponto: “temos o produtor de leite cru que distribui seu produto para empresa de laticínio. Esta deve recolher o imposto no lugar daquele. O fato gerador ocorre quando o produto sai da fazenda, porém o recolhimento se dá ‘na frente’”. Outra situação exemplificativa é trazida por Sacha Calmon (2020, p. 761) acerca do substituto do ICMS:

Figuramos a hipótese do frigorífico que é responsável pelo ICMS devido pelos proprietários dos bois que lhe são vendidos. É necessária a relação econômica do frigorífico (substituto) com os vendedores do gado (os substituídos). Graças a ela, o frigorífico, em lugar dos vendedores, paga o ICMS que seria devido por estes. E o faz obrigado pela lei. Mas desconta no valor que paga pelos bois o montante do tributo por ele recolhido em lugar dos substituídos. Recupera, assim, o dinheiro do tributo pelo qual – e por pura conveniência da Administração Fiscal – é responsável por substituição, mas cujo fato gerador não praticou. (COELHO, 2020, p. 761)

Portanto, por sua natureza de imposto multifásico, este é cobrado em cada uma das etapas da circulação de mercadorias e serviços sobre o valor adicionado pelos agentes que as promovem desde a produção até o consumo. Essa característica está diretamente relacionada ao princípio da não cumulatividade, pelo qual o valor do imposto pago na etapa antecedente constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação, até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo. (COELHO, 2020, p. 793)

Quando adequamos as explicações já exauridas até o presente momento do trabalho, podemos entender em quais circunstâncias o Supremo Tribunal pôde decidir pela

criminalização pelo não recolhimento do tributo declarado, é necessário compreendermos onde o possível devedor se encontra na cadeia do ICMS. Dessa forma, a operacionalização do ICMS, dar-se-á, em regra, pela saída das mercadorias tendo em vista que o produtor ou comerciante, que nesse sentido estão no meio da cadeia de tributação do ICMS, serão aptos a incorrer nas hipóteses de incidência do imposto (BRAUN, 2019, p. 17).

Dessa forma, o consumidor final não pode suportar o ônus pelo inadimplemento, uma vez que este não figura na relação jurídico-tributária como sujeito passivo da obrigação. Nesse mesmo sentido, é pertinente colacionar um trecho da decisão do voto da Ministra Maria Thereza Assis Moura, do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento da tese da criminalização do devedor de ICMS declarado e não recolhido, por meio do Habeas Corpus de nº 399.119/SC, *in verbis*:

No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final. (BRASIL, 2018)

Inclusive, na visão de Leandro Paulsen (2020, p. 823), esse mesmo precedente mencionado anteriormente, iniciou uma onda de interpretações equivocadas tanto da lei penal quanto dos fenômenos tributários nos tribunais superiores, uma vez que tanto o STJ, quanto o STF (por meio do RHC nº 163.334/SC) consideraram que o caso faz referência, no tipo penal, ao crime de apropriação indébita tributária, postulado pelo art. 2º, II, da Lei nº 8137/90.

Os Tribunais Superiores entenderam que o mero inadimplemento tanto do ICMS próprio (quando o devedor é o contribuinte de direito) e do ICMS – ST (imposto a ser recolhido pelo substituto tributário), embutido no preço de mercadoria comercializada, constituiria, potencialmente, crime de apropriação indébita, mesmo sem indícios de fraude, presente os requisitos da contumácia e dolo de se apropriar - que serão melhores explicados no capítulo seguinte - seria o suficiente para que haja a restrição da liberdade dos agentes responsáveis pelo recolhimento do tributo. (PAULSEN, 2020, p. 823)

Portanto, é claro que a decisão se preocupa bem mais com o requisito econômico, que inclusive é uma das funções extrafiscais do ICMS, do que propriamente dito os direitos fundamentais dos contribuintes, postulados na Constituição Federal, extrapolando os limites para aplicação das sanções tributárias, e se utilizando da coercitividade do direito penal, que deveria ser a última *ratio*, como instituto de arrecadação tributária.

## *2.5 A influência da extrafiscalidade do ICMS na decisão de criminalização do tributo declarado e não recolhido*

Como já mencionado algumas vezes no decorrer da pesquisa, o ICMS é um imposto indireto, posto que se admite a substituição ou responsabilização por outrem do encargo legal de arrecadação. Nessa mesma toada, já exaurimos a discussão quanto às hipóteses de incidência do ICMS, quando percebemos que tal imposto incide nas operações de mercantilização das mercadorias e serviços, e o Estado é o sujeito ativo com capacidade tributária para instituí-lo e cobrá-lo.

É certo que todos os tributos têm uma função predominantemente fiscal, logo, seu principal objetivo é arrecadar receitas para os Estados (em sentido amplo). Mas um dos pontos mais interessantes do ICMS é que este possui uma função extrafiscal, qual seja intervir no domínio econômico, e muitas vezes, até no domínio social. No entanto, essa prática não é considerada aconselhada pela grande parte da doutrina, uma vez que incentiva práticas de fraude por dar ao tributo um tratamento diferenciado (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 89).

Por sua vez, a característica extrafiscal está diretamente ligada aos princípios já mencionados como o da não cumulatividade e da seletividade, tendo em vista a essencialidade fiscal dos bens e serviços alvos da tributação do ICMS. Dessa forma, Regina Helena (2019, p. 442) entende que a regra para extrafiscalidade do ICMS teria que ter como objetivo o benefício aos consumidores finais que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto, e nesse caso, é inegável que não se relacione essa característica como uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, em que pese a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte de fato (COSTA, 2019, p.442 - 443).

A função extrafiscal dos tributos, de acordo com o doutrinador Sacha Calmon (2020, p. 79), está diretamente ligada ao poder de tributar do Estado, uma vez que, em suas palavras, "é o campo predileto de labor constituinte". Isso ocorre porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização das políticas públicas, que como sempre são demandas em ascensão, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo (COÊLHO, 2020, p. 80). Alexandre (2013, p. 579) acrescenta apontamentos importantes acerca da extrafiscalidade desse tributo:

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

mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de forma a redistribuir a renda.

Isso fica muito claro quando aplicamos no âmbito do ICMS, pois este é um imposto multifásico, e se assemelha ao IPI (imposto sobre produtos industrializados) uma vez que, como um tributo indireto, é bem conveniente que o ônus fiscal seja suportado pelo consumidor final, na maioria dos casos. Nas palavras da Regina Helena Costa (2020, p. 441), essa característica:

Trata-se do fenômeno da repercussão econômica do tributo ou translação tributária [...] mediante o qual o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria e do serviço e, assim, o contribuinte *de jure* transfere o respectivo encargo ao contribuinte *de facto* – o adquirente da mercadoria ou do serviço.

Dessa forma, a grande confusão que se criou no âmbito dos tribunais superiores é que, não havendo ônus financeiro para o contribuinte de direito, não haveria importância significativa quanto a diferenciação entre o ICMS próprio, e o ICMS – ST (devido por substituição tributária), uma vez que em qualquer caso, se existir o dolo de se apropriar, que muitas vezes é interpretado de forma errada perante o inadimplemento, ainda que injustificado por parte do contribuinte, configura o crime de apropriação indébita tributária do art. art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 (COELHO, 2020, p. 791-792)

Logo, quanto a esse caso, Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 531) entende que não se sustenta a tese de que o verdadeiro contribuinte seria o contribuinte de fato (que para devidos fins, atuaria como um substituto tributário) que pagou o preço que estava embutido na mercadoria, pois tornaria o inadimplemento do contribuinte de direito uma apropriação desses valores. Isso ocorre porque o repasse dessa quantia, embutidas no preço cobrado ao consumidor final, não faz com que o débito tributário, que é do contribuinte de direito, deixe de ser uma dívida não paga do contribuinte de fato, e conseqüentemente jamais esse ônus pode ser repassado com caráter de “apropriação”. (MACHADO, 2019, p. 531)

Acerca dessa confusão feita entre o papel do contribuinte de fato e de direito, que conseqüentemente está ligado aos fenômenos da substituição tributária, os tribunais, motivado pela importância econômica do ICMS, que faz parte da função extrafiscal desse tributo, como demonstrado, consideraram, em suma, que o não pagamento do ICMS embutido no preço de mercadoria comercializada, constituiria, potencialmente, crime de apropriação indébita. (SABBAG, 2020, p. 499)

E diante o exposto, no decorrer da pesquisa empírica, entenderemos melhor as circunstâncias do crime de apropriação indébita tributária, trazidos pela da Lei nº 8.137/1990, que não necessariamente possui o cunho de misturar os ilícitos tributários com ilícitos penais, mas sim, captar e coibir os comportamentos dos contribuintes para evitar a fraude ao sistema

tributário de arrecadação, o que foge totalmente do escopo trazido na interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça, bem como o Supremo Tribunal Federal, ao criminalizar a conduta do não recolhimento do ICMS declarado. (PAULSEN, 2020, p. 823 - 825)

Dessa forma, superados os aspectos gerais dos tributos, as peculiaridades do ICMS no que tange suas disposições legais, e a constituição das suas obrigações, bem como quem são os sujeitos passivos da obrigação tributária, passa-se ao entendimento, nos capítulos seguintes, das peculiaridades do crime de apropriação do indébito tributário, as interpretações doutrinárias acerca do tipo penal, assim como o comportamento dos precedentes, em relação aos crimes contra a ordem tributárias regidos pela Lei n ° 8.137/90 face às interpretações dadas pelos tribunais superiores acerca da temática abordada.

### **3 ANATOMIA E CRÍTICAS ACERCA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**

Neste capítulo discutiremos aspectos objetivos e subjetivos dos crimes contra a ordem tributária, de maneira geral, e aprofundaremos o estudo no que tange às peculiaridades do crime de apropriação indébita tributária, buscando entender a sistemática do legislador ao criar essa lei, bem como ela se aplica em casos práticos. No decorrer do capítulo, veremos diversas críticas pertinentes à atribuição do crime de apropriação indébita tributária, ao caso julgado pelo STF, o qual decidiu por entender que a conduta de não recolher a importância do tributo aos cofres públicos, mesmo que devidamente declarado, e sem a intenção de fraudar ou lesar o erário, poderá ser preso por sua conduta.

Analisaremos por último se a interpretação dada ao caso está de acordo com o posicionamento doutrinário, bem como a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico pátrio, ponderando os direitos fundamentais resguardados aos contribuintes, bem como o caso é visto perante a teoria do garantismo, aplicada às sanções penais-tributárias, bem como ao limite imposto pela legalidade tributária, à práticas arbitrárias do Fisco.

#### *3.1 O caso da apropriação indébita e as noções gerais aplicáveis aos crimes tributários*

Nos empenhamos ao estudo do crime de apropriação indébita tributária, com previsão legal no art. 2º, II da Lei 8.137/1990. Importante para pesquisa entender o que se exprime desse artigo, pois compreende um outro rol de condutas, que embora sejam diferentes das consagradas no art. 1º dessa mesma lei, também constituem crimes contra a ordem tributária.

Importante destacar que alguns incisos previstos no art. 2º desta lei trazem consigo várias semelhanças com seu artigo inaugural, no entanto, quando se fala do crime de apropriação indébita tributária, a conduta descrita no tipo penal é diferente das outras previstas na legislação penal extravagante. (PAULINO, 1999)

De acordo com a doutrina majoritária, a conduta consagrada no crime de apropriação indébita tributária é uma das espécies do crime comum de apropriação indébita consagrado no art. 168 do Código Penal, logo, as premissas necessárias à ocorrência do crime comum, se aplicarão ao crime de apropriação indébita tributária, e as elementares básicas do tipo penal precisam estar presentes, em ambos os casos. (SANTOS, 2020)

O que parece ser muito coerente, ainda que para alguns autores, como Eustáquio Nunes da Silveira (2003, p. 476), a apropriação indébita tributária não seja uma espécie do crime comum de apropriação, e essa colocação se dá pelo fato de que no crime comum a elementar do tipo penal prevê uma conduta comissiva, enquanto ao crime tributário, prevê uma conduta omissiva: “art.168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção” e “art. 2º, 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” (SILVEIRA, 2003). Dessa forma, consideramos o posicionamento da doutrina majoritária quanto ao tratamento igualitário aos crimes de apropriação indébita, e entenderemos o porquê.

Antes de adentrarmos mais precisamente nos aspectos jurídicos do tipo penal do crime de apropriação indébita tributária, que visa ser um tipo de infração que acaba se fragmentando até atingir a punibilidade penal, precisamos delimitar as noções gerais que são aplicadas aos crimes que visam tutelar a ordem tributária nacional, e preservar a arrecadação da administração fazendária. Nada obstante, é importante entendermos que o tratamento dado à infração penal que deduz o crime tributário, deve ser diferente da infração tributária (ilícito tributário), pois este possui normas próprias para que o Estado exerça sua função coercitiva sobre a arrecadação (BITENCOURT, 2013).

É muito importante que estes dois conceitos sejam bem delimitados, uma vez que essas duas esferas do direito, tanto o penal quanto o tributário preveem sanções específicas a determinado tipo de infração legal, tendo em vista que a conduta que representar um crime tributário deve apresentar ofensa clara a um determinado bem jurídico, e não uma mera infração das normas impostas pelo Direito Tributário (PRADO, 2019, p. 359). Nos ensinamentos de Cezar Roberto Bitencourt (2013, p. 23) “o que outorga autonomia aos crimes contra a ordem tributária é o fato de que eles não representam meras infrações à norma tributária, mas comportamentos que afetam a um bem jurídico digno de proteção penal”.

Nessa vertente, o legislador decidiu criminalizar determinadas condutas que apresentam certo caráter ofensivo, exigindo inibição e repressão mais intensas, e não pelo fato de não terem obtido êxito no adimplemento das obrigações na própria esfera tributária, pois nesta, há outras punições, mas por representar ofensa latente à ordem tributária, sendo a conduta dotada não só de antijuridicidade, como também por ser possível caracterizar a culpabilidade, para assim aplicar a responsabilidade criminal (PEREIRA, 2020).

Nessa senda, o postulado basilar do Direito Penal parte do pressuposto de intervenção mínima e subsidiária, possuindo uma visão mais garantista de direitos, tendo como

limitações, a atribuição de culpabilidade, como mencionado, bem como o grau de lesividade da conduta e a fragmentariedade, sendo este um marco do Estado Democrático de Direito (FERRAJOLI, 2002, p. 683). Logo essa concepção nos permite não apenas entender a diferença que existe entre crime tributário e infração tributária, mas, principalmente, nortear a interpretação e aplicação das normas penais que prevêm e punem crimes contra a ordem tributária, com a consequente atribuição de responsabilidade penal (BITENCOURT, 2013).

Dessa forma, passam a configurar crime as lesões contra a ordem tributária, previstas na lei 8.137/90, dando ensejo inclusive à aplicação de penas, sem prejuízo das demais punições aplicadas ao Direito Tributário, a que estão sujeitas. É certo que aos crimes tributários aplicam-se os princípios próprios do direito penal, assegurando-se o respeito às garantias individuais da legalidade (art. 5º, XXXIX, CRFB/88), da irretroatividade (art. 5º, XL, CF) e da pessoalidade (5º, XLV, CRFB/88), além do direito à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV, CRFB/88) (PAULSEN, 2020, p. 790).

Dessa forma, precisamos sedimentar o entendimento de que existem outras formas de punir o contribuinte por infrações fiscais, pelo mero descumprimento da legislação tributária, uma vez que o Direito Penal deve ser a última *ratio*, pelo peso de sua imputação ao agente. Dessa forma, Cezar Bitencourt (2013, p. 23) nos ensina que:

De todos esses aspectos, não há a menor dúvida de que a drasticidade da resposta penal, e seus efeitos sobre o indivíduo por ela alcançado, representam a marca característica do Direito Penal. Por isso, esse ramo do ordenamento jurídico é regido por princípios que limitam o exercício do poder punitivo estatal, atendendo a critérios valorativos específicos e a normas jurídicas próprias, tipicamente penais, para levar a cabo o processo de atribuição de responsabilidade penal.

Logo, as infrações fiscais, puníveis por instrumentos próprios do Direito Tributário, não podem se confundir com os delitos tributários puníveis pelo Direito Penal, mas esses dois caminham juntos, pois para se constatar o cometimento de um crime tributário, há necessidade de uma obrigação tributária anterior e definitiva que constituía o dever de pagar um tributo, e consequentemente será necessário constatar se houve, ou não, a prática de uma infração tributária (PAULSEN, 2022, p. 35).

Nisso reside a necessidade de constatar que houve a dupla tipicidade, qual seja, incorrer em uma infração tributária, bem como em um delito penal. Juary C. Silva (1998) apud Cezar Roberto Bitencourt (2013, p. 24) nos ensina:

A concretização da situação-tipo descrita no fato gerador é necessária, no âmbito do Direito Penal Tributário, antes mesmo que se cogite da tipicidade penal, sabido que de regra inexistente figura penal tributária sem prévia obrigação desta natureza, inserindo-se necessariamente o não pagamento (ou o pagamento tão só parcial) do tributo no tipo penal, à guisa de elemento normativo do tipo.

Dado o exposto, é necessário que, antes de qualquer penalização na esfera criminal, que a “tipicidade” da própria obrigação tributária, qual seja o agente praticar o fato gerador que incorre nas hipóteses de incidência legal, é imprescindível para discussão quanto à ocorrência nos crimes contra a ordem tributária, tendo em vista que sua conduta precisar apresentar manifesta ofensa ao bem jurídico tutelado pela Lei 8.137/1990, bem como sua repercussão sistemática.

### *3.2 Ordem Tributária e sua concomitante tutela jurídica nos crimes fiscais*

O Direito Penal é o ramo do direito responsável por analisar as condutas humanas em que o legislador entende mais gravosas no meio social que atentam contra as garantias fundamentais do indivíduo e da sociedade. A atuação do direito penal se dá por meio das normas que disciplinam e regem os comportamentos humanos intoleráveis no ordenamento jurídico, tendo como princípio norteador para sua elaboração o princípio da legalidade. (VIRTUOSO, 2018)

Dessa forma, a ordem tributária, objeto de tutela jurídica do Direito Penal Tributário, é concebida na ordem constitucional, dos artigos 145 a 169 da CRFB/88, e esta integra o tratamento do processo tributário fiscal. Na visão do doutrinador Luiz Regis Prado (2019, p. 359), a tutela penal da ordem tributária encontra fundamento em sua natureza "supra individual" ao passo que são as receitas tributárias que dão respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender demandas sociais. É tão verdade que a própria constituição consagrou o princípio da proteção à ordem econômica, positivado no art. 170 da Constituição Federal. (PRADO, 2019)

Existe uma série de regras e princípios consagrados nos artigos elencados acima, uma vez que estes embasam a atividade tributária do Estado e proporcionam o ingresso dos recursos necessários para atender seus gastos, no caso de não serem suficientes os auferidos de sua receita patrimonial, ou seja, aquela oriunda da exploração do patrimônio estatal. (PRADO, 2019)

Não podemos falar em tutela jurisdicional e jurídica sem falarmos em garantias e deveres fundamentais. Leandro Paulsen (2022, p. 22) nos ensina que os direitos fundamentais possuem dimensões horizontais e verticais, sendo as horizontais capazes de delimitar bem a relação entre sujeito ativo e passivo, ao passo que as pessoas têm direitos e obrigações recíprocas, e cabe a cada indivíduo a tutela de seus direitos e a pretensão de demandá-los, além de serem obrigados a respeitar os direitos fundamentais de outras pessoas. Quanto à sua

dimensão vertical, a sociedade deve exigir o cumprimento dos deveres do Estado, para que lhes assegurem os direitos fundamentais constitucionalmente adquiridos, e essa mesma dimensão obriga indiretamente os indivíduos a financiar a atuação estatal. (PAULSEN, 2022, p. 23)

É dessa dimensão que surge a obrigação de pagar tributos do sujeito passivo, o qual financia a atuação estatal, em detrimento da contraprestação do Estado, com políticas públicas para assegurar o pleno exercício dos direitos fundamentais, nascendo então as obrigações tributárias concretas, sendo consolidadas por lei. É o posicionamento unânime na doutrina e na jurisprudência em matéria tributária, Leandro Paulsen (2022, p. 23), de forma muito pedagógica nos resume a importância do caminhar dos direitos e princípios fundamentais com arrecadação tributária quando diz que:

O Direito Tributário é pautado, assim, pela legalidade; as obrigações tributárias principais cujo conteúdo seja o pagamento de tributo tem seu esteio em fonte primária do direito, qual seja, a lei definidora da regra matriz de incidência tributária e do seu consequente normativo, que define quem é o contribuinte e como se calcula o valor a pagar. As leis tributárias impõem o ônus fiscal tendo como referência as revelações de capacidade contributiva. Cumpri-las é atender ao dever fundamental de pagar tributos. (PAULSEN, 2022, p. 23)

Como já sabemos, para termos uma arrecadação tributária legal e consistente, é necessário verificar os direitos e deveres fundamentais balizados na Constituição Federal, para entender as prestações e contraprestações dos sujeitos ativos e passivos na relação jurídico-tributária.

O bem jurídico tutelado pela lei nº 8.137/1990 é a ordem tributária nacional, e estes são criados de acordo com modificações e anseios sociais. Luciano Feldens apud Júlia Ioppi Virtuoso (2018, p. 3) relaciona a evolução dos bens jurídicos penalmente tutelados com as diferentes dimensões dos direitos fundamentais. Logo, assim como surgiram as diferentes gerações de direitos fundamentais sendo os individuais de liberdade (1ª geração), direitos sociais (2ª geração) e os direitos coletivos e difusos (3ª geração), tem-se que os bens jurídicos penalmente tutelados também foram surgindo em consonância com essa evolução de direitos (VIRTUOSO, 2018).

### *3.3 A proteção penal aos crimes contra a ordem tributária*

É certo que o Direito Penal é uma ferramenta utilizada para reprimir comportamentos que o ordenamento considera como uma violação aos bens jurídicos tutelados, e uma de suas punições é a pena privativa de liberdade, sendo também esta a mais gravosa. Logo, por restringir o direito de liberdade dos indivíduos, e com a ascensão dos direitos

fundamentais positivados trazidos por uma constituinte garantista, a atuação das sanções penais precisa ser de intervenção mínima, do qual decorrem os princípios da subsidiariedade e da fragmentariedade, que consistem, respectivamente, na utilização do direito penal como última medida a ser tomada pelo Estado, assim como a última *ratio*, quando restarem insuficientes as sanções previstas nos demais ramos do direito (ROXIN, 2006, p. 29).

Tal ponto é de extrema importância para a compreensão dos crimes contra a ordem tributária. Isso porque, da forma como se dá a tutela desse bem, é possível identificar um distinto objeto jurídico sobre o qual incide a proteção penal, com a consequente repercussão que se dá ao alcance dos crimes elencados nessa legislação penal extravagante. Cezar Roberto Bitencourt (2013, p. 26) traz em seu livro interpretações interessantes trazidas pela doutrina penal internacional acerca das vertentes que divergem sobre o objeto jurídico de proteção penal no âmbito dos crimes tributários: a patrimonial e a funcional (BITENCOURT, 2013).

Nessa vertente, a proteção patrimonial diz respeito à tutela do patrimônio da fazenda pública, e esta não pode ser entendida como sinônimo do bem jurídico “patrimônio público” já constituído e consolidado, mas a noção de patrimônio dinâmico que afligem a atividade tributária desenvolvida pelo Estado, e conseqüentemente altera o *status* de arrecadação da administração fazendária. Quanto à proteção funcional, esta se refere ao objeto jurídico protegido nos crimes fiscais e está diretamente vinculado às funções que deve cumprir o tributo no âmbito de uma determinada sociedade, o que se relaciona com a questão de prestação pecuniária do sujeito ativo, e a contraprestação estatal, conforme explicado anteriormente (BITENCOURT, 2013).

Essa característica da proteção do bem jurídico é trazida ao Direito Penal, no caso dos crimes tributários, pois as funções desempenhadas pelos tributos, como o financiamento das atividades institucionais do Estado e das políticas sociais, somente podem ser atingidas de forma mediata pelas ações criminosas individualmente cometidas, o que acaba por tornar até ininteligível a atuação do Direito Penal no que concerne à atribuição de responsabilidade penal e aplicação de pena, pois é difícil visualizar, juridicamente, o nexo entre condutas individuais de sonegação fiscal e a afetação de obras e serviços públicos, entre outros, custeados com o pagamento de tributos, por exemplo (PAULSEN, 2022, p. 29)

Portanto, é possível afirmar que a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei nº 8.137/90, e que o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos. Dessa forma, para haver a responsabilização penal, é necessário que seja observado o princípio de dupla tipicidade, pois somente há crime contra a ordem tributária

quando existe uma prévia infração tributária, que funciona como um pressuposto para incorrer no crime (BITENCOURT, 2013).

Desse modo, quando se produz uma alteração na configuração da tipificação tributária, ou seja, na obrigação principal, ela repercute, necessariamente, na tipificação penal, com a consequente aplicação do princípio da irretroatividade da lei penal mais severa no tempo (BITENCOURT, 2013). Nesse mesmo entendimento, Juary C. Silva apud Cezar Bitencourt (2013, p. 32) nos explica:

Se o legislador não penal modifica alguma circunstância do tributo [...] o caráter criminal da infração persiste. Se, porém, edita norma afetando a própria essência da infração, aí deve-se reconhecer a retroatividade benéfica ao réu. Tal ocorre, à guisa de exemplo, se lei posterior vem a decretar a isenção do imposto de renda para determinado rendimento que o contribuinte absteve-se de satisfazer embora exigível à época em que se aperfeiçoou o fato gerador, nos termos do Código Tributário Nacional.

Podemos concluir que é necessário que a infração penal, e os aspectos por trás desta, como o fato gerador que incorre nas hipóteses de incidência legal, bem como o lançamento do tributo que constitui o crédito tributário, e portanto, a obrigação tributária em sua essência, precisam estar alinhados e bem delimitados para que, além das sanções aplicadas à infração tributária não sejam eficientes, que se comprove a lesão direta ao bem jurídico tutelado, para que se acione o Direito Penal, com cunho de buscar uma responsabilização, pois se houver a possibilidade de discutir os aspectos vertentes à obrigação tributária, o Direito Penal não conseguirá atingir a conduta, pois não se concretizou a dupla tipicidade.

#### *3.4 Da breve evolução histórica dos crimes fiscais e sua relação com o delito de apropriação indébita tributária*

O crime de apropriação do indébito tributário, que será nosso objeto de pesquisa nesse capítulo, está disciplinado na lei 8.137/1990 e tutela a ordem tributária constitucional. Precisamos entender o que motivou o legislador a tutelar este bem, pois como colocado de forma pontual no capítulo anterior, o direito precisa acompanhar a evolução histórica e social dos indivíduos.

Dessa forma, a primeira aparição de crimes de cunho fiscal no Brasil, surgiu na época do Brasil Império, com o código penal de 1830, e foi a conduta de contrabando, tendo em vista a grande circulação de mercadoria pelas alfândegas. Com a promulgação do código de 1940, que ainda está em vigor, houve novas condutas tipificadas, como o excesso de exação, por exemplo. Nesse sentido, foram surgindo outras legislações esparsas que tipificam outras

condutas, como crime de sonegação, (incluído pela lei 4.729/65), que previa um dolo específico para que o agente praticasse a conduta, o que vimos anteriormente, que é difícil responsabilização, tendo em vista que para responsabilização penal, é necessário que se concretize a dupla tipificação, e isso precisa estar muito bem delimitado (VIRTUOSO, 2018).

Em razão da ineficácia da norma que criminalizava a conduta de sonegação fiscal, entrou em vigor a Lei nº 8.137/90, a qual revogou a lei supracitada e tipificou os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Os crimes tributários praticados por contribuintes estão previstos no art. 1º, incisos I a V e parágrafo único, bem como no art. 2º, incisos I a V, da Lei nº 8.137/90 (VIRTUOSO, 2018).

Tais observações feitas sobre a evolução legislativa dos crimes contra a ordem tributária, bem como da tipificação legal de tais delitos disciplinados sobre os crimes previstos na Lei n. 8.137/90, trataremos mais precisamente do crime previsto no art. 2ª da lei dos crimes contra a ordem tributária. (VIRTUOSO, 2018). Vejamos a redação do art. 2, II: “Art. 2º, 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” (BRASIL, 1990).

O que se infere da legislação é que a própria tipificação pode ser considerada como desnecessária porque o comportamento incriminador previsto nada mais é do que uma espécie de “fraude” para burlar o não pagamento de tributo, e isso está compreendido no tipo do art. 2º, I. No entanto, de acordo com Cezar Bitencourt (2013, p. 141) considerando o disposto no art. 2º, II, este apresenta-se como tipo penal autônomo.

É verdade que esse tipo penal não faz referência e, portanto, não exige a ação de “apropriar-se” do tributo descontado ou cobrado, mas, tão-somente, “deixar de recolher, no prazo legal”, e é distinto daquele utilizado na apropriação indébita comum, do art. 168 do CP, mas é comum a utilização do termo “apropriação indébita” para fazer referência ao tipo penal no art. 2º, II. (PAULSEN, 2022, p. 355)

Dessa forma, Luiz Regis Prado (2019, p. 388) nos ensina que a apropriação indébita é o crime que versa sobre uma figura típica omissiva quando o art, 2º, II, menciona o termo “deixar de recolher”. Vemos que esse termo equivale a não pagar ou até mesmo reter indevidamente a importância descontada ou cobrada do contribuinte. “No prazo legal, significa que existe um prazo a ser observado pela legislação tributária, e este não foi recolhido tempestivamente.

Alguns doutrinadores como Cezar Bitencourt (2013, p. 16) e Luiz Regis Prado (2019, p. 388) entendem que o inteiro teor do inciso II, do art. 2º da lei 8.137/90 trata-se de uma

norma penal em branco, uma vez que para a subsunção da conduta ao tipo é necessária a remissão a outras regras do ordenamento jurídico, como a legislação tributária que dispõe sobre prazos de pagamentos dos tributos.

O que se extrai é que se trata de conduta que deveria ter sido observada pelo responsável legal tributário e não foi, logo, se tratando de um descumprimento que configura um delito omissivo impróprio, pois o termo “desconto” que significa o procedimento mediante o qual o responsável tributário, que possui o dever instrumental de arrecadar formalmente o tributo devido pelo contribuinte de direito. Essa é uma situação fática descrita na norma (figura do responsável tributário) na qual o tributo deve ser descontado e este tem o dever de abater do valor a pagar o quantum correspondente ao tributo (PRADO, 2019).

Podemos restringir ainda mais a análise do crime de apropriação indébita tributária quando passamos a analisar seu reflexo sobre os tributos indiretos, como o ICMS, IPI e ISS, por exemplo. Pegamos então o recorte do ICMS, nosso objeto de estudo, que é um tributo indireto assim como os demais citados, pois incide sobre a venda de mercadorias e serviços e acaba por compor o valor total da operação tendo o seu custo repassado ao adquirente ou consumidor e por isso nasce a figura do contribuinte de fato (PAULSEN, 2022).

De acordo com o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 413) não configuraria o crime de apropriação indébita porque aquele que tem a obrigação de recolher o valor do tributo, e não o faz, não se apropria de coisa alheia porque é, em verdade, o proprietário do dinheiro (MACHADO, 2019). Podemos inferir dessa interpretação que não se discute, portanto, se esse valor pode ou não ser objeto de apropriação, uma vez que o sujeito que é obrigado a recolher o tributo, ainda que embutido no valor da mercadoria, na verdade, não é mero possuidor da importância que deveria ser recolhida ao fisco, mas sim o efetivo proprietário daquele dinheiro. E ainda se o desconto ou cobrança do tributo não for formalmente realizado, não há como se falar em crime de apropriação indébita tributária (BITENCOURT, 2013).

É necessário verificarmos que o STF, ao considerar crime a apropriação indébita de ICMS entendeu que, para concretização do tipo penal do art. 2º, II, conduta de deixar de recolher precisa ser “de forma contumaz e com dolo de apropriação” em relação ao imposto cobrado do adquirente da mercadoria. Vale ressaltar o caráter contumaz da conduta não consta no tipo, mas serve para diferenciar o mero inadimplemento da conduta criminosa de apropriação indébita tributária, logo, o fato de “deixar de recolher” precisa impreterivelmente estar acompanhado de um inadimplemento reiterado, contumaz, aponta para uma conduta dolosa voltada a,

exclusivamente, lesar o Fisco e então assim configuraria concorrência desleal (PAULSEN, 2022).

É verdade que o tipo penal não faz qualquer menção à contumácia, pois trata-se de um conceito aberto, a ser definido pelo intérprete, o que até a decisão dos tribunais superiores, era muito perigoso e lesivo aos direitos fundamentais do contribuinte, pois qualquer mero inadimplemento, a depender o julgador, tornaria o contribuinte, além de devedor, um criminoso. Dessa forma, de acordo com os ensinamentos de Cezar Roberto Bitencourt (2013, p. 143) a contumácia pode ser entendida como o inadimplemento reiterado e injustificado, sendo necessário que seja acompanhada do dolo de se apropriar.

Para vários autores como Hugo de Brito Machado (2002, p. 564) e Cezar Roberto Bitencourt (2019, p. 146) o crime do art. 2º, II, é uma espécie de apropriação indébita, sendo impreterível a demonstração do *animus rem sibi habendi*, que nada mais é que o agente atuar como se tivesse se apropriado do dinheiro que não lhe pertence. Para Luiz Regis Prado (2019, p. 400) o dolo está presente na consciente vontade de realizar as condutas mencionadas mesmo sabendo o agente do dever que recai sobre sua pessoa, e exige-se, ainda, um especial fim de agir, consistente na vontade de acarretar o pagamento indevido ou inexato de tributo, algo que sabemos, observando a realidade, que é muito fácil de acontecer, ainda que de forma consciente sem que haja a intenção, e muito palpável de se enquadrar a conduta, mesmo esse tipo penal não prevendo a modalidade culposa, o que, de forma correta, não afasta as sanções administrativas pelo inadimplemento (PRADO, 2019, p. 400).

Feitos os apontamentos sobre os aspectos gerais do crime de apropriação indébita tributária, passaremos a compreender todos os conceitos já tratados até aqui, aplicados à apropriação indébita do ICMS, e o enquadramento dos devedores no tipo penal, para entendermos os aspectos que levaram a criminalização da conduta do não recolhimento do ICMS, ainda que declarado e devidamente confessado ao Fisco, e seus desdobramentos no âmbito jurídico e econômico.

### *3.5 Da criminalização do ICMS declarado e não recolhido na visão da teoria do garantismo aplicada ao Direito Tributário.*

Dada a visão mais garantista dos direitos trazidos pela Constituição Federal, é primordial compreendermos que a teoria do garantismo, principalmente no Direito Penal, precisa ser muito bem observada ao se criminalizar a conduta de não recolhimento do ICMS,

ainda que devidamente declarado, a qual se enquadra, por entendimento subjetivo, ao crime de apropriação indébita tributária.

É necessário sedimentar o entendimento de que não existe aplicação de sanções, em qualquer esfera do Direito, sem a observância das garantias fundamentais resguardadas pela Constituição Federal de 1988. Para Heleno Taveira Torres (2013, p. 1) a aplicação de sanções sem contemplar os elementos subjetivos da coerção, descumpra princípios do direito constitucional sancionatório. Por isso, o Direito Tributário sancionador não pode ser aplicado de modo a olvidar as demais regras do sistema. (TORRES, 2013, p. 1)

Um dos princípios mais importantes do Direito Tributário é o princípio da legalidade, essencial para a aplicação de todas as normas tributárias, tanto as que ensejam a cobrança do tributo, como disposições de hipóteses de incidência, fato gerador, alíquotas e base de cálculo, bem como as que dispõe sobre sanções à prática dos ilícitos tributários, quais sejam a imposição de multa, restrição de bens, dentre outras. Luigi Ferrajoli (2002, p. 301) atribui a aplicação do Princípio da Legalidade Estrita que pressupõe a observância do Princípio da Reserva Legal em matéria penal como sendo uma norma direcionada aos magistrados em razão do dever de aplicação das leis, ao dizer que:

[...] o princípio da legalidade vem a configurar-se como o princípio constitutivo da experiência jurídica moderna: enquanto fonte de legitimação das normas jurídicas vigentes e por outro lado, daquelas válidas, este é precisamente constitutivo do moderno direito positivo e juntamente do moderno Estado de direito. (FERRAJOLI, 2002, p. 306)

De acordo com os apontamentos de Eduardo Sabbag (2020, p. 499) que o fato de o contribuinte registrar, apurar e declarar o tributo devido em guia própria ou em livros fiscais, não induz a conduta de omitir ou exercer nenhuma influência na prática do delito. Além disso, o sujeito ativo do crime em referência é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, quer na condição de contribuinte ou substituído, quer na condição de responsável-substituto (SABBAG, 2020).

Já vimos o crime de apropriação indébita em seus aspectos gerais, e agora passamos às lições quanto a sua aplicação ao ICMS, pois este onera as operações de circulação de mercadorias. O ICMS, como já sabemos, é um imposto indireto, e a saída das mercadorias sempre deve estar acompanhada de documento fiscal em que constará o destaque do ICMS por dentro do valor cobrado. Logo, em termos práticos, quando realizada a operação de circulação e efetuada a cobrança do adquirente, cabe ao comerciante, que é o contribuinte de direito, repassar o valor do ICMS, cobrado, com o preço da mercadoria, do adquirente (contribuinte de fato) ao Fisco estadual (PAULSEN, 2022).

Quando colocamos essa temática sob a ótica do garantismo penal, podemos perceber a precipitação com a criminalização do devedor de ICMS declarado e não pago, uma vez que o Estado, leia-se a administração fazendária emprega aos crimes tributários um meio de coação ao pagamento dos tributos, fora os demais meios utilizados pela própria legislação tributária. Dessa forma, ao penalizar os ilícitos tributários, bem como viabilizar a cobrança e até mesmo a penhora dos bens do contribuinte, vemos que a legislação tributária é pro fisco, tendo o contribuinte somente a constituição federal, com a positivação dos princípios tributários, que representam os limites ao poder de tributar do Estado, como amparo à coação do Fisco.

Luigi Ferrajoli (2002, p. 697) traz uma das vertentes do garantismo como teoria do direito, e este que tem seu principal fundamento no princípio da legalidade, nos ensina que:

O princípio da legalidade representa um postulado jurídico do juspositivismo o qual se baseia na função garantista do direito contra o arbítrio. Pode-se até afirmar, com paradoxo aparente, que a ideia de legalidade como fonte exclusiva e exaustiva do direito positivo nasce propriamente como uma instância jusnaturalista de racionalidade e de justiça. (FERRAJOLI, 2002, p. 697)

Logo, para Ferrajoli (2002, p. 698) a legalidade, funcionando como critério para a incidência da norma sobre a conduta dos indivíduos, atua como uma fonte estabilizadora dos direitos fundamentais dos cidadãos, e quando trazemos ao direito tributário, aos próprios contribuintes.

Diante disso, a própria teoria geral do garantismo, como modelo e teoria de direito, bem como uma filosofia política está pautada, de forma integral, nos direitos fundamentais, e não permite exceções ou até mesmo ponderações sobre eles, pois essa construção sólida se dá exatamente pela visão garantista trazida pela constitucionalização desses direitos, então positivados em nossa Carta Magna de 1988, e por esse mesmo motivo, a teoria garantista está diretamente ligado ao Direito Tributário (STEIN, 2017).

Inclusive, Ferrajoli (2002, p. 735) nos ensina que o constitucionalismo equivale como um sistema jurídico, a um conjunto de limites, estes que são rigidamente impostos a todas as fontes normativas pelas normas “supraordenadas”. E ainda entende que, como teoria de direito, a garantia de direitos constitucionalizados tem uma concepção de validade das leis que não está ancorada na conformidade de como esta é produzida (em seu sentido formal), mas também na coerência dos seus conteúdos face ao princípio de justiça (no sentido material).

A visão garantista se faz presente quando nos voltamos à tributação no Brasil, quando nossa Constituição Federal consagra os limites ao poder de tributar, dos art. 150 a 152, bem como as disposições implícitas do art. 5º, que na visão de Carraza apud Jaqueline da Silva

Stein (2017, p. 65) representam o estatuto do contribuinte, pois o legislador encontra na carta constitucional a sua área de tributação bem delimitada. Para Paulo de Barros Carvalho apud Jaqueline da Silva Stein (2017, p. 65) o estatuto do contribuinte, estipula os mandamentos constitucionais, de forma harmônica e organizada, em que estão previstos os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, ante as pretensões da administração fazendária (STEIN, 2017).

Dessa forma, percebemos que a pretensão do Fisco ao tentar obter a criminalização do devedor de ICMS devidamente declarado, ainda que não tenha sido recolhido, e esse fator pode acontecer por “n” motivos, é utilizar o Direito Penal como um dos vários meios de coação para arrecadação do Estado, inclusive ofendendo o princípio da ofensividade do Direito Penal, uma vez que mera desobediência da legislação tributária, não pode permitir que seja imputado ao agente uma conduta criminosa, pois se não houver lesão a bem jurídico alheio, houver apenas lesão ocorrida pelo agente em si próprio, não se pode considerar o fato como sendo delituoso. Portanto, o princípio funciona como um limite ao *ius puniendi* estatal (BITENCOURT, 2020, p. 146 - 147)

Tendo em vistas esses conceitos, percebemos que no crime de apropriação indébita, o termo “apropriação de valores de outrem” é claramente uma elementar do tipo penal. Nesse caso discutido, de acordo com os ensinamentos de Leandro Paulsen (2020, p. 824) o ICMS é tributo devido pelo próprio comerciante como contribuinte de direito, incidindo por dentro do preço da mercadoria. O comerciante cobra pelas mercadorias vendidas e, com essa receita, paga o tributo incidente na operação, de que ele próprio é contribuinte, nos termos da LC 87/96. Dessa forma, não há a circulação, pelas mãos do comerciante contribuinte, de valores de terceiros, logo, não há o que se falar em apropriação indébita, pois os valores são do próprio contribuinte, ainda que este não suporte o ônus fiscal do tributo. Logo, o que ocorre, quando do não pagamento do ICMS, é o inadimplemento de tributo, pura e simplesmente (PAULSEN, 2020).

Dessa forma, criminalizar a conduta do não pagamento do ICMS declarado meramente por entender que viola a livre concorrência, um dos princípios balizadores da ordem econômica constitucional nos parece ser precipitado, e desafia novas perspectivas. Leandro Paulsen (2020, p. 825) entende que “embora a criminalização do inadimplemento deliberado e contumaz pudesse vir a proteger a higidez dos mercados, isso não foi objeto de tipificação pelo legislador e, portanto, só pode ser considerado de lege ferenda, ou seja, caso sobrevenha lei nesse sentido.” A conduta de deixar de recolher o tributo declarado pressupõe inadimplemento

por parte do contribuinte, mas jamais poderá considerar indícios de fraude, que é o que o legislador tentou evitar quando da edição da lei que tutelasse a ordem tributária.

É certo que a inadimplência, ainda que leve a situação de insolvência ou falência, por si só, não é crime, e nem deve ser considerado. A inadimplência e suas consequências fazem parte das falhas de mercado, a qual o próprio Direito Econômico reconhece e as considera, em que é dado às pessoas empreenderem e arriscarem parte do seu capital, e isso faz parte do risco de sua atividade empresária. Podemos retirar entendimento fazendo uma interpretação geral da Lei de Falências (Lei nº 11.101/05) pois os crimes arrolados nos arts. 168 a 178 são tipificados no sentido de combater a fraude a credores, bem como outras práticas que possam prejudicar a higidez e a eficácia do juízo universal, mas jamais se criminaliza a condição de devedor (PAULSEN, 2020)

Precisamos observar, tendo em vistas os conceitos já trabalhados, que essa interpretação dada ao inadimplemento do ICMS declarado, viola os direitos fundamentais dos contribuintes, quando a própria constituição veda a prisão por dívida. E vemos que a interpretação é ainda mais equivocada quando enquadrada no crime de apropriação indébita, pois é necessário que o agente tenha o *animus* de se tornar proprietário da coisa de outrem. Nada obstante, o fato de não se configurar a apropriação indébita não quer dizer que a conduta do infrator não detenha de antijuridicidade, ou que até mesmo a dívida seja irrisória e deva ter seu adimplemento deva ser relativizado pois o fato de não haver crime no mero inadimplemento não quer dizer que o pagamento não deva acontecer, logo, não há apropriação, mas uma dívida, e criminalizá-la implica desrespeito ao art. 5.º, LXVII, da CF/88 (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Portanto, o crime de não recolhimento do ICMS declarado, enquadrado pelo STF e STJ no art. 2º, II da Lei 8.137/90, de acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 531):

Trata-se do crime de mero inadimplemento, autêntica hipótese de prisão por dívida e, por isso, contrária ao texto constitucional. Não se sustenta a tese de que o “verdadeiro contribuinte” seria o contribuinte de fato, que pagou o preço no qual o tributo estaria embutido, o que tornaria o inadimplemento do contribuinte “de direito” uma “apropriação”. Primeiro, porque eventual repasse do custo no preço não faz com que o débito tributário, que é do “contribuinte de direito” junto ao fisco, deixe de ser apenas uma dívida não paga deste, convertendo-se em uma “apropriação”. Segundo, porque a premissa é falsa: o comprador da mercadoria paga preço, que até pode ser mais elevado em razão do custo tributário do vendedor, mas não se pode dizer que o comprador da mercadoria esteja pagando tributos, não havendo, portanto, “apropriação” de nada no caso de inadimplência do comerciante junto ao Fisco. Tanto que, se houver inadimplência do consumidor, na compra, mesmo assim o contribuinte dito “de direito” terá de pagar o tributo, pois a dívida é sua. O referido entendimento, portanto, e com todo o respeito, é equivocado, e conduz ao absurdo de, diante da mera dívida tributária de ICMS declarada e não paga, ser inconstitucional apreender as

mercadorias do contribuinte (Súmula 323/STF), mas não haver problema em levar o próprio contribuinte preso pelo mesmo motivo.

Logo, o doutrinador mencionado acima, de forma muito sábia, contrapõe o entendimento dos tribunais superiores, por verificar vertente contradição em suas próprias decisões, pois o próprio STF entende ser inconstitucional a apreensão de mercadorias do contribuinte, pela inteligência da Súmula 323 que diz que “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”, mas utiliza-se da mesma coerção para tornar o contribuinte um criminoso, entendendo que deva prevalecer a ordem econômica e a livre concorrência, o que vimos que há como se preservar sem que se viole os direitos dos contribuintes.

É tão verdade que na própria tese de repercussão geral, fixada pelo tema 31, o qual foi positivada a Súmula 323 do STF, no julgamento do RE 565.048 da relatoria do Min. Marco Aurélio, o pleno do tribunal entendeu que:

É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – “sanção política” –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários (BRASIL, 2014)

Logo, é necessário que se observem as garantias constitucionais de que não haverá crime sem lei anterior que o defina (art. 5º, XXXIX) e que a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (XL), bem como da vedação à prisão por dívida (art. 5º, LXVII) dentre tantos outros direitos constitucionais extirpados dos contribuintes. Trata-se, efetivamente, de matéria que toca às garantias fundamentais e que deve ser considerada com toda a cautela, respeitando suas limitações (MACHADO SEGUNDO, 2019).

E ainda, por conseguinte, trazendo toda essa perspectiva ao garantismo sancionador do Direito Tributário este jamais poderá ser aplicado de modo a não observar as demais regras do sistema, pois todo o sistema tributário nacional brasileiro é constituído numa vertente de constitucionalização garantista de direitos, e está consequentemente sujeito à limitações impostas pelos direitos e liberdades individuais e qualquer aplicação das regras sancionadoras não pode deixar de observar a conduta do agente (TORRES, 2013)

Portanto, a legalidade sancionadora tributária torna-se insuficiente sem a acomodação aos direitos fundamentais e demais princípios do ordenamento jurídico pátrio e consequentemente as garantias não podem ser olvidadas, sob pena de dilapidar o garantismo puro e simples (TORRES, 2013). Veremos então, após toda uma exposição de motivos doutrinária contrária à criminalização do não recolhimento do ICMS declarado, a interpretação jurisprudencial sobre o tema.

#### **4 UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL A PARTIR DOS REFLEXOS DA TESE FIXADA NO RHC 163.334/SC**

Nesse capítulo, serão abordados, após análise jurídica doutrinária, o posicionamento da jurisprudência acerca do tema, tanto antes da fixação da tese de criminalização do devedor de ICMS, quanto após, uma vez que já havia toda uma construção jurisprudencial que não permitia o excesso de ativismo do Estado, perante o fisco, para coagi-lo ao pagamento do tributo, por entender que essa conduta afronta a Constituição Federal.

No entanto, com a virada de entendimento por parte dos tribunais superiores, bem como a necessidade de obediência dessas decisões pelos demais tribunais, em respeito à teoria dos precedentes, a jurisprudência tem retrocedido no posicionamento ao relativizar os direitos fundamentais, principalmente no que tange a relação entre os sujeitos da obrigação tributária.

Dessa forma, além de acompanhar através desse capítulo como os precedentes tem se comportando diante da drástica mudança, é necessário entender também algumas teses defensivas mencionadas neste capítulo, como a inexigibilidade de conduta adversa face à apropriação de valores que pertencem ao próprio comerciante, assim como a aplicação do princípio da insignificância, e do *ne bis in idem* em matéria tributária, para vedação a punição dúplice do contribuinte, nos casos em que ela não tem cabimento. Ademais, há explanação acerca da vedação da prisão por dívida entendida, não só pelos próprios tribunais superiores em outras circunstâncias, como pela doutrina majoritária em matéria penal e tributária.

##### *4.1 Apontamento acerca da análise das decisões do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça sobre o inadimplemento do ICMS declarado*

Após a tese fixada no Recurso Extraordinário em Habeas Corpus 163.334/SC pelo Supremo Tribunal Federal, o qual acompanhou o mesmo entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Habeas Corpus 399.109/SC, criou-se uma linha tênue e muito preocupante no que tange o inadimplemento do tributo e a prática do crime de apropriação indébita tributária prevista na Lei 8.137/90, positivado em seu art. 2º, II. Portanto, veremos as peculiaridades da decisão concatenadas aos conceitos já trabalhados, como aos aspectos constitucionais tributários dos impostos indiretos, como o ICMS, bem como a apropriação indébita em sua essência (BRASIL, 1988; 1990).

Nessa senda, com advento dessa nova tese, o mero ato de não recolher o tributo, ainda que se tenha declarado e que seja de conhecimento da administração fazendária, será

considerado crime previsto no art. 2º, entendimento que possui efeitos nocivos ao Estado. Dessa forma, ao analisarmos o contexto jurisprudencial trazido com a fixação da tese, com base no conhecimento construído pela doutrina e o próprio ordenamento jurídico pátrio, o qual detalhamos nos capítulos anteriores, entenderemos a divergência entre a decisão e as garantias constitucionais prevista em nossa Carta Magna de 1988 e como se deu sua repercussão jurídica, social e econômica (PINHEIRO; AGUIAR, 2020).

Em agosto de 2018, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria dos votos, denegou a ordem em sede de Habeas Corpus impetrado pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, em favor de dois pequenos empresários, que deixaram de recolher o ICMS, mesmo tendo sido devidamente declarado ao Fisco por meio do destaque do tributo nos documentos fiscais, o que resultou, portanto, na inadimplência fiscal (BRASIL, 2018).

E mais tarde, em dezembro de 2019, o Supremo Tribunal Federal, ratificando a decisão comentada anteriormente, por maioria fixou a tese de que o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixar de recolher aos cofres públicos o montante do ICMS cobrado pelo adquirente da mercadoria ou serviço, incorre para a prática do crime de apropriação indébita tributária do art. 2º, II da Lei dos crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90) (PINHEIRO; AGUIAR, 2020; BRASIL, 2019).

Ambos os tribunais entenderam que a conduta de deixar de recolher o ICMS próprio ou em operações em que há substituição tributária, o qual é incorporado ao valor final da mercadoria de um produto ou serviço repassado ao adquirente, ou seja o consumidor final, ainda que devidamente declarado, concorria para a prática do crime de apropriação do indébito tributário.

Vejamos então a ementa da decisão do STJ, e em sequência, breves comentários da doutrina acerca da decisão. *In verbis*:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. **O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária**, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, **seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de**

**elemento subjetivo especial.** 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição. **4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.** 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. (BRASIL, 2017, grifo nosso)

De acordo com os apontamentos de Leandro Paulsen (2022, p 342), o entendimento da decisão está totalmente equivocado, uma vez que face à análise do tipo de apropriação indébita tributária, este faz clara referência ao caso de substituição tributária para a frente, pois nessa modalidade, o substituto realiza o papel do contribuinte na cadeia anterior, e conseqüentemente precisa cobrá-lo do consumidor, o qual o faz embutindo no preço dos seus produtos, mediante valores presumidos que seguem critérios da legislação tributária, cujo fato gerador será realizado pelo contribuinte posteriormente (figura do contribuinte de fato), mas que, mediante a prévia cobrança e repasse aos cofres públicos, terá sido recolhido antecipadamente.

No voto da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, a qual inaugurou a divergência no STJ, está na mesma percepção da doutrina majoritária, no sentido de entender que o termo "descontado ou cobrado" mencionado pelo inciso II do art. 2º da lei de crimes contra a ordem tributária faz referência aos casos de substituição tributária, e não como mencionado na decisão, ao dizer que o caso se refere a impostos indiretos, o qual o custo é repassado a terceiros, tendo em vista somente a perspectiva econômica. Para a ministra, no caso do julgamento, o consumidor é apenas o contribuinte de fato, e este conceito é meramente econômico, pois faz referência aos sujeitos passivos da obrigação tributária, discutidos pelo CTN em seu art. 106 (BRASIL, 2018).

A ministra (BRASIL, 2018, p. 34) faz referência ao caso concreto para explicar:

No caso, ao que se tem, o réu era administrador de uma empresa contribuinte de ICMS e, realizando a venda de mercadorias com o valor do tributo incluído no preço dos produtos, embora tenha registrado regularmente a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária. **Em casos tais, o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não**

**há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em nome próprio).** (BRASIL, 2018, p. 34, grifo nosso)

Dessa forma, é entendimento majoritário na doutrina que o atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio que já foi regularmente declarado pelo contribuinte apenas se trata de mera inadimplência fiscal, o que constitui o ilícito tributário, passível de execução fiscal e inscrição em dívida ativa, e conseqüentemente fato atípico para o alcance do Direito Penal. O Estado jamais poderá valer-se dos métodos coercitivos do procedimento criminal como instrumento de arrecadação, e muito menos que o Judiciário seja conivente e acolha as pretensões do Fisco para confrontar a Constituição Federal, criminalizando a conduta do não recolhimento do ICMS declarado, o que nada mais é do que a prisão civil por dívida. (REIS, 2019, p. 51)

Quando olhamos para a decisão do Supremo Tribunal Federal, que ratificou de forma incoerente a decisão do STJ em criminalizar a conduta, que nada mais é do que uma dívida tributária, punível por instrumentos próprios do Direito Tributário, percebemos a grande celeuma que se criou sobre o tema, pois além do contribuinte figurar como um sujeito passivo devedor da obrigação tributária, ainda recai sobre ele um ônus gravíssimo de criminoso atribuído pelo Estado.

Passamos então à análise da decisão do STF e na sequência, o posicionamento doutrinário sobre o tema. *In verbis*:

Ementa: DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. **4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta.** Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais 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 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. (BRASIL, 2019, grifo nosso)

A fixação da tese pelo STF, como já esperado, adicionou à interpretação 2 elementares do tipo ao art. 2º, II da Lei 8.137/90, logo, ao criminalizar a conduta do não recolhimento do ICMS declarado, o Supremo interpretou a expressão “deixar de recolher” como tendo caráter contumaz e com dolo de apropriação em relação ao imposto cobrado do adquirente da mercadoria. Nada obstante, o “deixar de recolher” pode decorrer de problemas de caixa, alguma situação passageira, ou até mesmo indisponibilidade financeira, mas para caracterizar o crime, é necessário que o contribuinte pratique o inadimplemento reiterado e tenha a intenção de prejudicar o Fisco e a concorrência, e é importante que, ao analisar cada caso, os dois elementos fixados precisam, impreterivelmente estarem presentes (PAULSEN, 2022, p. 343)

O elemento demonstrado no art. 2º, II, na interpretação de Cezar Roberto Bitencourt (2013, p, 182) deduz o próprio dolo de apropriação como sendo a vontade de se apropriar dos valores devidos ao Fisco de forma fraudulenta. Isso significa que jamais o mero dolo de não recolher o tributo, de forma genérica, seja suficiente para caracterizar na prática de apropriação do indébito tributário, uma vez que a própria materialidade da conduta é a vertente vontade de ludibriar e fraudar valores devidos ao Fisco.

Gilmar Mendes, ministro do Supremo Tribunal Federal, inaugurou o voto de divergência na corte, entende que como não houve a demonstração clara de tal elemento subjetivo específico, a qual o direito penal não admite a analogia *in malam partem*, estaremos diante de fato atípico por se tratar de simples inadimplemento fiscal. A criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere, de forma grave, tanto a Constituição Federal quanto o Pacto de São José da Costa Rica. (BRASIL, 2018)

Leandro Paulsen (2020, p. 825) entende que a mesma interpretação equivocada que levou a criminalização do ICMS declarado foi utilizada para deduzir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS à época, ou seja, somente leva em consideração os aspectos econômicos.

Em suas palavras:

Se trata de posição equivocada, que seria mais compreensível sob a perspectiva – essa sim adequada – de que o tributo que grava a operação não constitui, por si e nessa medida, revelação de capacidade contributiva, pois guarda correspondência direta no passivo do comerciante. Mas entender que o montante de ICMS que incide por dentro do preço seja da titularidade jurídica do Estado, desde quando emitido o documento, é equivocado, além do que modificou jurisprudência de décadas firmada pelo antigo TFR, pelos TRFs, pelo STJ e pelo próprio STF (PAULSEN, 2020, p. 825)

É certo que não foi levado em consideração por ambas as decisões o entendimento de que, no momento em que ocorre a saída da mercadoria do estabelecimento – prática do fato gerador do ICMS – o tributo precisa ser pago no prazo legal, independentemente do adimplemento do valor cobrado ao adquirente da mercadoria, que muitas vezes é parcelado ou até mesmo quitado em um prazo superior ao do recolhimento do tributo. Verificando por uma perspectiva diversa da qual foi proferida a decisão, vemos que o contribuinte terá de efetuar o pagamento tempestivo do ICMS com seus recursos próprios, advindos até mesmo de outras operações que foram feitas em tempo hábil ao recolhimento do tributo. Não ocorre, sob nenhuma hipótese, a triangulação da relação jurídico tributária, como imaginada no precedente acima. (PAULSEN, 2020, p. 824)

Diante disso, em casos como este, em que o substituto somente repassa os valores ao fisco, de uma operação que realizará seu fato gerador com a chegada da mercadoria ao consumidor final, precisa, em muitos casos, suportar o ônus econômico com seus recursos próprios para satisfazer a obrigação tributária, sob pena de ser preso por apropriação indébita de valores que em tese pertencem a ele mesmo. Dada essa reflexão, é possível perceber que os pequenos comerciantes saem bem mais prejudicados, ainda que não tenham intenção de serem inadimplentes, pois de acordo com a interpretação do STF, o próprio crime sempre começará com uma confissão de dívida do contribuinte (pois este declarou), e conseqüentemente a confissão do próprio crime, o que torna o posicionamento bem mais controverso.

#### 4.2 *Análise de decisões dos tribunais antes a criminalização da inadimplência do ICMS declarado*

Para entendermos a repercussão da sistemática da tese de repercussão geral fixada pelo Supremo, precisamos entender que o Direito Brasileiro segue um sistema de precedentes, com caráter hierárquico, e este não pode ser contrariado, a não ser pelas técnicas *distinguishing*<sup>1</sup> – distinção do precedente contrariado e *overruling*<sup>2</sup> – superação, através das normas jurídicas,

---

<sup>1</sup> De acordo com Fredie Didier et al. (2013, p. 431), a técnica *distinguish* possui duas acepções: método-comparação entre o caso g designa o método de comparação entre o caso em análise e o caso paradigma. Já sua acepção como método-resultado, representa o resultado desse confronto, quando se depreende que os casos possuem alguma diferença. Logo, através do *distinguish*, o intérprete analisa as circunstâncias fáticas do caso paradigma elementos objetivos do caso em julgamento, comparando-as e apontando suas diferenças.

<sup>2</sup> Já a técnica *overruling*, é utilizada na superação de precedentes judiciais, ao passo que, um precedente perde sua força vinculante e é substituído por outro. Logo, a técnica visa reconhecer a existência de fundamentos jurídicos contundentes para o abandono do precedente estabelecido anteriormente, para que haja seu afastamento, e que o tribunal adote um novo posicionamento que decide um caso compreendido no âmbito de incidência de norma anterior de origem jurisprudencial. (DIDIER; BRAGA; OLIVEIRA, 2013, p. 456)

do precedente contrariado. Dessa forma, quando há um precedente fixado por um tribunal superior, por decisão da qual não cabe recurso, os demais tribunais pátrios precisaram seguir o entendimento da decisão (JESUS, 2014, p. 11).

Percebemos pelo arcabouço jurídico demonstrado no decorrer da pesquisa por estudiosos da interdisciplinaridade do Direito Tributário com o Penal, que de fato a decisão é contrária e suas motivações são fixadas em teses interpretadas de forma equivocada da legislação penal, e ainda pior, de conceitos basilares tributários, no que tange o sujeito passivo da obrigação. Portanto, vemos que por conta da teoria de precedentes adotada pelo Brasil, é de suma importância que haja consistência das decisões proferidas pelos tribunais superiores, de modo a preservar a ordem jurídica nacional, e não somente os interesses estatais.

Vejamos então os seguintes precedentes datados antes da fixação da tese pelo Supremo, primeiramente o do Tribunal de Justiça do Estado do Goiás:

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90. DECLARADA EXTINTA A PUNIBILIDADE EM PRIMEIRO GRAU DE JURISDIÇÃO. PRETENSÃO DE REVOGAÇÃO DA SUSPENSÃO CONDICIONAL DO PROCESSO. PEDIDO PREJUDICADO. DE OFÍCIO, RECONHECIDA A ATIPICIDADE DA CONDUTA. ABSOLVIÇÃO DECRETADA. **1- Segundo entendimento jurisprudencial, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, mas não paga o tributo próprio não comete crime, mas mero inadimplemento.** Deve-se, no caso, anular todos os atos praticados desde o recebimento da denúncia e reconhecer que, em se tratando de mera inadimplência o não pagamento de ICMS de valores devidamente lançados nos livros fiscais da empresa contribuinte, não configura crime contra a ordem tributária, de sorte que a ABSOLVIÇÃO do recorrido por **atipicidade da conduta é medida de caráter impositivo nos termos do art. 386, inciso III, do CPP**, restando prejudicado o recurso ministerial. RECURSO CONHECIDO E PREJUDICADO. DECLARADA A NULIDADE DO FEITO A PARTIR DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA PARA, NESTE MOMENTO, ABSOLVER O RECORRIDO FACE À ATIPICIDADE DA CONDUTA (BRASIL, 2018, grifo nosso).

Podemos verificar que a desembargadora Carmecy Rosa considerou a conduta como sendo atípica, exatamente pelo fato de o tributo ter sido declarado à administração fazendária, não tendo o condão de ludibriar o fisco e nem ao menos conter o caráter fraudulento na conduta, tal qual como entendeu o Supremo um ano depois, em relação à mesma conduta.

Cezar Roberto Bitencourt (2013, p. 148) traz os casos de atipicidade da conduta, que tem sido utilizada pelos Tribunais, quanto aos crimes contra a ordem tributária, quando se vê a vertente impossibilidade de agir do agente, quando demonstrada a dificuldade financeira da empresa, o que arrisco a dizer que é responsável pela grande maioria dos casos de inadimplência fiscal do ICMS, por ser um dos tributos mais complexos do sistema tributário nacional.

Hugo de Brito Machado (2002, p. 170) entende que a hipótese de acolhimento da tese de atipicidade da conduta estaria, então, reservada para os casos em que “o não recolhimento do tributo deve-se à decisão do contribuinte de utilizar os recursos financeiros para pagar empregados, fornecedores, com o fito de evitar o fechamento da empresa”. Além de que, essa mesma inadimplência pode-se dar pelo simples fato de que o contribuinte não recolheu o tributo por não considerá-lo devido, ou ter dúvidas acerca da constituição daquele crédito tributário a ser recolhido aos cofres públicos, o que não poderia caracterizar o crime, uma vez que é possível discutir a tipicidade tributária, e conseqüentemente afastá-la por instrumentos procedimentais próprios do direito tributário.

Vejamos então a decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. *In verbis*:

PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIME. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUE INDIQUEM O DOLO ESPECÍFICO DOS APELADOS EM SONEGAREM IMPOSTOS. A DISCUSSÃO ACERCA DA ALÍQUOTA A SER APLICADA. SEARA ADMINISTRATIVA QUE NÃO CARACTERIZA O ILÍCITO PENAL. RECURSO IMPROVIDO. 1. Apelados que foram absolvidos, sumariamente, por entender o sentenciante que não houve indícios de violação ao art. 1º, I e II, da Lei nº 8.137/90 [...] 2. [...] 3. Quanto ao particular, entendo que agiu bem o Julgador de Piso, não se podendo confundir, como feito pelo Ministério Público, os conceitos de inadimplência fiscal e sonegação fiscal, evidenciando esta o fim deliberado de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social [...]. **4. A inadimplência fiscal, por sua vez, consubstancia mero atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo que já foi regularmente declarado pelo contribuinte e configura apenas ilícito administrativo passível de execução fiscal e inscrição na dívida ativa, como ocorrido na hipótese vertente.** [...] (BRASIL, 2017, grifo nosso)

E em seguida, passaremos à decisão do STJ no Agravo Regimental em Recurso Especial sobre a mesma situação. Vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLENTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. 1. O delito do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 exige que o sujeito passivo desconte ou cobre valores de terceiro e deixe de recolher o tributo aos cofres públicos. 2. **O comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, não realiza o pagamento do tributo não deixa de repassar ao Fisco valor cobrado ou descontado de terceiro, mas simplesmente torna-se inadimplente de obrigação tributária própria.** 3. Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2017, grifo nosso)

Ambos os pontos tratados nas duas decisões mencionadas posteriormente tratam-se da vedação ao bis in idem em matéria punitiva e o caráter dúplice da punição dos ilícitos tributários (na esfera administrativa e penal), trazidas por Leandro Paulsen (2022, p. 89) quando este nos explica que em matéria tributária, o principal instrumento punitivo é a imposição de multas pela Administração Tributária pois essas multas costumam variar conforme a gravidade

da infração. Na esfera federal, quando as infrações são dolosas e praticadas mediante fraude, a pena de multa é dobrada.

Esse dolo de fraudar e lesar o erário é o que autoriza e fundamenta a duplicação da multa administrativa, e conseqüentemente o elemento subjetivo que a legislação penal exige para considerar a conduta um crime contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90. E veja que repeti inúmeras vezes o termo fraude, pois esta precisa estar latente na conduta do agente (PAULSEN, 2022, p. 90).

Ainda, vale destacar que a doutrina se debruça sobre outra tese defensiva ao contribuinte, no que tange a aplicação do princípio da insignificância em matéria tributária, o qual o próprio Supremo já fixou alguns critérios para sua interpretação, em sede do Habeas Corpus 115319/ MG , tais quais: a) conduta minimamente ofensiva; b) ausência de periculosidade social da ação; c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e d) lesão jurídica inexpressiva. (BRASIL, 2013)

De acordo com o entendimento de Leandro Paulsen (2020, p. 794), compactuando com entendimento anterior de Cezar Roberto Bitencourt (2013, p. 75), em síntese, não se justifica a punição do agente em face da pequena lesão ao bem jurídico tutelado no caso a cobrança do tributo que tenha deixado de ser pago e da multa de ofício imposta pela infração cometida, pois, em matéria penal, trata-se do “princípio da insignificância”, ao qual, para pequena descumprimento da legislação, não poderá o Direito Penal imputar ao agente seu caráter sancionador, pela sua atuação subsidiária, conforme já explicado nos capítulos anteriores.

Nessa toada, cumpre salientar novamente as garantias constitucionais dos contribuintes positivadas na Carta Constitucional de 1988, em que pese ser sua principal arma contra as arbitrariedades cometidas pelo Estado, principalmente no que tange à complexidade do sistema tributário, e o alcance raso desse sistema aos pequenos e médios empresários, afetados diretamente pela alta carga tributária sobre produtos e serviços. Sacha Calmon (2020, p. 733) traz a interpretação do art. 112 do CTN como sendo consagrado o princípio do *in dubio pro contribuinte*, que em sua visão possui “*inspiração juspenalista*” ao dizer que:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (BRASIL, 1966)

Dessa forma, trata-se do ilícito tributário, pelo princípio da dupla tipificação, deve ser aplicado aos julgamentos pelos órgãos administrativos e judiciais, tanto em matéria

tributária quanto penal. A consagração do *in dubio pro contribuinte* pelo legislador, em tese, abre uma oportunidade para uma justiça mais equilibrada, e no momento do julgamento, é necessário que se faça presente e atuante, mas como vimos, essa benéfica vem sendo ignorada pelos tribunais superiores (COELHO, 2020, p. 734).

Por conseguinte, é relevante a abordagem do entendimento jurisprudencial acerca da criminalização do devedor de tributos, ao passo que se verifica que de fato, antes da fixação da tese pelo STF, os tribunais entendiam de maneira a sopesar os meios coercitivos do Estado, em face dos direitos fundamentais dos contribuintes, sem que isso atrapalhasse o livre mercado, e fomentasse ainda mais a burocracia do sistema tributário brasileiro. Logo, verificamos que antes, a inadimplência só ganhava relevância penal quando acompanhada da fraude, omissão e sonegação, pois a mera inadimplência é um problema de direito civil e tributário, e é estranha ao Direito Penal.

#### 4.3 Análise de decisões dos tribunais após a criminalização da inadimplência do ICMS declarado

A teoria dos precedentes no Brasil é de extrema importância para que se concretize a justiça e a segurança jurídica no país. Partindo desse pressuposto é que entendemos que os precedentes precisam traduzir a subsunção das normas do ordenamento jurídico às situações que a norma tutela, bem como seus direitos e deveres estipulados por ela.

Após a fixação da tese de repercussão geral no RHC nº 163.334/ SC, criou-se um precedente que, de acordo com essa teoria, precisa ser respeitado pelos juízos *a quo* e *ad quem*. Dessa forma, passaremos à análise de como se comportam as decisões e os reflexos desta na vida dos contribuintes, a partir de então. Vejamos o precedente do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

**APELAÇÃO CRIMINAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PERPETRADOS EM CONTINUIDADE DELITIVA (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90 C/C ART. 71 DO CP). SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. INSURGÊNCIA DEFENSIVA. VENTILADA INCONSTITUCIONALIDADE DO PRECEITO LEGAL INCIDENTE. DESCABIMENTO. MATÉRIA PACIFICADA PELA SUPREMA CORTE EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. PRESCRIÇÃO DE CARÁTER PENAL. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO COM A PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. ALEGADA ATIPICIDADE DA CONDUTA. DESACOLHIMENTO. FALTA REITERADA DE RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO, REGULARMENTE ESCRITURADO E DECLARADO. INADIMPLÊNCIA EVENTUAL RECHAÇADA. REVERBERAÇÃO DO IMPOSTO NO PREÇO PAGO PELO CONSUMIDOR FINAL. SUBSUNÇÃO À NORMA DECORRENTE DA APROPRIAÇÃO DOS VALORES RETIDOS PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO. DECISÃO CONSOANTE À ORIENTAÇÃO LAVRADA PELO STF NO JULGAMENTO DO RHC N. 163.334/SC. PRÁTICA CONTUMAZ. ILEGÍTIMO MODUS OPERANDI DA COMPANHIA. VERIFICADO DOLO DE ASSENHOREAMENTO, NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA.**

DÉBITO MUITO SUPERIOR AO CAPITAL SOCIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ELEMENTO SUBJETIVO DE PRESENÇA INCONTESTÁVEL. REPASSE INSUFICIENTE DE TRIBUTOS ATRIBUÍDO A DIFICULDADES FINANCEIRAS. IRRELEVÂNCIA. RISCO INERENTE À ATIVIDADE COMERCIAL. ADEMAIS, CIFRAS PERTENCENTES AO ESTADO DE SANTA CATARINA. ORGANIZAÇÃO CUJO DEVER ERA TÃO SOMENTE TRANSMITIR O MONTANTE À FAZENDA. DESCUMPRIMENTO. VERDADEIRA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ÉDITO CONDENATÓRIO MANTIDO. [...] VOTO COMPLETO. MEDIDA IMPERTINENTE. DECISUM IRRETOCÁVEL. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. (BRASIL, 2022, grifo nosso)

Conseguimos perceber então que tal decisão, datada de 2022 já faz menção à tese no RHC nº 163.334/ SC, além de afastar a hipótese de a situação narrada se enquadrar nos casos de prisão civil por dívida, por sua natureza de dívida tributária. A legislação brasileira já previu a prisão civil por dívida de tributos quando a Lei nº 8.866/94 pois dispõe sobre “o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública”. Nos próprios dizeres do ministro relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.055, a ação de depositário fiscal, prevista pela lei retromencionada tinha como objetivo coagir, sob pena de prisão, o devedor a depositar o valor referente à dívida.

Dessa forma, o procedimento adotado seria que o representante judicial da Fazenda ajuizasse a ação civil de depósito – a fim de exigir o recolhimento do tributo com seus acréscimos. Logo, o depositário seria citado para recolher o valor, sob pena de prisão. Não recolhida nem depositada a importância, o juiz decretaria em 15 dias a prisão do depositário infiel por até noventa dias. Vale ressaltar que quando o depositário infiel fosse pessoa jurídica, seria decretada a prisão dos seus diretores, administradores, gerentes ou empregados que movimentassem recursos financeiros. Cessaria a prisão com o recolhimento (PAULSEN, 2020, p. 102)

Nessa senda, em sede da ADI nº 1.055, o Supremo declarou inconstitucional este procedimento previsto na Lei nº 8.866/94. E de fato seria contraditório demais se fosse diferente, tendo em vista o STF negar ao Fisco o direito de apreender mercadorias (*vide* Súmula 323), mas permitir que haja a “retenção” da própria pessoa do credor. Para Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 527), a prisão pela dívida de tributos, e a interpretação ampla dada aos tribunais da prisão por dívida civil, e o termo “civil” carregar consigo somente os inadimplementos da esfera do Direito Privado, chegaremos à conclusão de que o art. 5º, LXVII da CRFB/88 e nada, terão a mesma equivalência.

Vejamos então a redação do art. 5º, LXVII da CRFB/88 “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”. Ainda, incorporado esse enunciado ao rol dos direitos e

garantias fundamentais, presente no art. 5º, § 2º, da Constituição de 1988, não mais se viabilizou a prisão civil do depositário infiel (PAULSEN, 2020, p. 103).

O entendimento, com todo meu respeito, é incoerente pois se está diante da mera dívida tributária de ICMS declarada e não recolhida, por se tratar de inconstitucionalidade apreender as mercadorias do contribuinte (conforme Súmula 323/STF), mas não há óbice em levar o próprio contribuinte preso pelo mesmo motivo. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 531)

Passamos à análise de mais outros dois precedentes sobre o tema. *In verbis*:

APELAÇÃO DA DEFESA. Crime tributário do art. 1º, incisos IV e V, da Lei 8.137/90. [...] denúncia que narra adequadamente o fato criminoso. **Inexistência de violação aos referidos princípios constitucionais e aos dispositivos legais indicados.** [...] elemento subjetivo do tipo devidamente demonstrado nos autos. Condenação mantida. RECURSO MINISTERIAL. Pedido para aplicação da majorante do art. 12, inciso I, da Lei 8.137/90. Não acolhimento. O montante sonegado é inferior ao valor de referência fixado pela jurisprudência para o reconhecimento desta majorante. Pleito de aumento da pena-base, com a valoração negativa das consequências do crime. Impossibilidade. Consequências do crime não superiores àquelas inerentes ao tipo penal. Pedido de reparação de danos. (BRASIL, 2022, grifo nosso)

Agora vemos o precedente do STJ sobre o tema:

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90. AUTORIA E MATERIALIDADE DELITIVA. COMPROVAÇÃO. **DOLO GENÉRICO CONFIGURADO.** CONTUMÁCIA DELITIVA. EXISTÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. **1. Em crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita de contribuição previdenciária, este Superior Tribunal de Justiça pacificou a orientação no sentido de que sua comprovação prescinde de dolo específico sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico.** 2. Assentou a Corte local que a sonegação do tributo ICMS ocorreu nos períodos de janeiro/2018 até dezembro/2018, deixando o agravante de recorrer aos cofres públicos a importância de R\$ 525.955,85, não havendo falar, in casu, **em ausência de descrição da contumácia da inadimplência.** 3. Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2021, grifo nosso)

Podemos perceber que nas decisões em comento foram relativizadas tanto as garantias constitucionais dos contribuintes, bem como a relativização das elementares do tipo penal fixadas, uma vez que no caso concreto do Agravo Regimental em Embargos de declaração ao STJ a contumácia e o dolo de se apropriar tenham sido caracterizados, ainda que o contribuinte tenha tentado inúmeras vezes quitar o montante do tributo através de parcelamentos, conforme extraído do inteiro teor da decisão.

Nessa toada, o próprio STJ já afastou a tipicidade da contumácia, no Agravo Regimental no Resp. 1.867.109 de 2020 quando:

Inafastável a conclusão de que, conquanto o fato deletério atribuído ao ora Agravante, a princípio se subsuma à figura penal antes mencionada, a ausência de contumácia – o débito com o Fisco se refere a tão somente 1 (um) mês –, conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta e, por conseguinte, à absolvição do Réu com esteio no inciso III do art. 386 do Código de Processo Penal. (BRASIL, 2020)

Portanto, reiterando, ao se tratar de tributos indiretos, como o ICMS, a tipicidade material do crime de apropriação indébita em face do não recolhimento de tributo indireto depende da contumácia da sua sistemática e do caráter habitual da inadimplência, sendo necessário e indispensável, a presença latente desses dois critérios. Nada obstante, a subsunção do fato de deixar de recolher o tributo declarado à norma do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 não traduz uma situação de fraude, mas tão somente a retenção dos valores por parte do contribuinte, por este ter dúvidas ou discuti-lo judicialmente, por não concordar. Ou ainda, por essa dúvida sobre a legalidade da cobrança do crédito tributário somente ser sanada em sede de tribunais superiores (PAULSEN, 2022, p. 343-344)

Nessa vertente, cabe pontuar que o Estado possui todo um sistema robusto para concretizar seu fim arrecadatório, tanto os sistemas de arrecadação próprio quanto aqueles estabelecidos pela Lei de Execuções Penais (Lei nº 6830/80), tratando as demais sanções como subsidiárias. Seria inusitado se o direito se estabelecesse através das exceções, e a regra fosse relativizada, estaríamos diante, não mais de um Estado de Direito, mas sim de um Estado de Exceção. Portanto, resta claro e demonstrado, que há outras possibilidades menos nocivas de se obter o adimplemento das obrigações tributárias, que não se trata de criminalizar uma conduta por uma subsunção rasa do fato à norma, enviesando o princípio da legalidade em matéria penal e tributária (PINHEIRO; AGUIAR, 2020).

Dessa forma, a aplicação de sanções sem cuidado para os elementos subjetivos descumpra princípios do direito constitucional sancionatório. Logo, é impreterível que se analise as elementares do tipo, pois não se pode jamais, deixar de apreciar a conduta do contribuinte, tanto em relação aos fatos dos quais decorrem as imputações alegadas, quanto no contexto do exercício das suas atividades, em relação à observância da legislação vigente e relacionamento com os órgãos competentes. Pois o Direito Tributário sancionador não pode ser aplicado de modo que não observe as demais regras do sistema, como vem ocorrendo (TORRES, 2013).

Para Günther Jakobs apud Heleno Taveiras Torres (2014) não existe pena legítima sem a observância dos princípios da legalidade e culpabilidade, e as medidas adotadas pelo Fisco para apuração da arrecadação fazendária devem ser apropriadas, e a menor interferência possível nos negócios das pessoas (físicas ou jurídicas). Por mais respeitáveis que sejam os interesses fazendários tutelados, não chegam ao ponto de sobrepor-se aos direitos fundamentais dos contribuintes, de conduzirem seus negócios com liberdade e dignidade (TORRES, 2014).

Para Heleno Taveiras Torres (2014, p. 8):

Não pode deixar de apurar, na qualificação da conduta ilícita, a presença de boa-fé, confiança legítima ou impossibilidade de conduta diversa do contribuinte, assim como de eventual *venire contra factum proprium* ou prática reiterada da Administração, a justificar alguma excludência de culpabilidade. Este é modelo de garantismo sancionador que todos devem empregar, pela força vinculante do princípio de Estado Democrático de Direito. (TORRES, 2014, p. 8)

Nesse deslinde, na tentativa de se tutelar com maior clamor os interesses da administração pública, foi dado à tutela penal um instrumento de arrecadação tributária, manifestando clara afronta aos preceitos fundamentais da Carta Constitucional de 1988, uma vez não é coerente se utilizar da última ratio para se atingir o fim pretendido. Dessa forma, é necessária uma virada de chave no entendimento, pois o julgamento não analisou os efeitos práticos e o reflexo jurídico criado pelo precedente.

Logo, espera-se que essa mudança seja no sentido de retificar o entendimento de que o mero inadimplemento do ICMS devidamente declarado seja enquadrado no crime de apropriação indébita tributária do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, sob pena de impor uma sanção penal a esses contribuintes que não recolheram os tributos devidos porque tem dúvidas, e uma dúvida legítima, e muitas dessas dúvidas só são sanadas quando chegam nas instâncias superiores. Dessa forma, não pode o Supremo Tribunal Federal, como guardião da constituição, impor um entendimento contrário a esta, e colocar em risco a segurança jurídica, e as garantias constitucionais aos contribuintes, tendo em vista que o crime começa com uma confissão e termina com uma condenação. Há vertente afronta de todos os princípios basilares do garantismo, assim como dificulta a defesa, indo de encontro aos princípios da ampla defesa e *in dubio pro réu*.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, esse estudo abordou os principais pontos e críticas acerca da tese de criminalização do devedor de ICMS, ainda que devidamente declarado, sob a óptica do garantismo sancionador aplicado ao Direito Tributário. A relevância da pesquisa mostra-se clara, tendo em vista que essa decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal representa uma virada de chave dos precedentes anteriores à decisão, e apresenta uma grande ameaça ao contribuinte, ao utilizar os instrumentos do Direito Penal como meios de arrecadação do Estado, o que vai totalmente contra as premissas do Estado Democrático de Direito, bem como a natureza garantista atribuída à nossa Constituição Federal de 1988.

Os objetivos traçados na pesquisa foram: avaliar os parâmetros doutrinários atribuídos ao ICMS, no que tange a formação da obrigação tributária, quem são os sujeitos ativos e passivos, para concluirmos em que momento o STF entendeu que houve apropriação dos valores à título de tributo, e que conseqüentemente o contribuinte concorre para a prática do crime de apropriação indébita tributária da Lei 8.137/90. Após essa análise, passamos por toda a anatomia do crime de apropriação indébita, bem como a construção das críticas pertinentes que levaram os tribunais superiores a entender que, naquele caso, em que o comerciante figura como mero substituto tributário, de um imposto que é devido ao adquirente final da mercadoria, ele estaria “se apropriando” de valores que pertencem a ele mesmo, pela venda da mercadoria.

Após tecer críticas embasadas em posicionamentos doutrinários majoritários, passou-se à análise do comportamento dos precedentes antes e após a fixação da tese pelo STF, uma vez que antes, como pudemos perceber, a jurisprudência era pacífica no sentido de entender que não há como se apropriar de valores que são seus, e não de outrem, principalmente no que tange ao ICMS, cujo o preço a ser pago a título de tributo, é embutido no valor de mercado do produto ou serviço comercializado.

Dessa forma, com a construção do trabalho, foi possível perceber no caso do devedor de ICMS, sendo o responsável tributário, a única interpretação que de fato respeita a sistemática do Direito Constitucional Tributário, bem como no Direito Penal ao tutelar a ordem tributária, é que a expressão “valor de tributo descontado ou cobrado” representa a inexistência do cunho apropriativo por parte do contribuinte. Na verdade, trata-se de uma interpretação deturpada desse elemento subjetivo do art. 2<sup>a</sup>, II da Lei nº 8.137/90. O que ocorre, é que estamos diante da possibilidade de prisão por dívida, pois acaba por subverter a funcionalidade e aplicabilidade do Direito Penal para fins meramente arrecadatórios.

Dessa forma, os objetivos foram alcançados ao passo que, após uma análise dos principais aspectos que fundamentaram a decisão, inclusive a observação do posicionamento dos votos vencidos, é possível perceber que os elementos econômicos e concorrenciais utilizados para se chegar à interpretação são insuficientes, diante das vedações constitucionais da prisão por dívida, bem como dos postulados direitos fundamentais dos contribuintes, de modo que a decisão representa um retrocesso e uma latente violação a tais direitos.

O grande problema que se criou, que inclusive motivou a produção da presente pesquisa, foi exatamente estar diante de uma decisão que causa insegurança jurídica não só em relação aos precedentes e a grave mudança de posicionamento jurisprudencial que já se iniciou com a fixação da tese, mas também a própria discrepância que já existe e se fortalece na relação entre contribuinte e fisco, que por sua vez já é de hipossuficiência.

Além do teor inconstitucional da decisão, tendo em vista todo o arcabouço garantista trazido por nossa constituição, a interpretação dada pelo STF no RHC 163.334/SC serviu para inflar ainda mais a figura do Estado, uma vez que toda a legislação tributária, principalmente no que tange o procedimento fiscal, tanto administrativo quanto judicial, possibilita que os interesses do fisco sempre se sobreponham aos interesses dos contribuintes, construindo um abismo que fortalece bem mais essa relação de hipossuficiência entre os agentes da obrigação tributária.

Portanto, em contraponto ao posicionamento do STF, no caso do ICMS declarado, ainda que não houvesse o recolhimento aos cofres públicos, não poderia configurar o crime de apropriação indébita tributária, pela ausência dos requisitos para tipificar o crime tributário, e a tentativa do Fisco, bem como da Suprema Corte realizar a subsunção da norma ao fato de forma precipitada e incoerente com sua função, e ainda, de encontro à própria legislação. Dessa forma, acaba por ferir os direitos constitucionais do contribuinte e ultrapassam os limites ressalvados pela constituição para aplicação das sanções penais - tributárias.

Com todo o estudo, podemos perceber que a interpretação e os efeitos dessa decisão destoam totalmente da própria construção jurisprudencial do STF, pois por várias vezes já expressou manifesta vedação à sanções políticas/econômicas por parte do Fisco, tentando coagir o contribuinte ao pagamento de seus impostos, extravasando os ditames da própria legislação tributária para coibir o inadimplemento.

Podemos verificar esse posicionamento em várias Súmulas como a de nº 323 e 547 que proíbe as autoridades fiscais a interditem estabelecimentos de contribuintes inadimplentes, assim como apreender mercadorias e impedir o exercício da atividade empresária exatamente por enxergar a inconstitucionalidade nas condutas.

Logo, depois de toda uma construção que visava diminuir as diferenças e coibir o comportamento incisivo do Fisco, não é coerente agora atribuir caráter criminal ao inadimplemento fiscal, que nem sequer há vertente fraude envolvida, pois para esse comportamento, a legislação tributária é competente e capaz de coibir com os meios que já existem.

O presente trabalho foi apenas um recorte do tema que se mostrou importante no quesito social e de grande relevância ao cenário jurídico, tendo em vista que essa não é a primeira decisão, das mais atuais proferidas pelos tribunais superiores, que vem afrontando garantias constitucionais, tentando esconder-se nas questões econômicas e na proteção do patrimônio público.

É necessário que a comunidade acadêmica continue sempre trazendo a discussão sobre esse tema, uma vez que o ativismo judicial, principalmente em matéria tributária, tem se apresentado como uma polêmica e traz uma faceta de insegurança jurídica, quando fere a sistemática de proteção dos direitos sob o enfoque da teoria do garantismo, pois não há jamais possibilidade de aplicação de sanções, tanto na esfera tributária quanto penal, sem a observância dos princípios e garantias fundamentais, que representam uma munição contra as arbitrariedades do Estado, sob pena de oferecer uma ofensa ao caráter democrático do nosso ordenamento jurídico.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7ª. ed. Rev. e atual São Paulo: Método, 2013. 722 p.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária** – São Paulo: Saraiva, 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Parte geral – Coleção Tratado de direito penal**. V. 26. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 19 out 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3 (1993)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm)> Acesso em: 19 out 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 (1996)**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Disponível em: <Lcp87 (planalto.gov.br)> Acesso em 19 out de 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.729 (1965)**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm). Acesso em: 04 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172 (1966). Código Tributário Nacional**: promulgado em 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)> Acesso em: 03 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.830 (1980). Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm)> Acesso em 10 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.137 (1990). Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm)> Acesso em 19 out 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.866 (1994). Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18866.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18866.htm)> Acesso em 10 out 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.101 (2005)**. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm) Acesso em: 06 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 11 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Q7RC1i>. Acesso em 08 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 11 de fevereiro de 2019. Voto do Min. Gilmar Mendes, p. 82. Disponível em: <https://bit.ly/2Q7RC1i>. Acesso em 08 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 31 - Repercussão Geral**: É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – “sanção política” –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários. Tese definida no RE 565.048, rel. min. Marco Aurélio, P, j. 29-5-2014, DJE 197 de 9-10-2014.

Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2136#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20o%20uso%20de,de%20contribuintes%20com%20d%C3%A9bitos%20tribut%C3%A1rios>. Acesso em 06 nov. 2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Embargos de Declaração no Habeas Corpus nº 641382 SC 2021/0021562-1**. Relator: Min. Olindo Menezes - SEXTA TURMA. Data de Julgamento: 18/05/2021, Data de Publicação: DJe 21/05/2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1213615432/inteiro-teor-1213615475>. Acesso em 15 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo regimental em Recurso Especial 1632556 SC 2016/0273487-7**. Relator: Ministra Maria Thereza De Assis Moura - SEXTA TURMA. Data de Julgamento: 07/03/2017, Data de Publicação: DJe 17/03/2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/443269796/inteiro-teor-443269807>. Acesso em 15 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Recursos Especial 1867109 SC 2020/0063833-1**. Relator: Ministra Laurita Vaz - SEXTA TURMA. Data de Julgamento: 25/08/2020, Data de Publicação: DJe 04/09/2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1101121761/inteiro-teor-1101121774> Acesso em 15 nov 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz. 31 de agosto de 2018. Vogal: Min. Maria Thereza de Assis Moura. Voto vencido. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/620250212/relatorio-e-voto-620250226> Acesso em: 08 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz. 31 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/620250212/relatorio-e-voto-620250226> Acesso em 08 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 115319 MG 2008/0200322-2**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Data de Publicação: DJ 21/02/2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/890331234> .Acesso em 15 nov. 2022

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – “sanção política” –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2136#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20o%20uso%20de,de%20contribuintes%20com%20d%C3%A9bitos%20tribut%C3%A1rios>. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.055**. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 15/12/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 01/08/2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/772644580>. Acesso em 15 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. **Apelação: APL 0552882-05.2016.8.05.0001**. Relator: Luiz Fernando Lima, Primeira. Câmara Criminal - Primeira Turma, Data de Publicação: 05/07/2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-ba/1119735568>. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. **Recurso Em Sentido Estrito 226553-49.2014.8.09.0175 (201492265535)**. 2ª CÂMARA CRIMINAL. Relatora: Des. Carmecy Rosa Maria Alves De Oliveira. Data de Publicação: DJ 2473 de 23/03/2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-go/931937540/inteiro-teor-931937643>. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Pará. **Apelação Criminal 00033235620138140401**. Relator: Rômulo José Ferreira Nunes. 2ª Turma de Direito Penal. Data de Publicação: 30/03/2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-pa/1681016016>. Acesso em 15 nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **Apelação Criminal 50030326720208240038**. Relator: Antônio Zoldan da Veiga. Quinta Câmara Criminal. Data de Julgamento: 18/08/2022 Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sc/1620159988> Acesso em: 15 nov. 2022.

BRAUN, Luana De Almeida. **A criminalização do ICMS declarado e não recolhido: Análise acerca da possibilidade de enquadramento no tipo penal do Art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90 à luz da virada jurisprudencial realizada pelo STJ no Habeas Corpus 399.109/SC**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre: RS, 2019.

BRITO, Edvaldo **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres** – 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros . **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. – São Paulo: Noeses, 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2020.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**. 8. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2013, v. 2.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal** - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

HOMMERDING, Adalberto Narciso. **História do Direito: reflexões histórico-compreensivas sobre o fenômeno jurídico** - Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

JESUS, Priscilla Silva. Teoria do precedente judicial e o novo código de processo civil. **Direito. UNIFACS–Debate Virtual**, n. 170, 2014. Disponível em: [https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/3240/2321#:~:text=Resumo%3A%20A%20teoria%20do%20precedente%20judicial%20%C3%A9%20composta%20por%20conceitos,espec%C3%ADficos%20de%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20\(distinguishing\)%20e](https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/3240/2321#:~:text=Resumo%3A%20A%20teoria%20do%20precedente%20judicial%20%C3%A9%20composta%20por%20conceitos,espec%C3%ADficos%20de%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20(distinguishing)%20e)> Acesso em 10 nov 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 102.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

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

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 114.

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

PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário** – São Paulo: Saraiva Jur, 2022.

PEREIRA, Júlia dos Santos. **A apropriação indébita tributária e a responsabilidade criminal**. 2020. 69 fls. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade do Sul de Santa Catarina. Repositório Universitário da Ânima (RUNA), Santa Catarina, 2020. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/7446>. Acesso em: 31 out 2020.

PINHEIRO, Johnattan Martins.; AGUIAR, Denison Melo. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. **Revista de Direito da Faculdade**

**Guanambi**, Guanambi, v. 7, n. 01, p. e287, 2020. DOI: 10.29293/rdfg.v7i01.287. Disponível em: <https://portaldeperiodicos.animaeducacao.com.br/index.php/RDFG/article/view/13934> Acesso em: 10 nov. 2022.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico** – 8. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.

REIS, Bianca De Castro Leal Costa. **A criminalização do indébito tributário: o caso do ICMS próprio**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito). Universidade Federal Fluminense – Faculdade de Direito. Niterói, 2019. Disponível em: <https://app.uff.br/riuff/handle/1/25409>. Acesso em 08 nov. 2022.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do direito penal**. Organização e Tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial** – 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020

SANTOS, Felipe Sodré Farias dos. **(IM)possibilidade de caracterizar o inadimplemento confessado de ICMS em opera es próprias como crime de apropria o indébita tributária**. 2020. 63 fls. Trabalho de Conclusão de Curso (Gradua o em Direito) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2020. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2787>. Acesso em: 31 out 2022.

SILVEIRA, Eustáquio Nunes. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos relevantes**. Revista dos Tribunais, [s.l.], v. 813, jul. 2003.

STEIN, Jaqueline da Silva. **Os direitos fundamentais dos contribuintes e o direito tributário brasileiro**. Disserta o (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Gradua o em Direito, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/178712> Acesso em: 06 nov. 2022.

TORRES, Heleno Taveira Torres. **Garantismo e culpabilidade no Direito Tributário**. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, 2013.

VIRTUOSO, Júlia Ioppi. Aspectos controvertidos dos crimes contra a ordem tributária: lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Revista Direito Tributário Atual**, n.39, p. 233-262, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-dos-crimes-contra-a-ordem-tributaria-lei-n-8-137-de-27-de-dezembro-de-1990/#:~:text=8.137%2F1990%2C%20notadamente%20as%20autoridades,supress%C3%A3o%20ou%20redu%C3%A7%C3%A3o%20de%20tributos>. Acesso em: 31 out 2022.