



UEPB

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

PAMELLA ROSENDO SOBRAL

**ANÁLISE DA ADOÇÃO DA TEORIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA NO
CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA DO ICMS PRÓPRIO**

**CAMPINA GRANDE-PB
2021**

PAMELLA ROSENDO SOBRAL

**ANÁLISE DA ADOÇÃO DA TEORIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA NO
CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA DO ICMS PRÓPRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Estado e política tributária.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira.

**CAMPINA GRANDE-PB
2021**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S677a Sobral, Pamella Rosendo.

Análise da adoção da teoria da repercussão econômica no crime de apropriação indébita tributária do ICMS próprio [manuscrito] / Pamella Rosendo Sobral. - 2021.
53 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2021.

"Orientação : Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira. , Coordenação do Curso de Direito - CCJ."

1. Tributos indiretos. 2. Repercussão econômica dos tributos. 3. Apropriação indébita tributária. I. Título

21. ed. CDD 343.04

PAMELLA ROSENDO SOBRAL

**ANÁLISE DA ADOÇÃO DA TEORIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA NO
CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA DO ICMS PRÓPRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Estado e política tributária.

Aprovada em: 14/10/2021.

BANCA EXAMINADORA

ALEXANDRE HENRIQUE SALEMA FERREIRA:42098505434 Assinado de forma digital por ALEXANDRE HENRIQUE SALEMA FERREIRA:42098505434
Dados: 2021.10.25 22:25:45 -03'00'

Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



autentique

Autenticação eletrônica 2/2
Data e horários em GMT -03:00 Brasília
Última atualização em 27 out 2021 às 10:05:41
Identificação: #1e2e63add7d1fac93142554705c0e3cac6809e0e3d8f60ce

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Profa. Dra. Flávia de Paiva Medeiros de Oliveira
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

À Deus, pelo presente diário da vida e por toda a força e bom ânimo me concedidos no decorrer da graduação, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

À Deus, por todos os dias de aflição em que em fui confortada, por ter me apresentado com bons amigos nessa caminhada, por me permitir realizar esse sonho, apesar de todas as circunstâncias que me cercavam. Romanos 11:36: “Pois dele, por ele e para ele são todas as coisas. A ele seja a glória para sempre! Amém”.

Ao professor Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira por todo o empenho em buscar extrair o melhor para essa monografia e por toda a compreensão apresentada no decorrer de dois semestres de parceria para conclusão dessa etapa.

Aos meus queridos pais, sem eles nenhum degrau havia sido galgado; ao meu esposo por todo o apoio nesses longos anos de graduação; ao meu bebê, que ainda está sendo gestado, mas, que foi minha força diária para a escrita de cada parágrafo desse texto; aos meus irmãos, por alegrarem os meus dias.

Aos professores da UEPB, em especial, às professoras Dra. Simone Silva dos Santos Lopes e Dra. Monica Lucia Cavalcanti de Albuquerque Duarte Mariz-Nobrega, que contribuíram muito para o desenvolvimento da minha formação acadêmica, através das orientações nos Projetos de Iniciação Científica e em um Projeto de Extensão.

Aos membros da Banca Examinadora, Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa e Profa. Dra. Flavia de Paiva Medeiros de Oliveira, que com muita disponibilidade aceitaram examinar e contribuir com o presente trabalho.

Aos funcionários da UEPB, em especial à Yedda Alexandra Freire de Albuquerque Prazeres e Elizabete Cristina Sousa Araújo, alocadas na Agência de Inovação Tecnológica - INOVATEC, por todo o ensino e momentos de amizade que tivemos. E à Lorena Fátima Duarte por toda paciência em seus atendimentos durante o curso.

Ao Escritório Mauler Advogados pelo fornecimento dos autos do processo que ensejou esta pesquisa.

“Se a arbitrária interpretação das leis constitui um mal, a sua obscuridade o é igualmente, pois precisam ser interpretadas”- Cesare Beccaria, 1764.

RESUMO

A adoção da teoria da repercussão econômica dos tributos na tese fixada pelo STF no Recurso Ordinário de Habeas Corpus 163.334/SC gerou algumas discussões hermeneuticamente acerca do crime de apropriação indébita tributária e da inadimplência fiscal em comparação à garantia fundamental de vedação à prisão civil, se seria mais uma forma coercitiva de recolhimento dos tributos indiretos ou se seria um fato típico. Objetivou-se com essa pesquisa analisar os aspectos jurídicos da tipicidade criminal do não recolhimento do ICMS declarado, descontado ou cobrado do consumidor final, reconhecido como crime de apropriação indébita tributária quando o imposto não é recolhido no prazo legal. Foi utilizado o método científico dedutivo, através dos meios de investigação de pesquisa bibliográfica e de estudo de caso, procedimentalmente a pesquisa foi descritiva. A análise jurídica do crime de apropriação indébita tributária limitou, segundo a lei e a jurisprudência, os elementos do tipo e suas conceituações, o período de consumação do fato típico, o elemento subjetivo, os sujeitos ativos e passivos do crime e o bem jurídico protegido.

Palavras-Chave: Tributos indiretos. Repercussão econômica dos tributos. Apropriação indébita tributária.

ABSTRACT

The adoption of the theory of economic repercussion of taxes in the thesis established by the STF in the Ordinary Appeal of Habeas Corpus 163.334/SC generated some hermeneutically discussions about the crime of tax misappropriation and tax default compared to the fundamental guarantee of prohibition of civil imprisonment, if it would be more of a coercive form of collection of indirect taxes or would it be a typical fact. The objective of this research was to analyze the legal aspects of the criminal type of non-payment of ICMS declared, deducted or charged from the final consumer, recognized as a crime of tax misappropriation when the tax is not collected within the legal term. The deductive scientific method was used, through the means of investigation of bibliographic research and case study, procedurally the research was descriptive. The legal analysis of the crime of tax misappropriation limited, according to the law and jurisprudence, the type elements and their concepts, the consummation period of the typical fact, the subjective element, the active and passive subjects of the crime and the protected legal interest.

Keywords: Indirect taxes. Economic impact of taxes. Tax misappropriation.

.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	COMPÊNDIO PROCESSUAL QUE GEROU O RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334/SC	11
3	TEORIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO	30
4	ANÁLISE JURÍDICA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA	34
5	METODOLOGIA	40
6	RESULTADOS E DISCUSSÕES	41
7	CONCLUSÃO	47
	REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

Em agosto de 2018, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça denegou a ordem em um Habeas Corpus impetrado pela Defensoria Pública de Santa Catarina, em favor de um casal de pequenos empresários denunciado pelo crime tipificados no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990, a apropriação indébita tributária. A materialidade do caso se dava pelo fato de a empresa em que os pequenos empresários eram sócios, ter deixado de recolher por oito meses o ICMS declarado. Segundo a decisão, apropriaram-se indebitamente do tributo, apesar das tentativas de pagamento de três parcelamentos e da ausência de sonegação.

Desta decisão, houve Recurso Ordinário e o pleno do Supremo Tribunal Federal - STF, por maioria dos votos, negou provimento ao recurso em 18 de dezembro de 2019. E, também fixou a seguinte tese: O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Mesmo carente de efeito vinculante, a tese formulada pelo STF certamente contribuirá para o processo de uniformização jurisprudencial, considerando que o Superior Tribunal de Justiça em momento pretérito firmou semelhante entendimento, fatos que conjuntamente servirão de baldrame para decisões futuras no âmbito do Judiciário Nacional. Sabe-se que não se trata de Recurso Extraordinário ou Ação Coletiva, com declarada repercussão geral, entretanto, deu-se tratamento típico de repercussão geral.

A discussão jurídica acerca da tipicidade e da culpabilidade do contribuinte, que não é substituto tributário, em face do ilícito do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990 justifica-se pois é de extrema relevância, quando aplicada a tese jurídica fixada pelo STF no RHC nº163.334/SC em casos similares, com a abrangência de sua repercussão, há a possibilidade de aumento da sonegação e de impacto negativo na economia, por que, o contribuinte que não recolher o ICMS declarado no prazo legal, possivelmente ficará sujeito à imputação criminal se o pagamento não se der até o recebimento de uma possível denúncia. Nessa mesma situação, não havendo a declaração do referido fato gerador, o contribuinte só será imputado penalmente caso o ente federado constate a ocorrência sonegação fiscal, ficando sujeito a uma pena mais gravosa.

Hipoteticamente, supõe-se que o conceito do dolo de apropriação indicado para consubstanciação do crime na tese do STF teve seu conceito desvirtuado, ao decorrer de todo o processo criminal que resultou no RHC nº 163.334/SC, porquanto não ficou comprovada a vontade de ter para si a coisa alheia, como se proprietário fosse, sem a vontade de restituí-la.

Na verdade, ficou comprovado, apenas, o não recolhimento do ICMS declarado. Presume-se que a tese jurídica fixada pelo STF tratou sócios como sujeitos ativos do crime de apropriação indébita tributária, quando a empresa declara o imposto, no caso em tela, o ICMS, mas, não o recolhe de forma contumaz no prazo legal e com dolo de apropriação e não distinguiu a culpabilidade do sujeito ativo entre o substituto tributário e o contribuinte. Assim como, tratou o art. 2º, II da Lei nº 8.137/ 1990 como norma penal em branco em sentido estrito.

O mero ato de não recolher um imposto, devidamente declarado, por mais que gere complexas repercussões na esfera administrativa e social, não deveria trazer a incidência do direito penal, quando não envolver artifício fraudulento. Essa tese permite que a esfera penal seja utilizada como instrumento de cobrança tributária, como advertência para condução ao pagamento do imposto. Destaca-se, inclusive, que o Brasil, como signatário do pacto de São José da Costa Rica, não permite hipóteses de prisão civil, com exceção da prisão civil por não pagamento de alimentos.

Essa tese é um importante precedente que pode se tornar um condutor, servindo como justificativa para denúncias embasadas no não recolhimento dos demais impostos próprios com repercussão econômica, já que o art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990 estabelece o termo geral ‘valor de tributo ou contribuição social’ que não limita a tipificação ao não recolhimento do ICMS.

Por este motivo, o problema que esta monografia vem explanar é quais foram os efeitos jurídicos da tese fixada pelo STF, visando como objetivo geral apontar os aspectos jurídicos e concretos da tipicidade criminal do não recolhimento do ICMS próprio, descontado ou cobrado, reconhecido como crime de apropriação indébita tributária. Especificamente objetivou-se investigar a repercussão penal do crime de apropriação indébita tributária e os conceitos da Teoria da Repercussão Econômica dos Tributos.

A abordagem da pesquisa foi realizada através do método científico dedutivo, procedimentalmente. Quanto aos fins, a pesquisa foi descritiva, pois, expôs as características do crime de apropriação indébita tributária e as mudanças dos entendimentos jurisprudenciais, e, quanto aos meios de investigação, a pesquisa foi bibliográfica e de estudo de caso (VERGARA, 2016). Segundo Marconi e Lakatos (2003) são descritos outros métodos específicos procedimentais aplicados nas Ciências Sociais, dentre eles, esta pesquisa utilizará os métodos histórico e comparativo.

2 COMPÊNDIO PROCESSUAL QUE GEROU O RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334/SC

A Fiscalização de Tributos Estaduais de Santa Catarina constatou que, apesar de a empresa inadimplente ter apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIMEs à Secretaria da Fazenda, os denunciados nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010, não recolheram aos cofres públicos, no prazo determinado pelo art. 60 do RICMS/01¹, os valores declarados. Em razão disso, a Administração Tributária Estadual emitiu duas Notificações Fiscais ao Ministério Público do Estado de Santa Catarina – MPSC.

O MPSC recebeu como Notícia de Fato SIG e prontamente oficiou a empresa inadimplente da oportunidade de pagamento do débito. A empresa ingressou por três vezes em programa de parcelamento (31/05/2010, 27/01/2011 e 13/05/2013), entretanto, não efetuou o regular pagamento de oito parcelas, motivo pelo qual os parcelamentos foram cancelados.

No dia 13 de março de 2015 o MPSC ofereceu denúncia contra os dois sócios administradores da empresa inadimplente, indicando o cometimento por oito vezes, de forma dolosa, do crime previsto no art. 2º, inc. II c/c art. 11, *caput*, ambos da Lei nº8.137/1990, na forma continuada (art. 71² do Código Penal). Que determinam:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

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

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

[...]

Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.

Parágrafo único. Quando a venda ao consumidor for efetuada por sistema de entrega ao consumo ou por intermédio de outro em que o preço ao consumidor é estabelecido ou sugerido pelo fabricante ou concedente, o ato por este praticado não alcança o distribuidor ou revendedor.

[...]

¹ Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001 do Estado de Santa Catarina.

² Art. 71. Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

O argumento central do MPSC foi que os denunciados eram responsáveis pela direção e gerência da empresa, tendo ciência e controle das transações e negócios realizados, bem como responsabilidade legal e fática pela regularidade fiscal. Além da administração geral da empresa, determinavam atos de escrituração fiscal e eram responsáveis pela apuração e recolhimento do ICMS. De modo que, quaisquer vantagens ou benefícios obtidos pela empresa, eram aproveitados diretamente pelos denunciados.

Foi recebida a denúncia e iniciada a Ação Penal de nº 0900163-54.2015.8.24.0011, em resposta à acusação, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina – DPSC pugnou pela atipicidade material da conduta e pela vedação de prisão por dívida no Brasil, com exceção da prisão civil por falta de pagamento de alimentos.

O Juízo da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC em 28 de julho de 2016, absolveu sumariamente os réus da imputação da prática do tipo penal previsto no art. 2.º, inc. II, c/c art. 11, caput, ambos da Lei n. 8.137/1990, na forma continuada (art. 71 do CP), pela ausência de recolhimento de ICMS próprio, com fulcro no art. 397, inc. III, do Código de Processo Penal, ou seja, apontando que o fato narrado não constitui crime.

Inconformado, o MPSC interpôs recurso de apelação postulando a reforma da decisão a fim de que fosse determinado o retorno dos autos à comarca de origem para prosseguimento do feito até final julgamento.

E, apesar de nova defesa da DPSC indicando a atipicidade da conduta, quando analisada a falta de recolhimento do ICMS próprio, devidamente declarado à Fazenda Pública, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, por sua Segunda Câmara Criminal em unanimidade, deu provimento ao recurso do Ministério Público para afastar a tese de atipicidade da conduta e determinar que o processo siga até seus termos finais, decisão firmada com a seguinte ementa:

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, EM CONTINUIDADE DELITIVA (LEI 8.137/90, ART. 2º, INC. II, C/C O 71, CAPUT, CP). SENTENÇA DE ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ABSOLVIÇÃO CALCADA NA ATIPICIDADE DA CONDUTA. TESE DE QUE O COMERCIANTE FIGURA NO PAPEL DE CONTRIBUINTE DIRETO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA E DE QUE NÃO HÁ APROPRIAÇÃO DE IMPOSTO COBRADO OU DESCONTADO DE TERCEIRO. O ICMS É TRIBUTO INDIRETO, UMA VEZ QUE É INCLUÍDO NO PREÇO COBRADO NA VENDA DE MERCADORIA OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, E É OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA QUE O COBRA UNICAMENTE REMETER AO ERÁRIO O QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR. DECLARAÇÃO NAS DIMES E NÃO REPASSE QUE APERFEIÇOAM O

DELITO. CRIMINALIZAÇÃO QUE NÃO SE ASSEMELHA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA PORQUANTO A CONDUTA É PENALMENTE RELEVANTE E NÃO SE EQUIPARA À MERA INADIMPLÊNCIA FISCAL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

(TJ-SC - Apelação Criminal n. 0900163-54.2015.8.24.0011; Relator: Exmo. Sr. Desembargador Sérgio Rizelo; Data de Julgamento: 03/05/2017; Segunda Câmara Criminal)

Em 12 de maio de 2017 a DPSC impetrou um Habeas Corpus com pedido liminar de nº 399.109 - SC (2017/0106798-0), em favor dos pacientes no Superior Tribunal de Justiça, buscando reestabelecer a decisão de primeiro grau que absolveu sumariamente os réus, na qual alegou que os réus estariam sofrendo constrangimento ilegal em decorrência do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Requereu liminarmente que fosse sobrestado o curso do processo em primeiro grau.

O relator do Habeas Corpus, Ministro Rogerio Schietti Cruz, indeferiu o pedido liminar em 19 de maio de 2017 sob o argumento de que:

A questão ainda não se encontra pacificada no âmbito deste Tribunal Superior, havendo decisões recentes nas quais se mantém o entendimento de que, em qualquer hipótese de não recolhimento, comprovado o dolo, configura-se o crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. Nesse sentido, menciono: AREsp n. 1.067.270/GO (DJe 28/4/2017); REsp n. 1.583.367/SC (DJe 28/3/2017). Por isso, recentemente (em 4/5/2017, no REsp n. 1.598.005/SC), propus que o tema fosse submetido à análise pela Terceira Seção, o que deverá ocorrer oportunamente.

A Procuradoria-Geral da República emitiu um parecer à sexta turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça em 22 de junho de 2017, pugnando pelo não conhecimento do *writ* e, se conhecido, pela denegação da ordem. O primeiro argumento foi de que não se admite habeas corpus substitutivo de recurso especial ou ordinário, ou de revisão criminal, consoante já pacificado no âmbito das Turmas que integram a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (HC 284.357-PA, 5ª Turma, Rel. Min. Felix Fischer, DJe 5-12-2014; HC 289.702-SP, 6ª Turma, Rel. Min. Maria Theresa de Assis Moura, DJe 24-11-2014; HC 232.562-SP, 5ª Turma, Rel. Min. Laurita Vaz, DJe 3-9-2014; HC 248.757-SP, 6ª Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 26-9-2012). O segundo argumento foi pela tipicidade material da conduta dos réus, conforme o art 2º, inc. II, da Lei n.º 8137/90, dada pelo não recolhimento do ICMS próprio cobrado, conforme o seguinte trecho:

Em casos como o dos autos, em que o ICMS é repassado ao consumidor final da mercadoria, ainda que este (consumidor) não possa ser judicialmente

cobrado pelo pagamento do tributo, é ele (consumidor) quem, de fato, arca com essa despesa. Ou seja, o ICMS é cobrado do consumidor final, de modo que a elementar do tipo “descontado ou cobrado” está preenchida. [...] O intuito da norma é punir aqueles que atuam como intermediários do pagamento do tributo, (i) seja descontando ou retendo o valor respectivo do contribuinte substituído (nos casos de substituição tributária, como o imposto de renda retido na fonte pelo empregador ou o ICMS por substituição), (ii) seja cobrando o valor do tributo de terceiro, que apesar de não ser oficialmente o sujeito passivo da obrigação tributária, acaba por se tornar o contribuinte de fato (nos casos em que o valor do ICMS é repassado ao consumidor final).

Em 22 de agosto de 2018 a terceira seção do STJ proferiu a seguinte decisão:

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.

Os votos tiveram a seguinte composição, os Ministros Felix Fisher, Antônio Saldanha Palheiro, Reynaldo Soares da Fonseca e Joel Ilan Paciornik e o Relator Rogerio Schietti Cruz entenderam pela denegação da ordem. Os Ministros Jorge Mussi, Maria Thereza de Assis Moura e Sebastião Reis Júnior entenderam por conceder a ordem. Dessa forma, por maioria, foi denegada a ordem. O ponto fulcral da questão residia em saber como se deveria interpretar a expressão típica tributo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação".

O Ministro Relator Rogerio Schietti em seu voto, transcrito abaixo, apontou as divergências jurisprudenciais sobre o não recolhimento do ICMS descontado ou cobrado da Quinta e Sexta Turma do STJ, reputando como necessário uniformizar o entendimento entre as Turmas que compõe a Terceira Seção:

Em relação ao argumento da defesa – cujas consequências, caso acolhido, culminaria com a conclusão de que o caso se traduz em simples inadimplemento fiscal –, faço o registro de que a compreensão da Quinta e da Sexta Turma, baseada em semelhante premissa fática, tem encontrado soluções distintas.

A Sexta Turma, em alguns precedentes recentes tem sustentado que, na hipótese de não haver o repasse de ICMS retido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, há de se distinguir duas situações:

- 1^a) casos de ICMS recolhido em operações próprias ou;
- 2^a) casos de ICMS recolhido por substituição tributária.

Nos processos em que se discute a primeira situação, isto é, naqueles casos em que não há o repasse de ICMS recolhido em operações próprias, entende o referido Órgão Colegiado que se trata de simples inadimplemento fiscal. Assim, a previsão típica contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria incidência nos casos de responsabilidade tributária por substituição, ou seja, na segunda situação.

A Quinta Turma (e, também, algumas decisões monocráticas da Sexta Turma), contudo, não estabelece essa distinção. Assim, o não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em qualquer hipótese, enquadra-se (formalmente) no tipo previsto art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, desde que comprovado o dolo.

A Terceira Seção do STJ é responsável por dirimir questões do Direito Penal, é composta pela Quinta e Sexta Turma (STJ, 2020), por este motivo é essencial a uniformização de jurisprudência. O Ministro Relator Rogerio Schietti estabeleceu essas divergências com base nos julgados da Sexta Turma: RHC N° 36.162/SC de relatoria do Ministro Nefi Cordeiro; AgRg no REsp. n° 1.465.259/GO de relatoria do Ministro Sebastião Reis Júnior; e

os REsp. nº 1.543.485/GO, RHC nº 77.031/SC e o AgRg no REsp nº 1.632.556/SC relatados pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Como também, com base nos seguintes julgados da Quinta Turma: RHC nº 42.923/SC de relatoria do Ministro Felix Fischer; RHC nº 44.465/SC de relatoria do Ministro Leopoldo de Arruda Raposo (Desembargador convocado do TJ/PE); RHC nº 44.466/SC de relatoria do Ministro Jorge Mussi. Todos esses julgados foram feitos entre 2014 e 2017 e sua maioria advém do Estado de Santa Catarina.

No decorrer do seu voto, o Ministro Relator Rogerio Schietti advertiu sobre a importância da ordem tributária no modelo de Estado Social e Democrático de Direito, para implementação e efetivação dos objetivos fundamentais da República, no qual a imposição tributária se insere em um conjunto de mecanismos voltados para a consecução de políticas públicas de desenvolvimento. Conforme faz as subseqüentes menções em seu voto:

Por tudo isso, considero, na mesma diretriz defendida por Luiz Regis Prado, que a tutela penal "se encontra justificada pela natureza supra-individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais" (Direito penal econômico. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 399). Nesse particular, é válida a advertência feita por Miguel Bajo e Silvina Bacigalupo, para os quais, em tradução livre, o delito fiscal não só acarreta uma diminuição do valor econômico do erário público, como também afeta, como resultado próprio de um dos mais genuínos delitos econômicos, toda política econômica social (Derecho Penal Económico. Madri: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 219, apud FISCHER, Douglas. Delinquência econômica e estado social e democrático de direito: uma teoria à luz da constituição. Porto Alegre: Verbo jurídico, 2006, p. 129).

Depois de demonstrar o impacto social dos tributos, demonstrou dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional sobre a estimativa de sonegação. Posteriormente, abordou tecnicamente o objeto da discussão, a redação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990, apontou a semelhança entre este ilícito penal e o crime de apropriação indébita, previsto no art. 168 do Código Penal, considerando como elementar de ambos o objeto material a coisa alheia móvel, que em ambos inexistente clandestinidade, fraude ou qualquer outro meio ardil, que o sujeito ativo de ambos é aquele que possui ou detém o bem móvel alheio, sendo que na apropriação indébita tributária o sujeito ativo é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, e que em ambos o elemento subjetivo é o dolo. Entretanto, quanto aos termos descontado ou cobrado, o Ministro Relator Rogerio Schietti fez uma análise mais detalhada, como a seguir transcrito:

A conduta prevista nos crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) recai sobre aquele que tem a responsabilidade, por substituição, de recolher contribuição retida dos segurados. Assim, o termo "descontado", no Código Penal, ganha contornos de aplicação em uma relação jurídica obrigacional tributária cuja responsabilidade se dá por substituição. [...] Assim, o significado da palavra "desconto" melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo). O termo "cobrado", por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.

Portanto, ao analisar o caso que instigou a uniformização, o eminente Ministro Relator Rogerio Schietti conclui que “o fato é típico e, em princípio, não há causa excludente da ilicitude, impondo-se ressaltar que o dolo de se apropriar há de ser reconhecido com base no substrato probatório obtido após a instrução criminal”.

Subsequentemente, votou a Ministra Maria Thereza de Assis Moura que abordou tecnicamente a expressão “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação” presente na redação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990:

Ao se referir ao tributo “descontado ou cobrado”, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros. No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado". O consumidor é, apenas, "contribuinte de fato", conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166). [...] Por outro lado, o atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio que já foi regularmente declarado pelo contribuinte constitui inadimplência fiscal que configura ilícito administrativo passível de execução fiscal e inscrição em dívida ativa. [...] Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise, em prisão civil por dívida.

No julgamento do REsp nº 1.543.485/GO a Ministra já havia entendido que a regra penal incriminadora deve valer-se de elementos normativos, cuja interpretação deve ser buscada no direito tributário, que o fato de o consumidor arcar com o ônus econômico do tributo em nada afasta os conceitos tributários.

Através de Voto-Vista, o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca externou seu entendimento sobre a lide processual. Após reiterada análise técnica da expressão “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação” presente na redação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990, o Ministro retrata-se do antigo posicionamento e passa a entender que:

O fato de também ser repassado ao consumidor outros custos da atividade econômica não impede a tipificação do crime de apropriação indébita tributária do ICMS, nas hipóteses em que o valor do tributo é efetivamente repassado. Com efeito, tendo o consumidor arcado com o imposto, tem-se que o valor foi dele cobrado sem que tenha sido devidamente repassado aos cofres públicos, havendo, assim, sua indevida apropriação. [...] Relevante registrar, ainda, que, em recente julgado do Supremo Tribunal Federal, considerou-se não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado.

O julgado do STF ao qual o Ministro faz menção é o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR de relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

A DPSC inconformada com o acórdão prolatado pela Terceira Seção do STJ que denegou o Habeas Corpus, interpôs o Recurso Ordinário em Habeas Corpus de nº 163334/SC, dia 06 de setembro de 2018, com pedido liminar de suspensão dos efeitos do acórdão do TJSC. Com os seguintes argumentos de defesa, retratados presentemente apenas a forma sintetizada:

1. A conduta de *deixar de recolher ICMS próprio*, por si só, é atípica, não constituindo o crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, porque, não sendo caso de *substituição tributária*, o empresário é o próprio *contribuinte*, de modo que não está preenchida a elementar “*tributo cobrado ou descontado*”.
2. O fato de o ônus econômico do ICMS próprio *poder ser* (e *geralmente é*) repassado ao consumidor embutindo no preço final do produto e valor do tributo não permite concluir que a elementar “tributo cobrado” estaria preenchida. Primeiro, porque o ICMS *pode não ser repassado*, de modo que a tipicidade dependeria da *demonstração efetiva* desse repasse, não bastando partir de uma presunção baseada na “prática costumeira”, sob pena de ofensa à **presunção de inocência**. Segundo, a elementar “tributo cobrado” diz respeito aos casos de *substituição tributária*, de modo que subsumir ao tipo penal também a hipótese de ICMS próprio “cobrado” dos consumidores significaria uma violação à **legalidade penal** (proibição de analogia). Isso porque o fato de haver esse repasse do ônus econômico não torna o consumidor o *contribuinte* cujo valor teria sido *apropriado* pelo empresário: o contribuinte continua sendo unicamente o empresário, não havendo que se falar propriamente de uma *apropriação*. A prevalecer essa lógica, qualquer

tributo não recolhido cujo ônus econômico fosse repassado ao consumidor (IPVA, IPTU ou taxa de coleta de lixo) caracterizaria o referido crime.

3. O raciocínio construído pelo STJ, ao aproximar o crime do art. 2.º, II, da Lei 8.137/90 do crime de apropriação indébita (CP, art. 168) simplesmente porque a doutrina e jurisprudência *batizaram* (sem nenhum rigor científico) aquele crime de “apropriação indébita tributária” é ilegal, porque cria uma nova hipótese de criminalização *via jurisprudencial*, em clara ofensa à **legalidade penal**. Ademais, o raciocínio é também equivocado, sem amparo na dogmática penal, na medida em que a conduta de *deixar de recolher tributo* em nada se assemelha com a conduta de *apropriar-se de coisa alheia*. Falta o caráter *alheio* do montante que o empresário deixa de recolher ao Fisco, na medida em que o dinheiro que deixou de pagar ao Fisco jamais deixou de ser seu (do empresário). Mas ainda que se entenda que, a partir do momento em que “embutiu” o valor do ICMS no preço do produto, o valor passou a ser do *contribuinte*, mesmo assim não é suficiente para caracterizar o crime tributário. Isso porque se se entender que o valor do ICMS pertence ao consumidor, então o crime não é contra o Fisco (crime tributário), mas sim crime contra o próprio consumidor (apropriação indébita do art. 168 do CP). De outro lado, se se entender que o valor do ICMS pertence ao Fisco, então é preciso superar a objeção dogmática de que a simples ocorrência do fato gerador (venda da mercadoria) não torna automaticamente o *valor do ICMS alheio (pertencente ao Fisco)*, ou seja, não tem por efeito *expropriar o contribuinte* do valor equivalente à dívida, mas apenas cria uma *obrigação de pagar*. Falta, pois, o caráter *alheio* da coisa para ser objeto material de apropriação.

4. A única forma de interpretar o art. 2.º, II, da Lei 8.137/90 de forma compatível com a garantia constitucional e convencional de **proibição de prisão por dívida** e também com o **princípio da lesividade** (proibição de criminalização de meras desobediências) é concluir que, para caracterizar o crime, não basta a inadimplência do ICMS, sendo indispensável uma conduta adicional que a torne mais reprovável, como a fraude, omissão ou falsidade de informações, ou ao menos o descumprimento de alguma obrigação tributária acessória, conforme decidiu este STF no **ARE 999.425 RG/SC**.

Dia 26 de setembro de 2018 o Ministério Público Federal apresentou Contrarrazões ao recurso interposto pela DPSC, adotando os fundamentos do acórdão supramencionado da Terceira Seção do STJ e dispondo que a expressão “cobrado”, presente no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990, deve ser interpretada sob a ótica de acréscimo que “abrange a situação de repasse do valor tributado ao adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos”, de modo que, por fim, requereu o desprovimento do recurso ordinário.

Logo, devido ao petitório, foram intimados o MPSC e a Defensoria Pública da União. O MPSC no dia 03 de outubro de 2018 propôs que fosse conhecido o recurso ordinário em *habeas corpus*, no entanto, requereu que no mérito fosse-lhe negado o provimento. Quanto ao mérito, o MPSC alegou que a DPSC em vez de utilizar das formas recursais próprias do processo penal, preferiu a utilização desvirtuada do remédio constitucional, indicando que:

A jurisprudência do STJ e da Primeira Turma do STF é firme no sentido de que “O habeas corpus é impassível de ser manejado como sucedâneo de recurso ou revisão criminal, bem como é inadmissível a sua utilização em substituição ao recurso originariamente cabível perante a instância a quo.” (STF, Primeira Turma, RHC n. 147.375 AgR, Rel. Ministro Luiz Fux, j. em 7-11-2017).

Também aponta que as discussões acerca da interpretação dada ao art. 2º, inc. II, da Lei nº8.037/1990 já foram pacificadas com a decisão do STJ. Outrossim, alega que o legislador não estabeleceu que a tipificação só cabia quando o sujeito ativo fosse o substituto tributário, “para que incida o tipo penal basta, simplesmente, que o sujeito ativo do ilícito, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conceito que é extraído do artigo 121 do CTN, repasse ao contribuinte de fato, o ônus financeiro do tributo”. Ressaltam que:

No Projeto de Lei n. 4.788/1990, que resultou na Lei n. 8.137/1990, a matéria era tratada em dois incisos distintos, que abrangiam o mesmo delito para a hipótese do imposto descontado (retido) e do imposto cobrado, *in verbis*:

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

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

V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição recebida de terceiros mediante acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

É possível extrair do texto do projeto, especialmente do art. 2º, inciso V, a ideia clara de criminalizar o não repasse de valores recebidos e cobrados na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado.

Portanto, a nova tese apresentada pelo MPSC demonstrou que a *mens legislatoris*, ou seja, a vontade do legislador, assemelha-se com a jurisprudência que foi firmada pelo STJ, na qual, desde o projeto de lei era levantada a hipótese de crime contra a administração tributária pelo não recolhimento de tributos no prazo legal, recebido de terceiros mediante acréscimo ou mediante a inclusão no preço de produtos ou serviços.

Dia 30 de outubro de 2018 o Relator Ministro Roberto Barroso apreciou o pedido liminar de suspensão dos efeitos do acórdão do TJSC e não o concedeu, com a fundamentação de que as peças que instruem o processo não evidenciavam nenhum risco iminente à liberdade de locomoção dos recorrentes. Por conseguinte, abriu vista dos autos à Procuradoria-Geral da República que se pronunciou dia 06 de novembro de 2018, pugnando pela tipicidade da conduta dos recorrentes e pelo não provimento do recurso.

Pediram para ingressar no feito como *amicus curiae*:

Quadro 1:

	SOLICITANTE	DATA
1	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP em conjunto com o Centro das Indústrias do Estado de São Paulo – CIESP.	05/11/2018
2	O Distrito Federal em conjunto com os estados do Acre, Amapá, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina e Sergipe.	09/11/2018
3	Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo – FECOMERCIO/ SP.	06/12/2018
4	Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel Celular e Pessoal – SINDITELEBRASIL.	06/12/2018
5	Associação Brasileira do Agronegócio – ABAG.	05/02/2019
6	Conselho Federal das Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB.	18/02/2019
7	Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC.	19/02/2019
8	Câmara de Dirigentes Lojistas de Salvador.	28/02/2019
9	Federação das Câmaras dos Dirigentes Lojistas da Bahia.	28/02/2019
10	Centro de Estudos da Sociedades de Advogados.	28/02/2019
11	A advogada Angela Maria da Motta Pacheco.	22/03/2019
12	Instituto de Garantias Penais.	15/05/2019
13	Confederação Nacional do Transporte – CNT.	16/05/2019
14	Federação Do Comércio De Bens, Serviços E Turismo Do Estado Da Bahia - FECOMÉRCIO/BA.	05/11/2019
15	Estado de Santa Catarina	28/11/2019
16	Instituto para Desenvolvimento do Varejo – IDV.	29/11/2019
17	Sindicato de Restaurantes, Bares e Demais Meios de Alimentação do Município do Rio de Janeiro – SINDRIO.	Indisponível
18	Movimento de Defesa da Advocacia – MDA.	Indisponível
19	Federação de Entidades Empresariais do Rio Grande do Sul –	Indisponível

	FEDERASUL.	
20	Associação Comercial da Bahia- ACB.	Indisponível

Fonte: Elaborado pela autora, 2020.

Todavia, somente foram aceitos como *amicus curiae* a FIESP, o Estado de Santa Catarina, um único Estado-membro da Federação escolhido, que faria a representação de todos os requerentes, o SINDITELESBRASIL, a ABAG, a FECOMÉRCIO/SP e o CFOAB. O *amicus curiae* tem sua previsão no art. 138 do Código de Processo Civil³, aplicável por analogia ao processo penal.

A FIESP juntou seu primeiro Parecer sobre a lide dia 01 de fevereiro de 2019, no parecer consta a análise penal do fato típico do art. 2º, inc. II, da Lei nº8.037/1990, feita pelo Doutor em Direito Penal Alamiro Velludo Salvador Netto. Extrai-se dessa análise um trecho argumentativo fulcral:

Em resumo, entende que na venda para consumidores finais, o empresário estaria a embutir no preço final do produto também o valor que irá posteriormente recolher à título de ICMS. Portanto, se o imposto é um elemento decisivo na formação do preço, o consumidor estaria, logicamente, pagando por ele, restando ao contribuinte tão somente repassar esse quinhão para a Fazenda Pública. Como bem destacado por BOTTINI e SANTIAGO, a lógica deste pensamento, portanto, conclui que, se o comprador paga o valor do tributo para o vendedor, ainda que diluído na unidade do preço total, ao deixar de recolhê-lo “*o comerciante se apropria indevidamente do imposto*”. Esse raciocínio, inegavelmente, parte de uma afirmação verdadeira, porém dela extrai consequências equivocadas. Não há nenhuma dúvida que o valor do ICMS compõe o preço final. Isso, aliás, não é privilégio desta modalidade tributária, já que a formação do preço se realiza de tal forma a transferir para o consumidor toda a carga tributária incidente na produção. Do mesmo modo, o preço final também representa os insumos, a mão de obra, os gastos de publicidade, o transporte etc. Em resumo, ao comprar um produto qualquer na prateleira de um supermercado, o consumidor está arcando com todo o custo da produção, além, obviamente, da margem de lucro do capitalista. Isso, entretanto, não quer dizer que o empresário irá cometer o crime de apropriação indébita prevista no artigo 168 do Código Penal se deixar de pagar a conta de luz de sua fábrica, ou mesmo o salário dos trabalhadores envolvidos na produção. Isso tudo por uma única razão: o consumidor não paga um preço fracionado com diversas rubricas e destinos ideais. Ou seja, o negócio jurídico entre consumidor e o empresário é completamente diverso e sem nenhuma vinculação com as relações jurídicas anteriores e existentes entre o Estado e o contribuinte/empresário ou entre contribuinte/empresário e terceiros. Nesse ponto, a propósito, é lapidar o argumento lançado pelo voto divergente da Exma. Ministra e Professora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo Maria Thereza de Assis Moura. A docente percebe que o

³ Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

empresário, nas vendas ao consumidor final, não está deixando de recolher um tributo que originalmente é devido por outrem, porque este adquirente não figura na relação jurídica tributária. Quem deve é o empresário, ainda que naturalmente ele transfira tal encargo econômico ao consumidor por meio da formação do preço. Fica evidente a existência de duas coisas inconfundíveis: dever jurídico-tributário que recai sobre o empresário-contribuinte nada tem a ver com o ônus econômico suportado pelo consumidor. Essa situação de venda ao consumidor final é completamente diferente das hipóteses em que as pessoas físicas e jurídicas podem se apresentar como responsáveis tributários, nos termos do artigo 121, inciso II, do Código Tributário Nacional. Nesses casos, a lei impõe ao contribuinte uma espécie de *longa manus* do próprio Estado, conferindo a ele a responsabilidade de recolher o imposto advindo de fatos geradores já ocorridos (substituição tributária para trás) ou que irão ocorrer (substituição tributária para frente). Aqui nasce outro problema da decisão do Superior Tribunal de Justiça. Ao defrontar-se com os elementos normativos “descontado ou cobrado” previstos no tipo penal do inciso II, do artigo 2º da Lei 8.137/1990, houve uma apreensão vulgar e não técnica dos conceitos. A essência de “descontar” ou “cobrar” deve ser buscada em seus significados extraídos da dogmática do Direito Tributário e não no sentido amplo do vernáculo.

Ademais, a FIESP juntou seu segundo parecer dia 07 de fevereiro de 2019, foi redigido pelo Doutor Heleno Taveira Torres, o conteúdo abordado pelo parecerista vai desde uma análise constitucional até a redação do artigo 2º, II da Lei nº 8.037/1990, dentre os pontos abordados estão os limites do direito sancionador na imputação de ilícitos e sanções tributárias, o crime de apropriação indébita, a responsabilidade pessoal por atos ilícitos e o art. 137 do Código Tributário Nacional, a proibição de pena de prisão civil por dívidas e a aplicação da Súmula Vinculante nº 25 do STF, o regime do ICMS e o lançamento por homologação, e, a garantia de irretroatividade não benigna. Quanto a interpretação do artigo em discussão, retira-se um excerto para explanação:

Fundamental perceber que o valor que é descontado ou cobrado, pelo sujeito passivo, deve ser "tributo ou contribuição". Com efeito, o dispositivo é expresso: *deixar de recolher o tributo descontado ou cobrado*. Vale dizer, o tipo não envolve uma operação comercial ou monetária qualquer, entre duas partes, por meio da qual se tenha alguma repercussão tributária. Requer-se que na relação entre essas duas partes uma desconte ou cobre o tributo da outra (e não outro valor qualquer). Com efeito, obviamente não há sentido em o contribuinte descontar ou cobrar seu próprio tributo. Alguém pode descontar ou cobrar tributo de terceiro, mas não o seu próprio. Este simplesmente deve ser recolhido, sem se cogitar de descontar ou cobrar tributo próprio de quem quer que seja. Logo, a outra parte, à qual o tributo se relaciona e que sofre o desconto ou cobrança, é que se qualifica como o contribuinte, por ter "[...] relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). [...] Aquele que dá saída à mercadoria, normalmente em decorrência de uma venda, não desconta ou cobra tributo de seu cliente. Ele cobra preço, o valor

pelo qual ele pretende vender sua mercadoria. Preço, como se sabe é a quantia estipulada para aquisição de uma mercadoria. [...] Além disso, como é uníssona a doutrina, o ICMS não é tributo devido pelo comprador, para dele ser descontado ou cobrado. Esse imposto é devido pelo vendedor, já que é este, como visto, aquele que pratica a hipótese de incidência tributária. No ICMS, quem realiza a hipótese de incidência e por isso se qualifica como contribuinte é quem dá saída à mercadoria em operação de circulação (normalmente o vendedor), que não sofre o desconto do ICMS de qualquer pessoa. [...] A falta de recolhimento por esse terceiro, que atua como um agente em favor do Erário, significa a apropriação de recursos que não lhe pertencem. Daí o fundamento jurídico para a previsão do tipo penal. Como antes visto, a apropriação indébita, inspiração para o tipo penal do inciso II do art. 2º, requer o abuso de confiança: tributo descontado ou cobrado do contribuinte é desviado, em abuso, por aquele que efetuou o desconto ou cobrança. O tipo penal em exame busca alcançar aquele que atua como um agente de retenção do tributo devido por terceiro e, por isso, dele *descontado ou cobrado*. Os recursos descontados ou cobrados não pertencem ao agente de retenção. Algo diametralmente distinto é o não recolhimento do tributo próprio. Nessa hipótese, nada foi recolhido ou cobrado de terceiro. Não há apropriação de recursos originariamente de terceiro e abuso de confiança, mas mera inadimplência, dívida a ser cobrada pelos meios processuais ordinários.

Dia 11 de fevereiro de 2019, o Relator Ministro Roberto Barroso entendeu que dada a relevância prática da matéria e em busca da segurança jurídica, que a apreciação da matéria deveria ser realizada pelo Plenário da Corte. Considerou que até o plenário decidir a matéria não é razoável que os recorrentes sejam punidos, portanto, dispôs “assim sendo, concedo liminar, de ofício, apenas para determinar que não seja executada qualquer pena contra os recorrentes, seja de prisão ou restritiva de direitos, sem prejuízo do trâmite regular da ação penal contra eles movida”. Além do mais, designou uma reunião para o dia 11 de março de 2019, a ser realizada com os representantes das partes, terceiros admitidos no processo e órgãos públicos diretamente interessados.

Um dos recorrentes deixou de ser representado pela DPSC e passou a ser representado por um advogado, enquanto a outra recorrente continuou a ser representada pela DPSC. Dia 11 de março de 2019 o Recorrente, através de seu patrono, requereu por meio de petição a apreciação das razões, expôs o cabimento do Habeas Corpus e os antecedentes jurisprudenciais da Suprema Corte e do STJ conexos ao causídico. O primeiro antecedente ressalvado foi a decisão monocrática no Agravo em Recurso Extraordinário nº 1.062.394/SC (Min. Roberto Barroso, DJe 15.08.2017) que tratava de um processo com objeto idêntico ao do RHC nº 163334, entretanto, inadmitiu-se o recurso pela impossibilidade de analisar-se em

recurso extraordinária ofensa ao art. 5º, LXVII, da Constituição Federal⁴, por estar-se no âmbito de atribuição ao recurso ordinário, de forma que não foi discutido, nem analisado o mérito da tipificação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990. O segundo antecedente abordado foi o ARE nº 999.425/SC-RG (Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 16.03.2017) que constatou a constitucionalidade dos crimes previstos na da Lei nº8.137/1990, no entanto, o recorrente alega que “aqui, ao contrário, discute-se a subsunção à regra do art. 2º, II, do inadimplemento de ICMS próprio devidamente declarado, com base em argumentos legais e constitucionais que serão oportunamente expostos”. O terceiro antecedente versado foi a Extensão da Extradicação nº 1.139/Portugal (1ª Turma, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 19.02.2013) que estabeleceu similitude entre os crimes definidos no art. 105 da Lei Portuguesa nº 15/2001 “quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos multa até 360 dias” e o crime do art. 2º, inc. II, da Lei nº8.137/1990. O quarto antecedente tratado foi o REHC nº 67.688/DF (Pleno, Rel. para o acórdão Min. Peçanha Martins, convocado, DJ 21.12.71), segundo aduz o recorrente:

Aqui, sim, tem-se precedente específico sobre o tema dos autos, e inteiramente favorável às teses do Recorrente. Uma breve contextualização se impõe. A teor do art. 99 do Decreto-lei nº 7.404/45, o Imposto de Consumo (antecessor do IPI) era cobrado do primeiro comprador pelo industrial, que funcionava, assim, como verdadeiro depositário. Eis a sua redação: “*Art. 99. O imposto, quando ad valorem, figurará obrigatoriamente em parcela separada na nota fiscal e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir deste momento, incorporado do preço do produto*”. [...] O dispositivo foi revogado pela Lei nº 3.520/58, que excluiu o comprador da relação tributária e a instaurou diretamente entre a União e o fabricante (ou as pessoas a ele equiparadas), o qual passou a ser devedor em nome próprio. Em contradição direta com a nova sistemática, mantida no IPI, o Decreto-lei nº 326/67, editado pelo Presidente COSTA E SILVA, dispôs: “*Art. 2º. A utilização do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma salvo se pago o débito espontaneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância. (...)*”. Some-se a isso que o Ato Complementar nº 42/69, também fruto da pena autoritária de COSTA E SILVA, permitiu ao Presidente da República “*decretar o confisco de bens de pessoa natural ou jurídica que, em relações de qualquer natureza, com a administração, (...) se haja enriquecido, ilicitamente, com*

⁴O art. 5º, inciso LXVII da Constituição Federal assim dispõe: “[...] não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”.

bens, dinheiros ou valores, sem prejuízo das sanções penais cabíveis” (art. 1º). O Decreto-lei nº 1.060/69, editado pela Junta Governativa de 1969, estendeu a sanção para “*as obrigações de caráter tributário, e as consistentes no recolhimento à Fazenda Pública de valores arrecadados de terceiros, para esse fim*” (art. 2º, *caput*). Não bastassem esses exageros, o art. 3º do mesmo Decreto-lei nº 1.060/69, na redação do Decreto-lei nº 1.104/70, baixado pelo Presidente MÉDICI, autorizou o Ministro da Fazenda a decretar a prisão administrativa por até 90 dias e o sequestro de bens do contribuinte que “*deixar de recolher aos cofres da Fazenda Pública o valor dos tributos de que é simples detentor*” – ou dos seus gestores e sócios, se pessoa jurídica¹. Nesse contexto, o Ministro DELFIM NETTO determinou a prisão administrativa de sócios e gestores de uma empresa de cigarros em razão de vultosa dívida de IPI. Seguiu-se *habeas corpus* originário no Tribunal Federal de Recursos, concedido, e recurso da União ao STF, rejeitado sob a seguinte ementa: “*Prisão administrativa inaplicável a contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados. Habeas corpus concedido pelo Tribunal Federal de Recursos. Questão constitucional superada. Recurso extraordinário conhecido, mas improvido.*” (STF, Pleno, RE nº 67.688/DF, Rel. para o acórdão Min. PEÇANHA MARTINS, convocado, DJ 21.12.71). [...] Importa notar que a decisão foi proferida em face de lei expressa equiparando a depositário, sujeito a apropriação indébita, o contribuinte do IPI. Isso aumenta a sua força para a solução do presente caso, visto que não há uma tal lei quanto ao devedor de ICMS próprio, baseando-se a acusação e o acórdão recorrido em interpretação atécnica e na interpretação analógica do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

O último precedente analisado foi a ADI nº 1.055/DF (Pleno, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe 01.08.2017) que declarou ser inconstitucional a Lei nº 8.866/1994 que estabelecia a hipótese depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública. Em um de seus artigos a lei dispunha que não recolhida a importância pertencente a Fazenda Pública, nos quinze dias seguintes à citação, o juiz deveria decretar a prisão do depositário infiel, por um período não superior a noventa dias. Após toda a abordagem jurisprudencial, o recorrente tratou dos termos técnicos ‘descontado’, ‘cobrado’ e ‘valor de tributo’ e seus desdobramentos nos direitos tributário e penal, como também, evidenciou a vedação da prisão por dívida e a incompetência do Poder Judiciário para fazer política criminal.

Dia 11 de março de 2019 o *amicus curiae* SINDITELEBRASIL se manifestou nos autos através de detalhada abordagem sobre os efeitos da criminalização do inadimplemento de ICMS no Brasil, demonstrando que tal ato exercerá o efeito indutor em todo o sistema tributário.

O Recorrente, dia 03 de dezembro de 2019, juntou um Parecer Jurídico do Doutor em Direito Tributário José Eduardo Soares de Melo que dissertou sobre a estrutura do ICMS e que apresentou respostas à algumas perguntas, dentre elas:

Há infração tributária configuradora de tipo penal nos casos em que o sujeito passivo da obrigação tributária cumpre todas as obrigações acessórias, escriturando o ICMS devido, mas deixa de recolher o crédito daí decorrente, ou tem-se apenas mora tributária?

A obrigações acessórias decorrem da legislação tributária e têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação, ou da fiscalização, tendo a natureza de obrigação de “fazer”, “não fazer”, ou mesmo “tolerar”. Consistem em atribuições de deveres aos administrados (contribuintes responsáveis), relativos à emissão de notas fiscais, escrituração de livros, prestação de informações, com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter, implicação tributária. O sujeito passivo encontra-se obrigado a apresentar guias de informação contendo os valores das operações e prestações do período, o valor do imposto a recolher ou do saldo credor; suas operações interestaduais de entrada e saída de mercadoria, bem como os serviços tomados. O ICMS decorrente de atividades operacionais – e relativos às aquisições e os fornecimentos de mercadorias e serviços – é objeto de informação à fiscalização, implicando numa demonstração de lisura, transparência e honestidade. A singela falta de recolhimento do imposto constitui simples mora tributária (atraso no pagamento), que possibilita ao Fisco a constituição de crédito tributário (inscrição na dívida ativa), não configurando tipo penal diante da inexistência de dolo, e fraude; mas porque caracteriza simples inadimplemento.

Está correto entendimento do STS de que “a expressão ‘cobrado’ deve ser interpretada sob a ótica de acréscimo; possui significado semelhante a ‘receber’, ‘pedir’, ‘embolsar’ ou ‘coletar’; abrange a situação de repasse do valor tributado ao adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos”? Qual é o alcance das expressões ‘descontado’ e ‘cobrado’ para o Direito Tributário?

[...] O CTN (art. 110) preceitua que “[...] a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de seus institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressamente ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Assim, os conceitos de “mercadoria”, “prestação de serviço”, “bem do ativo permanente”, para efeitos do ICMS, devem ser colhidos no direito privado. Todavia, o conceito de “apropriação indébita”, para fins tributários, não pode simplesmente ser objeto da aplicação contida no Código Penal (art. 168). A expressão “cobrado”, não pode ser interpretada sob a ótica de acréscimo, porque não pode significar exigência. Para aplicação do princípio da “não cumulatividade” (CF, art. 155, § 2º, I) o termo ICMS “cobrado” nas operações anteriores significa “incidente”, porque a cobrança escapa ao conhecimento do adquirente das mercadorias. [...] Regra geral, inexistente a sujeição passiva tributária do adquirente, e do consumidor. A circunstância de haver a repercussão econômica do ônus financeiro (do vendedor para o comprador), não pode significar a existência de um sujeito passivo na denominação de “contribuinte de fato”, porque esta figura somente tem cabimento para fins de repetição de indébito (art. 166, do CTN). [...] Mesmo no regime de substituição tributária (modalidade progressiva) não se pode cogitar de “desconto” do ICMS, porque o vendedor acresce ao preço das mercadorias, o valor correspondente à margem de valor agregado, ou o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado (art. 8º, 2º, 4º e 6º, da LC n. 87/96). Também não pode ser vislumbrada a efetiva atividade de “cobrança” por parte do substituto ao substituído, porque tratar-se-ia de obrigação afeta ao vendedor (ora

substituído), com o real contribuinte do imposto, que não poderia ser exigido ao destinatário ou consumidor dos bens. Nesta típica situação os fatos tributários também são declarados, sendo irrelevante o fato de se tratar de ICMS devido originariamente de terceiro. Na verdade, a questão atinente a “desconto” – apta a configurar crime –, somente poderia ser considerada em tributos de distinta natureza (Imposto de Renda e Contribuição Previdenciária), em que a legislação comina à fonte pagadora (empresa) a obrigação de descontar, do seu empregado, um determinado valor calculado sobre o seu salário, a título de IR, ou contribuição social, para, posteriormente, ser obrigado a proceder ao recolhimento à União.

A expressão “na qualidade de sujeito passivo de obrigação” contida no tipo do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 engloba os contribuintes de obrigações próprias?

O tipo do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, da Lei 8.137/90, ao se referir à ‘qualidade de sujeito passivo de obrigação’ não tem condição jurídica de englobar os contribuintes de obrigações próprias, pela circunstância de que nestas espécies de obrigações o contribuinte do ICMS não efetua nenhum “desconto”, ou “cobrança”. Pura e simplesmente menciona o valor do imposto na nota fiscal, para fins de mero controle, e mesmo possibilitar a decorrente fruição do valor a título de crédito, pelo adquirente da mercadoria.

O início do julgamento em plenário do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334 foi dia 11 de dezembro de 2019 com conclusão no dia 18 de dezembro de 2019, o Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, desse modo, foi revogada a liminar anteriormente concedida, *ipsis literis*:

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.

(RHC 163334, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 12-11-2020 PUBLIC 13-11-2020)

Sendo assim, por maioria, fixou-se a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

3. TEORIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO

A princípio, cumpre destacar a classificação econômica doutrinária dos tributos, são classificados como tributos diretos, aqueles que incidem sobre o contribuinte de direito, pela suposta impossibilidade de repasse do ônus tributário para outrem, como exemplo, o imposto de renda de pessoa física. E são classificados como tributos indiretos, aqueles à qual a doutrina e a jurisprudência aplicam a Teoria da Repercussão Econômica dos Tributos, pois, apesar de juridicamente a carga tributária recair sobre o ‘Contribuinte de Direito’, aquele designado pela lei para a declaração e o recolhimento do tributo, o ônus econômico é transferido para o ‘Contribuinte de Fato’, que é o que de fato suporta o ônus fiscal, como o ICMS e o Imposto sobre produtos Industrializados - IPI.

Em suma, o tributo indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica (HARADA, 2018). Desse modo, subtende-se que o direito reconhece a possibilidade de o tributo ser arcado por sujeito diferente daquele que integra o polo passivo da obrigação tributária.

O Direito Tributário brasileiro, ao menos por duas vezes, conferiu importância jurídica à Teoria da Repercussão Econômica dos Tributos em suas normas, no art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN, que determina que a restituição de tributos que comportem por sua natureza a transferência do encargo financeiro seja feita somente a quem provar que assumiu o referido encargo. E na Constituição Federal, quando é prevista a não cumulatividade do ICMS no art. 155, § 2º, I, onde deverá ser compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. De acordo com Koury (2019), independentemente dos motivos que tenham levado o constituinte à positividade das regras de não cumulatividade, impõe-se assumir que, ao fazê-lo, criou um pressuposto geral de repercussão jurídica.

Para que ocorra a exigência de um tributo, é necessária a ocorrência do Fato Gerador, que é definido pelo CTN como a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal. Segundo Charles William Mcnaughton (2019):

A designação fato gerador, introduzida pelo publicista Gaston Jèze, é vocábulo de múltiplas significações. Na primeira delas, bastante utilizada, “fato gerador” significa a hipótese de incidência tributária, isto é, aquela classe de acontecimentos que compõe o antecedente da regra matriz de

incidência tributária. Assim, diz-se que o fato gerador do Imposto Sobre Serviços é a prestação de serviços, para indicar que a “prestação de serviços” é a classe de acontecimentos que faz irradiar a incidência do tributo. Em uma segunda acepção, o termo “fato gerador” indica o acontecimento concreto que se subsume à hipótese de incidência tributária, dando vez ao surgimento da obrigação tributária. Assim, enquanto a primeira acepção lida com a abstração, a classe, a segunda já convive com a dimensão do concreto, do individual. Há ainda um terceiro sentido da designação fato gerador, bastante utilizado, que é o critério temporal da regra matriz de incidência. Assim, diz-se que o fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento contribuinte, podendo dar a errada impressão que tal saída se confundiria com a hipótese de incidência do tributo, que, na verdade, tem como hipótese a realização de operação de circulação de mercadorias.

O consumo final de mercadorias é fato gerador do ICMS, numa hipótese de venda de um produto, o consumidor final (contribuinte de fato) arcaria com a totalidade do ônus econômico incidente sobre toda a cadeia de circulação, enquanto o sujeito passivo (contribuinte de direito) que realizou a venda a consumidor final iria pagar apenas o ICMS incidente sobre o valor agregado nesta operação, em respeito ao princípio da não-cumulatividade (FERREIRA e FEITOSA, 2011).

De acordo com o art. 155 da Constituição Federal de 1988, o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, pois eles têm competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Kiyoshi Harada (2017) destrincha essa disposição constitucional:

Quanto ao conceito de serviços de transporte, não há maiores dificuldades porque os serviços são nominados, isto é, abrangem apenas os transportes intermunicipais e interestaduais. Também não há dificuldades na interpretação da parte final do texto que se refere às operações e às prestações que se iniciam no exterior. Basta ter em mente o transporte por qualquer via que tenha início no exterior terminando em território nacional. [...] Entre um bem corpóreo, um objeto ou coisa e uma mercadoria não há diferença do ponto de vista substancial, apenas quanto à sua destinação. Um bem material, objeto ou coisa, uma vez destinado à venda, ou seja, submetido ao ato de mercancia, toma o nome de mercadoria. Uma caneta, por exemplo, é mercadoria para o lojista que a vendeu, mas é mera coisa ou objeto para mim que a adquiri para uso próprio. Daí o conceito de “operações relativas à circulação de mercadorias”, expressando sempre uma circulação jurídica, isto é, uma operação que implica transferência de propriedade ou de posse, como a compra e venda. [...] Não há como pretender excluir da incidência do ICMS a prestação de serviço de comunicação, tal qual decorre da outorga constitucional. Irrelevante o fato de que a comunicação local não extravasa os limites de um município, pois o critério adotado pelo legislador constituinte foi outro. Ademais, não se pode

negar que esse serviço de comunicação ocorre no território do Estado-membro, que abarca os territórios municipais.

A base nuclear do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, da CF), mas não se trata de todo e qualquer tipo de circulação de mercadoria, neste sentido dispõe a Súmula nº 166 do STJ: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

A expressão circulação de mercadorias deve ser interpretada através do propósito econômico e não do simples ato de circulação ou movimentação de mercadorias, pois a circulação de que trata o ICMS depende da transferência de propriedade ou posse da mercadoria. Para José Nabantino Ramos (*apud* HARADA, 2018), “considerar a circulação a transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular seria o mesmo que afirmar que o dinheiro circula, quando Pedro o passa da mão esquerda para a mão direita”.

O Código Tributário Nacional – CTN determina em seu art. 121 que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e que este sujeito passivo pode ser classificado em contribuinte ou responsável. Trata-se de contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, trata-se de responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O art. 155, §2º da Constituição Federal determina expressamente que competirá à lei complementar a definição dos contribuintes do ICMS, sendo assim, o art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996 determina que o sujeito passivo do ICMS poderá ser pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; importadores de bens de qualquer natureza; prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestadores de serviços de comunicação.

Ainda, há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica do ICMS o responsável tributário, aquele a quem, não sendo o contribuinte de direito, a lei atribuiu a obrigação de arcar com tributos e/ou penalidades devidas por outrem. A responsabilidade poderá se apresentar de duas formas, através da substituição tributária progressiva em que é escolhida uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, e,

através da substituição tributária regressiva que ocorre após a ocorrência do fato gerador. (SABBAGI, 2016).

De acordo com Kiyoshi Harada (2018):

Todas as legislações municipais confundem a figura do responsável, em que se opera a substituição do sujeito passivo, por expressa disposição legal, observado o disposto no art. 128 do CTN, com o regime de retenção na fonte, que nada tem a ver com a substituição tributária.

Conforme prévia explanação, o substituto tributário fica obrigado por lei ao pagamento do imposto no lugar do contribuinte, já, no regime de retenção, a lei institui uma obrigação de fazer às pessoas obrigadas a reter e recolher à Fazenda o tributo de outrem, o retentor não participa da relação jurídico-tributária, agindo somente como agente de arrecadação do ente político, após determinação legal.

4. ANÁLISE JURÍDICA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

O crime de apropriação indébita disciplinado no art. 168 Código Penal possui a seguinte disposição:

Apropriação indébita

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

Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

Aumento de pena

§ 1º - A pena é aumentada de um terço, quando o agente recebeu a coisa:

I - em depósito necessário;

II - na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial;

III - em razão de ofício, emprego ou profissão.

Segundo Rogério Greco (2019) o núcleo apropriar-se deve ser entendido no sentido de tomar como propriedade, tomar para si, apoderar-se indevidamente de uma coisa alheia móvel, de que tinha a posse ou detenção. De acordo com o Código Civil, considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, quais sejam, usar, gozar, dispor e reaver a coisa; assim como, considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas.

Dessa forma, a coisa deve estar legalmente sob posse do sujeito ativo do crime antes da ocorrência da apropriação, sem qualquer subtração, fraude ou violência, pois, caso assim fosse, a materialidade estaria disciplinada em outros tipos penais. Além do mais, Rogério Greco (2019) destaca que o delito de apropriação indébita somente se configura se o dolo de apropriação surgir depois de ter o agente a posse ou a detenção sobre a coisa alheia móvel.

Face ao exposto, classifica-se doutrinariamente como um crime próprio, com relação ao sujeito ativo e passivo, só podendo ser praticado por aquele que possui ou detém legitimamente a coisa alheia móvel, por isso, apenas pode ser o sujeito passivo aquele que dispuser da posse e propriedade da coisa móvel.

Ademais, quanto ao elemento subjetivo do crime de apropriação indébita, só é possível a realização do crime mediante a forma dolosa, não há previsão para a modalidade culposa. Logo, o sujeito ativo deve agir com o chamado *animus rem sibi habendi*, ou seja, com vontade de ter a coisa alheia para si, como se dono fosse. Cumpre destacar que no caso concreto deve ficar completamente demonstrada a intenção do sujeito ativo em se apropriar da coisa alheia móvel, não devendo se admitir a materialidade, segundo Rogério Greco (2019),

“na hipótese em que a coisa é solicitada pelo seu dono e o suposto sujeito ativo demora em devolvê-la, não agindo, pois, com a finalidade de inverter o título da posse”.

O crime de apropriação indébita é praticado sem violência ou grave ameaça, portanto, é cabível a aplicação do arrependimento posterior estabelecido no art. 16 do Código Penal, que ocorre quando há reparação do dano por ato voluntário do sujeito ativo até o recebimento da denúncia ou queixa, nessas circunstâncias a pena é reduzida de um a dois terços. Caso a reparação do dano apenas ocorra após o recebimento da denúncia ou queixa e até o julgamento, o sujeito ativo pode ser beneficiado com uma circunstância atenuante, conforme preleciona o art. 65, III, *b* do Código Penal.

Em sequência, após apresentado os principais aspectos referentes ao crime de apropriação indébita, passa-se a destrinchar as características do crime de apropriação indébita tributária, disciplinado na Lei nº 8.137/1990 que define os crimes contra a ordem tributária, *ipsis literis*:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

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

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

Os crimes contra a ordem tributária não reprimiram apenas a sonegação fiscal, aquela que comumente está associada a um ato fraudulento, mas também, a falta de recolhimento de tributos ou contribuições declaradas no prazo legal, sempre que considerados os tributos com repercussão econômica, descontados ou cobrados nas operações comerciais.

Ao crime de apropriação indébita tributária, assim denominado pelo Supremo Tribunal Federal no RHC nº 163.334/SC, pois, não há nomeação do tipo penal na lei dos crimes contra a ordem tributária que o disciplina, foram aplicados alguns conceitos do crime de apropriação indébita disciplinado no Código Penal, no entanto, alguns elementos do tipo foram repelidos.

No referido julgado foi fixada a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Ao deter-se na análise argumentativa dos Ministros, percebe-se que quatro argumentos fulcrais sustentam a decisão: 1) segundo a análise do penal, a Suprema Corte entende ser irrelevante diferenciar a aplicação do crime se o ICMS for próprio ou não,

justificam que não haverá ônus financeiro para o contribuinte uma vez que há repercussão econômica no preço da mercadoria ou serviço, ignorando os conceitos de responsável tributário e contribuinte de direito; 2) a decisão do STF que decidiu que o ICMS não compõem a base de cálculo PIS/COFINS; 3) que a ordem tributária possui dignidade a ser protegida por meio de tutela penal; 4) houve uma assimilação entre o tipo penal do art.2º, II, Lei 8.137/90 e o do art. 168 do CP (PINHEIRO e AGUIAR, 2020).

O crime previsto no art. 2º, inc. II da Lei nº8.137/1990 consuma-se quando se esgota o prazo legal para o recolhimento devido, não há imposição legislativa da necessidade de apropriação para a ocorrência do crime, basta que o contribuinte de direito deixe de recolher no prazo legal, independentemente se houve a devida declaração, interesse em parcelamentos dos débitos ou isenção do pagamento total ou parcial do tributo, trata-se de tipo penal omissivo.

A partir de breve hermenêutica, através do estabelecido no Código Penal, é imperioso para que ocorra a apropriação indébita, que haja um objeto móvel alheio, que o sujeito ativo atue com *animus apropiandi* e tenha a posse ou detenção legítima do objeto. Não há como tipificar um delito como apropriação indébita sem que estes requisitos estejam presentes. A conduta de deixar de recolher, valor descontado ou cobrado em alguma operação comercial que se consubstancie no fato gerador do ICMS, segundo o STF, importa na retenção deste valor e equivale ao crime de apropriação indébita tributária.

Primordialmente, antecedendo qualquer consideração acerca da decisão, é apropriada a pormenorização dos elementos do tipo penal de apropriação indébita tributária.

Quanto ao elemento do tipo ‘deixar de recolher’ sua determinação depende da prévia declaração do tributo indireto, sem a devida declaração, o contribuinte de direito estaria incurso no crime de sonegação fiscal, não no de apropriação indébita tributária. O lançamento tributário está previsto no artigo 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Consoante Allan Munhoz Gomes (2017), o lançamento:

É definido como um procedimento que declara formalmente a ocorrência do fato gerador, definindo os elementos materiais da obrigação tributária, apurando o valor devido e identificando o sujeito passivo, para que assim, possa ocorrer a cobrança do tributo ou da penalidade pecuniária, ou seja, o lançamento tributário não apenas declara, assim como não apenas constitui o

crédito tributário, mas sim, declara a situação ocorrida no fato gerador e constitui o crédito tributário pelo lançamento, tornando-o líquido.

Em suma, a ausência de recolhimento é a ausência de pagamento do tributo declarado ao fisco. E, somente essa ausência de recolhimento no prazo legal já importa na consumação do referido tipo penal.

Por conseguinte, em relação ao ‘prazo legal’, cujo descumprimento impõe a consumação do crime, tratando de imposto indireto federal, o prazo está regulamentado em lei federal, tratando-se de imposto indireto estadual, o prazo está regulamentado em lei estadual, tratando-se de imposto municipal, o prazo está regulamentado em lei municipal. No caso analisado no RHC nº 163.334/SC, o tributo indireto em discussão era o ICMS, devido ao Estado de Santa Catarina, que estabelece 90 (noventa) dias como prazo para recolhimento do ICMS declarado. Cumpre destacar, não foi observado na análise do STF, mas o prazo havia sido estabelecido por meio de um decreto do Governador do Estado de Santa Catarina, não havia determinação do prazo através de uma lei ou um decreto-lei.

Considerando a expressão ‘prazo legal’, essa complementação não pode ser realizada por outras normas que não sejam a lei, porque a presença do termo ‘legal’ prescinde a interpretação da norma em sentido estrito. Neste sentido, quanto ao prazo legal, considera-se o crime de apropriação indébita tributária uma norma penal em branco, porque a complementação do elemento do tipo depende da existência de outra lei que disponha sobre o limite do prazo para recolhimento ao ente federado do tributo indireto em questão.

De acordo com Rogério Greco (2018):

Normas penais em branco são aquelas em que há necessidade de complementação para que se possa compreender o âmbito de aplicação de seu preceito primário. Isso significa que, embora haja uma descrição da conduta proibida, essa descrição requer, obrigatoriamente, um complemento extraído de um outro diploma, para que possam, efetivamente, ser entendidos os limites da proibição ou imposição feitos pela lei penal, uma vez que, sem esse complemento, torna-se impossível sua aplicação.

Em sequência, quanto aos demais elementos do tipo, a expressão ‘valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado’ aborda alguns conceitos que devem ser explanados. Segundo o 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. Os tributos compreendem os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Já, as contribuições sociais são definidas em dois grupos, as Contribuições Sociais de Seguridade Social que custeiam a Seguridade

Social e as Contribuições Sociais Gerais que custeiam os serviços sociais autônomos (SESC, SENAI, SENAC etc.).

Os termos “descontado ou cobrado” foram as expressões que geraram mais discussão na Suprema Corte, é fato que aqueles que enxergam viabilidade na criminalização do não recolhimento de ICMS em operações próprias compreendem o termo ‘cobrado’ em um sentido mais amplo do que a significação emprestada por aqueles que entendem não ser possível falar em crime em tal situação. Nas vendas e ou prestação do serviço, que dizem respeito ao ICMS, não ocorre a retenção do valor do tributo, apenas ocorre a integração do valor do imposto no preço do produto ou serviço.

Segundo o voto da ministra Maria Thereza de Assis Moura (HC nº 399.109/SC), ao se referir ao tributo “descontado ou cobrado”, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária, e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros. 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 a Fazenda Pública estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele “cobrado” ou “descontado”.

O consumidor é apenas o “contribuinte de fato”, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário do art. 166 do CTN. Ressalte-se, o consumidor não é contribuinte do ICMS, nem sujeito passivo da obrigação. Logo, em não havendo o recolhimento tempestivo do imposto, apenas o contribuinte de direito será responsabilizado.

Os significados da expressão “descontado ou cobrado” aplicam-se criminalmente para o Imposto de Renda e para as Contribuições Previdenciárias, porque possuem previsão expressa legal para a retenção, nos termos do art. 19, § 3º da Lei nº 8.134/1990 e art. 78, incs. I, II e VI, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971/2009.

No entanto, segundo a ementa firmada no HC nº 399.109/SC, 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.

Esse entendimento foi mantido pelo STF no julgamento do RHC nº 163.334/SC, segundo a maioria dos votos, nos termos do voto do Relator Ministro Luiz Roberto Barroso: “O valor referente ao ICMS, cobrado dos consumidores, apenas transita no caixa do sujeito passivo para, em algum momento, a depender dos seus créditos em operações anteriores, ser recolhido aos cofres públicos” e ainda consigna que no crime de apropriação indébita tributária “a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo”.

Além de todo o exposto, na decisão do RHC nº 163.334/SC os ministros trataram os sócios administradores da empresa como os sujeitos ativos do crime de apropriação indébita tributária, pois, do crime praticado no âmbito de uma pessoa jurídica, responde aquele que detinha, de fato, o poder de gestão, aqueles que respondem pelos ‘sujeitos passivos da obrigação’. De acordo com o art. 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, o tipo penal em discussão não distingue a qual sujeito passivo sua penalização se refere, aos diretos ou aos indiretos, por este motivo, não havendo distinção legal, a Suprema Corte entendeu que todo e qualquer sujeito passivo de obrigação tributária pode ser sujeito ativo do delito.

Quanto ao elemento subjetivo do crime de apropriação indébita tributária, o STF determinou que o dolo de apropriação deve ser apurado de forma objetiva, considerando, como exemplo, 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 e a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado.

5 METODOLOGIA

A abordagem da pesquisa foi realizada através do método científico dedutivo, este consiste em ser “o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica” (GIL, 1999), porquanto partiu dos conceitos básicos relacionados à apropriação indébita tributária e à Teoria da Repercussão Econômica dos Tributos para a análise da Tese do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC.

Ao utilizar o método dedutivo, torna-se possível aplicar-lhe diversos tipos procedimentais de pesquisa e investigação, Sylvia Vergara (2016) estabelece dois critérios básicos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins a pesquisa foi descritiva, que “expõe características de determinada população ou fenômeno” (VERGARA, 2016), por que expôs as características do crime de apropriação indébita tributária e as mudanças dos entendimentos jurisprudências no Brasil.

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa foi bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público geral” (VERGARA, 2016). O estudo de caso “é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento” (VERGARA, 2016).

Segundo Marconi e Lakatos (2003) são descritos outros métodos específicos procedimentais aplicados nas Ciências Sociais, dentre eles, esta pesquisa utilizou os métodos histórico e comparativo, com a finalidade de analisar os aspectos jurídicos das decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça sobre o crime de apropriação indébita tributária.

6 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Ao promulgar hipóteses de crimes tributários para os casos de infrações mais graves no campo da tributação, o Poder Legislativo deixa evidente o objetivo maior para a tipificação criminal de algumas condutas, a obtenção do pagamento do tributo, necessário à execução de obras e serviços e políticas públicas.

No julgamento das ações dos crimes tributários, é indispensável a aplicação dos princípios e normas gerais de Direito Penal, nos termos do art. 12 do Código Penal, como o exame do aspecto subjetivo do agente, as causas excludentes de ilicitude, circunstâncias agravantes e atenuantes. Como também, é indispensável a aplicação dos princípios e noções de Direito Tributário, porque frequentemente as hipóteses criminais fazem referência a conceitos específicos do ramo tributário, sem perder de vista o objetivo da criminalização no campo tributário.

Antes do entendimento do STF, havia grande discussão doutrinária e jurisprudencial sobre o ato de declarar o tributo e não recolher, uma linha de pensamento acreditava ser apenas mera inadimplência fiscal, passível de sanções administrativas, já a outra linha de pensamento pugnava pela tipificação do crime de apropriação indébita tributária.

Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária, não se exige a demonstração de dolo específico, mas, tão somente do dolo genérico, correspondente a deixar, voluntariamente, de recolher os valores devidos no prazo legal. Frederico Cattani (2019) delibera que:

O termo dolo genérico não deve ser empregado como um trocadilho, isto é, uma figura estilística com significado totalmente diferente daquele que se esperaria para a mesma, o dolo genérico não é uma capa, uma aparência, que está a serviço para dar sentido diverso daquilo que lhe caberia, dando oportunidade de criminalizar crimes dolosos, sem previsão culposa, com aquilo que seria em sua verdade um ato puramente negligente.

O RHC n° 163.334/SC estabeleceu que a conduta artilosa do crime de apropriação indébita tributária pode ser uma omissão deliberada ou uma conduta ativa. Porém, a omissão deliberada deve ser provada pelo acusador, não bastando demonstrar a ausência de recolhimento do ICMS no prazo legal, como prova do dolo genérico. O dolo genérico é aquele em que no tipo penal não há indicativo algum do elemento subjetivo do agente, ou melhor, quando não há indicação alguma da finalidade da conduta do agente. Contudo, uma vez adotada a teoria finalista da ação pelo sistema penal brasileiro, pode-se dizer que em todo

tipo penal há uma finalidade que o difere de outro, embora não seja tão evidente quando o próprio artigo se preocupa em direcionar a conduta do agente (GRECO, 2018).

No entanto, segundo a tese fixada pelo STF, o dolo de apropriação deve ser apurado de forma objetiva, através da constatação do dolo genérico, considerando, como exemplo, 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 e a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado.

Declarar o débito tributário e não o recolher no prazo legal não permite caracterizar o dolo, o *animus apropiandi* do agente, porque não haveria a vontade livre e consciente de apropriar-se de coisa alheia, à medida em que informa ao Fisco a existência do tributo, permitindo as demais formas de execução fiscal: inscrição através da dívida ativa, penhora, expropriação, arrematação e concessão dos bens.

Cesare Beccaria (1764) dispõe que, na Idade Média, no tempo em todas penas eram pecuniárias⁵:

Quem se declarasse culpado se reconhecia, pela confissão mesma, devedor do fisco; e como era essa finalidade de todos os processos criminais, toda a arte do magistrado consistia em conseguir essa confissão do modo mais favorável aos interesses do fisco. É também para essa mesma finalidade fiscal que se encaminha hoje toda a jurisprudência criminal, pois, as consequências permanecem por muito tempo depois de cessadas as causas.

Esse pensamento de Beccaria, apesar de ter percorrido séculos, demonstra que o caso em discussão não provém de um entendimento atual, há séculos que o Direito Penal tutela os interesses do fisco nos bens jurídicos protegidos por seus tipos penais, o que não significa que essa proteção seja incorreta, o funcionamento de uma sociedade provém dos recursos do governo arrecadados através dos tributos, mas, deve se ter cautela com a finalidade dos crimes estabelecidos, a Constituição Federal deve nortear o legislador, jamais, a lei deve atender unicamente os interesses do Estado e burlar os direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Ocorre, que certos tipos penais, como a interpretação atual do crime de apropriação indébita tributária do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990, só considera crime de apropriação quando o valor do imposto é embutido no preço final e cobrado ao consumidor, sem o

⁵ Quando não era possível o pagamento através da pecúnia, o infrator sofria torturas físicas como forma de aplicação da pena. Esse período se passou na Europa medieval, quando as leis começaram a ser positivadas e aplicadas unicamente ao povo nativo da região onde vigorava as normas. (REIS, 2015)

recolhimento do imposto devido ao Fisco no prazo legal, mas, não considera crime de apropriação, quando a empresa embute o custo do aluguel do estabelecimento no preço da mercadoria ou serviço repassado ao consumidor final, mesmo que o pagamento do aluguel não seja realizado ao locador no prazo determinado, porque essa última hipótese seria uma aberração jurídica no ordenamento jurídico, se deixaria de tratar do inadimplemento na esfera cível e a tutela seria transferida para a esfera penal.

Há que sopesar o direito à liberdade do cidadão de um lado, e de outro lado, o direito e dever do Estado de se munir de instrumentos legais adequados e eficientes para garantir a arrecadação de receitas indispensáveis à própria sobrevivência da sociedade.

Outrossim, não são necessárias novas inferências para perceber que a conduta de declarar corretamente o imposto próprio, cumprindo todas as obrigações tributárias acessórias, deixando de recolhê-lo no prazo legal sem a intenção de se apropriar do imposto, não é revestida de tipicidade material, pois, há diversas maneiras disponíveis legalmente para reaver o crédito. Uma vez que, o mero inadimplemento tributário não apresenta qualquer ofensividade que o torne digno de tutela penal.

O Princípio da Intervenção Mínima do Direito Penal também deve ser observado nos crimes contra a ordem tributária, em cumprimento ao estabelecido no art. 12 do Código Penal, consoante o princípio, o Direito Penal só deve ser utilizado quando exatamente necessário, devendo ser subsidiário e fragmentário, deve ser preservada a dignidade penal do bem jurídico, sendo o último recurso, a *última ratio* (AGUIAR, 2016).

A decisão ora discutida tornou possível a caracterização do inadimplemento do ICMS devidamente declarado ao Estado como crime de apropriação indébita tributária, quando não recolhido aos cofres públicos no prazo legal, mesmo que não haja fraude, omissão, falsidade de informações ao Estado ou descumprimento de obrigação tributária acessória, como também, mesmo que esteja presente a boa-fé do contribuinte.

O mero inadimplemento, por si só, não deveria constituir crime, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, cumpre todas as obrigações acessórias e tem escrita contábil, mas não paga o tributo, não deveria ter cometido um crime, apenas deveria ter sido considerado inadimplente.

A inadimplência fiscal é um ilícito administrativo e o STF a incluiu dentre as hipóteses em que podia se constatar o dolo objetivamente, quais sejam, o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a falta de tentativa de regularização dos débitos e a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado, todos as hipóteses integram casos de inadimplência fiscal. Evidencia-se que no

caso que ensejou o RHC nº 163.334/SC, o sócio administrador da empresa contribuinte havia ingressado por três vezes em programa de parcelamento (31/05/2010, 27/01/2011 e 13/05/2013), entretanto, não efetuou o regular pagamento de oito parcelas, motivo pelo qual os parcelamentos foram cancelados, e mesmo havendo o interesse no pagamento, em março de 2015 foi oferecida a denúncia, que culminou na confirmação da condenação no RHC nº 163.334/SC. Resta evidente a contrariedade do estabelecido no julgado, frente ao caso analisado, nem no próprio julgamento as premissas firmadas foram exauridas, o réu estava inadimplente, mas, sua situação de inadimplência não constava nas hipóteses estabelecidas pelo STF, porque havia realizado o parcelamento do débito, portanto, havia o interesse do pagamento.

O Estado não pode valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise, em prisão civil por dívida, porém, os Tribunais de Justiça e o Superior Tribunal de Justiça já vêm aplicando a tese firmada pelo STF, de forma objetiva e considerando apenas o dolo genérico, ou seja, a ausência do recolhimento do ICMS no prazo legal:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO EM GUIA PRÓPRIA. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. HABEAS CORPUS DENEGADO. 1. É típica a conduta de deixar de repassar ao fisco o ICMS incidente em cada operação comercial, que não integra o patrimônio do empresário e, portanto, é indevidamente apropriado em detrimento dos cofres públicos. 2. A Terceira Seção, após debater o tema, pacificou o entendimento de que, para a configuração da apropriação indébita tributária, 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. 3. O sujeito ativo do ilícito 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, consistente na consciência de não recolher o valor do tributo devido. 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. O Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou a questão no RHC n. 163.334/SC e sufragou idêntico entendimento, de que "o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990". Prevaleceu a compreensão de que o valor do ICMS cobrado em cada operação comercial não integra o patrimônio do comerciante; ele é apenas o depositário desse ingresso de caixa, que, depois de devidamente compensado, deve ser recolhido aos cofres públicos. 6. É incabível no rito de cognição sumária do habeas corpus reexaminar provas para concluir, em confronto com a premissa fática estabelecida pelas instâncias ordinárias, que o paciente suportou integralmente o valor do ICMS. 7. Habeas corpus denegado.

(STJ - HC: 556551 SC 2020/0002755-3, Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 05/05/2020, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/08/2020)

APELAÇÃO CRIMINAL - CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA - AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS - OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - INOCORRÊNCIA - ATIPICIDADE DA CONDUTA - DESCABIMENTO - AUSÊNCIA DE DOLO - NÃO CONFIGURAÇÃO - RECONHECIMENTO DO ERRO DE PROIBIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - RECURSO NÃO PROVIDO. - Eventuais mudanças em posicionamentos jurisprudenciais podem ser aplicadas na análise de fatos anteriores à sua edição, ainda que em desfavor do réu. Precedentes do STF - Uma vez que o crime pelo qual a apelante restou condenada foi definido por lei anterior, em total obediência ao disposto no art. 5º, XXXIX e XL, da Constituição Federal, não se vislumbra qualquer ofensa ao princípio da anterioridade - O valor cobrado do consumidor a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte que, neste caso, tem o dever de recolher o valor já pago aos cofres públicos, sob pena de incorrer na conduta, prevista no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 - Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária, não se exige a demonstração de dolo específico, mas tão-somente do dolo genérico, correspondente a deixar, voluntariamente, de recolher os valores devidos no prazo legal - Inexistindo nos autos qualquer elemento probatório a corroborar a alegada ausência de potencial consciência sobre a ilicitude do fato por parte da recorrente, ônus este que seria de sua defesa, impossível ser tida como caracterizado o erro de proibição - Recurso não provido.

(TJ-MG - APR: 10223170183238001 Divinópolis, Relator: Corrêa Camargo, Data de Julgamento: 05/05/2021, Câmaras Criminais / 4ª CÂMARA CRIMINAL, Data de Publicação: 12/05/2021)

DIREITO PENAL e PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. CONTINUIDADE DELITIVA. COMPETÊNCIA. 1. O crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 é crime formal e consuma-se com o não repasse de valores descontados, na data do vencimento do prazo previsto para o pagamento da referida obrigação tributária. 2. Os fatos típicos podem ser múltiplos dentro de cada exercício, justificando a postulação ministerial no sentido do acréscimo da continuidade delitiva. 3. Caso onde a pena máxima pelo delito pode ultrapassar 2 anos, competindo à jurisdição federal comum o exame da persecução.

(TRF-4 - RCCR: 50549223920194047000 PR 5054922-39.2019.4.04.7000, Relator: LEANDRO PAULSEN, Data de Julgamento: 20/05/2020, OITAVA TURMA)

APELAÇÃO CRIMINAL. RÉU SOLTO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA POR QUATRO VEZES (ART. 2º, INC. II, DA LEI N. 8.137/1990, NA FORMA DO ART. 71 DO CP). SENTENÇA CONDENATÓRIA. IRRESIGNAÇÃO DA DEFESA. 1. NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA. Por força do disposto no art. 563 do Código de Processo Penal, "nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa"; logo, não basta que a defesa técnica sustente tão somente de forma retórica que foi prejudicada sem, ao menos, comprovar tal asserção. 2. ABSOLVIÇÃO. Comprovados, estreme de dúvidas, por meio da prova documental, a materialidade, a autoria e o dolo genérico do crime de apropriação indébita tributária, a manutenção do decreto condenatório é medida que se impõe; de mais a mais, é entendimento desta Câmara que eventual dificuldade financeira suportada pela pessoa jurídica à época dos fatos não é causa suficiente para ilidir o seu representante legal da responsabilidade criminal. RECURSO CONHECIDO E, AFASTADAS AS PRELIMINARES, DESPROVIDO.

(TJ-SC - APR: 09000521720178240103 Araquari 0900052-17.2017.8.24.0103, Relator: Júlio César M. Ferreira de Melo, Data de Julgamento: 14/04/2020, Terceira Câmara Criminal)

APELAÇÃO CRIMINAL. RÉUS SOLTOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA "POR NOVE VEZES" (ART. 2º, INC. II, C/C ART. 11, CAPUT, AMBOS DA LEI N. 8.137/1990, NA FORMA DO ART. 71 DO CP). IRRESIGNAÇÃO DA DEFESA. 1. O Superior Tribunal de Justiça, a quem compete precipuamente "uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil", vem se posicionando pacificamente no sentido de que "o não recolhimento de ICMS em operações próprias é fato típico" (AgRgRHC n. 85.376). 2. Comprovados, estreme de dúvidas, por meio da prova documental, a materialidade, a autoria E O DOLO do crime de apropriação indébita tributária, a manutenção do decreto condenatório é medida que se impõe; de mais a mais, é entendimento desta Câmara que eventual dificuldade financeira suportada pela pessoa jurídica à época dos fatos não é causa suficiente para ilidir os seus representantes LEGAIS da responsabilidade criminal. 3. Mostra-se correta a sentença que, utilizando-se de fundamentação idônea e sem extrapolar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, FIXA AS PENAS-BASE EM 1/6 ALÉM DO MÍNIMO LEGAL EM RAZÃO DOS ANTECEDENTES OSTENTADOS, APLICA O INSTITUTO DA CONTINUIDADE DELITIVA E NEGA A SUBSTITUIÇÃO DA PENA E O SURSIS; OUTROSSIM, EM SE VERIFICANDO A BAIXA PENA IMPOSTA AOS AGENTES EM REGIME INICIAL ABERTO, É CERTO QUE A CUMPRIRÃO EM SUAS RESIDÊNCIAS, DAÍ PORQUE NÃO HÁ SE FALAR EM DECISÃO ESPECÍFICA NESTE SENTIDO. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. (TJ-SC - APR: 09000356320178240011 TJSC 0900035-63.2017.8.24.0011, Relator: JÚLIO CÉSAR MACHADO FERREIRA DE MELO, Data de Julgamento: 25/08/2020, 3ª Câmara Criminal)

Como pôde ser verificado, além da aplicação do entendimento do STF, os Tribunais de Justiça vêm considerando a ausência de recolhimento de forma individualizada, para fins de apuração de continuidade delitiva, sendo assim, se o contribuinte declara por três vezes o ICMS e não o recolhe, comete o crime de apropriação indébita tributária por três vezes.

Nos termos do Código Penal, em seu artigo 71, ocorre a continuidade delitiva quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplicasse-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

O atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio que já foi regularmente declarado pelo contribuinte deveria constituir inadimplência fiscal, apenas um ilícito administrativo, passível de execução fiscal e inscrição em dívida ativa, conquanto, pelo o exposto, está sendo considerado pelo judiciário como crime de apropriação indébita tributária, pois, as sanções aos delitos e às infrações tributárias têm a mesma finalidade, qual seja, a de forçar o pagamento do crédito tributário.

7 CONCLUSÃO

Consoante Cesare Beccaria (1764), “se a arbitrária interpretação das leis constitui um mal, a sua obscuridade o é igualmente, pois precisam ser interpretadas”, a redação do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990 foi obscura por não esclarecer quando o crime estaria tipificado, se ocorreria quando o sujeito passivo fosse o contribuinte de direito e/ou o responsável tributário por substituição, assim como, não limita se a disposição trata dos impostos diretos e/ou indiretos.

Qualquer entendimento acerca das obscuridades da redação do artigo supracitado não passa de simples interpretação, levando em consideração que não há consenso doutrinário sobre as expressões, a Suprema Corte entendeu por tipificar a situação descrita no art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990 como crime de apropriação indébita tributária.

Dr. Hugo Machado Segundo (2019) considera o inciso II do art. 2º. da Lei 8.137/90 inconstitucional, por “consistir em clara hipótese de prisão por dívida, as contribuições previdenciárias e os tributos dos quais o sujeito seja contribuinte e responsável, quando não recolhidas sem qualquer fraude ou ocultação, representam pura e simplesmente uma dívida tributária”. O argumento de que foram consideradas como despesas relativas à venda de mercadorias e que por isso teriam sido embutidas nos preços pagos pelos consumidores, não conduz à conclusão de que seu não recolhimento implique uma apropriação.

Isso porque não apenas os tributos passam a integrar o valor total do serviço ou do produto, mas, todas as despesas de um empreendimento repercutem nos preços apresentados ao consumidor final. Ao se admitir tal premissa, quando a empresa não realizasse o pagamento da conta de energia, por exemplo, pelo valor estar supostamente inserido no produto, a concessionária de energia poderia alegar apropriação indébita. Assim como, poderia ocorrer com qualquer dívida não paga no exercício de qualquer atividade profissional ou econômica. Apenas pelo fato de o Estado ser prejudicado com o recolhimento no prazo legal, não se justifica a tipificação do fato como apropriação indébita tributária, através desse entendimento são confundidas as obrigações tributárias do contribuinte de direito e do consumidor final.

Nesse toar, é possível que haja futuros entendimentos com a adoção teoria da repercussão econômica no crime do inciso II do art. 2º. da Lei 8.137/90 sendo aplicados aos demais impostos indiretos, porque a disposição do crime não se limita ao ICMS, mas compreende os tributos e contribuições sociais, sem distinção. Desta forma, não havendo alteração legislativa ou mudança de entendimento jurisprudencial com repercussão geral, é

possível que este entendimento seja abrangido à ausência de recolhimento no prazo legal do Imposto sobre Serviços – ISS, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, pois, todos possuem repercussão econômica no produto ou serviço comercializado.

É juridicamente incabível a fusão entre os preceitos do crime de apropriação indébita postulado no Código Penal e o crime contra a ordem tributária disposto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990, a regra penal incriminadora deve valer-se de elementos normativos, cuja interpretação deve ser buscada no direito tributário, na qual, o fato de o consumidor arcar com o ônus econômico do tributo em nada afasta os conceitos tributários.

A questão, contudo, não pode ser resolvida de modo tão simples, ocorre apropriação quando o infrator, estando na posse de coisa alheia móvel em função do consentimento de seu dono, não a devolve ou não a entrega a quem de direito, animado pelo propósito de dela apoderar-se, ou seja, de dela tornar-se o proprietário. É necessário, portanto, que exista uma coisa móvel e que essa coisa seja legitimamente posta sob a posse do sujeito ativo. Deve estar presente, também, o propósito de tornar-se proprietário da coisa. Se esta não for entregue por razões diversas desse propósito do infrator de fazer-se proprietário, não há apropriação.

Segundo o STF, não houve permissão da prisão por dívida tributária, porque não se trataria de mera dívida, mas de apropriação, o que afastaria a incidência do dispositivo constitucional que veda a prisão por dívida, o art. 5º, LXVII: “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”. Conquanto, o uso do processo penal para fins arrecadatórios não pode ser encorajado, principalmente com medidas assecuratórias que não foram objetos em execução fiscal, como foi o que ocorreu no caso que levou ao RHC nº 163334, em que os empresários haviam parcelado o débito algumas vezes, inclusive pagaram algumas parcelas, deixando de pagar oito delas, mas não tiveram a execução fiscal do débito demonstrada nos autos.

Observe-se, ainda, que o fato de o crime do no art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990 não ser compatível com os elementos do tipo da apropriação indébita, não impõe licitude à conduta do sujeito ativo que declara o tributo, mas, não o recolhe aos cofres públicos, ou que a dívida não subsista e deva ter seu adimplemento obtido com o uso de todos os meios que a ordem jurídica oferece. Não se deve confundir, no enfrentamento desta questão, a configuração do crime como apropriação indébita com a ideia de que a dívida existe e não deve ser paga, visto

que uma coisa não tem relação necessária com a outra, porque o fato de não haver crime no mero não pagamento, não quer dizer que o pagamento não deva acontecer.

Cabe destacar que após a repercussão do julgado, foi apresentado o Projeto de Lei nº 6.520/2019, ainda em análise, que visa alterar a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, para esclarecer que a conduta tipificada em seu art. 2º, inciso II, abarca somente as relações de responsabilidade tributária e não abrange as hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher valor de tributo descontado ou cobrado caso ele tenha declarado o tributo na forma da legislação aplicável.

Isto posto, o julgado pode surtir um efeito em sentido oposto ao pretendido pela Suprema Corte e pelo Ministério Público, pois, o contribuinte que não tem interesse ou condição de pagar o ICMS próprio declarado no prazo legal, certamente ficará sujeito à imputação criminal se o pagamento não se der até o recebimento de uma possível denúncia. Nessa mesma situação, não havendo a declaração do referido fato gerador, o contribuinte só será imputado penalmente caso o ente federado constatare a sonegação fiscal.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Leonardo. Princípio da Intervenção Mínima: Última Ratio. **Jusbrasil**, 2016. Disponível em: <https://leonardoaaaguiar.jusbrasil.com.br/artigos/333120482/principio-da-intervencao-minima>. Acesso em 09 out. 2021.

BECCARIA, Cesare Bonesana. **Dos delitos e das penas**. Dei Delitti e Delle Pene, 1764. Tradução: Torrieri Guimarães. 6. ed. São Paulo, Martin Claret, 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 5.903/2019**. Altera o art. 2º, II, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a fim de inserir o especial fim de agir como elementar do tipo penal previsto nesse dispositivo. Autor: Guiga Peixoto. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2228846>. Acesso em 09 out. 2021.

_____. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 22 set. 2021.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Brasília, Congresso Nacional, [1942]. Acesso em 22 set. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, Congresso Nacional, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso 12 jul. 2020.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, Congresso Nacional, [1967]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 22 set. 2021.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, Congresso Nacional, [1990]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 22 set. 2021.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 02 out. 2021.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Brasília, Congresso Nacional, [2016]. Acesso em 22 set. 2021.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Recurso Criminal em Sentido Estrito nº 5054922-39.2019.4.04.7000/PR**. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Gustavo

Fabiano Cardoso Ferraro. Relator: Leandro Paulsen, 20 mai. 2020. Disponível em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/850334665/recurso-criminal-em-sentido-estrito-rccr-50549223920194047000-pr-5054922-3920194047000/inteiro-teor-850334867>. Acesso em 09 out. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça (3. Seção). **Habeas Corpus n° 399.109**. 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. Pacientes: Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Roberto Schietti Cruz, 22 de agosto de 2018. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27HC%27.clap.+e+@num=%27399109%27\)+ou+\(%27HC%27+adj+%27399109%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27HC%27.clap.+e+@num=%27399109%27)+ou+(%27HC%27+adj+%27399109%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em 09 abr. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Habeas Corpus n° 556.551**. HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO EM GUIA PRÓPRIA. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. HABEAS CORPUS DENEGADO. Paciente: Vinicio Neri Santos. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Rogerio Schietti Cruz, 05 de maio de 2020. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27HC%27.clap.+e+@num=%27556551%27\)+ou+\(%27HC%27+adj+%27556551%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27HC%27.clap.+e+@num=%27556551%27)+ou+(%27HC%27+adj+%27556551%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em 09 out. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Composição**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Institucional/Composicao>. Acesso em 01 jul. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n° 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: tps://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 22 set. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163334**. Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrentes: Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Ministro Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em 22 mai. 2020.

CATTANI, Frederico. Dolo genérico é dolo e não imprudência, negligência nem imperícia. **Conjur**, 23 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-23/frederico-cattani-dolo-generico-dolo-nao-negligencia>. Acesso em 08 out. 2021.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação Criminal n° 1.0223.17.018323-8/0001**. Apelante: Maria Helena Correa Valério. Apelado: Ministério Público do Estado de Minas Gerais. Relator: Corrêa Camargo, 05 mai. 2021. Disponível em: <https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1206530242/apelacao-criminal-apr-10223170183238001-divinopolis/inteiro-teor-1206530301>. Acesso em 09 out. 2021.

ESTADO DE SANTA CATARINA. **Decreto n° 2.870, de 27 de agosto de 2001.** Florianópolis, Governador Esperidião Amin Helou Filho, [2001]. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm. Acesso em 08 jul. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Criminal n° 0900035-63.2017.8.24.0011.** Recorrente: Cristiano Alexandre Ramos. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Júlio César M. Ferreira de Melo, 25 ago. 2020. Disponível em: <https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/918275428/apelacao-criminal-apr-9000356320178240011-tjsc-0900035-6320178240011/inteiro-teor-918276333>. Acesso em 09 out. 2021.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Criminal n° 0900052-17.2017.8.24.0103.** Recorrentes: Valdir Iatzac e Fabio Busquirolli. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Júlio César M. Ferreira de Melo, 14 abr. 2020. Disponível em: <https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/831746407/apelacao-criminal-apr-9000521720178240103-araquari-0900052-1720178240103/inteiro-teor-831746489>. Acesso em 09 out. 2021.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. A Incidência Econômica dos Tributos. **Jus Navigandi**, 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/20055/a-incidencia-economica-dos-tributos>. Acesso em 19 set. 2021.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Allan Munhoz. O Lançamento Tributário e suas Modalidades. **Jusbrasil**, 2017. Disponível em: <https://allanmunhozgomes.jusbrasil.com.br/artigos/536248506/o-lancamento-tributario-e-suas-modalidades>. Acesso em 03 out. 2021.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal:** parte especial, volume II: introdução à teoria geral da parte geral: crimes contra a pessoa. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2019.

_____. **Curso de Direito Penal:** parte geral, volume I. 20. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 27. Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. **ICMS:** doutrina e prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **A Criminalização do não Recolhimento do ICMS Próprio e a Ficção de Repercussão Jurídica dos Tributos.** Revista Direito Tributário Atual, n.42. ano 37. p. 381-404. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Luiz Alberto. Dos crimes contra a ordem tributária. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, v. 22, 1985. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/viewFile/8909/6220>. Acesso em 02 out. 2021.

MCNAUGHTON, Charles William. **Fato Gerador**. Enciclopédia Jurídica da PUCSP, 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/302/edicao-1/fato-gerador>. Acesso em 12 jul. 2020.

PINHEIRO, Johnattan Martins; AGUIAR, Denison Melo de. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, v. 7, n. 01, p. e287, 28 jun. 2020. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/Revistadedireito/article/view/287>. Acesso em 03 out. 2021.

REIS, Queiti Oliveira. Evolução penal. **Jus**, jul. de 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/41289/evolucao-penal>. Acesso em 09 out. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.