

A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO E A (DIS)FUNÇÃO DO DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO DE ARRECADAÇÃO DO ESTADO

Paula Izabelle Brito Melo da Silva¹

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO 2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ICMS 2.1 O SUJEITO PASSIVO E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS 2.2 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS 3 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E AS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS 3.1 ASPECTOS GERAIS DA LEI 8.137/90 3.2 O ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/90 E A POSSIBILIDADE DE PRISÃO POR DÍVIDA 4 BREVES ESCLARECIMENTOS ACERCA DOS JULGAMENTOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES 4.1 HC Nº 399.109/SC: ENTENDIMENTO DO STJ 4.2 RHC Nº 163.334/SC: ENTENDIMENTO DO STF 5 A (DIS)FUNÇÃO DO DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO DE ARRECADAÇÃO ESTATAL 6 CONCLUSÃO REFERÊNCIAS

Resumo: O presente artigo se destina à análise da utilização do direito penal como instrumento de arrecadação tributária estatal, em face do entendimento das Cortes Superiores acerca da possibilidade de criminalização do não recolhimento do ICMS próprio declarado. Tanto o STJ quanto o STF se posicionaram no sentido de que tal conduta se enquadra como crime de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90. Para entender tal enquadramento, é necessário esclarecer, em noções breves, acerca da incidência do ICMS e dos seus aspectos tributários principais para que, dessa forma, possa se compreender o conceito de infrações tributárias. Além disso, é necessário evidenciar a aplicabilidade da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária e do que dispõe o referido dispositivo legal para, enfim, chegar-se a reflexão acerca da (dis)função do direito penal como mecanismo de regulamentação tributária estatal.

Palavras-chave: ICMS. Direito penal tributário. Crimes contra a ordem tributária. Imposto declarado e não recolhido.

¹ Pós-Graduanda em Ciências Criminais pela Faculdade Baiana de Direito e Gestão

1 INTRODUÇÃO

A proposta do presente artigo se desdobra no questionamento e análise acerca da utilização do direito penal, e da sua (dis)funcionalidade, como instrumento de sanção e arrecadação estatal com foco específico na conduta de não recolhimento do ICMS declarado. Veja-se que o Estado, como um dos entes regulamentadores do maquinário da sociedade, necessita de recursos financeiros para poder efetivar as suas funções, e a sua forma de arrecadação precípua é a cobrança de tributos.

Segundo o Código Tributário Nacional os tributos consistem em prestações pecuniárias compulsórias, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não derivem de sanção ou ato ilícito, devidamente instituídos por lei e cobrados mediante uma atividade administrativa vinculada. Entre suas espécies está os impostos, categoria na qual se enquadra o ICMS.

Em outras palavras, o ordenamento jurídico brasileiro prevê que, para determinadas situações fáticas que ocorrem no cotidiano da sociedade, em face de determinada ação estatal, o cidadão deve efetuar o pagamento de uma contraprestação ao ente federado competente, desde que esta tenha sido criada e esteja devidamente prevista em lei. Por conseguinte, caso haja o inadimplemento dessa contraprestação, a própria legislação tributária prevê que o sujeito responsável pelo pagamento deverá arcar com determinada penalidade, até que sua situação esteja regularizada perante o agente fiscalizatório. Essa é a premissa básica do direito tributário.

É necessário se entender como funciona a arrecadação do ICMS, quem é o seu sujeito passivo, quais as suas obrigações acessórias e como funciona o princípio não cumulatividade tributária ao qual se submete, para que seja possível compreender como o direito penal regulamenta as situações que são consideradas legalmente como infrações tributárias. Ambos os ramos do direito possuem a previsão de aplicação de sanções em caso de descumprimento da norma legal, mas é necessário se ter em mente a autonomia desses ramos e a diferença na aplicabilidade da sanção tributária e da sanção penal.

A Lei nº 8.137/90, que definiu os crimes contra a ordem tributária, permitiu que, diante de situações mais graves, o direito penal fosse utilizado de forma mais contundente, de maneira a coibir as práticas que atingem diretamente o direito de

arrecadação do fisco. Além disso, o mesmo diploma legal prevê, em seu art. 2º, inciso II, a possibilidade de criminalização da conduta de não pagamento de um tributo, sem a necessidade expressa de fraude ou dolo para sua caracterização. Tal previsão causou alvoroço entre doutrina e jurisprudência, uma vez que possibilita a prisão por dívida perante a Administração Pública, de modo a afrontar diretamente a Constituição Federal.

Tal previsão é de extrema relevância social, uma vez que atinge diretamente direitos e garantias fundamentais do contribuinte, deixando dúvidas acerca da sua constitucionalidade. Devido a este fato, a matéria foi levada ao crivo do Superior Tribunal de Justiça e, logo após, ao Supremo Tribunal Federal, onde ficou consolidado pela jurisprudência que era possível haver a prisão pelo não pagamento do ICMS declarado.

Este trabalho tem, portanto, o escopo de analisar criticamente a possibilidade de criminalização da conduta de não recolhimento do ICMS devidamente declarado e o posicionamento das Cortes Superiores acerca do tema.

Diante disso, serão tecidas considerações acerca da possibilidade dessa criminalização e da aplicação do direito penal como instrumento de arrecadação do fisco estatal.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ICMS

Antes de analisar o conceito das infrações tributárias e as implicações do uso do direito penal nos crimes tributários, cumpre esclarecer, em linhas gerais, algumas questões preliminares acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Inicialmente, é importante destacar que o conceito de tributo é dado pelo próprio Código Tributário Nacional em seu art. 3º, o qual aduz que se trata de uma *“prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*².

Os tributos tratam-se, portanto, de obrigações que o sujeito passivo tem de pagar determinada quantia em dinheiro, ao poder público, em face da incidência de uma hipótese prevista em lei. Diante das cinco categorias de tributos previstas no

² BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 22 jan. 2022.

ordenamento jurídico brasileiro, tem-se que o ICMS é um imposto, o qual se caracteriza como um tributo cujo fato gerador não está vinculado a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte.

Sua previsão legal está no art. 155, inciso II, da Constituição Federal³, o qual dispõe que se trata de um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide sobre as operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestaduais, intermunicipais e de comunicação.

A sigla “ICMS”, nas palavras de Roque Antonio Carrazza⁴, alberga, pelo menos, cinco impostos distintos: i) o imposto sobre operações mercantis; ii) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) o imposto sobre serviços de comunicação; iv) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis e energia elétrica; e v) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Para o autor, muito embora essas hipóteses não se confundam elas possuem um núcleo central comum, que é o fato de que todas elas se submetem ao princípio da não-cumulatividade.

O presente trabalho trará como foco o primeiro tipo de ICMS, referente às operações de mercadoria. No que concerne a esta hipótese de incidência, em especial, é importante evidenciar que, neste caso, não deverá haver apenas a circulação física do bem, mas também a mudança da sua titularidade, chamada de circulação jurídica.⁵ Segundo a doutrina de Leandro Paulsen⁶, como as mercadorias são bens objetos de comércio, esta circulação consiste na transferência de titularidade e não apenas na sua movimentação física.

Em outras palavras, restará configurado o fato gerador do ICMS sobre mercadoria quando esta sair do estabelecimento comercial do vendedor, destinada ao comprador, que pode ser pessoa física ou jurídica. Além disso, a circulação de

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 jan. 2022.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16.ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012.

⁵ CAMPOS, Clara Prado; BRANDÃO, Cláudio. Criminalização do não recolhimento de ICMS próprio e declarado: análise da tese e a necessidade da criação de parâmetros interpretativos. **Delictae: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**. Belo Horizonte: D'Plácido, V.6, n. 10, 2021, p. 95-149.

⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

mercadoria apta à incidência do ICMS demanda a necessária existência de uma operação onerosa, a qual se desenvolve entre um alienante e um adquirente⁷.

Importante destacar, ainda, que, para a caracterização da efetiva circulação jurídica da mercadoria, a pessoa destinatária deve ser diversa daquela que a remeteu. Isso porque, segundo a súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça⁸, o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, não constitui fato gerador do ICMS.

No que concerne à sua base de cálculo - que constitui aspecto estrutural fundamental de todo tributo - esta deve compreender, no caso do ICMS mercantil, o valor da mercadoria. Aqui deve-se aplicar as regras da Lei Complementar nº 87/96, a qual estabelece o valor da operação na saída da mercadoria do estabelecimento, na transmissão de mercadorias depositadas em armazéns e depósitos fechados, e na transmissão da sua propriedade⁹.

Outros aspectos importantes acerca do ICMS dizem respeito ao sujeito passivo que deve recolher o imposto, as obrigações acessórias que o acompanham e a aplicação da regra da não-cumulatividade incidente sobre suas operações.

2.1 O SUJEITO PASSIVO E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O Código Tributário Nacional, em seu art. 121, parágrafo único, incisos I e II, identifica os sujeitos passivos da relação tributária, onde é possível se depreender duas figuras: a primeira é a pessoa diretamente responsável pela obrigação de pagamento do tributo, a qual realizou o fato gerador - sujeição passiva direta; enquanto que a segunda é o responsável tributário que, por obrigação legal, é designado para pagar o imposto¹⁰ - sujeição passiva indireta. Em suma, o sujeito passivo é o devedor, comumente chamado de contribuinte.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16.ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012.

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2022.

⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 14.ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

¹⁰ BORGES, Anneline Magalhães Torres; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. A criminalização do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva garantista de Luigi Ferrajoli. **Delictae: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**. Belo Horizonte: D'Plácido, V.6, n. 10, 2021, p. 68-94.

Há, ainda, por uma necessidade de regulamentação do direito de restituição dos impostos indiretos, como é o caso do ICMS, a figura do contribuinte de fato prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional, que é aquele que arca com o ônus econômico do tributo embutido na mercadoria, mas não possui qualquer obrigação tributária. Tal previsão é a base de aplicação do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o tributo, em sua função arrecadatória, deve onerar na mesma proporção da capacidade econômica do contribuinte, devendo-se considerar as condições do consumidor final (contribuinte de fato)¹¹.

Assim, tem-se, de um lado, uma obrigação tributária oriunda de uma relação jurídica formal com o fisco, que caracteriza o contribuinte direto; de outro lado tem-se uma relação indireta imposta por lei, a qual determina que o contribuinte direto deve ser substituído por outro dentro da cadeia operacional; e de outro, uma relação não jurídica daquele que quase sempre suporta o encargo financeiro do tributo, que consiste no contribuinte de fato.¹²

É importante se ter em mente a diferenciação dessa classificação, uma vez que se relaciona diretamente com o encargo econômico do ICMS. Note-se que a norma tributária elegeu como fato gerador do imposto a circulação da mercadoria, e não o seu efetivo consumo, de maneira que se deveria considerar como contribuinte tão somente aquele que promove a operação de circulação da mercadoria, e não aquele que a consome no final¹³. Assim, a norma tributária estabelece a possibilidade de três contribuintes distintos configurarem no polo passivo da operação de ICMS, o direto, o indireto (por substituição) e o consumidor final.

De outro giro, junto à determinação de cumprimento da obrigação tributária principal de se pagar o tributo, o Código Tributário Nacional em seu art. 113, §2º, traz a necessidade, por parte do sujeito passivo, de cumprimento das obrigações acessórias, as quais se consistem em prestações, positivas ou

¹¹ BORGES, Anneline Magalhães Torres; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. A criminalização do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva garantista de Luigi Ferrajoli. **Delictae: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**. Belo Horizonte: D'Plácido, V.6, n. 10, 2021, p. 68-94.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, 21. ed., Malheiros, 2002.

¹³ HARADA, Kiyoshi. **Fenômeno da repercussão econômica do tributo**. Harada Advogados. São Paulo, 02 dez. 2019. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/fenomeno-da-repercussao-economica-do-tributo/>>. Acesso em: 22 jan. 2022.

negativas, previstas em lei, que afetem no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos¹⁴.

No que tange às obrigações acessórias relacionadas ao ICMS, quando da prática do seu fato gerador, o contribuinte deve, por exemplo, declarar e escriturar todas as operações do imposto por meio da emissão de notas fiscais, com o valor do ICMS destacado e cobrado, e apurar o respectivo saldo devedor ou credor nos livros fiscais, ainda que a operação seja isenta de pagamento do tributo.

Toda e qualquer circulação de mercadoria deve ser lastreada pela respectiva nota fiscal, ainda que, por alguma eventualidade, não haja a incidência do tributo, como ocorre nos casos de circulação de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.¹⁵ A ausência ou a emissão inexata, ou fraudulenta, da nota fiscal pode gerar sanções de natureza tributária e, até mesmo, de natureza penal ao sujeito passivo.

Há, ainda, que se atentar à distinção acerca do valor do imposto destacado da nota fiscal, objeto da obrigação acessória, e o valor do imposto que é efetivamente devido ao poder público estadual, objeto da obrigação principal. O primeiro é obtido pela multiplicação da alíquota, fixada em lei pelos Estados e Distrito Federal, pela base de cálculo do imposto, que é composta por tudo aquilo que compõe o preço da mercadoria, inclusive o próprio tributo.¹⁶ Já o valor efetivamente devido ao fisco é calculado com base no princípio da não-cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, o qual aduz que “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”¹⁷, conforme será melhor explicado.

2.2 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

¹⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 22 jan. 2022.

¹⁵ CAMPOS, Clara Prado; BRANDÃO, Cláudio. Criminalização do não recolhimento de ICMS próprio e declarado: análise da tese e a necessidade da criação de parâmetros interpretativos. **Delictae: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**. Belo Horizonte: D'Plácido, V.6, n. 10, 2021, p. 95-149.

¹⁶ *Ibidem*, p.101.

¹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 jan. 2022.

O ICMS é um tributo plurifásico, ou seja, incide em várias etapas do processo de circulação de mercadorias. Diante dessa característica, o texto constitucional, em linhas gerais, dispõe que o princípio da não-cumulatividade nada mais é do que o direito do contribuinte de creditar-se do valor recolhido, a título de imposto, nas operações anteriores relativas ao mesmo produto, mercadoria ou serviço. Note-se que o conceito de não-cumulatividade pressupõe a existência de um fato gerador que componha uma cadeia econômica, formada por várias operações¹⁸.

Isso ocorre, pois, a não-cumulatividade visa evitar o chamado “efeito cascata” da tributação, uma vez que possibilita a compensação do valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor que será recolhido na operação posterior. Trata-se de um princípio que objetiva desonerar o contribuinte da repercussão econômica que o sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.¹⁹

Desta forma, o contribuinte de ICMS opera com uma conta de créditos e débitos, de maneira que, na entrada de um produto, ele se credita do valor que foi pago na operação anterior e se debita do valor incidente do imposto, quando da saída do mesmo produto.²⁰ Posteriormente, há uma compensação do que foi pago na entrada do produto com o valor devido na sua saída, sendo o resultado desta subtração o valor de ICMS que deverá ser pago.

A não-cumulatividade é um comando constitucional direcionado ao contribuinte do imposto, e não à destinação dada à mercadoria ou serviço por ele adquirido. O objetivo desta política fiscal é permitir que o contribuinte do ICMS recolha aos cofres públicos uma parcela calculada sobre o valor por ele agregado em sua atividade.²¹ Desta forma, tem-se a lógica de que se ele adquiriu alguma mercadoria ou serviço que seja tributado pelo ICMS, deve ter o direito de abater os

¹⁸ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**. Porto Alegre, n. 18, jun/2007. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm>. Acesso em: 23 jan. 2022.

¹⁹ *Ibidem*, p. 2.

²⁰ BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo, vol. 167, 2020, p. 129-147.

²¹ PONTES, Helenilson Cunha. O esvaziamento do princípio da não cumulatividade do ICMS. **Revista Consultor Jurídico**. 23 set. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-set-23/consultor-tributarioo-esvaziamento-principio-nao-cumulatividade-icms>>. Acesso em: 23 jan. 2022.

créditos relativos aos fatos econômicos que praticar dentro daquela mesma cadeia de operações.

O ICMS necessariamente deve se submeter ao princípio da não-cumulatividade, não podendo, em hipótese alguma, ter seu alcance reduzido ou anulado por normas infraconstitucionais. Trata-se de um benefício concedido pelo Constituinte ao contribuinte direto do imposto e ao consumidor final da mercadoria, de maneira a reduzir o preço desta e a carga tributária imposta pelo ICMS. Não devendo, portanto, ser confundido como uma forma isenção do seu pagamento, uma vez que, o sujeito passivo que não efetuar o pagamento regular do ICMS dentro da cadeia de operações, inevitavelmente, incorrerá na prática de infração tributária.

3 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E AS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A norma jurídica tributária é composta por uma hipótese antecedente e uma hipótese consequente. Isto é, o ordenamento jurídico estabeleceu um padrão onde, se ocorrer determinado fato social previsto normativamente, há a necessidade de cumprimento de uma obrigação. Veja-se como exemplo o Imposto de Renda. A lei determina que quem auferir renda, deve pagar o imposto incidente sobre a renda ao ente federado competente (neste caso, a União), ou seja, em ocorrendo a hipótese “auferir renda”, tem-se a obrigação de “pagar o imposto incidente sobre esta renda”.

Tomando como base essa lógica do direito tributário, caso haja a ocorrência do fato social previsto na norma e não haja o cumprimento da sua hipótese consequente (obrigação), em direta afronta à lei, haverá a necessidade de aplicação de uma sanção, como forma de garantir sua realização.

Sob esse viés, é possível perceber que as normas tributárias e as normas penais possuem um ponto em comum, ambas são marcadas, de forma indissociável, pela possibilidade de aplicação de uma sanção. Nas palavras do doutrinador Paulo de Barros Carvalho²², a coatividade é característica do direito, e é exercida, em último grau, pela execução forçada ou pela restrição de liberdade.

O cometimento de uma infração jurídica enseja a aplicação de medidas que são dispostas, normalmente, em três graus distintos: preventiva, onde pretende-

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 edição, pág 505. Ed. Saraiva.

se intimidar o sujeito a cumprir a obrigação; execução coercitiva da obrigação descumprida, onde o sujeito é obrigado a repor a situação desejada pelo direito; e a reparação do dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória ou pela punição do comportamento ilícito.²³

Assim, a ideia de infração ou ilícito tributário se relaciona com o não cumprimento de determinada prestação/obrigação, devendo ser entendida como todo e qualquer comportamento, omissivo ou comissivo, que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidem da tributação.²⁴ Veja-se que a infração tributária se caracteriza pela simples desobediência da norma imposta pelo direito tributário, não representando uma ofensa à preservação do bem jurídico “ordem tributária”, como ocorre com os crimes tributários.

No entendimento do doutrinador Cezar Bitencourt²⁵, mesmo no âmbito do direito tributário também é aplicada a noção de tipicidade, comum ao direito penal, uma vez que, para determinação da existência da obrigação principal e da identificação do tributo devido por determinado sujeito, é necessário realizar um juízo de adequação entre certo fato e a hipótese de incidência descrita no tipo tributário.

Além disso, também é aplicado, ao direito tributário, o princípio da legalidade, de modo que, ainda nas palavras do autor²⁶, os deveres decorrentes da relação jurídico-tributária são impostos pela lei. Desta forma, o tipo tributário (que em nada se confunde com o tipo penal), que prevê a hipótese de incidência, é fruto da norma legal a qual deve ser usada para a efetuar o juízo de tipicidade, determinando se dado tributo é, de fato, devido ou não.

Note-se que, para cada norma tributária violada, o ordenamento jurídico prevê uma sanção que, não necessariamente, induz à aplicação do direito penal como forma de garantir o seu cumprimento, mas se concretiza com a execução de medidas administrativas de cunho pecuniário. Desta forma, tendo em vista o entrelaçamento do direito penal e do direito tributário, no que concerne a aplicação

²³ SIMÕES, Bráulio Bata. **Direito Penal Tributário**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/direito-penal-tributario/#_ftn1>. Acesso em: 04 fev. 2022.

²⁴ AMADO, Arthur Nelson Santos. Ilícito Tributário: Conceito e espécies. **Revista digital constituição e garantias de direitos**. n.2, v.4, p.1-18, 2011.

²⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

²⁶ *Ibidem*, p.30.

da sanção, convém, ainda, evidenciar, em linhas gerais, a diferenciação entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal.

O primeiro é um ramo inerente ao Direito Penal, que visa resguardar, como bem jurídico, o fisco e o ordenamento tributário. Aqui cuida-se, essencialmente, de fraudes perpetradas com o fito de lesar a arrecadação, constituindo verdadeiros crimes. Já o segundo se relaciona com o Direito Administrativo, e cuida das infrações que são cometidas contra a Administração Pública, como é o caso do inadimplemento de uma obrigação.²⁷ Trata-se da efetiva diferenciação entre os crimes tributários e as infrações tributárias.

Conforme o entendimento do professor Gamil Föppel²⁸, há uma semelhança entre esses dois ramos do direito, uma vez que ambos trazem um enfoque sancionador e, em razão disso, possuem princípios comuns, se diferenciando, entretanto, no que tange à graduação de lesividade que existe entre eles, frente aos bens jurídicos assegurados por ambos.

Ainda sob seu entendimento²⁹, o legislador incumbiu o direito penal de punir as condutas que são mais danosas à sociedade, uma vez que a intervenção penal é mais traumática, cirúrgica e excepcional. De outro giro, a infração tributária é um gênero, do qual o delito fiscal é espécie, e, por via de consequência, todo delito fiscal é uma infração tributária, mas nem toda infração tributária constitui crime.

Sob a doutrina de Aliomar Baleeiro³⁰, um mesmo evento pode, sob certo ângulo, configurar um ilícito tributário e, sob um olhar diverso, caracterizar um ilícito penal. Para Manoel Pedro Pimentel³¹, embora possuam um ponto em comum, o ilícito fiscal não se confunde com o ilícito penal, uma vez que será a natureza da sanção que indicará a natureza da norma a ser aplicada.

É importante evidenciar, ainda, que o direito penal, que tutela os crimes tributários, é lastreado pelo princípio da intervenção mínima, o qual aduz que este deve ser utilizado de forma excepcional para a tutela dos bens jurídicos. Além disso, tal princípio se subdivide nos princípios da fragmentalidade e da subsidiariedade, os quais, respectivamente, dispõem que o direito penal deve ser aplicado para a proteção de bens jurídicos de maior relevância, como é o caso da vida, e de que

²⁷ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários**: Legislação penal especial em homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro. Lumen Iuris, 2010.

²⁸ *Ibidem*, p. 11.

²⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense, 1999.

³¹ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

deve apenas ser aplicado quando outros ramos do direito não forem suficientes para a proteção dos bens jurídicos.³²

Assim, diferenciados os crimes tributários das infrações tributárias, é necessário se entender como àqueles passaram a serem tutelados pelo direito penal com a criação da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137/90).

3.1 ASPECTOS GERAIS DA LEI 8.137/90

Diante do seu caráter fragmentário, o direito penal deve representar a *ultima ratio* do sistema jurídico, limitando-se a punir as ações mais graves praticadas contra os bens jurídicos mais importantes, em face da drasticidade e dos efeitos da resposta penal.³³ É por esta razão que o ordenamento jurídico se dispôs a diferenciar o crime tributário (infração penal) do ilícito tributário (infração tributária), conforme aduzido do tópico anterior.

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, instituiu a regulamentação dos crimes contra a ordem tributária os quais, segundo Kiyoshi Harada³⁴, consistem em infrações de natureza tributária sancionadas pelo direito penal. De maneira substancial, essa lei manteve as mesmas condutas delitivas previstas em sua antecessora, a Lei nº 4.729/1965, tendo criado, também, novos preceitos primários. É o exemplo da criação de crimes materiais, os quais dependem de um resultado naturalístico para sua consumação, ou seja, dependem da efetiva supressão ou redução de determinado tributo, e dos crimes formais que, por sua vez, independem de um resultado para sua materialização.³⁵

Note-se que a configuração de um crime contra a ordem tributária exige, além do não recolhimento do tributo, a ocorrência de alguma ação fraudulenta, constante da Lei nº. 8.137/1990. Além disso, no direito penal tributário, a pena

³² ALVARES, Rodrigo Ricardo Almeida; SILVA, Joilson José; MOTA, Jean Carlos Moura; JÚNIOR, Nedson Ferreira Alves. A criminalização da conduta de declaração do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços e o não repasse à secretaria da fazenda. **Revistas Práxis Jurídica**. Goiás. V.4, n.2, 2020. Disponível em: <<http://anais.unievangelica.edu.br/index.php/praxisjuridica/article/view/6445>>. Acesso em: 4 fev. 2022.

³³ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

³⁴ HARADA, Kiyoshi. **Evolução legislativa dos crimes tributários**. Disponível em: <https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/556838489/evolucao-legislativa-dos-crimes-tributarios?ref=topic_feed>. Acesso em: 30 jan.2022.

³⁵ JUNIOR, José Luiz de Mendonça Galvão. **A criminalização da mera dívida do ICMS (próprio) declarado: análise crítica do RHC 163.334 do Supremo Tribunal Federal**. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília.

apenas é aplicada caso haja o efetivo descumprimento do que a legislação propõe, não havendo análise da existência ou não de culpabilidade do agente³⁶.

Com o advento da lei regulamentadora dos crimes tributários, a caracterização dessa modalidade penal se definiu com a redução ou supressão do tributo devido, ou seja, o crime tributário se consuma quando há um dano efetivo ao fisco e aos cofres do erário. Para o doutrinador Andreas Eisele³⁷, o bem jurídico tutelado nestes casos é a relação de disponibilidade existente entre o sujeito passivo imediato do crime e a receita tributária, que configura a expressão do patrimônio público.

No entendimento de Cíntia Palhares³⁸, os crimes tributários possuem um bem jurídico bifronte, onde, de um lado, tem-se o interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de suas atividades e prestação de serviços, e, de outro, o interesse patrimonial do tesouro.

Houve, com a edição dessa lei, uma clara proteção à Administração Pública e ao seu poder arrecadatório. Nesse sentido, tem-se que o bem jurídico tutelado pelo direito penal tributário é a própria ordem tributária, uma vez que, para além de se revestir do caráter patrimonial, há também suas consequências e relevância social, quando demonstrada a impossibilidade de sua tutela por outros meios menos gravosos e traumáticos.

Assim, compreender qual é o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária é de extrema importância para a análise do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, sua relação com a possibilidade de prisão do contribuinte em face da dívida perante a Administração Pública, e a sua imperiosa inconstitucionalidade.

3.2 O ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/90 E A POSSIBILIDADE DE PRISÃO POR DÍVIDA

A Lei nº 8.137/90 definiu, em seus artigos 1º e 2º, os crimes contra a ordem tributária, tendo, neste segundo, em seu inciso segundo, determinado que constitui crime *“deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição*

³⁶ LISBOA, Leonuza Lopes. A criminalização no direito tributário. **Revista Juris UniToledo**, n.4, v.4, p. 188-203, out./dez., 2019.

³⁷ EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, São Paulo, Dialética, 1998.

³⁸ PALHARES, Cíntia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004.

*social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*³⁹. A conduta aqui tipificada, diante da simples leitura do artigo, se caracteriza pelo mero não recolhimento, dentro do prazo legal, da contraprestação tributária devida ao fisco, não havendo, em face da redação legislativa, a necessidade de fraude para sua consumação.

Para Hugo de Brito Machado⁴⁰, o núcleo desse tipo penal é composto por uma simples omissão: a de deixar de recolher o tributo devido. Já no entendimento de Marcelo Ruivo⁴¹, para além da mera supressão e não pagamento do tributo, tem-se a questão do dano ou perigo de dano à receita tributária, ocasionada pela fraude ou omissão da conduta devida (em que pese tais aspectos não estejam expressamente dispostos no dispositivo legal).

Em ambos os entendimentos doutrinários, em consonância com o exato texto da lei, resta claro que a conduta precípua para a tipificação do crime previsto no art. 2º, inciso II, é a mera situação de estar em dívida com fisco e a possibilidade de lesão ao direito arrecadatório do Estado.

O parágrafo único do referido dispositivo determina, ainda, que a prática deste crime acarreta em uma pena de detenção de seis meses a dois anos, mais a aplicação de multa. Em termos coloquiais, o referido diploma tipificou expressamente a conduta de não pagamento do tributo devido – situação de inadimplência do contribuinte - como crime, de forma a afrontar diretamente o quanto disposto no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal de 88⁴², o qual aduz que não haverá prisão civil por dívida, salvo nos casos de obrigação alimentícia. Fato que legitima a decretação da sua inconstitucionalidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Com a edição desse artigo passaram a surgir, na rotina do judiciário brasileiro, diversas denúncias criminais que visavam a criminalização dos contribuintes que deixavam de recolher, em especial, o ICMS, dentro do prazo legal, mesmo nos casos onde se havia todos os registros contábeis, bem como todas as

³⁹ BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 22 jan.2022.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. -São Paulo: Atlas, 2015.

⁴¹ RUIVO, Marcelo Almeida. **Crimes Contra a Ordem Tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2018.

⁴² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 jan.2022.

declarações necessárias à fiscalização.⁴³ Ainda que o sujeito passivo cumprisse com todas as obrigações acessórias das operações de ICMS, a Administração Pública passou a denunciar criminalmente aqueles que não haviam, por qualquer motivo que fosse, recolhido o imposto.

Veja-se que o crime tipificado no dispositivo alhures não determina a obrigatoriedade de comprovação do dolo ou de eventual fraude por parte do contribuinte, mas tão somente tipifica a conduta de inadimplência sem sequer determinar um lapso temporal que caracterize o crime.

Ainda, é importante se ter em mente que o crime previsto no art. 2º, inciso II, da Lei de crimes contra a ordem tributária se diferencia, normativamente, do crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal. O códex criminal⁴⁴ aduz que a conduta de se apropriar de coisa alheia móvel, de quem tem a posse ou a detenção, é passível de punição na seara criminal. Ou seja, há aqui uma necessidade de se apropriar de algo alheio dolosamente.

No entender de Rogério Greco⁴⁵ existem alguns elementos essenciais que configuram o crime de apropriação indébita, são eles: i) a conduta de se apropriar de coisa alheia; ii) a existência de posse ou detenção da coisa por parte do agente; e iii) a necessidade de existência de dolo após a posse da coisa.

Note-se que, a Lei nº 8.137/90, diferentemente do Código Penal, não exigiu a existência de dolo para a configuração do crime previsto no art. 2º, inciso II, além disso, a conduta de não pagar um tributo, em nenhuma hipótese, se relaciona à conduta de retirar dinheiro dos cofres públicos. Afinal, se o importe devido sequer saiu dos bolsos do contribuinte, jamais poderia, em algum momento, ter pertencido ao fisco e caracterizado a apropriação.

Desta forma, não havendo que se falar em possibilidade de equiparação desses crimes, e, sendo totalmente proibida a prisão civil por dívida, nenhuma ação legislativa pode prever qualquer sanção, seja ela de natureza civil ou penal, pela não quitação de uma obrigação pecuniária. Não se pode, portanto, criminalizar o não

⁴³ LISBOA, Leonuza Lopes. A criminalização no direito tributário. **Revista Juris UniToledo**, n.4, v.4, p. 188-203, out./dez., 2019.

⁴⁴ BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 22/01/2022.

⁴⁵ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**: parte especial, volume III. 7ª edição. Niterói: RJ: Impetus, 2010. p. 191.

pagamento de uma dívida, a não ser nos casos previstos expressamente pela Carta Magna.⁴⁶

A proibição da prisão civil é de conhecimento coletivo, sendo garantida e resguardada pela Constituição Federal, a qual aduz que ninguém será privado de sua liberdade por dívida, ressalvadas extremas exceções previstas expressamente.⁴⁷ Assim, não se deve ser aceitável a prisão civil pelo não pagamento de tributo, uma vez que tal conduta fere frontalmente o entendimento esposado na Constituição Federal e ratificado pela doutrina majoritária brasileira. Razão pela qual o art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 é inconstitucional.

A prisão por dívida é vedada pela norma máxima do ordenamento jurídico brasileiro e, por esta razão, nenhuma lei ordinária, hierarquicamente inferior à Constituição, poderia dispor o contrário.

Entretanto, a jurisprudência dos Tribunais Superiores entendeu de maneira diversa. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, consolidou a tese de que o não recolhimento de ICMS, em operações próprias, ainda que declarado, caracteriza a prática de apropriação indébita tributária. Entendimento este que fora complementado e ratificado pelo Supremo Tribunal de Federal, no julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334/SC, o qual conferiu contornos específicos à essa prática.

4 BREVES ESCLARECIMENTOS ACERCA DOS JULGAMENTOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

A figura criminal prevista no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, ao mesmo tempo em que gera um consenso entre os operadores do direito, tem dividido a interpretação da doutrina e da jurisprudência pátria, especificamente, no que concerne à amplitude do seu campo de aplicação.

Isso porque, no que tange à expressão “tributo descontado”, trazida na norma, não há muitas dúvidas de que se leva a crer que a incidência do tipo penal se opera nos casos em que o tributo é recolhido por meio da técnica de retenção na

⁴⁶ LISBOA, Leonuza Lopes. A criminalização no direito tributário. *Revista Juris UniToledo*, n.4, v.4, p. 188-203, out./dez., 2019.

⁴⁷ *Ibidem*, p.198.

fonte. Já no que diz respeito à expressão “tributo cobrado”, a incidência do tipo penal parece dividir os entendimentos de seus intérpretes.

Dois posicionamentos têm se sobressaído a respeito do significado dessa expressão: o primeiro entende que, em relação ao tributo cobrado, o tipo penal apenas deve se aplicar ao caso de substituição tributária; enquanto que o segundo aduz que a referida expressão torna o tipo aplicável, também, ao caso de dívida de tributo próprio, quando o ônus financeiro é repassado a terceiro.⁴⁸ O questionamento acerca dessa aplicação foi levado e examinado pelas duas Cortes Superiores e, no entender de ambas, o segundo posicionamento foi o que prevaleceu.

A partir das decisões recentes do STJ e do STF, o inadimplemento de tributo próprio e declarado, no caso concreto, de ICMS, pode representar um fato tipicamente punível e passível de enquadramento no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, o qual fora equivocadamente referenciado como apropriação indébita.

4.1 HC Nº 399.109/SC: ENTENDIMENTO DO STJ

A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede do *Habeas Corpus* nº 399.109, entendeu que o não recolhimento de ICMS pode caracterizar o crime – erroneamente denominado - de apropriação indébita, tipificado no art. 2º, inciso II, da Lei de crimes contra a ordem tributária. No caso dos autos, a fiscalização constatou que, apesar de terem sido apresentadas as devidas declarações fiscais, os empresários denunciados pelo crime, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, não efetuaram o devido recolhimento dos valores apurados aos cofres públicos.⁴⁹ O detalhe, neste caso, é de que o imposto que não foi recolhido se trata daquele devido pela sua operação própria, tendo este sido regularmente destacado e declarado pelos contribuintes réus.

A decisão que originou o debate se iniciou após divergências de entendimentos entre a 5ª e a 6ª turma da Terceira Seção do Superior Tribunal de

⁴⁸ LINHARES, Raul Marques. Sobre a criminalização da dívida de ICMS: o acerto e o erro das Cortes Superiores. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Vol.178, ano 29, p.249-286, São Paulo: Ed. RT, abril 2021.

⁴⁹ HOBEIKA, Mônica Lourenço Defilippi. Será que há tipificação do crime de apropriação indébita no inadimplemento do ICMS pelo contribuinte? A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 26, vol.138, p.210-224, 2018.

Justiça, as quais analisaram as hipóteses de não pagamento do ICMS de maneira diversa. Ao passo em que a 6ª turma sustentava que, nos casos de inadimplemento do ICMS próprio, se estaria diante de uma mera situação de inadimplemento, enquanto que nos casos de inadimplemento de ICMS por substituição tributária haveria, de fato, o crime de apropriação indébita. A 5ª turma, por sua vez, não se utilizava dessa distinção, entendendo que o não repasse de ICMS devido, em qualquer hipótese, se enquadraria no disposto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, desde que praticado com dolo e com fraude.

Ao final do julgamento, restou finalizado o placar de seis votos contra três, onde o entendimento unificado e consolidado que prevaleceu, capitaneado pelo Ministro Relator Rogério Schietti Cruz, é de que o ICMS próprio cobrado e não repassado configura o crime de apropriação indébita, ainda que confessado como devido. Nos termos do voto do Ministro Relator⁵⁰, a prática cometida pelos réus deveria ser criminalizada para que não prevaleça, entre o empresariado, o entendimento de que é mais vantajoso deter valores do tributo do que se submeter a empréstimos no sistema financeiro.

Em seu voto, Schietti⁵¹ destacou quatro aspectos essenciais para a efetiva prática do crime de apropriação indébita tributária. O primeiro deles diz respeito à ausência necessidade de clandestinidade no delito, ou seja, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não afasta a prática do delito. O segundo aspecto diz respeito ao sujeito ativo do crime, que consiste naquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, é o contribuinte que, segundo determinação legal, deve recolher o tributo. O terceiro aspecto exige que a conduta do agente seja dolosa, que haja a vontade e a consciência de não recolher o tributo. Já o quarto e último aspecto delimita a abrangência do crime, que apenas é cometido pelo agente que desconta ou cobra o tributo.

Por muito tempo o Superior Tribunal de Justiça possuiu o entendimento de que o inadimplemento de tributo era infração da lei, pois era esta que

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.399.109** – SC (2017/0106798-0), Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz, Brasília, D.J 31 ago. 2018. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=HC%20399109>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

⁵¹ *Ibidem*, p.14-15.

determinava o pagamento do tributo e, caso esse não ocorresse, o agente estava incurso na hipótese de responsabilização pessoal, fato que permitia o redirecionamento das execuções fiscais em curso, contra as pessoas jurídicas, para as pessoas físicas que a integravam.⁵²

Em contrapartida ao voto do relator, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura⁵³ divergiu ao sustentar que os tipos penais previstos na Lei nº 8.137/90 não se referem ao simples não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com inequívoca intenção de suprimir ou reduzir o tributo mediante artifício fraudulento. No seu entendimento, a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, corretamente declaradas pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita tributária, nem sonegação fiscal.

Diante de uma interpretação confusa na qual se misturou a classificação de imposto indireto, onde há a repercussão econômica dos valores devidos, com a figura da sujeição passiva indireta, que ocorre nos casos de retenção na fonte, a Corte Superior determinou que ambas consistem na mesma coisa e a consequência é a tipificação penal da conduta para os contribuintes de ICMS.⁵⁴

Com efeito, a decisão do STJ contraria preceitos importantes da Teoria Geral do Direito Tributário referente aos elementos do fato gerador do ICMS, mais notadamente referente à formação da obrigação tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Restando, assim, evidente que a intenção da jurisprudência é fortalecer o interesse do Estado em arrecadar a qualquer custo, usando o processo penal como arma a compelir a quitação de tributos.⁵⁵

4.2 RHC Nº 163.334/SC: ENTENDIMENTO DO STF

⁵² HOBEIKA, Mônica Lourenço Defilippi. Será que há tipificação do crime de apropriação indébita no inadimplemento do ICMS pelo contribuinte? A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 26, vol.138, p.210-224, 2018.

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.399.109** – SC (2017/0106798-0), Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz, Brasília, D.J 31 ago. 2018. Disponível em:

<<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=HC%20399109>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

⁵⁴ HOBEIKA, Mônica Lourenço Defilippi. *Op.cit.*, 2018, p.219.

⁵⁵ *Ibidem*, et seq.

A discussão acerca da temática foi levada ao Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334, o qual, em dezembro de 2019, estabeleceu critérios para diferenciar o crime tributário do mero inadimplemento fiscal.⁵⁶ Na mesma linha seguida pelo Superior Tribunal de Justiça, a Suprema Corte ratificou a possibilidade de criminalização da conduta de declaração e não recolhimento do ICMS, entretanto, destacou que esta deve ter como elemento subjetivo o dolo de apropriação e, além disso, o sujeito ativo do ilícito deve se caracterizar como devedor contumaz.⁵⁷

Ao confirmar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o Supremo Tribunal Federal fixou a tese 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, inciso II, da Lei 8.137/1990*”.⁵⁸

Detentor do voto vencedor, o Ministro Relator Luiz Roberto Barroso⁵⁹ estabeleceu três premissas para equacionar a matéria debatida no RHC 163.334: a primeira é de que o direito penal deve ser sério, igualitário e moderado; a segunda é de que pagar tributo é um dever fundamental de todo cidadão na medida em que ocorra o fato gerador e que ele exiba a capacidade contributiva; por fim, a terceira premissa é de que na interseção entre direito penal e direito tributário, o mero inadimplemento tributário não deve ser considerado um fato típico criminal, mas vai depender do nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

Fixadas tais premissas, o Relator do caso afirmou que todos os elementos de interpretação jurídica legitimam a tipificação nos moldes do quanto previsto na Lei nº 8.137/90.⁶⁰

⁵⁶ SIMANTOB, Fábio Tofic; MARTINELLI, Luiz Fernando. **Apropriação indébita tributária**: reflexos do atual entendimento do STF. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-jan-26/tofic-apropriacao-indebita-tributaria-entendimento-stf>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

⁵⁷ ALVARES, Rodrigo Ricardo Almeida; SILVA, Joilson José; MOTA, Jean Carlos Moura; JÚNIOR, Nedson Ferreira Alves. A criminalização da conduta de declaração do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços e o não repasse à secretaria da fazenda. **Revistas Práxis Jurídica**. Goiás. V.4, n.2, 2020. Disponível em: <<http://anais.unievangelica.edu.br/index.php/praxisjuridica/article/view/6445>>. Acesso em: 4 fev. 2022.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.163.334** – SC. Relator: Min. Luiz Roberto Barroso, Brasília, D.J 13 nov. 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

⁵⁹ JUNIOR, José Luiz de Mendonça Galvão. **A criminalização da mera dívida do ICMS (próprio) declarado**: análise crítica do RHC 163.334 do Supremo Tribunal Federal. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília.

⁶⁰ *Ibidem*, p.86.

Veja-se que, segundo a tese adotada, é possibilitado ao contribuinte afastar o dolo da sua conduta, caso não haja, no caso concreto, indícios de que o inadimplemento tributário consiste em seu *modus operandi*. Tal brecha traz uma mitigação do retrocesso em âmbito penal, dando abertura a uma possibilidade de defesa para o contribuinte e afastando a possibilidade de se cometer um crime de maneira culposa.

Foi o Ministro Gilmar Mendes que inaugurou a divergência do quanto entendido pelo Ministro Relator. No seu voto, o ministro⁶¹ entendeu que a intervenção criminal, no caso em comento, apenas se justificaria diante de fraude, uma vez que a Constituição Federal veda expressamente a prisão por dívida. Afinal, o objeto da norma penal é a fraude, e não a mera existência de dívida.

Em seu entender, o mero dolo de não recolher o tributo é insuficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, sendo necessária a caracterização de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores devidos ao fisco. Caso contrário, às tradicionais funções da pena de retribuição e prevenção, se somaria uma nova finalidade injustificada e inconstitucional de arrecadação.⁶²

A decisão do Supremo Tribunal Federal pôs fim a uma longa discussão debatida em sede dos tribunais superiores⁶³, uma vez que estes agora possuem um entendimento alinhado. Entretanto, tal decisão extrapola os limites éticos e jurídicos de uma decisão garantista, explicitando uma grande preocupação em solucionar a questão do acúmulo de dívida ativa dos Estados e inibir o comportamento do contribuinte inadimplente.⁶⁴

5 A (DIS)FUNÇÃO DO DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO DE ARRECAÇÃO ESTATAL

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.163.334** – SC. Relator: Min. Luiz Roberto Barroso, Brasília, D.J 13 nov. 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

⁶² *Ibidem*, p.88.

⁶³ ALVARES, Rodrigo Ricardo Almeida; SILVA, Joilson José; MOTA, Jean Carlos Moura; JÚNIOR, Nedson Ferreira Alves. A criminalização da conduta de declaração do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços e o não repasse à secretaria da fazenda. **Revistas Práxis Jurídica**. Goiás. V.4, n.2, 2020. Disponível em: <<http://anais.unievangelica.edu.br/index.php/praxisjuridica/article/view/6445>>. Acesso em: 4 fev. 2022.

⁶⁴ BORGES, Anneline Magalhães Torres; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. A criminalização do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva garantista de Luigi Ferrajoli. **Delictae: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**. Belo Horizonte: D'Plácido, V.6, n. 10, 2021, p. 68-94.

Em vista do quanto esposado, tem-se que o tratamento de determinadas condutas como se criminosas fossem, ainda que não tenham relação com o crime em si, tem se revelado uma estratégia útil para os fins arrecadatários dos entes fiscalizadores. Isso porque, para além da convicção jurisprudencial, a própria legislação brasileira, em determinados normativos, prevê a extinção da punibilidade no âmbito criminal quando o agente efetua o pagamento do tributo devido. Em outras palavras, o ordenamento jurídico autoriza que, ao quitar a dívida tributária, o contribuinte deixe de responder pelo crime.

O antigo - já revogado - art. 14 da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária regulava a hipótese de extinção da punibilidade nos casos em que o contribuinte efetuasse o pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia. Esse dispositivo foi alvo de diversas críticas, tendo gerado inúmeras discussões acerca da conveniência político-criminal de utilizar o direito penal como instrumento de arrecadação de tributos, razão que resultou na sua revogação por meio da Lei nº 8.383/91.⁶⁵

Tal entendimento não durou muito, e, anos depois, foi editado o art. 34 da Lei nº 9.249/1995⁶⁶ e o art. 83, §§ 4º e 6º, da Lei nº 9.430/1996⁶⁷, nos quais, da mesma forma que seu antecessor, há disposição expressa acerca da extinção de punibilidade do agente quando este promover o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia. Para além disso, as normas delimitam um marco temporal para a regularização fiscal, qual seja, o recebimento da denúncia, e nos casos de parcelamento do débito, criam a chamada “suspensão da pretensão punitiva”.

Veja-se que a escolha do bem jurídico que merece ser tutelado pelo direito penal é uma escolha política, uma vez que funciona como proteção a bens da vida que são considerados importantes, e, ao mesmo tempo, funciona como um limite ao *ius puniendi* Estatal.⁶⁸ Aqueles que são adeptos e confirmam a

⁶⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁶⁶ BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 04 fev. 2022.

⁶⁷ BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 04 fev. 2022.

⁶⁸ PASSOS, Thais Bandeira Oliveira. **Lavagem de capitais: (Dis)funções político-criminais no seu combate**. Salvador: Editora JusPodivm, 2011.

possibilidade de enquadrar a declaração e não repasse do ICMS como crime típico, defendem uma ideia de que o Estado é constantemente lesado pela supressão de tributos, e acreditam, equivocadamente, que a adoção de medidas mais gravosas e punitivas é a solução para combater tais condutas.

Não há dúvidas de que tais previsões legais, de medidas despenalizadoras, fundadas no pagamento da dívida se dirigem a fomentar a arrecadação dos entes federados⁶⁹, entretanto, enquadrar a conduta de deixa de recolher ICMS próprio devidamente escriturado e declarado como crime, extrapola os limites éticos e jurídicos de uma decisão garantista, além de não representar a interpretação sistemática dos conceitos de direito penal e direito tributário.⁷⁰

Cobrar o repasse de ICMS por meio da ação penal distorce completamente toda a legislação vigente, sob o mero objetivo de garantir um maior poder de coercitivo ao Estado. Tal tipificação recai em nítida caracterização de possibilidade de prisão civil por dívida, instituto expressamente vedado pela Constituição Federal.

Veja-se que a própria legislação tributária dispõe de mecanismos eficazes para a cobrança do tributo não recolhido, é o exemplo da execução fiscal, da aplicação de multas, da inscrição em dívida ativa, das constrições patrimoniais, dentre outros instrumentos legais, não havendo necessidade de aplicação do direito penal para punir tais condutas. É extremamente questionável a legitimidade da coerção penal para compelir o devedor a quitar suas dívidas para com o fisco.⁷¹

Note-se que a legislação, ao delimitar que se trata de crime de apropriação indébita de tributo cobrado, não pode conceber a existência desse crime sem que haja o efetivo pagamento a terceiro, uma vez que, se não houver o pagamento a terceiro, o importe nunca saíra da esfera jurídica do agente.

Mesmo com o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, a possibilidade de proibição da liberdade por dívida não se mostra razoável, uma vez que se trata de um direito fundamental.⁷² Existe um nítido interesse de

⁶⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁷⁰ BORGES, Anneline Magalhães Torres; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. A criminalização do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva garantista de Luigi Ferrajoli. **Delictae: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**. Belo Horizonte: D'Plácido, V.6, n. 10, 2021, p. 68-94.

⁷¹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Op.cit*, 2013, p.276.

⁷² LISBOA, Leonuza Lopes. A criminalização no direito tributário. **Revista Juris UniToledo**, n.4, v.4, p. 188-203, out./dez., 2019.

fortalecimento do Estado em arrecadar a qualquer custo, se utilizando do processo penal como arma a compelir a quitação de tributos⁷³, de maneira equivocada e juridicamente proibida. Isso desqualifica completamente o direito penal e a sua real função no ordenamento jurídico, além de afrontar os princípios da intervenção mínima e da *ultima ratio* que o norteiam.

6 CONCLUSÃO

O presente artigo objetivou analisar a criminalização da conduta de não recolhimento do ICMS devidamente declarado pelo contribuinte e o seu enquadramento no quanto previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, como crime de apropriação indébita tributária, mediante análise crítica das decisões das Cortes Superiores que entenderam por esta criminalização.

Para tanto, foi preciso tecer breves considerações acerca do ICMS e das suas principais características tributárias, uma vez que estas influenciaram nas decisões tomadas pelo STJ e pelo STF, além de esclarecer a diferença entre crimes tributários e infrações tributárias, e a inconstitucionalidade do crime previsto na Lei nº 8.137/90 por prever a possibilidade de prisão por dívida tributária.

Apesar de ter sido formada pela maioria do Plenário das Cortes Superiores, a tese fixada nos julgamentos do HC 399.109 e do RCH 163.334 é bastante controversa, razão pela qual enfrenta diversas críticas doutrinárias, sobretudo, no que diz respeito à constatação de que criminalizar o não recolhimento do ICMS declarado implica na criminalização do mero inadimplemento tributário e no consequente uso do direito penal como instrumento arrecadatório do Estado. Há, diante do quanto exposto, nas decisões proferidas, um nítido desvirtuamento da função do direito penal.

Com efeito, o direito penal tributário deve sim se preocupar com as hipóteses de apropriação indébita de valores que devem ser repassados ao fisco por parte do sujeito passivo daquela relação tributária, entretanto, tal preocupação não

⁷³ HOBEIKA, Mônica Lourenço Defilippi. Será que há tipificação do crime de apropriação indébita no inadimplemento do ICMS pelo contribuinte? A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 26, vol.138, p.210-224, 2018.

deve se materializar com base em conceitos vagos de repercussão econômica do tributo, mas sim de repercussão jurídica, com previsão expressa em lei. O direito penal traz consequências jurídicas graves, razão pela qual é imprescindível que se tenha um estrito respeito aos princípios da legalidade e da intervenção mínima.

Assim, não se mostra justificável a criminalização do mero inadimplemento de tributos nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, uma vez que o próprio direito tributário possui mecanismos, na própria legislação que o rege, que visam coibir essa conduta de maneira satisfatória, como é o caso da execução fiscal, da aplicação de multa, dentre outros institutos menos gravosos do que aqueles previstos pelo direito penal. O simples não pagamento de tributo, sem nenhum tipo de fraude contra o fisco, caracteriza uma dívida com a Administração Pública, de modo que é desproporcional a possibilidade de prisão por seu cometimento.

Tal tipificação fere frontalmente a previsão de vedação à prisão civil da Constituição Federal, havendo clara inconstitucionalidade no dispositivo da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária e no entendimento tomado pelas Cortes Superiores.

Se o ordenamento veda expressamente a prisão por dívida, ainda que seja na seara cível, não há que se entender que a prisão penal por dívida seja aceitável, afinal, quem não pode por menos não pode por mais.

Assim, entende-se que o precedente das Cortes Superiores é equivocado, uma vez que deve ser declarada a inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, e não a sua aplicabilidade demasiada, tendo em vista que este afronta expressamente o art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal. Diante disso, em não sendo o caso de ser declarada sua inconstitucionalidade, o ordenamento deve-se atentar a necessidade de criação de parâmetros interpretativos que permitirão uma aplicação mais coerente de tal entendimento, de maneira a garantir uma maior segurança jurídica compatível aos valores humanos que regem o Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ALVARES, Rodrigo Ricardo Almeida; SILVA, Joilson José; MOTA, Jean Carlos Moura; JÚNIOR, Nedson Ferreira Alves. A criminalização da conduta de declaração do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços e o não repasse à secretaria da fazenda. **Revistas Práxis Jurídica**. Goiás. V.4, n.2, 2020. Disponível em: <<http://anais.unievangelica.edu.br/index.php/praxisjuridica/article/view/6445>>. Acesso em: 4 fev. 2022.

AMADO, Arthur Nelson Santos. Ilícito Tributário: Conceito e espécies. **Revista digital constituição e garantias de direitos**. n.2, v.4, p.1-18, 2011.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BORGES, Anneline Magalhães Torres; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. A criminalização do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva garantista de Luigi Ferrajoli. **Delictae: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**. Belo Horizonte: D'Plácido, V.6, n. 10, 2021, p. 68-94.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2022. Monografia. (Curso de Graduação em Direito) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de Brasília.

BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo, vol. 167, 2020, p. 129-147.

CAMPOS, Clara Prado; BRANDÃO, Cláudio. Criminalização do não recolhimento de ICMS próprio e declarado: análise da tese e a necessidade da criação de parâmetros interpretativos. **Delictae: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**. Belo Horizonte: D'Plácido, V.6, n. 10, 2021, p. 95-149.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16.ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 edição, pág 505. Ed. Saraiva.

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, São Paulo, Dialética, 1998.

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

HARADA, Kiyoshi. **Evolução legislativa dos crimes tributários**. Disponível em: <https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/556838489/evolucao-legislativa-dos-crimes-tributarios?ref=topic_feed>. Acesso em: 30 jan. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Fenômeno da repercussão econômica do tributo**. Harada Advogados. São Paulo, 02 dez. 2019. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/fenomeno-da-repercussao-economica-do-tributo/>>. Acesso em: 22 jan. 2022.

HOBEIKA, Mônica Lourenço Defilippi. Será que há tipificação do crime de apropriação indébita no inadimplemento do ICMS pelo contribuinte? A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 26, vol.138, p.210-224, 2018.

JUNIOR, José Luiz de Mendonça Galvão. **A criminalização da mera dívida do ICMS (próprio) declarado**: análise crítica do RHC 163.334 do Supremo Tribunal Federal. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília.

LINHARES, Raul Marques. Sobre a criminalização da dívida de ICMS: o acerto e o erro das Cortes Superiores. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Vol.178, ano 29, p.249-286, São Paulo: Ed. RT, abr.2021.

LISBOA, Leonuza Lopes. A criminalização no direito tributário. **Revista Juris UniToledo**, n.4, v.4, p. 188-203, out./dez., 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, 21. ed., Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. -São Paulo: Atlas, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 14.ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

PALHARES, Cínthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004.

PASSOS, Thais Bandeira Oliveira. **Lavagem de capitais: (Dis)funções político-criminais no seu combate**. Salvador: Editora JusPodivm, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

PONTES, Helenilson Cunha. O esvaziamento do princípio da não cumulatividade do ICMS. **Revista Consultor Jurídico**. 23 set. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-set-23/consultor-tributarioo-esvaziamento-principio-ao-cumulatividade-icms>>. Acesso em: 23 jan. 2022.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**. Porto Alegre, n. 18, jun/2007. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm>. Acesso em: 23 jan. 2022.

RUIVO, Marcelo Almeida. **Crimes Contra a Ordem Tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2018.

SIMANTOB, Fábio Tofic; MARTINELLI, Luiz Fernando. **Apropriação indébita tributária**: reflexos do atual entendimento do STF. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-jan-26/tofic-apropriacao-indebita-tributaria-entendimento-stf>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

SIMÕES, Braulio Bata. **Direito Penal Tributário**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/direito-penal-tributario/#_ftn1>. Acesso em: 04 fev. 2022.