



UNISUL

UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

BRUNO VASCONCELLOS KURZ

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO
ENQUADRAMENTO DA CONDUTA DE DEIXAR DE RECOLHER O VALOR DO
ICMS DEVIDAMENTE DECLARADO NO TIPO PENAL PREVISTO NO ART. 2º, II,
DA LEI 8.137/90 À LUZ DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

Tubarão

2020

BRUNO VASCONCELLOS KURZ

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO
ENQUADRAMENTO DA CONDUTA DE DEIXAR DE RECOLHER O VALOR DO
ICMS DEVIDAMENTE DECLARADO NO TIPO PENAL PREVISTO NO ART. 2º, II,
DA LEI 8.137/90 À LUZ DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Linha de pesquisa: Justiça e sociedade.

Orientador: Profa. Andreza da Cruz, Ma.

Tubarão

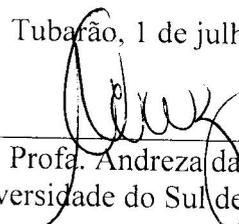
2020

BRUNO VASCONCELLOS KURZ

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO
ENQUADRAMENTO DA CONDUTA DE DEIXAR DE RECOLHER O VALOR DO
ICMS DEVIDAMENTE DECLARADO NO TIPO PENAL PREVISTO NO ART. 2º, II,
DA LEI 8.137/90 À LUZ DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

Esta Monografia foi julgada adequada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Tubarão, 1 de julho de 2020.



Profa. Andreza da Cruz, Ma.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Fábio Borges, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Rafael Giordani Sabino, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha orientadora Andreza, que foi quem alguns semestres atrás me despertou grande interesse pela área tributária. Professora, pelo suporte, pela parceria, pela paciência e pelo carinho, muito obrigado.

À minha avó Derly, um exemplo de dedicação a família, que com seu jeito evoluído de viver a vida me ensina todos os dias que as melhores declarações de amor vem através de pequenas demonstrações de carinho.

Ao meu avô Nerci, meu maior exemplo na terra, melhor amigo e fiel companheiro desde sempre. Sem você, nada disso seria possível.

À minha mãe Consuelo, sem dúvida a mulher mais forte, guerreira, inteligente, atenciosa e amorosa que eu conheço. Obrigado por, mesmo de longe, sempre estar tão presente.

Ao meu pai Douglas, grande apoiador e entusiasta de todos os meus sonhos e projetos. Homem com imenso coração e grandiosa capacidade de se reinventar.

Ao Dr. Antonio Marcos Decker, grande mestre, que me acompanhou do começo ao fim dessa jornada e contribuiu imensamente. Tenho muito orgulho de ter sido seu estagiário. Levarei suas lições não somente para minha carreira profissional, mas também para vida.

A todos os colegas que tive na Assessoria da Vara Única da Comarca Capivari de Baixo, pelo companheirismo, pelos ensinamentos e por tornarem o dia a dia tão leve, mesmo que em meio às enormes responsabilidades e compromissos.

Aos grandes amigos que fiz na graduação, os quais não irei nomear para não cometer nenhuma injustiça em virtude de minha terrível memória, meu muito obrigado pela parceria nesses últimos anos. Estarei sempre torcendo pelo sucesso e felicidade de vocês.

Muito obrigado a todos!

“Ideias, e somente ideias, podem iluminar a escuridão. As boas ideias devem ser levadas às pessoas de tal modo que elas se convençam de que essas ideias são as corretas, e saibam quais são as errôneas” (Ludwig von Mises).

RESUMO

O enquadramento da conduta de deixar de recolher o ICMS devidamente declarado no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (apropriação indébita tributária) possui entendimentos opostos entre a doutrina e a jurisprudência. Se por um lado, as recentes decisões das cortes superiores brasileiras vem sendo no sentido de criminalizar a falta de recolhimento do ICMS em toda e qualquer operação; por outro, há a distinção das hipóteses pela doutrina pátria, que classifica como crime tão somente os casos de ICMS recolhido por substituição tributária, mas não os casos de ICMS recolhido por operação própria. A partir de tais divergências, questiona-se: o não recolhimento do ICMS devidamente declarado dentro do prazo legal se enquadra no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990? Para o estudo, foi realizada pesquisa de nível exploratória, com abordagem qualitativa e coleta de dados bibliográfica e documental. Por fim, concluiu-se que, do ponto de vista tributário, o tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 está exclusivamente relacionado aos casos envolvendo o ICMS recolhido em substituição tributária. Em contrapartida, nos casos envolvendo o ICMS recolhido em operação própria não há crime, porquanto o contribuinte/empresário é o próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributário.

Palavras-chave: Direito tributário. Direito penal. Direito penal tributário. Apropriação indébita tributária. ICMS.

ABSTRACT

The framework of a conduct that fails to appropriately collect the declared ICMS (Tax on Circulation of Goods and Services) in the penal type according to the second article, II, Law no. 8.137, December 27th 1990 (tax misappropriation) has opposing discernments between doctrine and jurisprudence. On one hand, the recent decisions made by the Brazilian superior courts were to criminalize the conduct of failing to collect the ICMS in any operation; on the other hand, the homeland doctrine allows for a hypothesis distinction, classifying as crimes the cases involving collection of the ICMS tax substitution, but not the cases of ICMS collection by own operation. Consequently, these divergences allow for the question: the failing to appropriately collect the declared ICMS within the legal deadline falls in the scope of the penal type according to the second article, II, Law no. 8.137, December 27th 1990? For this study, a research of exploratory level was conducted with a qualitative approach and collection of bibliographic and documentary data. It can be concluded that from a tax point of view, the penal type according to the second article, II, Law no. 8.137, December 27th 1990 is exclusively related to the cases involving the ICMS collection by tax substitution. Nonetheless, in the cases involving the ICMS collection by own operation there is no crime, as the tax payer/businessman is the passive subject of the legal and tax relationship.

Keywords: Tax law. Penal law. Penal tax law. Tax misappropriation. ICMS (Tax on Circulation of Goods and Services).

LISTA DE ABREVIATURAS

CDA – Certidão de Dívida Ativa da União

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

HC – Habeas Corpus

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

ICMS-OP – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação recolhido por operação própria

ICMS-ST – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação recolhido por substituição tributária

REsp – Recurso Especial

RHC – Recurso Ordinário em Habeas Corpus

RIUNI – Repositório Institucional da Unisul

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJSC – Tribunal de Justiça de Santa Catarina

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Entendimentos jurisprudenciais.....	51
--	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	11
1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA	13
1.3 HIPÓTESE.....	13
1.4 JUSTIFICATIVA	14
1.5 OBJETIVOS	15
1.5.1 Geral.....	15
1.5.2 Específicos.....	15
1.6 DELINEAMENTO DE PESQUISA.....	15
1.7 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO: ESTRUTURAÇÃO DOS CAPÍTULOS ..	16
2 DIREITO TRIBUTÁRIO: NOÇÕES GERAIS.....	17
2.1 CONCEITO	17
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	18
2.2.1 Competência Tributária	18
2.2.2 Obrigação tributária	20
2.2.3 Responsabilidade tributária	20
2.2.4 Tributo.....	24
2.2.5 Espécies tributárias	25
2.3 IMPOSTO SOBRE À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)	28
2.3.1 Hipótese de incidência.....	29
2.3.2 Base de cálculo	31
2.3.3 Lançamento.....	31
2.3.4 Sujeitos da relação jurídico-tributária.....	32
3 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	33
3.1 NOÇÕES BÁSICAS DE DIREITO PENAL	33
3.1.1 Princípio da legalidade penal	36
3.2 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	36
3.3 HISTÓRICO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS	37
3.4 ASPECTOS GENÉRICOS DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	39

3.4.1 Bem jurídico tutelado.....	41
3.4.2 Exclusão da punibilidade mediante o pagamento do tributo.....	42
3.4.3 Princípio da insignificância	43
3.4.4 O dolo como requisito dos crimes fiscais da Lei n. 8.137/1990.....	45
4 A CONDUTA DE DECLARAR E DEIXAR DE RECOLHER O ICMS.....	47
4.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA	47
4.1.1 Apropriação indébita tributária e a prisão civil por dívida.....	50
4.1.2 Apropriação indébita tributária e o ICMS.....	51
4.2 IMPACTOS DA CRIMINALIZAÇÃO.....	63
5 CONCLUSÃO.....	66
REFERÊNCIAS	69

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como objeto de estudo analisar as recentes decisões dos tribunais superiores que criminalizaram a conduta de deixar de recolher o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) devidamente declarado dentro do prazo legal.

1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

O ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo, segundo Paulsen (2020, p. 426), “[...] um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro”. Encontra-se previsto no art. 155, II, da Constituição Federal (CF) e é regulamentado pela Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir (MAZZA, 2018).

O mesmo vem sendo pivô de um relevante embate jurídico. Isso porque, a lei que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990), após estabelecer que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas previstas no art. 1º, dispôs no seu art. 2º, II, que:

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 (BRASIL, 1990).

O artigo supracitado versa sobre a chamada apropriação indébita tributária, a qual consiste em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do tributo descontado ou cobrado e que deveria ter sido recolhido aos cofres públicos. Nestes casos, o sujeito ativo do tipo penal é o contribuinte ou o responsável tributário (sujeito passivo da obrigação tributária), e deixar de recolher o valor descontado ou cobrado é o tipo objetivo praticado (MUSUMECCI FILHO, 2014).

O referido dispositivo legal foi posto à prova quando da análise da tipicidade da conduta dos agentes que não recolhem o ICMS em operações próprias declaradas em guias específicas pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com o objetivo de prevenir divergência e uniformizar o entendimento das turmas que compõem a respectiva Seção, uma vez que a Quinta e a Sexta Turmas apresentavam entendimentos diferentes sobre o tema.

A Sexta Turma, nos casos em que não havia o repasse do ICMS devidamente retido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, distinguia as situações de ICMS recolhido em operação própria e por substituição tributária. Nas hipóteses que se amoldavam a primeira situação (operação própria), prevalecia o entendimento de que se tratava de mero inadimplemento tributário. Por outro lado, na segunda situação (substituição tributária), a referida Turma posicionava-se no sentido de que haveria incidência da norma penal contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990¹.

No entanto, em casos análogos, a Quinta Turma não fazia tal distinção, enquadrando o não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seja em operação própria, seja em substituição tributária, no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, mas desde que comprovado o dolo pelo agente, ou seja, a real intenção de não repassar os valores recolhidos ao fisco².

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC), por sua vez, já havia pacificado entendimento no qual a conduta era alçada à qualidade de crime, sob a fundamentação de que, sendo os tributos elementos fundamentais para a sustentação de uma sociedade organizada e mantenedores do bem-estar social, haveria na sonegação fiscal uma afronta à sociedade, haja vista que os valores não recolhidos deveriam ser utilizados em prol da população³.

¹ STJ, RHC n. 36.162/SC, rel. Min. Nefi Cordeiro, DJe 17/11/2014; STJ, AgRg no REsp n. 1.465.259/GO, rel. Min. Sebastião Reis Júnior, DJe 29/9/2015; STJ, RHC n. 77.031/SC, rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, DJe 06/10/2016; STJ, AgRg no REsp n. 1.632.556/SC, rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, 17/03/2017; entre outros.

² STJ, RHC n. 42.923/SC, rel. Min. Felix Fischer, DJe 29/6/2015; STJ, RHC n. 44.465/SC, rel. Min. Leopoldo de Arruda Raposo (Desembargador convocado do TJ/PE), DJe 25/6/2015; STJ, RHC n. 44.466/SC, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe 29/10/2014; STJ, AREsp n. 1.067.270/GO, rel. Min. Joel Ilan Paciornik (DJe 28/4/2017); entre outros.

³ TJSC, Apelação n. 0908369-10.2014.8.24.0038, de Joinville, rel. Des. Paulo Roberto Sartorato, j. 07-06-2016; TJSC, Apelação n. 0038276-60.2011.8.24.0038, de Joinville, rel. Des. Getúlio Corrêa, j. 31-05-2016; TJSC, Apelação Criminal n. 2015.054273-1, de Guaramirim, rel. Des. Carlos Alberto Civinski, j. 13-10-2015; TJSC, Apelação n. 0027358-26.2013.8.24.0038, de Joinville, rel. Des. Moacyr de Moraes Lima Filho, j. 31-

À vista disso, a Terceira Seção, quando do julgamento do Habeas Corpus (HC) n. 399.109, de relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, uniformizou entendimento e decidiu que a conduta de não recolher ICMS em operação própria ou em substituição tributária enquadra-se formalmente no tipo de apropriação indébita tributária previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, desde que haja a comprovação do dolo do agente de não recolher o valor do tributo.

O tema também foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n. 163334, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, quando fixou-se, por maioria, 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 n. 8.137/1990” (BRASIL, 2019).

Isso significa dizer que, a partir de agora, os sócios e administradores das empresas brasileiras podem ser condenados criminalmente em virtude do inadimplemento do ICMS, mesmo que o tenham declarado.

Aliás, é justamente nesse ponto que se encontra a situação problema desta monografia, uma vez que o cerne da questão reside na adequação da conduta de deixar de recolher o ICMS a tempo e modo no tipo penal da apropriação indébita tributária.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

O não recolhimento do ICMS devidamente declarado dentro do prazo legal se enquadra no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990?

1.3 HIPÓTESE

No que toca as operações com ICMS, o delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 está unicamente relacionada as hipóteses de substituição tributária, porquanto, somente nestes casos, há a retenção do tributo devido por terceiro pelo substituto.

05-2016; TJSC, Apelação n. 0910569-87.2014.8.24.0038, de Joinville, rel. Des. Sérgio Antônio Rizelo, j. 12-04-2016; TJSC, Apelação n. 0027332-28.2013.8.24.0038, de Joinville, rel. Des. Cinthia Beatriz da Silva Bittencourt Schaefer, j. 07-04-2016; entre outros.

1.4 JUSTIFICATIVA

Inicialmente, oportuno destacar que a adequação da conduta de deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS devidamente declarado pelo contribuinte de direito ao tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 é tema bastante polêmico na jurisprudência e na doutrina. Existe a discussão se o valor do ICMS é cobrado/descontado ou não do consumidor e, ainda, se o empresário, ao deixar de recolher o imposto, estaria se apropriando desses valores em detrimento do fisco.

Tanto é, que a Quinta e a Sexta Turmas da Terceira Seção do STJ adotavam posicionamentos opostos sobre a criminalização da conduta nos casos de ICMS devido em operação própria – a Sexta Turma sustentava que se tratava de mero inadimplemento fiscal, já a Quinta Turma enquadrava a conduta no crime de apropriação indébita tributária. A polêmica foi tamanha que o tema foi recentemente levado ao STF, o qual aprovou em 18/12/2019, por maioria, tese no sentido de considerar crime o não recolhimento do imposto, mas desde que comprovado o dolo na apropriação do recurso destinado aos cofres públicos.

A pertinência do estudo também encontra guarida na enorme repercussão econômica da matéria, uma vez que o ICMS representa cerca de 80% da receita dos estados brasileiros (SABBAG, 2017), razão pela qual é, indiscutivelmente, a maior fonte de receita destes (MAZZA, 2018) e, conseqüentemente, representa significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de interesse público.

Aliás, a representatividade do imposto, aliada a atual conjuntura econômica e à altíssima carga tributária do país (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2020), gerou ainda mais controvérsia ao tema, porquanto a possibilidade de condenação criminal pela falta de recolhimento do ICMS, certamente, vai dificultar a atividade empresária brasileira.

O tema também é relevante para o meio acadêmico, pois, em consulta ao Repositório Institucional da Unisul (RIUNI), encontrou-se apenas um estudo sobre o enquadramento da conduta de deixar de recolher o ICMS no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 – SILVA, 2019. Todavia, o trabalho é datado anteriormente a decisão proferida pelo STF e, por este motivo, não analisou o posicionamento da mais alta instância do poder judiciário brasileiro.

Dáí porque o estudo sobre o tema é tão atual e importante, de modo a tornar necessária uma farta análise acerca das recentes decisões que enquadraram o inadimplemento do ICMS declarado no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Por fim, mostra-se igualmente significativa uma avaliação dos impactos desse entendimento nos sócios e administradores das empresas que discutem o pagamento do ICMS na esfera administrativa e judicial.

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Geral

Analisar o enquadramento da conduta de não recolher o ICMS declarado no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

1.5.2 Específicos

- a) Caracterizar o Direito Tributário brasileiro e o ICMS.
- b) Abordar os principais aspectos da lei dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990).
- c) Compilar os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, bem como analisar o enquadramento da conduta de deixar de recolher o ICMS declarado ao tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

1.6 DELINEAMENTO DE PESQUISA

Considerando que a pesquisa a ser realizada visa fornecer uma maior familiaridade acerca do tema a ser abordado ao pesquisador e aos potenciais leitores, é classificada, quanto ao seu nível, como exploratória (MARCOMIM; LEONEL, 2015).

Com relação à abordagem, a pesquisa será qualitativa, uma vez que “[...] têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias” (GIL, 2008, p. 27), acerca do tema proposto.

Quanto às técnicas de coleta de dados, a pesquisa será bibliográfica (doutrina) e documental (legislação e jurisprudência). Sendo assim, analisar-se-á a legislação pertinente e a jurisprudência dos Tribunais, através de seus respectivos sítios eletrônicos, apurando-se os fundamentos utilizados nas decisões contrárias e favoráveis ao enquadramento da conduta de deixar de recolher o ICMS no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

1.7 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO: ESTRUTURAÇÃO DOS CAPÍTULOS

A seguir da introdução, esta monografia estrutura-se em três capítulos.

O segundo capítulo apresenta noções gerais acerca do Direito Tributário brasileiro e aborda o tributo objeto da divergência que ensejou na escolha do tema pelo acadêmico, qual seja, o ICMS. O referido capítulo faz um apanhado geral da matéria tributária, introduzindo a temática até chegar ao referido imposto, conceituando-o e apresentando suas características próprias (hipóteses de incidência, base de cálculo, lançamento e sujeito passivo).

O terceiro capítulo trata de alguns aspectos básicos do Direito Penal, fazendo um delineamento de seus conceitos mais importantes. Aborda, ainda, questões atinentes à lei dos crimes contra a ordem tributária e seus desdobramentos.

O quarto e último capítulo analisa o enquadramento da falta de recolhimento do ICMS declarado ao tipo penal previsto no art. 2º, II, de 8.137/90, expondo os entendimentos jurisprudenciais e doutrinários acerca do tema, bem como analisando os impactos da criminalização.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO: NOÇÕES GERAIS

A aplicação das normais penais fiscais está estritamente ligada a sistemática dos tributos e ao funcionamento das relações jurídico-tributárias. Diante disso, para facilitar a compreensão da problemática pesquisada, antes de tudo, é essencial que se estudem os elementos estruturais do Direito Tributário.

Assim sendo, estudar-se-á o Direito Tributário, expondo suas regras basilares e conceitos mais relevantes. Em seguida, tratar-se-á, especificamente, do tributo envolvido na celeuma que se trava, qual seja, o ICMS.

2.1 CONCEITO

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público, definido por Hugo de Brito Machado (2012, p. 51), como o “[...] que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos deste poder”.

Em outras palavras, pode-se dizer que o Direito Tributário é o conjunto de normas reguladoras da atividade tributária do Estado, as quais estabelecem os seus limites e disciplinam a relação jurídico-tributária. Tal relação é composta, basicamente, pelo fisco/Estado (sujeito ativo) e pelo contribuinte ou responsável tributário (sujeito passivo).

Justamente por se tratar de um ramo do Direito Público, obedece aos princípios fundamentais deste regime jurídico, quais sejam: a supremacia do interesse público sobre o interesse privado e a indisponibilidade do interesse público. O primeiro princípio diz respeito a posição de superioridade estatal nestas relações. Já o segundo se refere a uma medida que visa proteger o primeiro, de modo a manter o interesse público acima de qualquer outro (ALEXANDRE, 2019).

Assentadas essas noções introdutórias sobre o direito tributário, segue-se para a análise do sistema ao qual a matéria se encontra inserida.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para melhor compreender o sistema tributário nacional, faz-se mister assimilar o que se entende por sistema, cuja ideia está no conjunto de partes independentes que, unidas, funcionam de maneira harmônica e dão cada qual sua contribuição para a obtenção de um fim (HARADA, 2018).

Nessa perspectiva, Regina Helena Costa (2018, p. 48) define por sistema tributário nacional “[...] o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante”.

O conceito legislativo pode ser encontrado no art. 2º do Código Tributário Nacional (CTN): “o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Constituição, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais” (BRASIL, 1966).

Assim, pode-se dizer que o sistema tributário brasileiro nada mais é que a reunião dos tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), os quais servem como meio de obtenção de recursos pelo Estado, possibilitando que este exerça suas funções basilares (propiciar saúde, segurança, lazer etc.).

A cobrança desses tributos está relacionada a concepção de compartilhamento obrigatório das despesas públicas pela sociedade, isto é, em um plano de solidariedade. Além disso, está alicerçada como um dever fundamental, de modo a tornar os membros da sociedade diretamente responsáveis por assegurar que as instituições públicas tenham recursos para existir e funcionar (PAULSEN, 2020).

2.2.1 Competência Tributária

No Brasil, devido ao princípio da legalidade, e também por força do art. 150, I, da CF⁴, os tributos devem ser criados, necessariamente, por meio de lei, que, quando editada,

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988).

esgota a competência tributária, dando início ao direito de arrecadar o tributo, ou seja, a capacidade tributária ativa (CARRAZA, 2019).

Nesse sentido, competência tributária pode ser definida como o poder de instituir, modificar e extinguir tributos, atribuído pela CF às entidades políticas da Federação. Deve ser exercido legislativamente através da descrição da hipótese de incidência, da sujeição ativa, da sujeição passiva, da base de cálculo e da alíquota (CHIMENTI, 2017).

Isto quer dizer, portanto, que “a Constituição Federal não cria tributos [...], mas confere aos diversos entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) competência para que estes o façam” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 271).

Por se tratarem de entidades juridicamente parificadas, sem hierarquia estabelecida, a Carta Magna separou o campo de atuação de cada uma, submetendo o contribuinte, simultaneamente, a três governos distintos (HARADA, 2018).

Conceituada competência tributária, passa-se aos seus elementos essenciais.

Quanto a hipótese de incidência, Cassone (2018) a conceitua como sendo a especificação feita pela legislação de um fato tributário que, após concretizado pelo fato gerador, gera a obrigação tributária.

As definições dos sujeitos ativo e passivo podem ser encontradas nos artigos 119 e 121 do CTN, respectivamente:

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

[...]

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

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

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

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

Por fim, como leciona Alexandre Mazza (2018, p. 164), “base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual o tributo incide [...]”, enquanto a alíquota “[...] é o percentual da base de cálculo devido pelo contribuinte”.

2.2.2 Obrigação tributária

Diz-se obrigação tributária o vínculo que une os sujeitos da relação jurídico-tributária. Sobre o tema, o art. 113 do CTN institui:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

Da análise do dispositivo supracitado, constata-se que o legislador definiu em principal e acessória as espécies do gênero obrigação (COSTA, 2018). Nessa perspectiva, no que tange a obrigação principal, Cassone (2018, p. 188) destaca que “praticado o fato gerador, surge para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo e/ou a penalidade correspondente (§ 1º)”.

A obrigação acessória, por sua vez, não tem conteúdo pecuniário e é caracterizada por obrigações positivas (de fazer) ou negativas (não fazer) no exercício da fiscalização e arrecadação dos tributos. Podem ser tratadas como meros deveres burocráticos que visam simplificar o cumprimento das obrigações principais (v.g. emissão de documentos fiscais, entrega de declarações tributárias etc.) (AMARO, 2017).

2.2.3 Responsabilidade tributária

O sujeito passivo da obrigação tributária depende de expressa previsão legal, podendo ser classificado como contribuinte ou responsável tributário. Tratar-se-á de responsável tributário quando, ao contrário do contribuinte, não houver relação pessoal e direta do sujeito passivo com a situação constitutiva do fato gerador (ALEXANDRE, 2019).

Em outras palavras, pode-se dizer que contribuinte é o sujeito passivo direto porque realiza a conduta discriminada na hipótese de incidência, enquanto o responsável tributário é o sujeito passivo indireto, uma vez que, muito embora esteja vinculado ao fato gerador, não o realiza.

A previsão legal de responsabilidade tributária está no art. 128 do CTN:

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

No que se refere a modalidade da responsabilidade tributária, a doutrina aponta que ela pode se dar por substituição ou por transferência.

Sabbag (2017), tratando de responsabilidade por substituição, indica que o contribuinte sequer chega a integrar o polo passivo da relação jurídico-tributária, porquanto a lei determina que, desde a ocorrência do fato gerador, o responsável ocupe o seu lugar. A responsabilidade tributária por substituição pode ser, ainda, para frente (progressiva) ou para trás (regressiva).

Na substituição tributária para frente, o legislador presume que o fato gerador irá ocorrer posteriormente e, diante disso, já atribui ao responsável o dever de pagar o tributo antes mesmo de sua ocorrência. Apesar de muito criticada pela doutrina, essa modalidade é aceita pela jurisprudência, tendo, inclusive, sido acrescentada à Constituição Federal (art. 150, § 7º)⁵ através da Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993 (NOVAIS, 2018).

A título de exemplo, cita-se a cadeia produtiva da venda de um automóvel: a montadora vende para a concessionária que, posteriormente, vende ao consumidor final. Nesses casos, a montadora, antes mesmo da ocorrência do fato gerador (venda), recolhe o ICMS de toda cadeia.

Em se tratando de substituição para trás, Minardi (2015) destaca que existe um adiamento na cobrança do tributo, porque a obrigação de reter o valor devido é transferida do vendedor ao adquirente dos produtos ou serviços.

Um bom exemplo desse tipo de operação é a venda pelo produtor de uma mercadoria para a indústria, a qual lhe obrigaria a recolher o ICMS. Todavia, existe uma determinação legal no sentido de que o adquirente – neste caso, a indústria -, mesmo que não tenha

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

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

praticado o fato gerador, deve recolher o tributo, em substituição (para trás) ao produtor/vendedor.

O ICMS, figura central deste estudo, é o tributo que mais apresenta hipóteses de substituição tributária (CAPARROZ, 2019). Isso se dá porque a própria Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 dispõe, em seu artigo 6º, que “lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário” (BRASIL, 1966).

Por outro lado, na responsabilidade por transferência a obrigação nasce com um determinado sujeito passivo, mas posteriormente ocorre determinada situação prevista em lei, que resulta na transferência dessa sujeição passiva ao responsável tributário. Conforme previsão do CTN, a responsabilidade por transferência pode dar-se por sucessão (arts. 129 a 133⁶), terceiros (arts. 134 e 135⁷) e infrações (arts. 136 e 137⁸) (ALEXANDRE, 2019).

⁶ Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

- I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
- II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
- III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

- I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
- II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

- I – em processo de falência;
- II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

Segundo Harada (2018, p. 673), “[...] a sucessão na obrigação tributária ocorre quando uma pessoa é obrigada a satisfazer a prestação descumprida, após a ocorrência do fato gerador que obrigou a outro sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário)”.

A responsabilidade de terceiros encontra previsão no artigo 134 do CTN, o qual atribui responsabilidade solidária a determinadas pessoas nos atos em que intervierem ou forem omissas, quando não for possível exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte que de fato tenha praticado o fato gerador (MINARDI, 2015).

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios;

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário (BRASIL, 1988).

⁷ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (BRASIL, 1988).

⁸ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Alexandre (2019) destaca que a responsabilidade por infrações é imputada ao contribuinte que comete algum ato ilícito, independe de sua vontade, ou seja, se quis ou não pagar o tributo.

2.2.4 Tributo

O Estado, como entidade soberana que é, exige que os indivíduos da sociedade lhe forneçam os recursos que necessita (MACHADO, 2012). A tributação surge nesse cenário “[...] como Poder do Estado de buscar recursos no patrimônio privado [...]” (PAULSEN, 2020, p. 22), isto é dizer, o Estado, através do tributo, atende às necessidades públicas e garante o bem-estar social.

O tributo tem como propósito proporcionar a arrecadação de recursos financeiros. No dizer de Baleeiro (1997, p. 1), “[...] é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”.

Seu conceito pode ser encontrado no art. 3º do CTN: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Definido o que é tributo, faz-se necessário expor duas de suas principais classificações. Conforme leciona Ricardo Alexandre (2019), quanto à hipótese de incidência, os tributos podem ser: vinculados ou não vinculados. Diz-se que um tributo é vinculado quando o seu fato gerador corresponde a uma atividade estatal específica (v.g. taxas e contribuições de melhoria). Em contrapartida, é não vinculado o tributo cujo fato gerador não esteja relacionado a nenhuma atividade estatal (v.g. impostos).

Novais (2018), no que concerne a finalidade, diferencia que os tributos podem ser fiscais, extrafiscais e parafiscais. Serão fiscais os tributos cuja função seja meramente arrecadatória, ou seja, captar recursos (v.g. ISS e ICMS).

Já os tributos extrafiscais tem como característica principal a proteção econômica, de modo que sua intervenção serve como instrumento regulador, estimulando atividades, setores específicos da economia ou regiões e, até mesmo quando se trata de desestimular o consumo de determinados produtos (v.g. IE e II) (NOVAIS, 2018).

Por derradeiro, nos tributos parafiscais o ente político (sujeito ativo competente) cria o tributo, mas transfere a capacidade tributária ativa – atribuição de fiscalizar, executar e arrecadar – a outro, que se torna administrador de suas receitas (v.g. contribuição especial) (NOVAIS, 2018).

2.2.5 Espécies tributárias

Existe uma grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência quando se trata das espécies de tributos. Muito embora o CTN, em seu art. 5º, tenha adotado a teoria tripartite, considerando que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966), esta não é a concepção predominante.

Com efeito, a teoria mais aceita pela doutrina e jurisprudência é a pentapartida, a qual, além de considerar as espécies já elencadas, acrescenta ao rol os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (MAZZA, 2018)⁹. Assim, mesmo que esse não seja o foco do trabalho, entende-se pertinente discorrer resumidamente sobre cada espécie tributária.

Paulsen (2020, p. 57), tratando das taxas, estabelece que “[...] são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Diz-se poder de polícia o “[...] de limitar e disciplinar direitos e deveres com base no interesse público, regulando questões pertinentes à segurança, à higiene, à ordem etc.” (CHIMENTI; PIERRI, 2012, p. 56).

Por fim, um serviço público será específico e divisível quando se puder distinguir o que se está sendo prestado e quem está desfrutando do que é disponibilizado (NOVAIS, 2018). A taxa, portanto, é um tributo contraprestacional vinculado a uma atividade estatal.

Sobre contribuições de melhoria, Novais (2018) explica que sua instituição depende da valorização imobiliária decorrente de obra pública (fato gerador). Ainda, oportuno destacar

⁹ Além das teorias tripartite e pentapartite, a doutrina classifica as espécies de tributos em mais duas correntes: bipartite, considerando como tributos apenas os impostos e taxas e, ainda, tetrapartite, a qual engloba todas as contribuições em um único grupo, de modo que seriam tributos os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios (ALEXANDRE, 2019).

que o ente público que instituir o referido tributo não pode arrecadar com ele mais do que o valor total do custo da obra (limite total), tampouco pode exigir de cada contribuinte quantia superior à valorização de seu imóvel (limite individual). Trata-se, outrossim, de outro tributo contraprestacional.

Empréstimos compulsórios são empréstimos forçados, contudo restituíveis. Conforme Harada (2018, p. 376) “[...] só podem ser instituídos por lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”.

Já as contribuições especiais são tributos identificados pela finalidade para a qual são instituídas, podendo ser criados para intervenção no domínio econômico; custeio das categorias profissionais ou econômicas; custeio do serviço de iluminação pública¹⁰; financiamento da Seguridade Social¹¹; custeio das entidades privadas de serviço social e formação profissional¹²; e custeio da educação básica pública¹³ (MAZZA, 2018).

¹⁰ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

¹¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - dos trabalhadores;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (BRASIL, 1988).

¹² Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (BRASIL, 1988).

¹³ Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

[...]

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei (BRASIL, 1988).

Imposto, enfim, é “[...] o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público” (CARVALHO, 2019, p. 76). Esta incidência está imperiosamente relacionada as manifestações de riqueza do contribuinte (PAULSEN, 2020), razão pela qual:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Segundo Alexandre (2019), a Constituição Federal atribui competência para cada ente federado, de modo que compete: a União instituir os impostos previstos no art. 153, da CF¹⁴; aos Estados e Distrito Federal, os previstos no art. 156, da CF¹⁵; e aos Municípios, os previstos no art. 156, da CF¹⁶.

Conforme art. 154, I, da CF, que discorre sobre a competência residual, a União também poderá instituir, mediante lei complementar, diferentes impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Carta Magna (BRASIL, 1988). Excepcionalmente, ainda, nos termos do art. 154, II, da CF, a União poderá instituir impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra¹⁷.

No que tange a arrecadação, os impostos são não vinculados, ou seja, suas receitas prestam-se a atividades estatais gerais, sem nenhuma destinação específica (art. 16, do CTN¹⁸), e são gastos conforme previsão das leis orçamentárias (CAPARROZ, 2019).

Conforme Borba (2015), quanto à forma de percepção, os impostos podem ser diretos e indiretos, sendo diretos os que cabem tão somente aos contribuintes, estando este

¹⁴ Imposto de Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) (BRASIL, 1988).

¹⁵ Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), ICMS e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (BRASIL, 1988).

¹⁶ Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (BRASIL, 1988).

¹⁷ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (BRASIL, 1988).

¹⁸ Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

impossibilitado de transferir tributariamente o ônus financeiro a terceiros; e indiretos aqueles em que há a possibilidade de repassar tributariamente o ônus financeiro a terceiros.

Os impostos também podem ser divididos em monofásicos e plurifásicos. Cassone (2018) diferencia que monofásicos são os impostos com previsão de uma única incidência, mesmo na ocorrência de sucessivas operações no ciclo econômico (insumo, produção, circulação), enquanto os plurifásicos incidem sobre várias operações até chegarem ao consumidor final.

Feita essa breve introdução ao estudo do Direito Tributário, tratar-se-á especificamente do ICMS, tributo que se encontra inserido no meio da problemática desta monografia.

2.3 IMPOSTO SOBRE À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

De competência estadual, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é o que gera a maior parcela da receita tributária dos Estados brasileiros e do Distrito Federal (COSTA, 2018). Essa enorme representatividade o faz ser também pivô de inúmeras controvérsias. Uma delas, inclusive, estimulou interesse pelo estudo em comento.

Segundo Cruz (2018, p. 55) “trata-se de um imposto indireto, ou seja, aquele que incide sobre produto e não sobre a renda do contribuinte [...]” e com finalidade especialmente fiscal. Isto é, tem como característica a arrecadação de recursos aos cofres públicos, de modo a possibilitar que os Estados e o Distrito Federal façam frente às suas despesas e seus investimentos (PAULSEN, 2020).

No entanto, o art. 155, § 2º, da CF possibilita que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Tal faculdade, quando utilizada, trará um caráter extrafiscal secundário ao tributo, ou seja, possibilitará uma intervenção numa situação social ou econômica e servirá de regulador de mercado (ALEXANDRE, 2019).

Outra característica importante do ICMS é que se trata de um tributo plurifásico não cumulativo, porquanto, muito embora sua incidência vá da produção até o consumo final da mercadoria (característica plurifásica), existe um sistema de compensação de créditos e

débitos para aliviar o efeito cascata (característica de não cumulatividade), de maneira a amenizar o impacto do imposto na cadeia produtiva, estimulando o consumo e à produção (MAZZA, 2018).

É no art. 155, II, da CF que se encontra a previsão legal de competência do ICMS, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - 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 (BRASIL, 1988).

Conforme se denota da análise do dispositivo supracitado, a CF atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do ICMS. Isso não quer dizer que o tributo não tenha regulamentação específica, pelo contrário, ela advém da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, a Lei Kandir. A referida lei complementar reforçou, logo em seu primeiro artigo e em consonância com que já havia previsto a Lei Maior, a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituição do imposto. Em Santa Catarina, essa competência foi exercida através da Lei n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996.

Também é na Lei Kandir que se encontram as principais particularidades do ICMS (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquotas, lançamento, sujeitos da relação jurídico-tributária), as quais serão agora abordadas.

2.3.1 Hipótese de incidência

Para Ataliba (2002), a hipótese de incidência, legislativamente, é um mero conceito abstrato, consistente em uma concepção hipotética, antecipada e genérica de um fato. É, portanto, a descrição extensiva existente na norma tributária, que, no caso do ICMS, encontra-se elencada no art. 2º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua (BRASIL, 1996).

Conforme já explicado anteriormente, a concretização destas hipóteses de incidência pelo fato gerador irá ensejar na obrigação tributária.

Segundo explica Novais (2018), basicamente, a aplicação do ICMS irá se desenvolver com a prestação de serviços de transportes e comunicação e a circulação de mercadorias, razão pela qual estes são os fatos geradores do imposto.

Novais (2018) prossegue indicando que o serviço de transporte será tributado quando houver prestação onerosa que vise a locomoção de pessoas, bens ou valores de forma interestadual (entre Estados da federação) ou intermunicipal (entre Municípios do mesmo Estado). Ainda, esclarece que entende-se por serviço de comunicação as espécies de emissão, transmissão, retransmissão, repetição e aplicação de conteúdos (v.g. telefonia, rádio, internet, televisão etc.).

Nas palavras de Sabbag (2017, p. 1542), circulação se refere “[...] a mudança de titularidade jurídica do bem”. Já a mercadoria pode ser conceituada como o conjunto de bens móveis que são objeto de negócios com finalidade comercial (ALEXANDRE, 2019). Deste modo, a aplicação do ICMS nas circulações de mercadorias implica na transferência de titularidade de bens móveis através de transações comerciais.

2.3.2 Base de cálculo

Segundo Alexandre (2019), via de regra, a base de cálculo do ICMS vai compreender o próprio montante do tributo. Daí porque diz-se que o ICMS é um imposto calculado por dentro (art. 155, § 2º, XII, “i”, da CF), porquanto o seu valor está embutido no preço da operação no momento da saída da mercadoria ou do preço do serviço (nos casos de comunicação e transporte).

A mais didática exemplificação sobre a forma como isso ocorre na prática parece ser a de Leandro Paulsen (2020, p. 440):

Na composição do valor final da nota, não ocorre a soma do preço da mercadoria ao do ICMS; o preço da mercadoria é o valor da operação, sendo que o destaque de ICMS se faz por dentro desse preço apenas para fins de visualização e operacionalização do sistema de créditos e de pagamento do imposto. Se o preço da mercadoria for de R\$ 100,00 e o ICMS for de 18%, corresponderá a R\$ 18,00. O adquirente pagará tão somente o preço de R\$ 100,00, sendo que o vendedor terá de retirar desse preço o montante necessário ao pagamento do imposto que fará, em nome próprio (o vendedor é o contribuinte de direito), no percentual sobre ele incidente.

Note-se que o vendedor da mercadoria é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte, de modo que eventuais descontos concedidos por este irão reduzir, além do preço da mercadoria e da operação, também a base de cálculo do próprio tributo (PAULSEN, 2020).

2.3.3 Lançamento

O lançamento do ICMS se dá por homologação. Nessa modalidade de lançamento, o imposto é calculado pelo próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que fica condicionado a antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar e, se necessário, corrigir o procedimento. A extinção do crédito tributário fica sujeita a ulterior homologação pela Fazenda Pública (ALEXANDRE, 2019).

Caso tal homologação não ocorra dentro do prazo de 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, “[...] considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito [...]”, conforme disposição do art. 150, § 4º, do CTN (BRASIL, 1966). Todavia, durante este interregno e, acaso o lançamento apresente alguma inconsistência, poderá o fisco fiscalizar o recolhimento do ICMS.

2.3.4 Sujeitos da relação jurídico-tributária

A sujeição ativa da relação jurídico-tributária do ICMS é, por óbvio, do fisco. Na sujeição passiva, por sua vez, pode figurar o contribuinte ou o responsável tributário. Sempre que se falar em contribuinte estará se remetendo ao ICMS recolhido por operação própria (ICMS-OP). Da mesma forma, quando se falar em responsável tributário, estará se fazendo referência ao ICMS recolhido por substituição tributária (ICMS-ST).

Pois bem. Nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

Em contrapartida, o responsável tributário será o sujeito passivo do ICMS unicamente quando houver disposição legal nesse sentido.

Apresentadas essas noções gerais, porém essenciais para o bom entendimento da problemática de pesquisa, passa-se para análise dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

3 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Assim como foi feito com o Direito Tributário no capítulo anterior, para melhor compreender as normais penais que instituem os crimes tributários, notadamente aquela contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, é indispensável que se entendam algumas noções básicas do Direito Penal.

À vista disso, definir-se-á o Direito Penal, delineando seus conceitos mais importantes. Posteriormente, estudar-se-á a diferença entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal. Na sequência, passar-se-á ao histórico das leis fiscais. Por fim, tratar-se-á dos crimes contra a ordem tributária.

3.1 NOÇÕES BÁSICAS DE DIREITO PENAL

Do ponto de vista estrutural, conforme indica Andrade Filho (2015), toda norma jurídica é composta por uma hipótese e uma incidência. Vigente uma norma, ela permanece em estado abstrato e hipotético, até que sejam realizadas as condutas nela previstas no mundo fático.

Vale dizer, a incidência da norma requer a ocorrência das situações necessárias a sua validação, seja para permitir, obrigar ou proibir. Assim, quando determinado sujeito realiza o fato previsto na hipótese normativa, automaticamente é gerada a consequência prevista em sua essência (ANDRADE FILHO, 2015).

Nesse sentido também atua a norma penal, a qual age de maneira preventiva. Isso porque, antes de punir o transgressor, procura desestimulá-lo a cometer os crimes por ela estabelecidos, através da cominação de sanções (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013).

No entanto, em havendo falha por parte dessa finalidade preventiva, ocorrerá a transformação da sanção abstrata cominada, por meio do devido processo legal, em sanção efetiva, tornando aquela norma destinada a todos uma realidade concreta sobre um único indivíduo (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013).

É bem verdade que isso não ocorre somente na esfera criminal. Tanto é que existem sanções nos mais variados campos do direito, inclusive, na seara tributária. Afinal, em qualquer norma de conduta, pode ocorrer de o destinatário, pelos mais diversos motivos, agir

de maneira diversa da determinada. E é justamente aí que surge a infração, que pode ser descrita como uma conduta, comissiva ou omissiva¹⁹, contrária ao direito (AMARO, 2017).

Cunha (2016), ao tratar das infrações penais, explica que o Código Penal (CP) adotou a divisão binária, separando as condutas mais graves (crimes), das menos lesivas (contravenções penais). A Lei de Introdução ao Código Penal (n. 3.814, de 9 de dezembro de 1941), logo em seu primeiro artigo, tratou de diferenciar as duas espécies:

Art. 1º Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente (BRASIL, 1941).

Da análise do dispositivo supracitado fica claro que a diferenciação das infrações penais se dá de forma sancionatória, razão pela qual as sanções atribuídas às contravenções penais são mais brandas do que as destinadas para os crimes.

O legislador, muito embora tenha feito a diferenciação das espécies de infrações penais, deixou de conceituá-las, de modo que o conceito hoje atribuído a crime é essencialmente doutrinário. Em geral, o delito pode ser analisado sob três perspectivas diferentes, quais sejam, material, formal e analítica (GRECO, 2017).

O aspecto material busca indicar as razões pelas quais determinado fato é considerado criminoso ou não. Essa perspectiva considera que o delito é caracterizado por uma ação humana, dolosa ou culposa, que atinge ou expõe a perigo bens jurídicos essenciais para existência da coletividade e paz social (CAPEZ, 2018).

Na perspectiva formal o crime é explorado a partir do que está disposto em lei. Assim, sob o ângulo formal, só haverá crime se houver disposição legal elencando a conduta praticada como tal (NUCCI, 2019).

A concepção analítica, por sua vez, considera que o crime se configura mediante uma ação humana específica e disposta em lei (fato típico), contrária ao ordenamento jurídico vigente (antijurídico), e que causa um juízo de reprovação sobre a conduta do agente (culpável) (ZAFFARONI, *apud* GRECO, 2017).

¹⁹ Os crimes comissivos estão atrelados a uma ação cuja finalidade é ilícita, já os crimes omissivos se caracterizam pela abstenção de uma ação que devia e podia ser praticada (GRECO, 2017).

No ponto, é importante que se entenda que o fato típico penal é composto por quatro elementos distintos: conduta, resultado, nexa causal e tipicidade (GRECO, 2017). Nessa perspectiva, conduta pode ser definida como uma “[...] ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dolosa ou culposa, voltada a uma finalidade, típica ou não, mas que produz ou tenta produzir um resultado previsto na lei penal como crime” (CAPEZ, 2018, p. 184).

Com efeito, no Direito Penal o resultado pode ser naturalístico ou jurídico. O resultado naturalístico diz respeito a efetiva alteração havida no mundo dos fatos quando da prática de determinada conduta. Já o resultado jurídico consiste na lesão ou perigo de lesão a determinado bem jurídico (MUSUMECCI FILHO, 2014).

O nexa causal encontra previsão no art. 13 do CP²⁰, consiste na conexão entre a conduta do agente e o resultado jurídico por ela produzido. Por seu turno, tipicidade é a locação do fato na norma incriminadora, caracteriza-se pela descrição pormenorizada dos delitos na lei penal, com a demonstração precisa do que o ordenamento jurídico compreende como crime (CAPEZ, 2018).

Finalmente, podemos dizer que o Direito Penal é o ramo do Direito Público voltado à instituição das infrações penais (crimes e contravenções) e suas respectivas sanções, pela violação de bens jurídicos relevantes. Tem como principal finalidade resguardar o interesse público, com a manutenção da ordem social, da paz e da segurança (MUSUMECCI FILHO, 2014).

A pena surge nesse cenário como “[...] o instrumento de coerção de que se vale o Direito Penal para a proteção dos bens, valores e interesses mais significativos da sociedade” (GRECO, 2017, p. 34).

²⁰ Art. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.

§ 1º - A superveniência de causa relativamente independente exclui a imputação quando, por si só, produziu o resultado; os fatos anteriores, entretanto, imputam-se a quem os praticou.

§ 2º - A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. O dever de agir incumbe a quem:

- a) tenha por lei obrigação de cuidado, proteção ou vigilância;
- b) de outra forma, assumiu a responsabilidade de impedir o resultado;
- c) com seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado (BRASIL, 1940).

3.1.1 Princípio da legalidade penal

Segundo Capez (2018), como forma de controlar o poder punitivo estatal, a existência de crime fica condicionada à perfeita correspondência entre a conduta praticada e a disposição legal, de modo que, em se tratando de matéria criminal, tudo que não for expressamente vedado torna-se permitido.

Trata-se do princípio da legalidade, um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro, indicado por Greco (2017, p. 174) como o “[...] mais importante [princípio] do Direito Penal”. Está consagrado pela máxima “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (BRASIL, 1988) do art. 5º, XXXIX, da CF, e também pode ser encontrado logo no primeiro artigo do CP: “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal” (BRASIL, 1940).

Não obstante esteja presente em todos os domínios do Direito – inclusive, na esfera tributária –, o princípio da legalidade ganha ainda mais relevância em se tratando da seara penal, porquanto este ramo está diretamente ligado ao exercício de poder e, consequência disso, necessita ser limitado. Conforme bem destaca Cunha (2016, p. 84) “a punição estatal não pode estar a serviço da tirania e da vilania de um administrador (intervenção penal autoritária), sendo indispensável restringir o poder de polícia do Estado, submetendo a sua vontade ao ‘império da lei’”.

3.2 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

A doutrina, visando distinguir as infrações definidas e punidas pelo Direito Tributário daquelas sancionadas pelo Direito Penal, criou uma divisão binária, fazendo referência ao Direito Tributário Penal e ao Direito Penal Tributário.

Conforme Amaro (2017), o Direito Tributário Penal compreende a esfera do Direito Tributário que comina sanções administrativas para determinadas condutas ilegais, que se resultam através do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

Já Direito Penal Tributário é o ramo do Direito Penal que recai sobre as condutas que ferem restritamente a ordem tributária, abrangendo os crimes previstos nos artigos 1º ao 3º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e outros delitos previstos no Código Penal (LIMA, 2018).

Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro (2013, p. 29-30) diferenciam crime tributário (infração penal do Direito Penal Tributário) e ilícito tributário (infração tributária do Direito Tributário Penal) assinalando dois fatores distintos:

[...] o *crime tributário* (infração penal) *pode e deve* ser diferenciado do *ilícito tributário* (infração tributária). Essa diferenciação deve estar orientada, principalmente, em dois sentidos: (i) em primeiro lugar, o delito tributário deve representar, materialmente, uma ofensa a um determinado bem jurídico, e não uma mera infração das normas impostas pelo Direito Tributário. Se partimos da premissa fundamental de que o Direito Penal tem como função a proteção subsidiária de bens jurídicos importantes, não podemos admitir a criminalização de condutas constitutivas de *mera infração de dever*. De modo que sempre e quando o comportamento tipificado não represente uma ofensa à preservação do bem jurídico *ordem tributária*, não há que se falar na deflagração do poder punitivo de Estado; (ii) em segundo lugar, apesar de a antijuridicidade ser uma categoria sistemática transversal, comum a todos os ramos do Direito, dotando o ordenamento jurídico de coerência lógica e impondo a interpretação teleológica e sistemática das normas, a persecução de delitos, entre eles o delito tributário, atende a princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais; conseqüentemente, a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos necessários e irrenunciáveis para a aplicação de pena.

Muito embora exista essa distinção doutrinária, a finalidade de ambos é comum, qual seja, coagir o sujeito passivo da relação jurídico-tributária a efetivar o pagamento do tributo por ele devido. Aliás, até mesmo as sanções fiscais que resultem em penas privativas de liberdade possuem tal finalidade, uma vez que visam desencorajar a sonegação, a fraude e o conluio (HARADA, 2014).

3.3 HISTÓRICO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Conforme já falado anteriormente, a tributação é o meio utilizado pelo Estado para custear suas despesas. Muito embora esteja regulamentada pelo Direito, é pouco provável imaginar que alguém, voluntariamente, pagaria um tributo (LIMA, 2018).

Isso porque há uma imensa resistência à tributação, seja porque o Estado não administra bem suas receitas, fazendo com que o contribuinte sinta que seu dinheiro está sendo mal-empregado (KAFRUNI, 2015), seja porque a carga tributária é demasiadamente elevada e mal distribuída (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2020), gerando sentimento de frustração e revolta nos contribuintes etc. (HARADA, 2014).

Daí surge a necessidade de tipificar os crimes contra a ordem tributária, como medida mais energética de o Estado resguardar seus próprios interesses e coibir atitudes que possam vir a prejudicar o fisco e, por conseguinte, o bem-estar social (PRADO, 2018). Neste ponto, leciona Fernando Capez (2019, p. 645):

[...] na medida em que a Administração deixa de arrecadar tributos, seca a sua fonte de recursos e, por conseguinte, deixa de ter numerário para fazer frente às despesas públicas. Sem dinheiro, o Estado queda-se inerte, e quem mais sofre é a coletividade, a qual se vê privada da prestação de serviços públicos e, mais, se vê obrigada a arcar com o aumento dos tributos para compensar as evasões fiscais promovidas por um segmento da sociedade. Não nos esqueçamos que muitas vezes a omissão do Estado na devida prestação do serviço público, por ausência de receitas, acarreta a mortalidade de um número indeterminado de pessoas. Obviamente que há argumentos de toda ordem para o não pagamento da obrigação tributária, tais como a cobrança excessiva de tributos pelo Estado brasileiro e a escandalosa corrupção na máquina estatal, a qual faz com que os valores arrecadados sejam desviados para as mãos dos criminosos de colarinho branco, desvirtuando-se de sua finalidade, qual seja, o emprego em benefício da coletividade. No entanto, tais argumentos não têm o condão de impedir a aplicação da lei. Existe uma ordem jurídica tributária vigente que não pode ser violada ao bel-prazer de cada ente da coletividade. Caracterizada a fraude contra o fisco, impõe-se a responsabilização do contribuinte.

A propósito, oportuno destacar que os tipos penais voltados exclusivamente aos crimes fiscais são relativamente recentes no ordenamento jurídico brasileiro. A primeira norma legal sobre o tema surgiu apenas em 1964, quando houve a tipificação do crime de apropriação indébita dos impostos de renda, sobre o consumo e de selo – este último sequer existente nos dias atuais –, pela Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964 (LIMA, 2018).

Um ano mais tarde houve a tipificação do crime de sonegação fiscal pela Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. Posteriormente, sobreveio a Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, cuja vigência se estende até os dias atuais, a qual não revogou explicitamente a Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, mas foi muito mais abrangente, uma vez que acrescentou diversos outros tipos de delitos fiscais, de maneira a se adequar as necessidades da época (LIMA, 2018).

Aliás, existe grande divergência na doutrina quando se trata da revogação da Lei de Sonegação pela Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, dada a semelhança entre as normas. Harada (2014) entende como revogada a Lei de Sonegação Fiscal naquilo que contrariar disposições da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, sobretudo porque considera não haver razoabilidade em duas penas distintas para uma mesma conduta.

3.4 ASPECTOS GENÉRICOS DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, são espécies de crimes econômicos, os quais se constituem a partir de uma série de normas que visam coibir os chamados “crimes de colarinho branco”. Esse apelido ganhou popularidade porque parte considerável dos agentes que cometem delitos dessa natureza é composta por administradores e empresários que gozam de grande prestígio social (ANDRADE FILHO, 2015).

Malgrado a prática desses crimes seja mais recorrente nas pessoas jurídicas, que arditosamente utilizam-se de fraudes para burlar o fisco, também é possível que pessoas físicas cometam crimes fiscais, quando, por exemplo, fazem deduções em suas declarações de proventos com base em documentos falsos ou, até mesmo, quando omitem de forma dolosa rendimentos que deveriam ser tributados (ANDRADE FILHO, 2015).

Paulsen (2020) explica que, normalmente, são as autoridades fiscais quem primeiro tomam conhecimento dos crimes tributários, quando da realização das suas fiscalizações. Nessas hipóteses, verificada a prática de conduta delituosa, é obrigação da autoridade que proceda com a representação para fins penais perante ao Ministério Público. Contudo, por se tratarem os crimes fiscais de ação penal pública incondicionada (art. 15, da Lei n. 8.137/90²¹), o *Parquet* poderá oferecer denúncia mesmo que tenha conhecimento do delito por outras fontes.

Assinale-se, ainda, que o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público fica também condicionado ao prévio exaurimento da via administrativa. A medida justifica-se, em suma, pela necessidade de certeza da materialidade do fato típico e pela viabilidade da medida de caráter político-criminal, consistente na possibilidade de o contribuinte efetuar o pagamento ou o parcelamento da dívida fiscal (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013), o que será analisado em tópico próprio.

Para Machado (*apud* BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 65) a questão ultrapassa os limites do Direito Penal e Processual Penal:

²¹ Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei n° 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (BRASIL, 1990).

A exigência do prévio exaurimento da via administrativa, para que validamente possa ser proposta a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, é indiscutivelmente uma forma de fazer efetivas as garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, indubitável como é o direito do contribuinte ao regular e prévio procedimento administrativo de acerto.

[...]

Admitir-se a denúncia criminal antes da decisão definitiva da autoridade da Administração é forma clara de negação do direito à certeza no que concerne à relação jurídica tributária, e, assim, negação da supremacia constitucional. É suprimir o direito que tem o contribuinte de impugnar a exigência do tributo, demonstrando que o fato apontado pelo fisco não ocorreu, ou não é adequado à hipótese tributária.

[...]

É suprimir o direito à ampla defesa, no concernente ao processo administrativo fiscal e à própria sanção penal, porque neste se inclui, indubitavelmente, o direito de demonstrar a inexistência da relação de tributação, perante a Administração Tributária, sem ser coagido pela ameaça de ação penal.

Foi, destarte, com base em sólido terreno doutrinário e lógico, que chegou-se à conclusão que a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa é pressuposto objetivo de punibilidade dos crimes materiais contra a ordem tributária. A matéria restou consolidada pela Súmula Vinculante n. 24 do STF, que assim preconiza: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo” (BRASIL, 2009).

Em que pese conste expressamente que apenas os crimes previstos no art. 1º não se tipificam antes do lançamento definitivo, Marcão (2018) sustenta que a Súmula Vinculante em questão se aplica analogicamente ao delito previsto no art. 2º, II, notadamente porque também se trata de crime material praticado por particulares.

Por via de consequência, “[...] a pendência de impugnação ou recurso administrativo no âmbito do processo administrativo-fiscal implica ausência de justa causa à ação penal” (PAULSEN, 2020, p. 578).

No que toca à competência, caberá à Justiça Federal processar e julgar os delitos relativos a tributos ou contribuições sociais da União, suas autarquias ou empresas públicas (art. 109, IV, da CF)²². A Justiça Estadual, por sua vez, caberá processar e julgar os delitos

²² Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

[...]

IV - os crimes políticos e as infrações penais praticadas em detrimento de bens, serviços ou interesse da União ou de suas entidades autárquicas ou empresas públicas, excluídas as contravenções e ressalvada a competência da Justiça Militar e da Justiça Eleitoral (BRASIL, 1988).

referentes aos tributos estaduais e municipais. Conforme dicção da Súmula n. 122 do STJ²³, em havendo sonegação concomitante de tributos federais e estaduais ou municipais, a competência da Justiça Federal irá se sobrepor (GONÇALVES, 2019).

3.4.1 Bem jurídico tutelado

Segundo Roxin (2009) a criação de tipos penais não pode surgir de mera arbitrariedade do legislador, sobretudo porque os efeitos advindos da falta de limitação material à sua criação são perigosos. O próprio nazismo alemão evidenciou tais efeitos quando determinou a criação de tipos penais genéricos e obscuros. É essencial, portanto, que a criação dos tipos penais seja realizada com base em fundamentos e limites, de modo a impedir que o poder estatal seja utilizado de forma autoritária contra a sociedade (CORRERA, 2018).

Em verdade, só deve haver intervenção do Direito Penal quando houver ofensa a bens fundamentais para a subsistência da sociedade, como exercício de função subsidiária aos outros ramos do direito. Vale dizer, a imposição das sanções penais só deve ser utilizada quando os demais ramos do direito não se mostrarem mais efetivos a proteção de determinado bem jurídico, isto é, como último recurso (CAPEZ, 2019).

Partindo dessas premissas, pode-se dizer que, em primeiro plano, “[...] os crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei n. 8.137/90, devem ser necessariamente interpretados e aplicados também com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado, neste caso, a ordem tributária” (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 35).

Até porque, conforme Prado (2018), a tutela penal da ordem tributária é justificada pelo caráter supra-individual do bem jurídico, uma vez que as receitas tributárias servem como alicerce para atender às necessidades sociais quando os recursos oriundos do próprio patrimônio estatal (receita patrimonial) não forem suficientes.

Em segundo plano, os crimes fiscais visam resguardar a própria Administração Pública, a fé pública, o trabalho e a livre concorrência, consagrada como um dos princípios da

²³ Súmula n. 122: “Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, a, do Código de Processo Penal” (BRASIL, 1994).

ordem econômica pelo art. 170, IV, da CF²⁴, notadamente porque o empresário que sonega consegue praticar preços melhores do que aquele que paga devidamente seus tributos, de maneira a caracterizar uma incontestável concorrência desleal (BALTAZAR JUNIOR, 2015).

3.4.2 Exclusão da punibilidade mediante o pagamento do tributo

Durante muito tempo se questionou a possibilidade de exclusão da punibilidade do agente pelo pagamento do tributo devido. Isso porque “[...] sem a possibilidade de exclusão da punibilidade mediante pagamento, o infrator, uma vez apanhado, é levado a defender-se a todo custo e até a última instância, já que esse passa a ser o único caminho para que ele se livre da pena criminal” (AMARO, 2017, p. 498).

Não se pode perder de vista o interesse estatal de priorizar a satisfação da função arrecadadora no que concerne a tributação. Não há, portanto, nenhum nexo lógico em manter a punibilidade do agente que já adimpliu com sua obrigação tributária, mesmo que intempestivamente.

Devido a isso, ao longo dos anos sobrevieram inúmeras normas regulamentando o tema. Atualmente, por força do art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003²⁵, o pagamento puro e simples do débito tributário, a qualquer momento da ação penal, resulta na extinção da punibilidade do agente (PAULSEN, 2020).

O referido dispositivo, todavia, não foi claro quanto à possibilidade de extinção da punibilidade pelo parcelamento do débito tributário. A questão só ficou esclarecida anos mais tarde, quando a Lei n. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011 alterou a redação do art. 83 da Lei

²⁴ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
[...]

IV - livre concorrência (BRASIL, 1988).

²⁵ Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.
[...]

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (BRASIL, 2003).

n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996²⁶, estabelecendo que o parcelamento do débito tributário importa na suspensão da pretensão punitiva dos crimes fiscais (CAPEZ, 2018). No entanto, o pagamento em parcelas só irá ensejar na suspensão da punibilidade quando for “[...] formalizado antes do recebimento da denúncia criminal” (BRASIL, 1996).

3.4.3 Princípio da insignificância

Na esfera penal, por vezes, não obstante ocorra uma situação em que claramente fica caracterizado o fato típico punível, o importe do dano (nos casos dos crimes fiscais, do tributo suprimido ou reduzido dolosamente) é de pequena monta, ou de baixa relevância econômica. Em tais casos, existe a possibilidade de aplicação do princípio da insignificância, segundo o qual as normas penais só deveriam incidir nas hipóteses em que, de fato, exista grave lesão aos bens jurídicos (ANDRADE FILHO, 2015).

Até porque, penalizar lesões irrisórias ao bem tutelado criaria “[...] desproporção absoluta entre o bem protegido e a restrição imposta ao agente” (PAULSEN, 2020, p. 573). Sob tal ambulação, explica Renato Brasileiro de Lima (2018, p. 51):

O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor – por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes – não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social.

Assim, uma vez aplicado o princípio, resta justificada a exclusão da tipicidade material dos crimes ante a ausência de lesão grave ao bem jurídico tutelado, mesmo diante da tipicidade formal da conduta (representada pela previsão legal violada) (MUSUMECCI FILHO, 2014).

Leandro Paulsen (2020) assevera que a insignificância pode ser arguida em todos os crimes contra a ordem tributária. A gravidade dos delitos será mensurada através de cifras monetárias (ANDRADE FILHO, 2015).

²⁶ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente (BRASIL, 1996).

Ademais, conforme entendimento pacificado pelo STF, a aplicação do princípio está condicionada à presença de determinados requisitos: a) mínima ofensividade da conduta do agente; b) nenhuma periculosidade social da ação; c) reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento; e d) inexpressividade da lesão jurídica provocada²⁷.

Com efeito, mesmo que não parem dúvidas acerca da possibilidade de aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários, a tarefa de estipular um montante objetivo que possa ser levada em consideração para fins de aplicabilidade ou não do princípio se mostra bastante árdua (LIMA, 2018).

O STJ, visando aclarar o tema com relação aos tributos de competência federal, na oportunidade do julgamento do Recurso Especial (REsp) n. 1.709.029, de relatoria do Ministro Sebastião Reis Júnior, “[...] firmou a compreensão de ser aplicável o princípio da insignificância aos débitos tributários até o limite de R\$ 20.000,00, conforme o disposto no art. 20, da Lei n. 10.522/2002, atualizada pelas Portarias n. 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda” (BRASIL, 2018).

No tocante aos tributos de competência estadual, a Corte da Cidadania, quando do julgamento do HC n. 480.916, de relatoria do Ministro Antonio Saldanha Palheiro, sufragou o seguinte entendimento:

[...] a aplicação da bagatela aos tributos de competência estadual encontra-se subordinada à existência de norma do ente competente no mesmo sentido da norma federal, porquanto a liberalidade da União para arquivar, sem baixa na distribuição, as execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 não se estende, de maneira automática, aos demais entes federados (BRASIL, 2019).

Denota-se que, com relação aos tributos estaduais, a aplicação do princípio ficou condicionada à existência de regramento próprio de cada unidade federativa. Em Santa Catarina, existe previsão específica que estabelece o montante mínimo de R\$ 2.500,00 para ajuizamento de execução fiscal relativo ao ICMS, independente do transcurso do prazo prescricional (art. 5º, I, da Lei n. 12.646, de 4 de setembro de 2003²⁸) (SANTA CATARINA, 2003).

²⁷ STF, HC n. 92.463/RS, rel. Min. Celso de Mello, DJe 31/10/2007; STF, HC n. 98.021/SP, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 13/08/2010; STF, HC n. 112.262/MG, rel. Min. Luiz Fux, DJe 02/05/2012; entre outros.

²⁸ Art. 5º Independentemente do transcurso do prazo prescricional, não será encaminhada à Procuradoria Geral do Estado para ajuizamento a Dívida Ativa:

Desse modo, se o próprio Estado catarinense preconiza que os débitos tributários oriundos do ICMS abaixo de R\$ 2.500,00 não são significativos nem mesmo para efeito de cobrança através de execução fiscal, tampouco serão para a instauração de um processo criminal.

3.4.4 O dolo como requisito dos crimes fiscais da Lei n. 8.137/1990

Nas palavras de Nucci (2019, p. 189), dolo “[...] é a vontade consciente de praticar a conduta típica”, isto é, “[...] quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo” (BRASIL, 1940).

Note-se que a simples vontade do agente é penalmente irrelevante, uma vez que o Direito Penal não pune ideias nem pensamentos. Só haverá dolo, portanto, quando essa vontade interior do agente se exteriorizar por meio da conduta (CAPEZ, 2018).

Com efeito, os crimes contra a ordem tributária da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, só podem ser imputados se praticados dolosamente. Nesses delitos, diz-se que houve dolo quando a intenção do agente for, explicitamente, suprimir ou reduzir a receita pública (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013).

Andrade Filho (2015) aduz que a não inclusão das condutas culposas no campo material da lei tem efeito prático bastante importante na medida em que incumbe ao Poder Judiciário a missão de visualizar a existência de dolo caso a caso.

Assim, não basta ao aplicador da norma verificar a ocorrência do tipo penal, é vital que detenha capacidade de distinguir as condutas dolosas das culposas no mundo dos fatos, haja vista que a norma penal tributária não produz efeito algum se a conduta não tiver como propósito o não cumprimento da obrigação tributária imposta (HARADA, 2014).

No entanto, a não ser que exista a confissão da intenção pelo agente, essa identificação na prática torna-se bastante dificultosa. Dessa forma, se não houver um acervo probatório sólido a equacionar a existência de vontade consciente e deliberada de ofender direito alheio, dificilmente o julgador poderá inferir com segurança a presença ou ausência de dolo (ANDRADE FILHO, 2015).

I - de valor inscrito até R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), relativa ao ICMS, exceto quando decorrente de multas não proporcionais ao valor do imposto ou da mercadoria [...] (SANTA CATARINA, 2003).

Infelizmente, essa imensa dificuldade na comprovação do dolo nos crimes fiscais faz com que a sua prova seja, por vezes, “[...] indevidamente presumida para facilitar a incriminação do comportamento do agente, que não passa de um mero devedor do fisco, isto é, simples inadimplente” (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 50).

Isso torna-se perigoso na medida em que o dolo, em virtude de se encontrar em grau máximo de reprovação social, possui penas muito rigorosas, razão pela qual não deveriam ser aplicadas com arbitrariedade (ANDRADE FILHO, 2015).

Feitas essas considerações acerca do Direito Penal e da lei dos crimes a ordem tributária, passa-se agora à análise do enquadramento da conduta de deixar de recolher o ICMS declarado no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

4 A CONDUTA DE DECLARAR E DEIXAR DE RECOLHER O ICMS

Realizadas essas introduções acerca do estudo sobre Direito Tributário, Direito Penal e Direito Penal Tributário, finalmente, analisar-se-á o tipo penal da apropriação indébita tributária, bem como o enquadramento da conduta de deixar de recolher o ICMS devidamente declarado dentro do prazo legal na respectiva norma à luz das decisões dos tribunais superiores e da doutrina.

4.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

A Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, após estabelecer que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas previstas no art. 1º, dispõe no art. 2º, II, que:

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 (BRASIL, 1990).

Da análise do *caput* do dispositivo, verifica-se que os delitos tipificados no art. 2º são da mesma natureza que os contidos no art. 1º²⁹, ou seja, são crimes contra a ordem tributária

²⁹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

praticados por particulares cuja finalidade é reduzir ou suprimir tributo, contribuição social ou qualquer acessório (PRADO, 2018). “Suprimir significa eliminar, abolir, acabar, extinguir ou impedir que o tributo ou obrigação acessória apareça ou se configure; reduzir significa diminuir, abater ou restringi-lo” (BITENCOURT, 2016, p. 726).

O inciso II, especificamente, cuida da chamada apropriação indébita tributária, delito puramente omissivo, pois, não obstante exija a falta de desconto ou cobrança prévia, só se caracteriza com a conduta de deixar de recolher o tributo ou contribuição social (MARCÃO, 2018). Tal “[...] conduta não admite tentativa, pois se consuma com o não recolhimento do tributo após o decurso do prazo legal – ou se recolhe ou não se recolhe” (CAPEZ, 2019, p. 679).

Jescheck (*apud* TORRES, 2019) elenca que são três os elementos desses tipos penais, quais sejam: a) a conduta típica; b) a ausência de realização da ação determinada pelo legislador; e c) a capacidade de realizar esta ação.

Segundo Cunha (2016, p. 248), os tipos penais são compostos por “[...] elementos objetivos e subjetivos. Os primeiros estão relacionados aos aspectos materiais e normativos do delito, enquanto os segundos, relacionados à finalidade especial que anima o agente”.

Nesse sentido, oportuno destacar que o delito em exame irá se consumir com o escoamento do prazo legal estipulado para que o agente recolha aos cofres públicos os valores, descontados ou cobrados, de terceiros. Sendo tal conduta, portanto, o elemento objetivo (ANDRADE FILHO, 2015).

Com relação ao elemento subjetivo, a apropriação indébita tributária não foge à regra, e como os demais crimes previstos na referida lei penal extravagante, será sempre praticada na modalidade dolosa. Nesse sentido, pode-se dizer que seu elemento subjetivo se

-
- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
 - III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (BRASIL, 1990).

consubstanciará com a vontade livre e consciente de o agente praticar a conduta, ou seja, com o dolo (BALTAZAR JUNIOR, 2015).

O prazo legal a que se refere o dispositivo é fixado por legislação tributária própria. Daí porque é correto dizer que trata-se de norma penal em branco³⁰, já que para que haja a adequação da conduta ao tipo é imprescindível que se remetam a outras regras do ordenamento jurídico (PRADO, 2018).

Outro aspecto significativo é a definição dos termos descontado e cobrado. Segundo Harada (2014, p. 250) “tributo descontado é aquele que se dá mediante a retenção na fonte” (v.g. imposto de renda retido na fonte, contribuição previdenciária do empregado etc.). Cada entidade política definirá quais serão os casos de retenção na fonte, através de legislação tributária própria.

O tributo cobrado, por seu turno, é decorrente do regime de substituição tributária previsto no art. 150, § 7º, da CF, segundo o qual fica autorizado o legislador a nomear pessoa indiretamente vinculada ao fato gerador (responsável tributário), para exigir o pagamento do imposto antecipadamente e por presunção (HARADA, 2014).

Por fim, o sujeito ativo do tipo penal será o contribuinte ou responsável tributário (sujeito passivo da relação jurídico-tributária). Do outro lado, “dependendo da natureza do tributo descontado ou cobrado e não recolhido, será sujeito passivo do delito a União, o Distrito Federal, Estado ou Município, conforme se apurar seja devido a um ou outro” (MARCÃO, 2018, p. 229).

Como se vê, a redação do texto legal é deveras abrangente. Tal amplitude é, inclusive, criticada por Bitencourt e Monteiro (2013), que entendem que seria preferível que houvesse a indicação precisa da natureza e espécie de fraude que lesam a arrecadação dos tributos.

³⁰ Normas penais em branco ou primariamente remetidas 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 – leis, decretos, regulamentos etc. – 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 (GRECO, 2017, p. 98).

4.1.1 Apropriação indébita tributária e a prisão civil por dívida

Via de regra, a prisão por dívida é vedada pelo art. 5º, LXVII da CF, que assim dispõe: “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia [...]” (BRASIL, 1988).

Para todo e qualquer caso de apropriação indébita, Machado (2012) entende que há evidente antinomia entre o preceito constitucional que veda a prisão por dívida e a lei ordinária que define como crime a inadimplência, criticando de maneira enfática a distinção entre prisão civil e prisão penal adotada como tese a justificar a constitucionalidade da medida, a qual considera extremamente formalista.

Em contrapartida, Andrade Filho (2015) considera que a tese que defende a inconstitucionalidade do tipo penal parte de um pressuposto equivocado, consistente em acreditar que a lei objetiva alcançar o devedor de tributo. Para o doutrinador:

[...] a finalidade das normas que dispõem sobre os crimes contra a ordem tributária é reprimir a fraude e a sonegação que são infrações qualificadas pela ordem jurídica como sendo graves. Logo, a norma que considera crime a omissão de recolhimento de valores retidos ou cobrados de terceiros não impõe prisão por dívida, mas por sonegação, nos casos em que essa estiver perfeitamente delineada segundo o acervo probatório de cada caso (ANDRADE FILHO, 2015, p. 84).

Desse entendimento comunga Marcão (2018), o qual afirma que o tipo penal em questão refere-se aos inadimplementos que são precedidos por atitudes lícitas, consistentes em descontar ou cobrar as quantias devidas ao erário, na qualidade de substituto tributário, mas, posteriormente, delas indevidamente apropriar-se, invertendo conscientemente a titularidade dos valores (com dolo).

Amaro (2017), por sua vez, assevera que o legislador ordinário, quando criminaliza as condutas que visam afetar o interesse arrecadatário, caracteriza a figura penal pelo meio empregado e não pelo inadimplemento. Desse modo, os delitos fiscais se consubstanciam no artifício fraudulento empregado pelo agente com vistas a não recolher o tributo, tais como emissão de documentos falsos, omissão de registros e/ou informações inverídicas.

Para Decomain (2010, p. 381-382) a apropriação indébita tributária não é inconstitucional e pode ser aplicada “[...] a todo e qualquer tributo cujo ônus haja sido previamente repassado a terceiro, mas que não tenha sido recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte ou responsável, que já havia recebido ou descontado de terceiro o seu valor”.

Isto posto, têm-se que a apropriação indébita tributária não padece de inconstitucionalidade, sobretudo porque não visa criminalizar o mero inadimplemento, mas sim a sonegação fiscal decorrente de atitudes maliciosas e ilícitas.

4.1.2 Apropriação indébita tributária e o ICMS

A celeuma que se trava e que será examinada nesse tópico é se o ICMS, ainda que declarado, está dentro ou fora do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Considerando a polêmica doutrinária e jurisprudencial ao redor do tema, analisar-se-ão ambos entendimentos, iniciando-se pela jurisprudência, que segue elucidada no quadro abaixo:

Quadro 1 – Entendimentos jurisprudenciais

TRIBUNAL	EMENTA
TJSC	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. (TJSC, Apelação Criminal n. 0900163-54.2015.8.24.0011, de Brusque, rel. Des. Sérgio Rizelo, Segunda Câmara Criminal, j. 02-05-2017) (SANTA CATARINA, 2017).

<p>QUINTA TURMA STJ</p>	<p>RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ATIPICIDADE DA CONDUTA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. FATO QUE SE AMOLDA, EM TESE, AO CRIME PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CARACTERIZADO. DESPROVIMENTO DO RECURSO.</p> <p>1. O trancamento de ação penal em sede de habeas corpus é medida excepcional, só admitida quando restar provada, inequivocamente, sem a necessidade de exame valorativo do conjunto fático-probatório, a atipicidade da conduta, a ocorrência de causa extintiva da punibilidade, ou, ainda, a ausência de indícios de autoria ou de prova da materialidade do delito.</p> <p>2. Da leitura do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, depreende-se que pratica o ilícito nele descrito aquele que não paga, no prazo legal, tributo aos cofres públicos que tenha sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco.</p> <p>3. Não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal.</p> <p>4. Recurso desprovido. (RHC 44466/SC, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014) (BRASIL, 2014).</p>
<p>SEXTA TURMA STJ</p>	<p>RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLEMENTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA.</p> <p>1. O delito do artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90 exige que o sujeito passivo desconte ou cobre valores de terceiro e deixe de recolher o tributo aos cofres públicos.</p> <p>2. O comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, não realiza o pagamento do tributo não deixa de repassar ao Fisco valor cobrado ou descontado de terceiro, mas simplesmente torna-se inadimplente de obrigação tributária própria.</p> <p>3. Recurso desprovido. (REsp 1543485/GO, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 15/04/2016) (BRASIL, 2016).</p>
<p>TERCEIRA SEÇÃO STJ</p>	<p>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 PO SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão</p>

	<p>"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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>6. Habeas corpus denegado. (HC 399109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018) (BRASIL, 2018).</p>
STF	<p>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 artigo 2º (inciso II) da Lei 8.137/1990 (STF, RHC n. 163.334/SC, Rel. Min. Luís Roberto Barroso) (BRASIL, 2019).</p>

Fonte: Elaboração própria.

Primeiramente, oportuno destacar que para melhor interpretar a sistemática inerente à aplicação da normal penal da apropriação indébita tributária ao ICMS, é necessário assimilar o funcionamento previsto para as relações jurídico-tributárias em questão.

Ou seja, é imperioso analisar a ótica tributária em sobreposição ao enfoque penal do delito. Como bem denota Ataliba (*apud* CARRAZA, 1994, p. 19), "diante da lei penal, a lei tributária é uma 'lei de subposição' (e, não, de 'superposição, como ocorre diante da lei civil, da lei comercial, da lei bancária, da lei trabalhista, etc)". Roque Antonio Carraza (1994, p. 19), didaticamente, elucida:

É o Direito Tributário, com seus próprios critérios, que vai revelar se há, ou não, tributo a pagar, se espirou, ou não, o prazo de seu recolhimento, se há, ou não, o dever de preencher o formulário, de extrair a nota fiscal, de escriturar o livro fiscal, de emitir o documento e assim por diante. Sem uma "resposta tributária" para estas questões, não há falar em crime fiscal.

Por quê? Porque a lei penal, ao tipificar os crimes fazendários, estabelece como pressuposto, o descumprimento de deveres jurídicos tributários. Sem a certeza de que tal pressuposto ocorreu, não se pode apenar o contribuinte.

Tecidas essas breves considerações, adentrar-se-á agora no campo dos mais variados entendimentos – jurisprudenciais, doutrinários, de especialistas, de juristas etc. –, acerca da temática.

Conforme já apresentado, a questão jurídica em debate reside na possibilidade de se enquadrar a falta de recolhimento do ICMS declarado, seja em operação própria (ICMS-OP), seja em casos de substituição tributária (ICMS-ST), no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

No TJSC prevalece o entendimento de que, em virtude da repercussão econômica do encargo, o consumidor é contribuinte de fato³¹ do ICMS-OP, razão pela qual justifica-se a adequação ante a tipicidade decorrente do valor que, em tese, dele teria sido cobrado. Cita-se, por exemplo, da Primeira Câmara Criminal:

[...] para a configuração do crime, basta que o agente, por vontade própria, deixe de repassar ao fisco os valores devidos no prazo previsto em lei. [...] Como é sabido, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é pago pelo consumidor, sendo o comerciante simples repassador do imposto ao Estado. Isso porque o ICMS é imposto indireto e seu recolhimento é obrigação acessória do contribuinte. (SANTA CATARINA, 2016).

No ponto, Amaral e Machado (2019) desaprovam a distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, defendendo que a segunda classificação se trata de conceito unicamente econômico, razão pela qual seria inaproveitável no viés jurídico.

Da mesma forma, pode-se citar julgado da Segunda Câmara Criminal, que afastou alegação da inadimplência ante o enfrentamento de dificuldades financeiras pelo apelante:

[...] Acolher a tese de que dificuldades financeiras autorizam o inadimplemento do tributo é legalizar que, nas mesmas condições, qualquer pessoa possa investir impunemente contra o patrimônio alheio como forma de arrostar tal percalço, o que se revela absurdo e intolerável.
Repita-se: fosse precária a situação financeira da empresa, nem assim se justificaria a atividade criminosa empreendida, pois grande parte da população sofre com o desemprego e a pobreza e nem por isso pratica delitos [...] (SANTA CATARINA, 2016).

Mais recente, da Terceira Câmara Criminal, cuja fundamentação pela criminalização da conduta se reportou a finalidade dos tributos, já destacada anteriormente neste trabalho:

[...] o não recolhimento de tributos prejudica a obtenção de recursos financeiros para consecução dos fins buscados pelo Poder Público, cuja finalidade basilar é o bem comum, afetando as suas atividades, mormente aquelas consideradas fundamentais, tais como educação e saúde.

³¹ Contribuinte de direito é aquele designado pela lei para pagar o ônus fiscal. Já o contribuinte de fato seria aquele que, efetivamente, paga o tributo. Desse modo, os adeptos desse entendimento – ao qual o TJSC se filia – entendem que, nos casos envolvendo o ICMS-OP, o empresário seria o contribuinte de direito e o consumidor final o contribuinte de fato (AMARAL; MACHADO, 2019).

Dessarte, o caso dos autos não trata apenas de um débito fiscal e de mero inadimplemento, mas sim da apropriação dos valores, pela empresa administrada pelos apelantes, de impostos descontados ou cobrados de terceiros aos cofres públicos.

Dessa forma, a má administração da empresa e falta de planejamento tributário não podem, pois, ser arguidas para eximir-se da obrigação, de modo que a alegação de prejuízos econômicos diante da suposta crise financeira não serve, a bem dizer, para sustentar a existência de excludentes de culpabilidade e de ilicitude pretendidas (SANTA CATARINA, 2020).

No âmbito do STJ havia divergência entre as turmas da Terceira Seção. A Quinta Turma posicionava-se no sentido de considerar que a prática de declarar e não recolher o ICMS devido, em qualquer hipótese, caracteriza crime de apropriação indébita, como segue:

[...] Da leitura do referido dispositivo, depreende-se que pratica o ilícito nele descrito aquele que não paga, no prazo legal, tributo aos cofres públicos que haja sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco.

Sobre o tipo penal em apreço, cumpre trazer à baila a lição de Guilherme de Souza Nucci:

'Análise do núcleo do tipo: deixar de recolher (não pagar), no prazo estipulado em lei, determinado valor de tributo (ou contribuição social, que, como já dissemos anteriormente, também é tributo), aos cofres públicos (ao fisco). A particularidade deste tipo penal é justamente o prévio desconto ou a cobrança de terceiro do mencionado valor; apropriando-se do que não lhe pertence. Ex.: o comerciante (sujeito passivo da obrigação, por imposição legal), cobra do comprador o ICMS referente à mercadoria vendida, mas não repassa a quantia ao tesouro. Ou, ainda, o empregador desconta parcela do imposto de renda do salário de seu funcionário e não a repassa aos cofres da União.' (Leis Penais e Processuais Penais Comentadas. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 995).

Quanto ao ponto, é necessário esclarecer que não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos [...] (BRASIL, 2014).

Por outro lado, em caso análogo, a Sexta Turma decidia em sentido contrário, sufragando entendimento de que a prática, em se tratando de ICMS-OP, não caracteriza crime, mas sim mero inadimplemento tributário, enquanto, nos casos de ICMS-ST, haveria crime de apropriação indébita tributária:

[...] Da dicção do tipo penal resulta que somente comete o delito que "desconta" ou "cobra" o valor de tributo "na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Uma interpretação sistemática entre direito penal e direito tributário, de acordo com os fundamentos anteriormente expostos, leva à conclusão de que o tipo penal está a se referir justamente à figura da responsabilidade tributária, forma de sujeição passiva indireta em que o sujeito passivo tributário se torna legalmente responsável pelo recolhimento de tributo de outrem.

Não é o caso do ICMS próprio, em que a sujeição passiva tributária é direta, ou seja, o contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, não havendo que se falar em responsável tributário ou em sujeição passiva indireta.

O fato de o consumidor arcar com o ônus econômico do tributo em nada afeta essa conclusão, do ponto de vista jurídico.

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 (artigo 166 do Código Tributário Nacional).

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

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo [...] (BRASIL, 2016).

À vista disso, a Terceira Seção, quando do julgamento do HC n. 399.109/SC, uniformizou entendimento e decidiu que a conduta de não recolher, seja em ICMS-OP, seja em ICMS-ST, enquadra-se formalmente no tipo previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, desde que haja a comprovação do dolo do agente de não recolher o valor do tributo, *in verbis*:

[...] 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.

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.

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.

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.

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 [...] (BRASIL, 2018).

A polêmica foi tamanha que o tema foi recentemente levado ao STF, o qual aprovou em 18/12/2019, por maioria – 6 votos a 3³² –, tese no sentido de considerar o não recolhimento do imposto crime, seja em casos envolvendo operação própria, seja em casos envolvendo substituição tributária, mas desde que comprovado o dolo na apropriação do recurso destinado aos cofres públicos³³.

O posicionamento das cortes superiores vem sendo bastante criticada por especialistas da área tributária. Paulsen (2020) assevera que as decisões partem de uma interpretação equivocada da matéria. O doutrinador justifica que a norma penal em questão faz referência tão somente a hipótese de substituição tributária para a frente (ICMS-ST), ou seja, quando o substituto precede o contribuinte na cadeia econômica e cobra, além do preço dos seus produtos, também um valor adicional a título de substituição tributária.

Scaff (2019) compartilha do mesmo entendimento. O tributarista argumenta que no ICMS-ST não há uma sistemática de créditos e débitos, de modo que o agente que retém o tributo devido tem a obrigação de recolhê-lo ao erário. Quando, por qualquer motivo, não houver o repasse destes valores que foram antecipados, haverá a consumação do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Torres (2019) considera que o objetivo do dispositivo em análise é punir o agente que retém o tributo devido por terceiro, uma vez que este só pode descontar ou cobrar os recursos que não lhe pertencem. Justamente por isso, Paulsen (2020, p. 590) é categórico ao afirmar que “a apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária [...]” (ICMS-ST).

³² Votaram pela criminalização os ministros Luiz Fux, Alexandre de Moraes, Rosa Weber, Edson Fachin, Cármen Lúcia e Dias Toffoli; votaram contra a criminalização os ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio (BRASIL, 2019).

³³ “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 artigo 2º (inciso II) da Lei 8.137/1990” (STF, RHC n. 163.334/SC, rel. Min. Luís Roberto Barroso) (BRASIL, 2019).

O sujeito ativo do tipo penal é o responsável tributário (sujeito passivo da obrigação tributária) que, mesmo tendo a obrigação legal de recolher o valor, descontado ou cobrado, do tributo ou contribuição social aos cofres públicos, retém do contribuinte de direito o valor por este devido, apropriando-se de quantia que não lhe pertence (CAPEZ, 2019).

A lei garante ao substituto meios para, com o dinheiro e em nome do contribuinte de direito, recolher o tributo devido. Em suma, os valores não pertencem ao substituto, sua função é apenas fazer a transferência deles aos cofres públicos (PAULSEN, 2020).

Nessa toada, não se pode perder de vista que, em se tratando de ICMS-OP, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária será o próprio empresário, notadamente porque possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação principal (circulação de mercadorias) (BRASIL, 1996).

Machado Segundo (2019), da mesma forma, refuta o posicionamento adotado pelo judiciário. Segundo ele, o entendimento faz parte de uma série de incongruências aplicadas pelos tribunais superiores no âmbito da ordem jurídica, consistente em punir com desigualdade e desproporcionalidade as mais variadas espécies de condutas, dentre as quais, a partir de agora, a apropriação indébita tributária, lamentavelmente, encontra-se inserida.

Harada (2019) também critica veementemente a criminalização da falta de recolhimento do ICMS-OP declarado. O autor defende que o destaque do imposto na nota fiscal não representa que o tributo é devido, tampouco que os valores pertencem ao fisco. Na realidade, sustenta que trata-se de mero procedimento com finalidade contábil e fiscal, o qual visa unicamente à apuração dos valores devidos em determinado período, como forma de resguardar a natureza não cumulativa do ICMS.

Esse posicionamento não é recente na doutrina pátria. Anos atrás, Carraza (1994) já havia analisado a aplicabilidade do tipo penal em relação ao ICMS e concluído que o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária na qualidade de contribuinte, sobretudo porque a legislação do ICMS possibilita que o contribuinte repasse o ônus econômico do tributo ao consumidor final. Isso não quer dizer, no entanto, que o consumidor é o contribuinte do imposto. Da obra de Carraza (1994, p. 20-21), extrai-se:

O consumidor final não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não, que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante, o industrial ou o produtor, que

praticou a operação mercantil. Ainda que o comerciante, o industrial ou o produtor deixarem de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirão do dever de pagar o ICMS (justamente porque são eles os contribuintes de jure).

[...]

O comerciante que não recolhe o ICMS, dentro dos prazos que a lei lhe assinala, não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária. A Fazenda Pública, neste caso, poderá – e, ousamos dizer, deverá – executá-lo, nos termos da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais).

Mas apenas isso. Nunca esse inadimplemento poderá conduzi-lo a uma condenação criminal. Por quê? Porque sua conduta não é típica. E, sem tipicidade, não pode haver crime, nem muito menos condenação criminal.

Não obstante o argumento subjacente consistente na vasta repercussão econômica do ICMS – cerca de 80% da receita dos estados brasileiros é proveniente do imposto (SABBAG, 2017) –, que é, sem dúvidas, a maior fonte de receitas dos estados³⁴, de modo a representar significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de interesse público (MAZZA, 2018); em verdade, do ponto de vista jurídico, dada a sistemática inerente ao cálculo do ICMS por dentro, em que pese não se negue o seu caráter indireto, o valor do imposto não é cobrado do consumidor porquanto este paga tão somente o preço da mercadoria (SANTA CATARINA, 2016). Nessa perspectiva, Baltazar Junior (2015, p. 845) explica:

Em relação ao ICMS, que é, usualmente, cobrado "por dentro", ou seja, inclusão no preço, ao contrário do IPI, que é destacado ou cobrado *por fora*, o crime ocorreria apenas nos casos de substituição tributária (Bellucci, 1994: 111). Mesmo nesses casos, porém, o crime é de difícil ocorrência, pois o recolhimento do tributo dar-se-á diretamente para a Fazenda, não havendo desconto propriamente. De todo modo, em operações ordinárias sujeitas a ICMS, não há crime, uma vez que o valor da nota fiscal representa tão somente o preço da mercadoria, constituindo o valor do tributo dívida própria do vendedor, após compensação com o valor devido em suas compras (Seixas Filho: 428).

Aliás, a precificação é integrada, inclusive, por outros fatores que não somente o preço da mercadoria e o valor do imposto, dentre os quais pode-se destacar: a margem de lucro que o empresário pretende obter com a venda, os custos do processo de produção da mercadoria, os demais custos do comerciante para efetivar a venda etc. (HARADA, 2014).

³⁴ O balanço geral relativo ao ano de 2019 divulgado pela Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina demonstrou que o Estado arrecadou R\$ 27.702.340,00 (vinte e sete milhões setecentos e dois mil e trezentos e quarenta reais) em impostos no período, sendo que R\$ 23.750.230,00 (vinte e três milhões setecentos e cinquenta mil e duzentos e trinta reais) são exclusivamente provenientes do ICMS (SANTA CATARINA, 2019).

Bottini e Santiago (2018) apontam que, em resumo, o consumidor não possui nenhuma relação com o fisco, justamente porque a operação não lhe exige nenhuma obrigação tributária, seja principal ou acessória. Desse modo, entendem que a inadimplência do imposto justifica medidas cíveis, mas não penais.

Salienta-se, ainda, que, economicamente, em virtude da lei fundamental da oferta e da procura, mesmo que o valor do ICMS encontre-se destacado na nota fiscal, nada obsta que o seu pagamento saia da margem de lucro do vendedor, em razão de possível negociação ou do valor aplicado ao consumidor final (SANTA CATARINA, 2016).

Não bastasse isso, nos casos de venda a prazo, o fato de o consumidor não adimplir alguma das parcelas não afasta a incidência tributária. Ou seja, o tributo sempre deverá ser pago tempestivamente pelo comerciante, mesmo que o consumidor ainda não tenha pago integralmente pela mercadoria (PAULSEN, 2020).

Assim sendo, conforme apresentado, fica claro que o valor do ICMS-OP declarado e não recolhido não é efetivamente cobrado do consumidor. Até porque, eventualmente, o comerciante terá que utilizar seus próprios recursos, muito provavelmente advindos de outras operações, para cumprir com a obrigação tributária. Roborando o assunto, Miguel Teixeira Filho (2017, p. 1), com brilhantismo, esclarece:

Muito embora o emitente da nota fiscal de saída de mercadorias (como é o caso) seja o sujeito passivo da obrigação tributária, o fato é que o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços não é "descontado" nem tampouco "cobrado" por quem realiza a operação de saídas.

[...]

É totalmente equivocado se dizer, no sentido jurídico-tributário, que o emitente da Nota Fiscal "cobra ICMS" do adquirente.

Ora, na prática, é óbvio que o ICMS integra o valor cobrado, uma vez que se constitui um dos elementos do custo da mercadoria vendida. Mas é de se observar que não só ICMS integra o custo, uma vez que este, como não poderia ser diferente, incluirá todos os demais encargos e gastos necessários à realização da operação final (venda da mercadoria), dentre os quais os insumos, a energia elétrica, os salários, as taxas, e ainda, outros tributos como o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS, Cofins, as Contribuições Previdenciárias, etc. Todos estes elementos, como já se disse, na prática, também são "cobrados" do adquirente.

[...]

E aqui é que reside o cerne da questão. A relação que se estabelece entre quando o vendedor realiza uma saída de mercadoria com destino ao adquirente é uma operação meramente comercial e nunca de cunho jurídico tributário.

Harada (2014) defende que a tese de apropriação indébita tributária só seria possível no sistema de tributação por fora, vigente em países como Estados Unidos e Japão. Isso

porque, nesse modelo de arrecadação, o tributo é recolhido pelo comerciante ou tomador de serviços em separado, sem estar embutido no preço do produto ou do serviço.

Ademais, o ato de declarar todo o ICMS devidamente é totalmente incompatível com a elementar subjetiva do tipo penal (dolo). Ora, se o sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária fornece ao fisco todos os subsídios necessários para perseguição do débito em esfera própria, não há que se falar em vontade livre e consciente de se apropriar de valor de terceiros (MACHADO, 2012). Nessa lógica, aduz Andrade Filho (2015, p. 83):

Sem o ocultamento proposital o dolo não se realiza e não pode compor a materialidade do crime, na forma prevista na hipótese de incidência da norma penal. Enfim, a configuração do fato típico em tais casos não se aperfeiçoa se não há omissão em informar o credor sobre a existência do fato relevante para aplicação da lei tributária e do qual emerge obrigação tributária devidamente quantificada e de responsabilidade de alguém. Se o devedor revela e declara a existência do débito se comporta de modo diametralmente oposto ao de alguém que quer manter oculto o fato que dá origem à obrigação tributária e também à dimensão econômica dela própria.

Igualmente, não se pode perder de vista a razão de ser do Direito Penal, qual seja, proteger bens jurídicos importantes e em *ultima ratio*³⁵ (CAPEZ, 2019). Confundir inadimplência com infração ilícita é, portanto, ignorar completamente o grau de lesividade exigido pela norma. Nos dizeres de Cezar Roberto Bitencourt (2019, p. 89):

O princípio da intervenção mínima orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se, para o restabelecimento da ordem jurídica violada, forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o direito penal deve ser a *ultima ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade.

Assim, nas palavras do autor, não soa coerente, o Estado, em primeiro plano, se valer do juízo penal quando seu único intuito é o adimplemento de tributos. Em se tratando de dívida fiscal, por certo, há a possibilidade de o próprio Direito Tributário perseguir os valores e sancionar o inadimplente de maneira menos agressiva, seja por meio de multa e juros de mora; seja através da negativa de certidão de regularidade fiscal; seja por meio do protesto da

³⁵ Último recurso (tradução livre).

Certidão de Dívida Ativa da União (CDA), caso não executada³⁶; seja pela cautelar fiscal, caso a dívida supere 30% do seu patrimônio³⁷; seja através do cadastro de devedores inadimplentes etc.; enfim, existem diversas maneiras eficazes de alcançar o pagamento do tributo devido, de maneira a tornar totalmente descabida uma intervenção penal (SANTIAGO, 2019).

Nélson Hungria (1955, p. 131), há tempos, já advertia que “a simples mora em restituir, ou a simples desídia no omitir não é apropriação. É preciso, antes de tudo, não confundir com apropriação indébita os casos em que apenas cabe recurso ao juízo civil”.

De qualquer forma, parece uníssono na doutrina – Paulsen (2020), Machado Segundo (2018), Amaro (2017), Bitencourt e Monteiro (2013), Machado (2012), Carraza (1994) etc. –, que a mera inadimplência do sujeito passivo da relação jurídico-tributária não deveria ser elevada à categoria de crime punível com detenção.

Machado (2012) orienta que é imprescindível diferenciar as figuras do fraudador, daquele que, mesmo inadimplente, cumpre efetivamente todas as obrigações tributárias acessórias. Enquanto o primeiro comete o delito de apropriação indébita tributária, o segundo é mero devedor do tributo.

Afinal, “[...] a inadimplência, ainda quando leve a situação de insolvência ou falência, por si só, não é nem pode ser crime. A inadimplência e suas consequências fazem parte de uma economia de mercado, em que é dado às pessoas empreenderem e arriscarem parte do seu capital” (PAULSEN, 2020, p. 594).

Sendo assim, em que pese o entendimento que vem prevalecendo na jurisprudência, para a doutrina não há que se falar em apropriação indébita tributária ao empresário que declara todo o ICMS-OP e não o recolhe no tempo e modo devidos. Na verdade, a doutrina

³⁶ Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas (BRASIL, 1997).

³⁷ Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

[...]

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido (BRASIL, 1992).

explica que o valor destacado na nota fiscal representa tão somente o preço da mercadoria, de modo que o valor do tributo é dívida própria, única e exclusivamente, do empresário.

Por outro lado, nos casos envolvendo o ICMS-ST, conforme demonstrado, desde que comprovado o dolo, pode haver o delito. Nesses casos sim, há a retenção do valor do imposto devido por terceiro (contribuinte) pelo substituto, que deveria, mas não faz, o repasse das quantias ao erário.

4.2 IMPACTOS DA CRIMINALIZAÇÃO

São vários os impactos decorrentes da criminalização da falta de recolhimento do ICMS. O entendimento firmado pelos tribunais superiores merece ressalvas, na medida que desencoraja a atividade empresarial no país. Nesse sentido, questiona-se: qual é o incentivo que se dá ao empreendedorismo, especialmente em épocas de recessão econômica?

De toda sorte, impende salientar que, a decisão em questão não tem efeito *erga omnes*³⁸, uma vez que não foi julgada em sede de repercussão geral, tampouco vincula os magistrados do país. Isso quer dizer, portanto, que todos os argumentos que foram levados para discussão no STF podem ser arguidos novamente em primeiro grau (CORDEIRO, 2020).

Mesmo assim, torna-se um precedente relevante, sobretudo porque servirá de orientação para todas as outras instâncias do Poder Judiciário. Até por isso causa grande preocupação, já que poderá representar aumento significativo na intimidação forçada por pagamento de tributos não satisfeitos.

Santiago (2019) preconiza, outrossim, que o precedente é contraproducente. Se o contribuinte com escassez de recursos para pagar o ICMS-OP dentro do prazo legal sabe que, independentemente de declarar ou não o tributo, seu inadimplemento acarretará em persecução penal, intuitivo imaginar que adotará a segunda opção, arriscando a sorte na demora ou na incapacidade do fisco em lhe autuar, ou, em havendo autuação, contando com a suspensão do débito e do risco penal no decurso de todo o processo administrativo (art. 151, III, do CTN³⁹ e Súmula Vinculante 24). Isto é, alguns empresários entenderão ser mais vantajoso não colaborar com a Fazenda Pública, o que acabará reduzindo a arrecadação.

³⁸ Diz-se efeito *erga omnes* quando um ato jurídico tem a mesma eficácia para todos (tradução livre).

³⁹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

Por via de consequência, tal situação irá forçar a administração tributária a realizar o lançamento de ofício dos tributos, o que implicará em grande risco de não se identificarem algumas omissões não lançadas pelo contribuinte. Do contrário, quando o próprio contribuinte declara sua dívida fiscal, assim como se dá com o lançamento por homologação, o fisco, além de não se preocupar com o lançamento, também não corre o perigo de não constatar a ocorrência dos fatos geradores (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Bottini e Estellita (2019) asseveram, inclusive, que, por analogia, a falta de pagamento de outros tributos também caracterizará apropriação indébita. Isso porque inúmeros outros impostos têm repercussão econômica no preço do produto (v.g. imposto de renda, imposto sobre serviços de qualquer natureza etc.).

Situação semelhante ocorrerá quando o empresário em situação financeira difícil tiver que sopesar entre pagar o salário dos funcionários – este sim, fundamental, pois de caráter alimentar –, ou pagar o ICMS. Grandes são as chances de optar pela segunda opção. E por qual razão? Ora, simplesmente pelo medo de responder por crime tributário.

Nessa perspectiva, pertinente é a colocação de Alexandre de Moraes da Rosa (2015, p. 1):

No fundo o Poder Judiciário funciona como um grande escritório de cobrança - arrisca-se dizer - forçada. Primeiro o acusado é chamado a pagar o débito e sempre com a – não tenho outra palavra – "ameaça" de ser processado. Depois, ainda, na hipótese de suspensão condicional do processo, deve pagar "sob pena de ser processado". Enfim, no que se chama democracia, o Estado, via Poder Judiciário, faz as vezes de um grande escritório de cobrança do poder público. E não se trata de dizer que estaria liberada a sonegação, pois este argumento é falacioso. Existem procedimentos próprios e democráticos para a cobrança do débito, vide Lei de Execução Fiscal, com diversos benefícios em favor do Estado. Mas não, se quis mais. Colocou-se a coação da prisão como "forçamento" ao pagamento. Também não é o caso de se traçar um paralelo com a figura típica do art. 1º da Lei n. 8.137/90, pois nestes casos houve ardil, fraude, situação diversa do art. 2º, inciso II, da mesma Lei.

Não bastassem as inúmeras dificuldades de se empreender em um país de carga tributária elevada, ainda há a preocupação decorrente de um cenário recheado de inseguranças jurídicas. A maneira como as leis e normas são interpretadas e aplicadas põe em cheque não só o que se espera do futuro da nação, mas também o presente e, absurdamente, até o passado.

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativa (BRASIL, 1966).

A título de exemplo, um recente estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) revelou que o número de normas editadas no país aumentou em acachapantes 5.543.475 (cinco milhões quinhentos e quarenta e três mil quatrocentos e setenta e cinco) desde a promulgação da Constituição Federal em 1988, o que representa uma norma criada para cada 35 habitantes (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, 2019).

Harada (2020) destaca que, em que pese a tentativa da Corte Suprema de “fazer justiça”, considerando que, enquanto muitos se esmeram para pagar os encargos tributários, outros postergam o pagamento valendo-se da crescente morosidade do judiciário, a decisão encaminha-se para uma injustiça cabal. Isso porque foge da alçada do Poder Judiciário proceder com atualizações legislativas. Pelo contrário, sua função é tão somente promover a leitura atualizada dos textos normativos, sem, contudo, inovar o seu conteúdo material.

Além disso, a tese fixada pelo STF não esclarece objetivamente quais os critérios que definem um devedor contumaz, de maneira há dar margem para o Ministério Público denunciar os contribuintes até mesmo em períodos de crise sanitária, como, por exemplo, a crise vivenciada atualmente pelo coronavírus.

5 CONCLUSÃO

Esta monografia empenhou-se em analisar a adequação da conduta de deixar de recolher, dentro do prazo legal, o valor do ICMS devidamente declarado ao tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (apropriação indébita tributária).

Para facilitar a compreensão do ambiente em que a problemática está inserida, os primeiros capítulos abordaram alguns dos aspectos basilares das matérias envolvidas na celeuma. O primeiro capítulo introduziu de maneira breve ao leitor a problemática que seria pesquisada. O segundo capítulo cuidou da conceituação das regras matrizes do Direito Tributário. Enquanto o terceiro capítulo abordou as regras gerais do Direito Penal e da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária.

O quarto e último capítulo tratou especificamente da norma penal em comento. Primeiramente, a redação do texto legal da apropriação indébita tributária foi desmembrada e examinada. Em seguida, passou-se para o estudo de sua aplicabilidade aos casos envolvendo o ICMS-OP e o ICMS-ST.

Verificou-se, outrossim, que nos crimes fiscais a matéria tributária deve ser tratada em sobreposição a penal, razão pela qual a resposta do problema de pesquisa seria encontrado tão somente se houvesse uma explanação lógica e linear da sistemática tributária do delito nos casos envolvendo o ICMS.

E assim se fez, com base nas diretrizes tributárias concluiu-se que, não obstante a jurisprudência dos tribunais superiores venha se posicionando no sentido de criminalizar toda e qualquer falta de recolhimento do ICMS, a doutrina pátria diverge, entendendo que o delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 está unicamente relacionada as hipóteses de ICMS-ST, porquanto, somente nestes casos, há a retenção do tributo devido por terceiro pelo substituto.

Em contrapartida, nos casos envolvendo o ICMS-OP, a doutrina assevera que não há crime, sobretudo porque, muito embora o tributo esteja destacado na nota fiscal, em razão da sistemática própria inerente ao cálculo do ICMS por dentro, o valor do imposto não é cobrado do consumidor, uma vez que este paga tão somente o preço da mercadoria.

Verdade seja dita, o entendimento adotado pela doutrina majoritária parece ser o mais acertado. Com efeito, observa-se que o resultado da venda das mercadorias será utilizado pelo

empresário para adimplir o tributo incidente na operação do ICMS-OP, na qual ele próprio figura como sujeito passivo. O empresário/contribuinte em momento algum se apropria de valor de terceiros. O fato de o tributo estar embutido no preço da mercadoria não atribui ao consumidor a qualidade de contribuinte, até porque nada dele pode o fisco exigir.

O valor do tributo, por óbvio, sempre estará embutido no preço da mercadoria, afinal, como qualquer outro custo operacional, há o repasse ao consumidor final. Assim como também ocorre com o salário dos empregados, as contribuições previdenciárias, o valor dos alugueis, da energia elétrica, dos insumos etc.

Todos esses encargos do empresariado são repassados ao consumidor final, e nem por isso cogita-se elevar o inadimplemento de qualquer um deles ao crime de apropriação indébita, sobretudo pois haveria completa distorção da norma. Daí porque não há crime na falta de recolhimento do ICMS-OP, uma vez que, em tais hipóteses, o contribuinte será sempre aquele que emite a nota fiscal.

Portanto, conforme demonstrado, o ICMS-OP não é “cobrado”, tampouco “descontado” do consumidor final, o que faz com que, nesses casos, não haja o preenchimento dos elementos contidos no art. 2º, II, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o que, por consequência, torna tais condutas atípicas do ponto de vista penal.

As dificuldades decorrentes da manifesta complexidade do tema não deveriam servir como embasamento ao Poder Judiciário para banalizar a apropriação indébita tributária, de maneira a dar interpretação elástica a referida norma penal com o nítido intuito de aumentar a arrecadação coagindo o empresário a pagar sua dívida, mesmo que este não tenha condições financeiras para tanto.

Soa estranho que um tipo penal vigente há quase 30 (trinta) anos tenha somente agora uma controvérsia acerca de sua interpretação. Não deveria a Fazenda, em parceria desarrazoada com o Ministério Público, valer-se de ação penal em hipótese de mero inadimplemento tributário, ainda mais quando o executivo fiscal já se mostraria suficiente na perseguição do débito.

Trata-se de mais uma decisão que desencoraja o empreendedorismo, a atividade empresária e a livre-iniciativa. Os impactos desse precedente trarão um futuro repleto de incertezas para um cenário econômico nacional já instável. Não bastassem as já conhecidas dificuldades de investir no Brasil, agora existirá também o receio de ser criminalmente condenado.

De toda sorte, será interessante acompanhar o desenrolar da temática, tão expressiva para o nosso futuro econômico como coletividade. Até por isso, e considerando que se trata de uma decisão recente, recomenda-se a realização de novas pesquisas sobre o tema no futuro, quando o mesmo já estiver melhor consolidado.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.
- AMARAL, Thiago Bottino do; MACHADO, Gabriel Soares dos Santos. **A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio)**. Revista da Faculdade Mineira de Direito, v. 22, p. 1-24, 19 dez. 2019. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/21615>. Acesso em: 08 maio 2020.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte especial**, v. 4. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 27. ed. Rio de Janeiro: Método, 2015.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz. ESTELLITA, Heloisa. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. ConJur. 19 dez. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outras-tributos>. Acesso em: 16 de maio 2020.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz. SANTIAGO, Igor Mauler. **Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência**. ConJur. 12 dez. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viola-constituicao>. Acesso em: 03 de maio 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 06 jan. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 12 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 3.914, de 9 de dezembro de 1941**. Lei de introdução do Código Penal (decreto-lei n. 2.848, de 7-12-940) e da Lei das Contravenções Penais (decreto-lei n. 3.688, de 3 outubro de 1941). Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3914.htm. Acesso em: 06 jan. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Lei Kandir. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm. Acesso em: 9 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em 13 jun. 2020.

BRASIL. **Lei n. 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, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 13 jun. 2020.

BRASIL. **Lei n. 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, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em 06 jan. 2020.

BRASIL. **Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992**. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm. Acesso em 16 maio 2020.

BRASIL. **Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997**. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9492.htm. Acesso em 16 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 399.109, do Estado de Santa Catarina**. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz. 31 de agosto de 2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=>

79832299&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 11 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 480.916, do Estado de São Paulo**. Relator: Min. Antonio Saldanha Palheiro. 11 de junho de 2019. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1838967&num_registro=201803147229&data=20190621&formato=PDF. Acesso em: 11 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus n. 44.466, do Estado de Santa Catarina**. Relator: Min. Jorge Mussi. 21 de outubro de 2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1359311&num_registro=201400101117&data=20141029&formato=PDF. Acesso em: 11 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.543.485, do Estado de Goiás**. Relator: Min. Maria Thereza de Assis Moura. 15 de abril de 2016. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=58552272&num_registro=201501707720&data=20160415&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 11 jun. de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.709.029, do Estado de Minas Gerais**. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. 28 de fevereiro de 2018. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1677614&num_registro=201702518799&data=20180404&formato=PDF. Acesso em: 11 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 122**. Terceira Seção. Brasília, DF, de 1 de dezembro de 1994. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula122.pdf. Acesso em: 13 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334, do Estado de Santa Catarina**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 11 jun. de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 24**. Sessão Plenária. Brasília, DF, de 11 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=24.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>. Acesso em: 13 jun. 2020.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: legislação penal especial**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: parte geral**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Problemas conexos**. *Justitia*. São Paulo, v. 56, n. 168, p. 17-24, out/dez. 1994. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/22453/icms_delito_capitulado_artigo.pdf. Acesso em: 03 maio 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CORDEIRO, Tulio Fiori Rezende. **A criminalização pelo STF do não recolhimento do ICMS próprio declarado**. *Migalhas*, 16 mar. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/321745/a-criminalizacao-pelo-stf-do-nao-recolhimento-do-icms-proprio-declarado>. Acesso em: 16 maio 2020

CORRERA, Marcelo Carita. **Crimes tributários e o bem jurídico protegido**. *Jota*, São Paulo, 08 dez. 2018. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/crimes-tributarios-e-o-bem-juridico-prottegido-02122018>. Acesso em: 18 abr. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

CRUZ, Andreza da. **Políticas públicas ambientais e o ecodesenvolvimento: análise dos processos e das perspectivas de implementação do ICMS ecológico em Santa Catarina**. Orientador: Miguelangelo Gianezini, 2018 116 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Socioeconômico) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Socioeconômico, Criciúma, 2018. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/5973/1/Andreza%20da%20Cruz.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2020.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte geral**. 4. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FILHO, Miguel Teixeira. **Simple omissão no recolhimento do ICMS não configura crime fiscal**. Revista Jus Navigandi. 27 mar. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/36273>. Acesso em: 02 maio 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. **Legislação penal especial**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte geral**. 19. ed. Niterói: Impetus, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Criminalização do ICMS declarado e não recolhido**. Migalhas. 14 mar. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/298030/criminalizacao-do-icms-declarado-e-nao-recolhido>. Acesso em: 07 maio 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal, v. VII**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre os dias trabalhadoras para pagar tributos – 2020**. Curitiba: 2020. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/134dHWzlWb1TbI1iofmVCcvV3LNnzJkQs/view>. Acesso em: 12 jun. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 31 da Constituição Federal de 1988**. Curitiba: 2019. Disponível em: <https://migalhas.com.br/arquivos/2019/10/art20191025-11.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2020

KAFRUNI, Simone. **Ineficiência e pouco planejamento provocam má gestão do dinheiro público**: obras mal executadas e caras penalizam o contribuinte e emperram o crescimento. Correio Braziliense. 6 set. 2015. Disponível em: https://www.correio braziliense.com.br/app/noticia/economia/2015/09/06/internas_economia,497482/ineficiencia-e-pouco-planejamento-provoca-ma-gestao-do-dinheiro-public.shtml. Acesso em: 16 abr. 2020.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada**. 6. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências**. ConJur. 17 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera-graves-incoerencias>. Acesso em: 13 de maio 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

MARCOMIM, Ivana; LEONEL, Vilson. **Projetos de pesquisa social: livro didático**. Palhoça: UnisulVirtual, 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

ROSA, Alexandre Moraes da. **Por que o ICMS está fora da aplicação do tipo previsto no art. 2º, II, da lei n. 8.137/90?** Empório do Direito, 20 jun. 2015. Disponível em: <https://emporiiododireito.com.br/leitura/por-que-o-icms-esta-fora-da-aplicacao-do-tipo-previsto-no-art-2-ii-da-lei-n-8-137-90-por-alexandre-morais-da-rosa>. Acesso em: 15 maio 2020.

ROXIN, Claus. **A Proteção de Bens Jurídicos como Função do Direito Penal**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTA CATARINA. **Balanco Geral de 2019**. Florianópolis, SC, 2019. Disponível em: http://www.sef.sc.gov.br/arquivos_portal/relatorios/8/Volume_1___Balanco_Geral_de_2019.pdf. Acesso em: 12 jun. 2020.

SANTA CATARINA. **Lei n. 12.646, de 4 de setembro de 2003**. Institui o Programa Catarinense de Revigoração Econômico - REVIGORAR -, e estabelece outras

providências. Florianópolis, SC, 2003. Disponível em:
http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2003/lei_03_12646.htm. Acesso em: 11. jun 2020.

SANTA CATARINA. Poder Judiciário (Vara Criminal de Brusque). Ação Penal n. 0900163-54.2015.8.24.0011. Juiz Substituto Antonio Marcos Decker. 28 de julho de 2016. Acesso restrito via SAJ.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina (Primeira Câmara Criminal). **Apelação criminal n. 0908369-10.2014.8.24.0038**. Relator: Des. Paulo Roberto Sartorato, 07 de junho de 2016. Disponível em:
http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AAD AADBEvAAU&categoria=acordao_5. Acesso em: 13 maio 2020.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina (Segunda Câmara Criminal). **Apelação criminal n. 0910569-87.2014.8.24.0038**. Relator: Des. Sérgio Rizelo, 12 de abril de 2016. Disponível em:
http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AAD AABLz8AAW&categoria=acordao_5. Acesso em: 13 maio 2020.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina (Segunda Câmara Criminal). **Apelação criminal n. 0900163-54.2015.8.24.0011**. Relator: Des. Sérgio Rizelo, 02 de maio de 2017. Disponível em:
http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AAD AAP5WGAAQ&categoria=acordao_5. Acesso em: 11 jun. 2020.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina (Terceira Câmara Criminal). **Apelação criminal n. 0900505-43.2017.8.24.0028**. Relator: Des. Ernani Guetten de Almeida, 18 de fevereiro de 2020. Disponível em:
http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AAH AANkxXAAD&categoria=acordao_5. Acesso em: 13 maio 2020.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Rechaçada há quase 50 anos, prisão por dívida fiscal volta à pauta do STF**. ConJur. 10 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-10/consultor-tributario-rechacada-50-anos-prisao-divida-fiscal-volta-stf>. Acesso em: 15 de maio 2020.

SCAFF, Fernando Facury. **O erro do STF: Inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita**. ConJur. 16 dez. 2019. Disponível em:
<https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita>. Acesso em: 16 de maio 2020.

SILVA, André Luiz da. **O inadimplemento tributário decorrente de ICMS próprio declarado ao fisco: uma análise acerca da possibilidade de enquadramento da conduta no tipo penal do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90**. 2019. Orientador: Julio Cesar Marcellino Junior 79 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. Disponível em: <http://www.riuni.unisul.br/handle/12345/7689>. Acesso em: 06 jan. 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico**. 07 fev. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-fiesp-apropriacao-indebita-icms.pdf>. Acesso em: 07 maio 2020.