

A CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOB A PERSPECTIVA GARANTISTA DE LUIGI FERRAJOLI

THE CRIMINALIZATION OF ICMS BY THE BRAZILIAN SUPREME COURT REGARDING THE GUARANTEEST DOCTRINE OF LUIGI FERRAJOLI

Anneline Magalhães

Torres Borges¹

UNIFOR

Nestor Eduardo Araruna Santiago²

UNIFOR

Resumo

Este trabalho examina o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334/SC no Supremo Tribunal Federal à luz da teoria do garantismo desenvolvida por Luigi Ferrajoli com foco especial no princípio da legalidade estrita. O método utilizado será o dedutivo, onde realizar-se-á um estudo de caso com investigação do tipo documental-bibliográfica e pesquisa pura de abordagem qualitativa, exploratória e descritiva quanto aos objetivos. Para melhor deslinde do objetivo do trabalho, inicia-se com uma exposição das regras gerais do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS). Após, enfatiza-se as discussões na interpretação da lei penal tributária, quando da caracterização da conduta de “declarar e não pagar o ICMS

¹ Mestranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor), Especialista em Direito e Processo Tributário (2014) pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Advogada. Assessora executiva da Zona de Processamento de Exportação do Ceará (ZPE Ceará). E-mail: annelinemagalhaes@gmail.com

² Doutor (2005), Mestre (2001) e Especialista (2001) em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com estágio Pós-doutoral (2016) pela Universidade do Minho. Professor Titular do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional e do Curso de Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza (Unifor). Professor do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC). Advogado Criminalista. Professor Orientador coordenador do Laboratório de Ciências Criminais (LACRIM) da Unifor. E-mail: nestorsantiago@unifor.br

próprio” como crime de apropriação indébita. Busca-se apontar que a decisão foi uma resposta defeituosa ao real problema social enfrentado, visto que, a pretexto de combater a sonegação fiscal crescente no país e a deficiente conclusão das execuções fiscais, deu-se uma nova interpretação ao dispositivo penal, tendo como resultado prático um aumento da complexidade da fiscalização tributária e da morosidade da persecução penal. Conclui-se que a decisão extrapolou os limites constitucionais, na contramão dos postulados do Sistema Garantista.

Palavras-chave

Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS. Apropriação Indébita. Garantismo. Ferrajoli. Princípio da Legalidade Estrita.

Abstract

This work examines the judgment of appeal in Habeas Corpus by the Supreme Court regarding the Guaranteeism doctrine developed by Luigi Ferrajoli, with a focus on the strict legality rule. To better define the objectives, it begins with a presentation of the general rules, including explanation of tax on the circulation of goods and services. Next, emphasize the lack of legal solidity in the interpretation of the Laws by the Supreme Court when characterizing the conduct of “declaring and not paying ICMS”, as a crime of tax misappropriation. It seeks to point out that the jurisprudence under study was a defective answer to the real social problem faced by the STF, under the pretext of combating the increasing tax evasion in the country and the deficiency in the conclusions of tax foreclosures, a new interpretation was given to the provision of the existing penal rule, resulting in a increase in the complexity of tax inspection and the slowness of criminal prosecution, both reflecting non-compliance with the requirements of the Democratic Laws. It is concluded that the judicial decision went beyond the constitutional limits, by creating a new incriminating type, to the detriment of the postulates of the Guaranteeist System.

Keywords

Circulation tax: fees of Goods and Provision of Services - ICMS. Misappropriation. Guaranteeism. Ferrajoli. Strict legality rule.

INTRODUÇÃO

A ideia deste trabalho surgiu da ampla repercussão do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n. 163.334/SC, em que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a conduta descrita como “deixar de recolher ICMS próprio devidamente escriturado e declarado ao Fisco” deve ser considerado como crime, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, que prevê o delito como a ação de deixar de

recolher o tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária.

Diante do atual cenário de crise econômica, ausência de trabalhos científicos que examinem o julgado dentro dos postulados do garantismo, especialmente na perspectiva do sistema penal garantista cognitivo ou de estrita legalidade denominado por Ferrajoli, determina a importância deste artigo para contribuição à ciência jurídica.

A decisão decorreu do questionamento do acórdão da 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, por maioria de votos, denegou a ordem a um pedido de Habeas Corpus impetrado pela Defensoria Pública de Santa Catarina, em favor de um casal de empresários denunciado pelo delito do artigo 2º, inciso II da Lei n. 8.137/90. O fundamento da defesa era de que a conduta dos pacientes, caracterizada por “deixar de recolher o ICMS devidamente declarado ao Fisco estadual”, é atípica, já que o inadimplemento não pode ser comparado à conduta de sonegação.

Naquela oportunidade, o STJ uniformizou o entendimento de suas duas turmas especializadas em Direito Penal, reafirmando que quando o contribuinte deixar de recolher o ICMS próprio, e não o oriundo de substituição tributária, distinção que será tratada adiante, constitui crime, uma vez que o valor é incorporado ao produto e repassado ao consumidor final, ainda que o tributo tenha sido regularmente declarado à autoridade fazendária.

Em 18 de dezembro de 2019, o STF estendeu a aplicação do tipo penal para além da figura da responsabilidade tributária, e ao apreciar a matéria concedeu a seguinte interpretação ao art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990³: “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da

³ 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.

mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990”.

O debate no STF envolveu diversas entidades representativas de classe, incluindo agricultura, indústria, comércio e serviços, que se habilitaram nos autos do processo a fim de mostrar a relevância e repercussão do tema para a sociedade. E um dia antes da sessão plenária de julgamento no STF, foi protocolizado na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei (PL) n. 6.520/2019, cujo teor objetiva limitar o alcance do art. 2º, inciso II somente ao responsável tributário. Note-se, aqui, a importância do presente estudo para enriquecimento dos debates já difundidos nos diferentes setores da sociedade.

É bem verdade que a dicotomia entre o poder punitivo do Estado e o direito fundamental à liberdade do cidadão constitui grande parte da filosofia do sistema penal, e o garantismo busca o meio-termo entre esses dois extremos, justamente à fundamentar-se na antítese entre liberdade e poder. Por tal razão é que se toma aqui como confronto aos fundamentos dessa decisão a análise ao modelo de garantismo penal adotado por Ferrajoli, considerando tratar-se de uma teoria que busca sistematizar logicamente os direitos fundamentais do indivíduo, o autoritarismo do Estado e o ativismo judicial dentro da noção de democracia constitucional.

O objetivo deste trabalho é analisar a decisão de criminalização do ICMS à luz da teoria do garantismo penal empregado por Ferrajoli, buscando contextualizar, sob este prisma, as diversas críticas que já vêm sendo conferidas à decisão judicial. Para tanto, será apresentado um contraponto entre os conceitos jurídicos tributário-penais envolvidos, frente aos argumentos morais e econômicos levantados durante o julgado, de maneira a atribuir-lhe as considerações necessárias diante do sistema garantista.

Já como objetivo específico busca-se responder uma pergunta, a saber: se a interpretação do STF, que concluiu pela criminalização do ICMS próprio destacado e não pago, observa as garantias penais e reflete

os postulados principiológicos do sistema garantista, em congruência ao pensamento de Ferrajoli.

Para tanto, desenvolveu-se o trabalho em três fases. A primeira compreende os aspectos da relação jurídico-tributária do ICMS, as classificações dos sujeitos da relação, os conceitos de apuração, e recolhimento do imposto; para, após, apresentar-se uma exposição dos elementos penais característicos mínimos do tipo previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Essas considerações iniciais servirão de base para a análise no terceiro capítulo, dos fundamentos do garantismo defendido por Ferrajoli, tendo como orientação o princípio da Legalidade ou da Reserva Legal, a fim de que se possa traçar um diálogo entre a decisão judicial do STF e os ditames desse pressuposto máximo do sistema garantista. Ao final, buscase apresentar a compatibilidade ou não do julgamento de criminalização do ICMS com o garantismo, e, em consequência, com os preceitos do Estado Democrático de Direito.

Adota-se a pesquisa bibliográfica, através da análise documental de trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos especializados, exames de leis, e jurisprudências que tratam sobre o tema, realizando uma pesquisa pura de abordagem qualitativa, pois buscará pesquisar o fenômeno jurídico em si, se preocupando em entendê-lo. Exploratória, pois irá aprimorar as ideias, e descritiva, pois pretende descrever os fatos, fundamentando-se nos referenciais teóricos (marcos) de Luigi Ferrajoli.

1 A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS)

O ICMS, imposto estadual incidente sobre as operações relacionadas à circulação de mercadorias, bem como sobre a prestação de serviços de transportes seja interestadual ou intermunicipal, tem previsão no art. 155 da Constituição Federal de 1988 (CF) que delimita também a competência de Lei Complementar para regulamentação do imposto,

competente para definir, dentre outros critérios, os contribuintes da relação tributária, forma de apuração, recolhimento e regime de compensação.

Dentre as características do regime jurídico do ICMS, serão tratados brevemente os sujeitos da relação tributária, os regimes de recolhimento e apuração do imposto, conceitos basilares para o entendimento desse tributo a vistas do bom desenvolvimento da análise da decisão aqui destacada.

No ICMS, pode-se dizer que sujeito ativo é o ente político da obrigação existente, no caso, os Estados da Federação. Já o sujeito passivo é a pessoa na qual recai a cobrança do imposto, ou seja, é quem efetivamente desembolsa o valor devido, chamado de contribuinte. (PAULSEN e MELO, 2013, p. 256 - 257). A dinâmica tributária apresenta questionamentos acerca da identificação do sujeito ativo competente para cobrar o imposto devido, como no exemplo das transações de mercadorias importadas. Todavia, não haverá aprofundamento temático deste assunto porque esta discussão foge à análise deste estudo.

Contudo, como organização do raciocínio jurídico, interessa o desenvolvimento da figura do sujeito passivo da obrigação tributária, visto que a decisão judicial aqui analisada concluiu pela criminalização do ICMS próprio ao equiparar a figura do contribuinte do imposto com a do consumidor final, sob a perspectiva de que este último arca com o custo do tributo.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, identifica quem é sujeito passivo da relação tributária. Da leitura do dispositivo se depreendem duas figuras passivas: a primeira é a pessoa diretamente responsável pela obrigação de pagamento, a que realiza diretamente o fato gerador do tributo devido. Já a segunda é o

responsável tributário, que por obrigação legal, é designado para pagar o imposto.⁴

Todavia, por necessidade de regulamentação do direito de restituição nos impostos indiretos, como o ICMS, foi atribuída uma espécie de juridicidade ao custo do tributo embutido no valor do produto ou serviço, definindo-se uma outra figura de contribuinte, a do *contribuinte de fato*, que arca com o ônus econômico da relação, mas não tem qualquer obrigação tributária, é o que prevê o art. 166 do CTN.⁵

O fundamento dessa distinção possui apenas a motivação prática de regulamentar a restituição dos tributos indiretos (art. 166 do CTN), bem como é a base de aplicação do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o tributo em sua função arrecadatória deve onerar na proporção da capacidade econômica do contribuinte e, para tanto, deve-se considerar na valoração, as condições do consumidor final, *contribuinte de fato*. (MACHADO, 2009, p. 100-105; BUONICORE; MENDES; RIBEIRO; FERNANDES, 2020, p.13)

Neste sentido, é imprescindível destacar a diferenciação entre essa nova classificação e os conceitos jurídicos de contribuinte, uma vez que de um lado temos uma obrigação tributária oriunda da relação jurídica formal com o fisco, como ocorre no denominado *contribuinte de direito*, e do outro, uma relação não jurídica daquele que quase sempre suporta o encargo financeiro do tributo, o que ocorre com o *contribuinte de fato*. (MACHADO, 2002, p. 105)

⁴ 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.

⁵ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

O destaque dado à essa classificação entre contribuintes é propriamente relacionado ao encargo econômico do tributo, atribuído pela ciência das finanças, de modo que, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2012, p.16): “tal classificação foi rechaçada pela doutrina jurídico-tributária moderna e por motivos que julgamos relevantes: trata-se de classificação fundada em critérios econômicos.”

Representa um erro, então, conceder efeito jurídico à repercussão econômica do ICMS. Prova disso é que o fenômeno eleito pela norma tributária como fato gerador do imposto é a circulação da mercadoria e não o seu consumo, de maneira que se deve considerar como contribuinte aquele que promove a operação de circulação da mercadoria, e não aquele que a consome no final. (HARADA, 2019)

Todavia, o fundamento da decisão de criminalização do ICMS do voto lançado pelo Min. Luiz Roberto Barroso baseou-se na equiparação das duas classificações de contribuinte, sob o entendimento de que o ICMS devido pelo *contribuinte de direito* é na verdade repassado para o *contribuinte de fato*. Assim, ao omitir o pagamento do valor declarado ao Fisco, o *contribuinte de direito* estaria se apropriando de recursos de titularidade de um terceiro (*contribuinte de fato*), em desfavor do Estado, o que caracterizaria uma espécie de apropriação indébita tributária. (STF, 2019, *online*)

Outro ponto da decisão que referenciou essa diferenciação das espécies de contribuintes está na classificação do alcance dos termos "descontado" e "cobrado" do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, onde o STF os relacionou ao valor de tributo embutido/diminuído pelo *contribuinte direto*, e o montante geral que o consumidor, *contribuinte de fato*, arca, respectivamente. (STF, 2019, *online*)

A respeito disso, já se percebe que a fundamentação da decisão possui bases meramente econômicas e não jurídicas, vez que se apoia na diferenciação entre *contribuinte de direito* e *de fato*, como já visto.

Não é demais lembrar que objetivando considerar que um terceiro tem relação com o fato jurídico tributário e que seus atos ou omissões

interferirão no recolhimento ou não do tributo, a lei⁶, de forma específica, imputa um responsável tributário pelo pagamento do imposto devido por outrem. (PAULSEN e MELO, 2013, p. 256 - 257)

Esta sistemática leva à conclusão que a figura do responsável tributário (*contribuinte indireto*) é a que deve refletir a relação jurídica com o Fisco para fins de apropriação indébita, pois é ele quem tem, em algum momento, à sua disposição, os valores devidos por um terceiro, como no caso da substituição tributária (ICMS-ST) e diferimento. (STJ, 2018)

Neste sentido, tem razão a fundamentação apresentada pela Min. Maria Thereza de Assis Moura, do STJ, em que, ao interpretar o fato típico da apropriação indébita tributária previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 em seu voto divergente, fez a devida diferenciação entre o imposto próprio devido pelo *contribuinte direto* e o devido por substituição tributária (*contribuinte indireto*), concluindo que nessa espécie tributária, o tributo relativo aos fatos geradores, por definição legal, ora é antecipado pelo responsável tributário, ora é postergado para a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria. Caso diferente ocorre quando o contribuinte deixa de recolher o ICMS próprio na qualidade de administrador da sua sociedade empresarial. (STJ, 2018)

Por último, é indispensável agregar a não-cumulatividade a esse raciocínio, como um elemento de compreensão dos regimes de recolhimento do ICMS. Em suma, significa dizer que dentro da cadeia de repercussão econômica do tributo é vedado o “efeito cascata”, ou seja, evita-se que o tributo seja cobrado na operação mais de uma vez. (HARADA, 2010, p. 416)

⁶ Art. 150, §7º da CF/88: § 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.

O Princípio da não-cumulatividade é previsto no art. 155, § 2º, inciso I da CF, segundo o qual o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A não cumulatividade faz nascer para o *contribuinte de direito* um crédito financeiro toda vez que este adquire uma mercadoria ou serviço com incidência do imposto, e deve ser compensado com os débitos das operações de saídas (vendas) posteriores. Tem-se, então, uma técnica de compensação conhecida como *sistemática de crédito versus débito*.

Para a sistemática de recolhimento do ICMS próprio, realiza-se o cálculo entre o ICMS pago quando das suas aquisições e o devido por ocasião das vendas, de maneira que se o resultado apurado identificar que o imposto sobre as vendas foi maior do que o que incidiu nas entradas, há montante devido ao Fisco. Caso contrário, tem um crédito que pode ser levado para o período de apuração mensal posterior; onde se realiza novamente a aplicação da sistemática.

Tem-se, portanto, que o tributo declarado e não pago, no caso do ICMS, ocorre quando o *contribuinte de direito* informa no documento fiscal o saldo apurado da diferença entre suas entradas e saídas, mas não recolhe o valor. Estar-se-á, portanto, diante de um valor que não é vinculado automaticamente a um débito fiscal em favor do Estado, pois permanece no caixa do contribuinte até sua entrega ao erário estadual. (BUONICORE; MENDES; RIBEIRO; FERNANDES, 2020, p.10)

Importante registrar o fato de que a entrega dessa informação se constitui confissão de dívida, dispensando outras providências administrativas por parte do Fisco, que pode resolver o débito com a execução fiscal pertinente. E é o que dispõe a Súmula n. 436 do STJ⁷.

⁷ Súmula n° 436 do STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

2 OS ELEMENTOS DO TIPO PENAL PREVISTO NO INCISO II DO ART. 2º DA LEI N. 8.137/1990

Ao concluir o julgamento do RHC 163.334/SC, o STF deu maior destaque ao custo-benefício da criminalização do devedor confesso de ICMS, pois fundamentou-se, em grande medida, no necessário combate à inadimplência do tributo, nos efeitos morais perversos da rivalidade econômica desleal, e no destaque ao efeito sonegador criado por um concorrente descumpridor da lei tributária.

A questão jurídica é, entretanto, se o não pagamento - ainda que declarado à fazenda estadual - do ICMS, fora do regime de substituição tributária, enseja uma apropriação punível na forma do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, consoante o novo entendimento do STF.

A propósito do tema, para alcançar a interpretação mais consentânea com o objetivo da norma é preciso valer-se, também, de elementos do Direito Penal, uma vez tratar-se de delito de natureza tributária inserido no sistema penal. O crime de apropriação indébita está previsto, originalmente, no art. 168 do Código Penal (CP)⁸. O primeiro pressuposto fático que se retira da norma consiste na preexistência da posse ou detenção lícita da coisa alheia. O bem jurídico tutelado é o patrimônio, sendo necessário que se verifique a intenção do agente na

⁸ “Nessa perspectiva, ao adotarmos como premissa o fato de que a jurisprudência atribuiu informalmente a indicação marginal de “apropriação indébita tributária” ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 – v. g., HC n. 374.318/SP, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª T., DJe 21/2/2017; RHC n. 72.074/MG, Rel. Ministro Ribeiro Dantas, 5ª T., DJe 19/10/2016; zgRg no Ag n. 1.388.802/SP, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, 6ªT., DJe 24/2/2017, entre outros) –, assemelhando-o ao delito de apropriação indébita, torna-se impositivo reconhecer que as características essenciais deste último ilícito, descritas linhas atrás, também compõem, *mutatis mutandis*, o crime tributário, sob pena de lhe creditar uma rubrica informal que não se coaduna com a essência da apropriação indébita”. (STJ, 2018)

inversão da posse da coisa, que deixa de ser do seu legítimo proprietário para ser tratado por pessoa alheia, como se sua fosse. (SALLES JÚNIOR, 2004, p. 13)⁹

Tem-se como elemento subjetivo do tipo penal comum a configuração da apropriação da coisa como se sua fosse. Para execução do delito é necessário, então, a conjunção das ações de apropriação de coisa de outrem e a conduta dolosa do agente em assumir as faculdades de proprietário, que compreende a vontade de apropriar-se dos valores retidos por obrigação legal e se esvazia quando presente qualquer manifestação da intenção contrária do agente, quando este, por exemplo, recolhe as quantias mesmo fora do prazo, o que afasta a antijuridicidade do fato típico, excluindo o *animus rem sibi habendi* (PAULINO, 2002, p. 68-71).

Tal compreensão está intimamente relacionada ao liame jurídico de configuração do delito, já que a subsunção da conduta do autor ao dolo exigido pelo fato típico não se perfaz quando existe uma prévia declaração do imposto feita pelo contribuinte à Administração Pública. (BUONICORE; MENDES; RIBEIRO; FERNANDES, 2020, p. 11)

Neste sentido, o argumento principal da defesa referendou que não há fraude na conduta analisada, vez que no “ICMS próprio declarado e não recolhido”, não há apropriação de qualquer valor de outrem, já que o contribuinte se mantém como possuidor de coisa sua e como único responsável tributário da ilação fiscal, enquanto o Fisco é apenas credor, e

⁹ “Na apropriação indébita não ocorre uma violação da posse material do dono. A coisa não é subtraída (como no furto ou roubo), nem obtida fraudulentamente (como no estelionato). Ao revés é entregue, voluntária e licitamente, pelo proprietário, passando para a posse ou detenção do agente. O poder de fato do agente sobre a coisa é anterior ao crime. A quebra da fidelidade reside justamente no fato de o agente inverter o título da posse ou detenção. Não reclama o delito dolo inicial, mas sim, subsequente.” (SALLES JÚNIOR, 2004, p. 13)

não detentor de quaisquer valores. Evidencia-se, assim, um mero inadimplemento fiscal. (STF, 2019, *online*)

Trata-se de mero inadimplemento também sob o ponto de vista de que, ao deixar de quitar o valor do imposto próprio destacado, o contribuinte o faz por diferentes motivações, sejam elas decorrentes de indisponibilidade transitória de caixa, bem como, por questionar a cobrança frente ao amontoado de normas e interpretações tributárias que se contradizem quase que diariamente no país; por dolo, fraude, simulação, ou, ainda, por uma crise financeira.

Todavia, ao rebater essa tese argumentativa, o STF ressaltou que a diferença entre a mera inadimplência do contribuinte e a conduta típica da apropriação indébita tributária estaria configurada na comprovação da intenção de praticar o ilícito, qual seja, no dolo de apropriar-se fraudulentamente do valor pago pelo *contribuinte de fato*, consumidor, independentemente da declaração antecipada. (STF, 2019, *online*)

Mantendo o entendimento proposto, vê-se que a decisão judicial acrescentou um subjetivismo especial à comprovação do ilícito, pois não assentou qualquer análise objetiva acerca dos elementos de identificação do dolo exigido nessa conduta típica. Diferentemente, conforme as disposições do Ministro relator, definiu que caberá ao juiz natural do devido processo legal a perquirição individualizada desses aspectos, exemplificando, se o contribuinte pratica preços predatórios, se não é contumaz em abrir e fechar empresas, ou mesmo se, trata-se de um inadimplente eventual. (STF, 2019, *online*)

A verdade é que frequentemente se olvida de considerar nesse debate a complexidade na comprovação do dolo exigido para o delito descrito, visto que, considerando a “sistemática de crédito versus débito” aqui apresentada, dependerá de um detido e complexo trabalho contábil-fiscal.

Assim, na perspectiva dos esclarecimentos tributários já apresentados, seria necessário que se demonstrasse, em cada caso, a decomposição do preço do produto ou serviço, os custos envolvidos, e

mais, se o valor do imposto foi transferido integralmente ao *contribuinte de fato*, sem descontos, e, ainda, se este arcou com o montante antes da data prevista para o pagamento do tributo pelo *contribuinte de direito*. Daí passar-se a qualquer discussão objetiva do dolo.

Por outro lado, há de se considerar que ainda assim, não se estaria diante da conduta tipificada como apropriação indébita tributária. Como bem destacado na justificação de motivos do PL 6520/2019, trata-se de uma situação fática distinta e há no sistema penal brasileiro previsões legais até mais severas para inibir as condutas dos devedores contumazes, como a redação do art. 1º, I, da Lei 8.137/90 e os crimes de associação criminosa, lavagem de dinheiro e sonegação fiscal, por exemplo.

Aqui é importante também destacar a correlação existente entre o tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 e o descrito no artigo 168-A do CP, já que ambos tratam do não repasse ao Estado de valores que ingressaram no patrimônio de outrem. O diálogo entre essas regras demonstra que quando o legislador objetivou incriminar a conduta de não repasse de um recurso tributário embutido nos custos das vendas ou serviços, no caso, a contribuição previdenciária devida pela própria pessoa jurídica, o fez por meio de um tipo penal específico (inciso II do artigo 168-A), diferentemente da regra prevista na Lei dos crimes contra a ordem tributária. Assim, não cabe ao judiciário estender sua interpretação para além da intenção do legislador. (MACHADO e AMARAL, 2019, p. 16)

Não obstante, consta do julgamento do RHC 163.334/SC a convicção do colegiado de que ao deixar de pagar ao Estado o ICMS declarado, o contribuinte “dispõe de valores de terceiros”, no caso, do consumidor final, *contribuinte de fato*; configurando-se a espécie de apropriação tributária. (STF, 2019, *online*)

Neste viés, vê-se que o STF deixou de lado os critérios penais-tributários envolvidos na conduta analisada e acrescentou uma subjetividade própria à tipicidade da conduta do crime de apropriação

indébita tributária a fim de submeter o “não pagamento do ICMS próprio declarado” ao tipo penal.

Pois bem. Tendo como pano de fundo este cenário de debates relacionados à interpretação sistemática entre Direito Penal e Direito Tributário e que subsidiaram o entendimento da matéria até aqui, passar-se-á à discussão proposta neste trabalho, que é analisar a decisão na perspectiva da compatibilidade com o sistema do garantismo penal de Ferrajoli.

3 O GARANTISMO DE LUIGI FERRAJOLI E A DECISÃO DO STF

As exposições trazidas até aqui revelam a amplitude do assunto, levando a considerá-lo um tema de relevante debate. Mas para além das questões conceituais levantadas, o que se observa é uma clara desinibição do judiciário na interpretação da norma penal, razão pela qual se justifica a necessidade do estudo da teoria do garantismo de Luigi Ferrajoli e de que forma ela pode ser aplicada ao caso em questão.

Para usar as palavras de Luigi Ferrajoli, o garantismo é uma teoria normativa complexa que se funda nos princípios da legalidade estrita, materialidade e lesividade dos delitos, responsabilidade pessoal, contraditório entre as partes e na presunção de inocência, todos resultado de um sistema epistemológico único expresso na forma de garantias jurídicas. Vai além das exigências formais e de validade das normas, aqui, diferentemente, o juízo de relevância é o de conteúdo substancial, aquele que garante o máximo grau de racionalidade e confiabilidade do juízo. (FERRAJOLI, 2002, p. 30).

O garantismo adotado por Luigi Ferrajoli é uma teoria que busca sistematizar logicamente a concretização dos direitos fundamentais do indivíduo, instigando o estudo acerca das responsabilidades do legislador e dos limites dos intérpretes sob a égide do atual Estado Constitucional de Direito, em que se tem em evidência a relevância do texto constitucional e das normas nele inseridas. O Estado Constitucional de Direito é corolário

do Estado Democrático de Direito visto que aquele fornece instrumentos de proteção dos direitos e garantias fundamentais assegurados por este modelo de organização estatal.

Nesse sentido, o garantismo defende um novo papel aos magistrados, que devem buscar ativamente na norma a concretização dos direitos fundamentais constitucionais. Para ser garantista, segundo Ferrajoli, o magistrado deve, então, participar da concretização dos mandamentos constitucionais e materializar uma democracia efetivamente substancial. (SANTIAGO; DIAS; SÁ, 2019, p. 446)

A partir daí, ganha corpo a doutrina de que a norma apresenta compatibilidade formal e material, fundamentada no homem e na sociedade, e deve ser interpretada como instrumento de proteção dos direitos e garantias fundamentais. (SABOIA e SANTIAGO, 2018, p.56)

O garantismo trata-se de uma teoria que se desenvolve sob a ideia de que um juiz, ao interpretar a norma, deve ultrapassar a verdade objetiva da lei e a ideia de que ela exprime um conteúdo unívoco, para, então, efetivar uma democracia substancial, ou seja, compatível com os preceitos constitucionais. Assim, o intérprete não está autorizado, no caso concreto, a submeter a norma ao interesse da moral individual, em prejuízo de toda a hermenêutica jurídica. (SANTIAGO; DIAS; SÁ, 2019, p. 450).

Neste sentido, entende-se que a norma já nasce sistematizada com a moral justamente porque é resultado do debate mantido por um Congresso, representativo da maioria. Isto significa dizer que sua interpretação não pode se resumir a um simples resultado argumentativo-dedutivo do intérprete, tampouco, a ato de sua vontade; por outro lado, deve representar com clareza a ligação entre os dois níveis complementares interpretativos, um expresso na determinação do comando legal e o outro em parâmetros de interpretação e aplicação do direito. (TRINDADE, 2017, p. 83)

Em outras palavras, o sistema garantista fundamenta-se nas premissas de convencionalidade e cognoscibilidade, que refletem, respectivamente, a previsão normativa anterior e taxativa do fato e a

subordinação do julgador aos critérios decisórios e à própria legalidade estrita. (RIBEIRO, 2018, p. 183)

Com efeito, há uma direta identificação do garantismo com os fundamentos do Estado Constitucional de Direito, que prega a centralidade da Constituição e possui como marca uma revisão radical da atividade jurisdicional, com vistas à concretização da ideia de democracia. Assim, o caráter vinculante dos textos constitucionais e a definição de determinados referenciais jurídicos mínimos ganham a função de garantir a efetivação dos direitos fundamentais na sociedade contra o arbítrio estatal. (TRINDADE, 2016, p. 415; SABOIA e SANTIAGO, 2018, p. 54-56).

As formulações do Estado Constitucional de Direito apoiam a teoria garantista sob o ponto de vista de que aquele, ao considerar a competência do Poder Judiciário para a preservação dos valores fundamentais, impõe-lhes limites éticos e jurídicos de natureza interna, e não externa, como no caso da moral ou da política, e buscam a proteção do cidadão contra o arbítrio judicial, através de quatro exigências: (1) exigência de reconstrução da cadeia discursiva; (2) exigência de consistência; (3) exigência de coerência; e, por fim, (4) exigência de integridade. (FERRAJOLI, 2002, p. 182; TRINDADE, 2017, p. 90)

Em suma, quer-se dizer que as decisões judiciais no Estado Constitucional de Direito devem apresentar um percurso jurídico de compreensão teórica e metodológica, com vistas a combater os arbítrios dedutivistas. Devem demonstrar controle e objetividade na interpretação a fim de que lhe permita atingir com maior precisão o objetivo da norma democrática. E, por fim, a decisão deve explicitar quais princípios que a legitimam. (TRINDADE, 2017, p. 90-96)

Dada a relevância do último requisito, aponta-se as lições de Lênio Streck (2011, p. 220) quando, referenciando as ideias de Ferrajoli, defende que por mais que os princípios sejam conhecidos por sua formulação vaga em termos valorativos, eles não são cláusulas abertas, na verdade têm a finalidade de impedir múltiplas respostas à persecução judicial. São um

limite à livre atuação da subjetividade do juiz, obrigando-os a agregar às leis os devidos significados normativos principiológicos compatíveis.

As razões de existência dessas premissas garantistas se consolidam no fato de que o poder punitivo do Estado não justifica a utilização de medidas de natureza indeterminada como prevenção de situações problemáticas. O controle social à periculosidade não alarga a legitimidade do direito de punir, de modo que os juízos meramente subjetivos contrariam o princípio da legalidade e os direitos assegurados na Constituição. (RIBEIRO, 2018, p. 183-184)

O garantismo representa, então, um modelo cujo objeto hermenêutico de interpretação das normas é a Constituição. Dentro da dogmática penal, o sistema garantista serve como proteção da sociedade contra arbitrariedades do Estado, considerando, para tanto, uma verticalidade jurídica na aplicação da norma ao caso concreto, com o objetivo de racionalizar a punição estatal. Pauta-se no respeito aos princípios constitucionais, com destaque para a dignidade da pessoa humana. (SABOIA e SANTIAGO, 2018, p. 56)

Neste contexto, é necessário salientar a importância de uma das principais garantias constitucionais, que ocupa um lugar central no sistema de garantias penais, o denominado princípio da legalidade em sentido lato ou estrito.

E neste ponto merece destaque a diferenciação apresentada por Ferrajoli quanto aos aspectos da mera legalidade, que se limita à subordinação dos atos à lei, na expressão de sua legitimação formal; e a estrita legalidade, que se revela na subordinação de todos os atos, inclusive as leis, aos conteúdos de direitos fundamentais, ajustando-se à chamada legitimação substancial. (FERRAJOLI, 2002, p. 76)

Dentro do arcabouço constitucional vigente resta claro que o fundamento do garantismo penal é o princípio da estrita legalidade, uma vez que a jurisdição penal é limitada à lei. Assim, cabe aos juízes observarem a estrita legalidade na interpretação dos casos concretos, e aos legisladores a obediência à taxatividade penal, de modo a garantir a

prescrição adstrita dos tipos penais. (SABOIA E SANTIAGO, 2018, p. 57)

O que não se quer defender aqui, todavia, é a mera sujeição do juiz à lei, até porque isto possibilitaria a criação de políticas arbitrárias e antigarantistas. A premissa defendida pelo sistema garantista é a de um modelo de estrita legalidade que se caracteriza, no plano político, como uma técnica capaz de tutelar os direitos dos cidadãos, minimizando a violência e maximizando a liberdade; e no plano jurídico, como um sistema de deveres impostos ao poder punitivo do Estado em garantia dos direitos fundamentais. (OLIVEIRA NETO, 2011, p. 25)

E para atingir essas finalidades, decorrem da estrita legalidade outros pressupostos fundamentais do sistema garantista, os princípios da retribuição, necessidade e submissão à jurisdição entre a pena, o crime e o processo. De modo que, a pena somente se justifica aplicável como *ultima ratio*, ou seja, quando se mostra como último instrumento a ser utilizado pelo Estado para proteção de bens fundamentais ameaçados, observando, em todo caso, o inquisitivo processo penal de verificação das condutas. (FERRAJOLI, 2002, p. 576)

Neste ponto é fundamental entender que as premissas do sistema garantista no Direito Penal apregoam a minimização da intervenção estatal como uma proteção às garantias individuais, tão rechaçadas nos modelos de Estados representados pela inquisição, pelo nacional-socialismo, e tantos outros selados pela intolerância. Assim, o garantismo penal é favorável à punição, porém, dentro da perspectiva de Direito penal mínimo. (ALMEIDA, 2013, p. 6150-6152)

Ou seja, o garantismo penal não é um postulado contrário à aplicação das sanções, busca-se, na verdade, garantias idôneas, tais como a lei, o devido processo legal e a máxima lesividade, para minimizar a violência na sociedade: seja a criminal, dos indivíduos, e a institucional, dos aparatos repressivos excessivos do Estado poder. (IPPOLITO, 2002, p. 37)

No campo do Direito Penal isto quer dizer que, tanto as previsões legais, como a sanção judiciária, devem se afastar de finalidades morais, uma vez que o objetivo da pena não é impor uma conduta moral, mas sim, impedir ações concretamente danosas a bens jurídicos, cujo a tutela penal é única e última solução. Um julgamento garantista deve se limitar aos delitos previstos em lei, em obediência ao princípio da legalidade, como também, sustentar-se em fatos jurídicos identificáveis, a fim de que possam ser claramente reconhecidos e rebatidos pela sociedade. (FERRAJOLI, 2002, p. 178)

Nestes termos, cumpre ao magistrado evitar o uso desmedido da argumentação axiológica, que, no caso do Direito Penal, favorecerá o desenvolvimento de um sistema caracterizado por juízos de valor como condições suficientes para aplicação das penalidades e verificação de ilícitos, e não como condições jurídicas necessárias para a inibição da prática dos delitos sociais.

A incorporação de juízos de valor como condições suficientes de identificação dos delitos é um modelo de desvirtuação do fato punível, enquanto figura normativa, uma vez que super valoriza as características subjetivas dos réus, no que Ferrajoli chamou de “relevância exclusiva da personalidade desleal”, para dar prevalência aos sintomas de personalidade anti-sociais, desleais ou criminosas, em claro detrimento da fórmula *nulla lex poenalis sine necessitate, sine damno* (não há lei penal sem necessidade). (FERRAJOLI, 2002, p. 304)

Dentro desse contexto, cabe o necessário confronto com a decisão de criminalização do não pagamento do ICMS próprio declarado, em que, na justificativa do seu voto, o Ministro Relator sustentou que não se estaria criando uma expansão ao tipo penal, tampouco maculando o princípio da reserva legal com um possível excesso de penas ou tipificações. A decisão reforçou o alto montante da dívida ativa de ICMS ainda pendente nos Estados e os prejuízos ao orçamento público. Ainda, com o fim de rechaçar qualquer tese que lhe imputasse um encharcamento

de responsabilização penal, destacou a previsão legal de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido. (STF, 2019, *online*)

Nesta linha, o STF sustentou que a sonegação fiscal produz efeitos nefastos na economia, causando um prejuízo à divisão justa da carga tributária, considerando que bons contribuintes terminam pagando mais para compensar a ausência de recolhimento pelos outros, além de, afetar o erário público que é mecanismo indispensável para financiamento das políticas públicas sociais. (STF, 2019, *online*)

Ora, neste sentido não se pode perder de vista que o interesse coletivo é aquele consubstanciado na expressão das garantias individuais constitucionais, e não nas regras de direito financeiro, ou no controle orçamentário do Estado. (CALIENDO, 2012, p. 20). Assim, a consolidação dos paradigmas do modelo de decisão garantista deve ser considerada tanto como um direito subjetivo, quanto um interesse da coletividade.

Neste plano é fundamental destacar que a decisão judicial garantista deve ser resultado do movimento de circularidade hermenêutica realizado pelo julgador e isso quer dizer que deve apresentar o necessário equilíbrio entre os juízos culturais, ou seja, aquilo que a sociedade em comum acordo entende por delito, e as normas jurídicas; de modo a não permitir a preponderância daqueles em prejuízo destes, caso em que restar-se-á configurada a violação ao princípio da legalidade estrita. (FERRAJOLI, 2002, p. 303)

Tal afirmação está intimamente relacionada aos parâmetros de justificação do poder jurisdicional de punir. Nestes, a jurisdição penal encontra respaldo na tutela restrita da lei penal em conformidade com os direitos individuais, aqui entendidos como os democraticamente consolidados na Constituição. E neste sentido, diferente de outros poderes que podem se vincular ao consenso geral ou interesse, a jurisdição penal deve exercer sua atividade em busca da verdade judicial, aquela resultante da aplicação da norma jurídica como posta, e aquela fatural, resultado do método cognitivo do agente. (IPPOLITO, 2002, p. 37)

Dessa forma, embora os argumentos do STF sejam sedutores, do exame aos conceitos tributários-penais até aqui apresentados, constata-se que a decisão não observou o modelo cognitivo do processo penal garantista, configurando-se, portanto, em nítido desrespeito ao princípio da legalidade estrita. Isto porque é visível a fragilidade da argumentação jurídica da decisão que não demonstrou conteúdo objetivo necessário à interpretação da lei penal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Retomando as questões apresentadas durante o desenvolvimento deste estudo, verifica-se a importância dos referenciais garantistas para a interpretação das normas jurídicas, em especial quando se trata de aplicação da lei penal. Isso porque a existência de limitações às decisões judiciais objetiva alcançar, em devida medida, a garantia de uma sociedade democrática, defensora dos direitos fundamentais consolidados na Constituição.

Conforme as premissas interpretativas e teóricas apresentadas, evidencia-se ser mais acertado o entendimento segundo o qual o sujeito ativo do tipo penal em questão no julgamento, é o responsável tributário (*contribuinte indireto*) que tem a obrigação legal de recolher o valor, descontado ou cobrado, do tributo ou contribuição social devido por um terceiro.

O enquadramento da conduta de “deixar de recolher ICMS próprio devidamente escriturado e declarado ao Fisco” como crime, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, não representa a interpretação sistemática dos conceitos de Direito Penal e Direito Tributário relacionados.

Ao contrário, a decisão extrapola os limites éticos e jurídicos de uma decisão garantista, mostrando-se muito mais como um apego moral ao resultado interpretativo alcançado, explícito na preocupação de solucionar o problema de acúmulo da dívida ativa dos Estados e inibir o

comportamento considerado ilegítimo daquele contribuinte inadimplente. Desse modo o julgamento desprezou o método cognitivo, requisito necessário às decisões penais garantistas,

Neste plano, conclui-se que a interpretação do STF que ensejou na criminalização do ICMS próprio destacado e não pago, é medida juridicamente inadequada dentro dos postulados principiológicos do sistema garantista de Luigi Ferrajoli. Analisando as concepções desse sistema, constata-se que a decisão afrontou ao princípio da legalidade estrita e aos postulados dele decorrentes, pois distorceu o alcance da norma penal, distanciando-se, conseqüentemente, da missão jurisdicional de garantia dos direitos fundamentais constitucionais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Débora de Souza de. “A Teoria do garantismo penal em questão: o olhar anti-inquisitorial da axiologia de Luigi Ferrajoli”, Lisboa, RIDB (Revista do Instituto do Direito Brasileiro, 2013, Ano 2, n° 7, 6147-6168, Disponível em:

<http://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/07/2013_07_06147_06168.pdf

> Acesso em: 26 abr. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Senado, 1998.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13

abr. 2020.

BRASIL. Lei n. 8.137/1990, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 13

abr. 2020.

BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei (PL) 6520/2019. Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, para esclarecer que a conduta tipificada em seu art. 2º, inciso II, abarca somente as relações de responsabilidade tributária e não abrange as hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher valor de tributo descontado ou cobrado caso ele tenha declarado o tributo na forma da legislação aplicável. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2234636>> . Acesso em: 14 jun. 2020. Texto Original.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus - RHC nº 163.334/SC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/>> Acesso em: 18 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF define tese que criminaliza não recolhimento intencional de ICMS. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=433114>> Acesso em: 26 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC nº 2017/0106798-0. Relator: Ministro Rogerio Schietti Cruz. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/inteiro-teor-620250220>> Acesso em: 26 abr. 2020.

BUONICORE, Bruno Tadeu; MENDES, Gilmar; RIBEIRO, Juliana Queiroz; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Reflexões “Sobre a Criminalização do não Recolhimento de ICMS Declarado”, Rio Grande do Sul, Revista dos Tribunais On line, vol.167/2020, p.129-147, Maio/2020. Disponível em:

<<https://www.thomsonreuters.com.br/pt/juridico/webvistas/RBCCrim-revista-brasileira-de-ciencias-criminais.html>> Acesso em: 15 jun. 2020.

CALIENDO. Paulo. “Da Legitimidade Ad Causam dos Tributos Indiretos e o Novo CPC”. Porto Alegre, Revista de Estudos Tributários, Ano XIX, nº 110, Edição Especial – os impactos do novo CPC no

processo tributário, p. 520 a 546, jul/ago 2016. Disponível em:

<https://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/15059/2/Da_legitimada_ad_causam_nos_tributos_indiretos_e_o_novo_CPC.pdf>

Acesso em: 08 maio 2020.

CALIENDO, Paulo. “Repetição de Indébito de Icms: Legitimidade Ad Causam.” São Paulo, Revista Tributária das Américas, vol. 6/2012, p. 207 – 240. Jul – Dez de 2012. Disponível em:

<<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redede.virtual.bibliotecas:revista:2010;000902219>> Acesso em: 08 julho 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos.” São Paulo, Revista de Direito Tributário, Malheiros Editores. Núm. 117, December 2012, p.7-20. Disponível em:

<<https://2019.vlex.com/#vid/dos-tributos-diretos-indiretos-431702778>>

Acesso em: 08 maio 2020.

FERRAJOLI, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2002.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, São Paulo, Atlas, 2010.

HARADA, Kiyoshi. “Fenômeno da repercussão econômica do tributo.” Harada Advogados. São Paulo, 02 dez. 2019. Disponível em:

<http://www.haradaadvogados.com.br/fenomeno-da-repercussao-economica-do-tributo/>> Acesso em: 18 de abril 2020.

IPPOLITO, Dario. “O Garantismo de Luigi Ferrajoli.” Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD), janeiro-junho, 2011

LARENZ, Karl. Lisboa, Metodologia da Ciência do Direito, Fundação Calouste Gulbenkian, Tradução de José lamego, 6ª ed, 1991.

MACHADO, Gabriel Soares dos Santos e AMARAL, Thiago Bottino do. “A Criminalização do Inadimplemento do ICMS (próprio)”, Revista da Faculdade Mineira de Direito, v.22, n.44. Disponível em:

<<http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/21615>>

Acesso em: 12 de julho 2020.

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

MACHADO, Hugo de Brito. Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição, Recife, Tese (Doutorado), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4003>> Acesso em: 08 maio 2020.

OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues de. Os Direitos Fundamentais e os mecanismos de concretização: O Garantismo e a estrita legalidade como resposta ao ativismo judicial não autorizado pela Constituição Federal. Tese (Doutorado em Direito, Política e Sociedade.) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, SC, 2011. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/94761>>. Acesso em: 30 abr. 2020.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 8ed. rev. e atual., 2013.

PAULINO, José Alves. Crimes contra a Ordem Tributária: comentários à Lei n.º 8.137/90, Brasília, José Alves Paulino: Projecto Editorial, 2. ed, 2002.

RIBEIRO, Rafael Lima. “Medida de Segurança e garantismo penal”. *DELICTAE: Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito*, [S.l.], v. 3, n. 5, p. 177-200, dez. 2018. ISSN 2526-5180. Disponível em: <<http://www.delictae.com.br/index.php/revista/article/view/82>>. Acesso em: 24 jul. 2020. doi: <https://doi.org/10.24861/2526-5180.v3i5.82>.

SABOIA, Jéssica Ramos e SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. “Garantismo e Ativismo Judicial: Uma Análise da Presunção do Estado de Inocência e da sua Relativização pelo STF.” *Revista Direitos fundamentais e Democracia.*, v. 23, n. 2, p. 53-74, mai./ago. 2018. Disponível em: <<https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/vi>

[ew/1121](#)>. Acesso em: 04 jun. 2020.

SALLES JÚNIOR, Romeu de Almeida. *Apropriação Indébita*, Curitiba: Juruá, v 8, 3 ed., 2004.

SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna; DIAS, Eduardo Rocha; SÁ, Alexandre Santos Bezerra. “Direito como Integridade: Um Caminho Garantista contra o Ativismo Judicial.” Rio de Janeiro, *Quaestio Iuris*, vol. 12, nº 02, 2019. pp. 444-464. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/37899>> Acesso em: 04 de jun. 2020.

STRECK, Lênio. *Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas*, São Paulo, Saraiva, 4 ed., 2011.

[STF, Pleno - Criminalização do não Recolhimento de ICMS, YOUTUBE, TV Justiça, Portal eletrônico do STF, 2019. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=tnWW67eqEIA&t=2179s>>](#)

Acesso em: 12 de maio de 2020.

TRINDADE, André Karam. “Positivismo e (Neo)constitucionalismo: as teorias de Ferrajoli, Prieto Sanchís e García Amado”, Brasília, *RVMD*, vol. 10, nº 2, Jul-Dez, 2016. p. 406-430. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/7699>>

Acesso em: 13 abr. 2020.

[TRINDADE, André Karam. “Garantismo de Decisão Judicial”, In: STRECK, Lenio. \(Org.\), *A discricionariedade nos sistemas jurídicos contemporâneos*. Salvador: Jus Podivm, 2017.](#)