

CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO E DECLARADO: ANÁLISE DA TESE E A NECESSIDADE DA CRIAÇÃO DE PARÂMETROS INTERPRETATIVOS

CRIMINALIZATION OF DECLARED ICMS OWN DEFAULT: ANALYSIS OF THE THESIS AND THE NEED TO CREATE INTERPRETATIVE PARAMETERS

Clara Prado Campos¹

PUC Minas

Cláudio Brandão²

PUC Minas

Resumo

O presente estudo trata de análise dos argumentos majoritários e minoritários que nortearam os Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RHC 163334/SC, por meio do qual se criminalizou o não recolhimento de ICMS próprio e declarado. Para além disso, este trabalho se propõe a abordar importantes críticas à tese firmada pelo Plenário, assim como a apresentar alguns parâmetros interpretativos que servirão para nortear uma aplicação mais adequada e coesa da tese firmada. Para tanto, adotou-se a metodologia de análise de jurisprudência, especificamente, dos votos dos Ministros do STF no RHC 163334/SC, bem como dos votos proferidos no HC

¹ Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

² Professor do Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Membro da Comissão de Justiça e Paz da Arquidiocese de Belo Horizonte. Professor Titular da Faculdade Damas da Instrução Cristã, instituição da qual é Coordenador Geral de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão. Professor Titular da Universidade Federal de Pernambuco. É professor visitante, ao abrigo do Programa Erasmus Mundus, da graduação em Direito da Universidade de Lisboa, lecionando o seminário *Evolução e crise da Teoria do Crime* (desde 2011).

399.109/SC, pelos Ministros do STJ, que firmaram igual entendimento. Ademais, adotou-se a metodologia de revisão bibliográfica de doutrinas e artigos que abordam a decisão objeto do presente trabalho, e que tratam dos crimes contra a ordem tributária de forma mais ampla. Importante apontar que o presente trabalho não objetiva esgotar a controvérsia que circunda a temática objeto RHC 163334, mas busca propor caminhos para uma aplicação da nova tese que seja mais condizente com o ordenamento jurídico brasileiro e especialmente com o Direito Penal.

Palavras-chave

Criminalização. ICMS. STF.

Abstract

This study aims to analyse the majority and the minority arguments that guided the Ministers of the Supreme Federal Court in the judgment of RHC 163334/SC, through which was criminalized the declared ICMS own default. In addition, this work proposes to address some important criticisms of the thesis signed by the Plenary, as well as to present some interpretative parameters that will serve as a guide to a more adequate and cohesive application of the mentioned thesis. For this purpose, the methodology adopted was jurisprudence analysis, specifically, the votes of the STF Ministers in RHC 163334/SC, as well as the votes handed down in HC 399.109/SC, by the STJ Ministers, who signed the same understanding. In addition, the methodology of bibliographic review of doctrines and articles that address the decision object of the present work, and that deal with crimes against the tax order in a broader way, was adopted. It is important to point out that the present work does not aim at exhausting the controversy surrounding the thematic object of the RHC 163334, but seeks to propose ways for an application of the new thesis that are more consistent with the legal framework and especially with Criminal Law.

Keywords

Criminalization. ICMS. STF.

1 INTRODUÇÃO

Em dezembro de 2019, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar o RHC 163334/SC, firmou tese que criminaliza o não recolhimento do ICMS próprio ainda que declarado, incidindo a conduta no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90. A referida tese além de ser contrária a maioria da doutrina, simbolizou uma grande inflexão da jurisprudência pátria, de modo a uniformizar matéria bastante controversa.

A decisão mencionada é absolutamente importante não apenas sob o ponto de vista jurídico, que será minuciosamente tratado neste trabalho,

mas também sob o ponto de vista prático. Isso porque, o delito previsto no artigo supracitado tutela a ordem tributária, bem jurídico extremamente relevante, já que a arrecadação tributária é a receita primordial do Estado que o permite cumprir suas finalidades.

Ademais, o ICMS por ser tributo incidente sobre o consumo, recai diretamente sobre a atividade econômica do país, devendo ser pago por empreendimentos de todos os portes. Sendo assim, uma decisão que criminaliza o não recolhimento do imposto próprio, ainda que haja a devida declaração da dívida ao fisco, tem impacto sobre inúmeros brasileiros.

Diante do contexto de pandemia causado pelo vírus Covid-19, que ocasionou a paralisação de diversos setores da economia por meses, durante o ano de 2020, o impacto da decisão proferida pelo STF torna-se ainda maior. Isso porque, em uma crise econômica, a inadimplência tributária tende a crescer, consideravelmente, de modo que a nova tese firmada poderá implicar na responsabilização penal de diversos contribuintes.

Ante a atualidade da problemática delineada, bem como da sua relevância prática o presente trabalho busca fazer uma análise detalhada dos argumentos adotados no julgamento do RHC 163334, pelos Ministros vencedores e pelos Ministros vencidos. Além disso, serão apresentadas importantes críticas feitas pela doutrina à referida decisão.

Finalmente, não obstante existirem diversos problemas na tese firmada pelo STF, serão propostos alguns parâmetros interpretativos para se assegurar uma aplicação mais criteriosa da nova tese. Tais parâmetros buscam proporcionar segurança jurídica ao indicar uma aplicação mais restritiva do tipo penal previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.138/90, especialmente, com o fito de se evitar que a tese implique, em última instância, na criminalização da simples inadimplência.

2 FIXAÇÃO DE CONCEITOS SOBRE O ICMS

2.1 Panorama geral

Visto tratar o presente trabalho de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que considerou crime o não recolhimento do ICMS próprio e declarado, faz-se necessário tratar, ainda que de forma breve, acerca do referido imposto e seus institutos. Como se sabe, o ICMS é imposto bastante complexo, razão pela qual é importante ter-se clareza acerca do seu funcionamento para uma boa compreensão da referida decisão.

Isso posto, previsto no art. 155, II da Constituição da República Federativa do Brasil (CR/88), o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é tributo que incide sobre o consumo, de competência estadual, e que em razão do seu alto potencial arrecadatório representa considerável parte da receita do referido ente. Ele incidirá, nos termos do referido artigo, sobre as seguintes operações: “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, [2020]).

Acerca da primeira hipótese, é de suma importância delinear no que consiste a circulação de mercadorias, no âmbito do Direito Tributário. Para o fim de incidência do ICMS deverá haver não apenas a circulação física do bem, mas também a mudança de titularidade, chamada de circulação jurídica. Nesse sentido disserta Leandro Paulsen:

Operações são negócios jurídicos; **circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física**; mercadorias são bens objeto de comércio. Por isso, o STF já reconheceu que: “O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo ‘mercadoria’, **são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e esse**

não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem” (PAULSEN, 2019, p. 467-468, grifos nossos)

Com isso estará configurado o fato gerador do tributo quando a mercadoria sair do estabelecimento comercial do vendedor, destinada a outra pessoa física ou jurídica que será o comprador. Dessa forma, estão delineados os aspectos espacial e temporal do ICMS, cuja previsão legal se encontra nos seguintes dispositivos da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (BRASIL, [2019c])

Todavia, deve-se ter especial atenção ao aspecto temporal, vez que com base na concepção acima exposta de circulação de mercadoria, incidirá ICMS apenas quando houver a circulação jurídica do bem. Em consonância com tal entendimento foi, editada a súmula nº 166 pelo STJ que diz: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (BRASIL, 1996).

Ademais, não se deve olvidar de que não existem apenas as obrigações tributárias principais, mas também as obrigações tributárias acessórias. Assim sendo, quando da prática do fato gerador, surge também obrigação tributária acessória, qual seja, a emissão de nota fiscal com o

valor do ICMS destacado, relativo àquela operação. Insta apontar que toda e qualquer circulação de mercadoria deverá ser lastreada pela competente nota fiscal, ainda que não haja a incidência do tributo, como nos casos de circulação de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

É de suma importância ter-se atenção à obrigação acessória de emissão de nota fiscal, vez que a sua ausência, ou emissão de maneira adulterada e/ou fraudada pode gerar sanções não apenas tributárias mas também penais.

Aspecto pessoal do ICMS, por sua vez, encontra-se previsto no art. 4º da referida lei complementar que dispõe:

contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, [2019c])

A noção de contribuinte é imprescindível para a compreensão acerca dos tributos e em especial para a sua cobrança. O ICMS é classificado como um tributo indireto, o que significa dizer que o ônus econômico da tributação poderá recair sobre um terceiro que não o contribuinte. Dessa forma, faz-se necessária a distinção, extremamente importante para a análise do julgado objeto do presente trabalho, entre contribuinte de direito e contribuinte de fato.

O contribuinte de direito é aquele que possui relação direta com o fisco e que poderá figurar no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do seguinte dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN):

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; (BRASIL, [2013])

O contribuinte de fato, por sua vez, é aquele sobre o qual recai o ônus econômico do tributo. No caso do ICMS, como o imposto é normalmente embutido no preço da mercadoria, o consumidor final é quem figura como contribuinte de fato. Acerca dessa figura jurídica disserta Leandro Paulsen: “não é sujeito passivo o chamado contribuinte de fato, a quem é diretamente transferido o ônus econômico do tributo mediante destaque expresso do valor devido na operação, mas que não está obrigado ao pagamento e não pode ser demandado pelo Fisco” (PAULSEN, 2019, p. 260).

Finalmente é importante tratar, neste tópico, acerca da apuração do ICMS devido ao fisco. Cumpre ressaltar que existe distinção entre o valor do tributo destacado na nota fiscal, objeto de obrigação acessória, e o montante que é efetivamente devido ao fisco. O valor destacado é obtido pela aplicação da alíquota, fixada pelos estados, sobre a base de cálculo que será composta por tudo aquilo que compõe o preço da mercadoria, inclusive o próprio tributo, sendo a referida fórmula de cálculo denominada cálculo por dentro do ICMS.

Conforme já fora afirmado, o valor devido pelo sujeito passivo da obrigação ao fisco não é o valor destacado. A apuração de tal montante devido será feita com base no princípio da não cumulatividade, objeto do tópico seguinte. Além disso, a devida apuração do valor do tributo devido é imprescindível também para fins penais, já que absolutamente descabido punir criminalmente o contribuinte pela supressão ou redução de tributo que sequer se sabe ser efetivamente devido ou em qual montante.

2.2 Princípio da não cumulatividade

O ICMS é um tributo plurifásico, o que significa dizer que as operações sobre as quais ele deverá incidir possuem diversas etapas, tais

quais produção, distribuição, comercialização e consumo. Dessa forma, incidirá o tributo sobre cada uma dessas etapas da cadeia produtiva que levam a mercadoria ao consumidor final. Com o fito de impedir demasiada oneração no preço do produto final, surge o princípio da não cumulatividade que regerá a forma de apuração do montante devido ao fisco.

A CR/88 determina que o ICMS será imposto não cumulativo, ou seja, sua apuração deverá levar em conta o princípio da não cumulatividade, consoante o seguinte dispositivo legal:

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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - **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;** (BRASIL, [2020], grifos nossos)

No âmbito prático, a referida disposição constitucional se materializa da seguinte maneira, nas palavras de Hugo de Brito Machado:

O ICMS é não cumulativo, o que significa dizer que deverá ser compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Exemplificando: o comerciante, contribuinte do ICMS, ao adquirir mercadorias para revenda, credita-se do imposto que sobre as mesmas já incidiu. Depois, ao vendê-las, debita-se do imposto incidente nessa mesma venda. Ao final de cada período de apuração (mês), recolhe ao fisco estadual a diferença entre

os créditos e os débitos. Caso os créditos superem os débitos (p. ex., um mês com muitas compras e poucas vendas), o saldo deve ser transferido para o período seguinte. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 258)

Assim, em linhas gerais, o princípio da não cumulatividade na apuração do valor devido pelo sujeito passivo ao fisco implica na criação de um sistema de créditos e débitos escriturais que deverão ser contabilizados. São considerados como créditos aqueles valores de ICMS destacados nas notas fiscais de entrada, isto é, relativa aos bens e serviços adquiridos, pelo contribuinte. Por outro lado, deverão ser considerados como débitos os valores de ICMS destacado nas notas fiscais de saída, ou seja, os bens vendidos que saem do estabelecimento comercial.

Assim sendo, o valor que deve ser repassado aos cofres públicos será exatamente a diferença entre os créditos e débitos registrados por um dado contribuinte. Em que pese haver grande discussão na doutrina e jurisprudência acerca de quais bens e serviços poderão ser computados como créditos no sistema de apuração do ICMS, a celeuma não é relevante para o presente trabalho, razão pela qual ela não será aqui abordada.

Isso posto, ante a complexidade da apuração do valor do ICMS devido ao fisco, é importante reforçar a necessidade de que se tenha certeza do *quantum debeatur*, ou ainda se existe de fato dívida tributária antes de partir-se para a averiguação da responsabilidade criminal do contribuinte. Ao criar tipos penais que visam tutelar a ordem tributária, as decisões do fisco precisam ser levadas em consideração no âmbito penal. Nesse sentido disserta Bitencourt:

Constitui um autêntico paradoxo admitir que o legislador penal possa, através da técnica da norma penal em branco e da utilização de elementos de tipo normativo, remeter o intérprete a outro ramo do ordenamento jurídico para complementar ou integrar o preceito primário da norma penal incriminadora e, a continuação, afirmar que a decisão oriunda de outro ramo do ordenamento sobre esses

elementos não é eficaz na seara penal (BITENCOURT, 2016b, p.691)

2.3 Substituição tributária

Finalmente, cumpre tratar de um último instituto abordado neste capítulo, qual seja, a substituição tributária, sem a qual é impossível compreender em profundidade a decisão do STF que será analisada a seguir.

A substituição tributária é uma técnica de tributação criada com o objetivo de facilitar o processo de recolhimento do tributo, fiscalização pelo fisco e em última instância reduzir a possibilidade de fraudes e sonegações. Nas palavras de Leandro Paulsen “o substituto tributário é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido e cumprir a obrigação de pagamento do tributo ‘em lugar’ do contribuinte” (PAULSEN, 2019, p. 198). Ele segue dizendo que:

na substituição tributária, a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe substituir o contribuinte na apuração e no cumprimento da obrigação de pagar, total ou parcialmente, o tributo devido pelo contribuinte, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos (arts. 150, § 7º, da CF, 45, parágrafo único, e 128 do CTN e diversas leis ordinárias).(PAULSEN, 2019, p. 198)

Em outras palavras, partindo-se do pressuposto de que o ICMS é um tributo plurifásico, com a substituição tributária para frente, modalidade mais comum, o imposto de toda a cadeia produtiva será recolhida na primeira etapa. Isto é, o contribuinte recolherá seu ICMS próprio, bem como o dos demais agentes da cadeia, em substituição, e repassará o valor aos cofres públicos.

A apuração do valor devido pelos contribuintes ao longo da cadeia produtiva/de consumo é calculado com base em uma margem de lucro presumida, conhecida como MVA (Margem de Valor Agregado). Neste

caso, o substituto figurará como sujeito passivo da obrigação tributária nos termos do seguinte artigo do CTN:

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:

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, [2013])

Nesse sentido, é importante trazer um exemplo clássico de substituição tributária do ICMS, tratado por Hugo de Brito Machado, com o fito de trazer ainda mais clareza acerca do instituto:

Assim, em relação a diversos produtos, o imposto é todo pago no início da cadeia. Em relação à cerveja, por exemplo, em vez de o imposto ser exigido, de forma “não cumulativa”, pelo fabricante, pelo distribuidor e pelo vendedor varejista, a cobrança é feita de uma vez só, ao fabricante, que paga o imposto calculado sobre o valor “presumido” pelo qual a cerveja será vendida, ao final da cadeia, ao consumidor. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 259)

Destarte, com base na explicação supra acerca da substituição tributária é possível chegar à conclusão de que aquele que tem a obrigação legal de reter e recolher aos cofres públicos tributo alheio é o substituto tributário. O contribuinte, sobre o qual não recai a posição de substituto tributário, por sua vez, tem apenas o dever de recolher o tributo próprio, não cabendo a ele descontar, cobrar ou reter tributo de outro contribuinte.

3 A NOVA TESE CRIADA PELO STF NO JULGAMENTO DO RHC 163334

3.1 Contextualizando a Controvérsia Objeto do RHC 163334

Antes de tratar dos fundamentos propriamente ditos do acórdão ora analisado, cumpre apresentar esboço breve da controvérsia e do caso que deu origem ao recurso. Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher, comerciantes, foram denunciados na comarca de Brusque/SC pela prática do crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que diz:

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; (BRASIL, [2011])

In casu, os réus deixaram de recolher aos cofres públicos, em algumas oportunidades, ICMS próprio devidamente declarado e escriturado. O juiz primevo absolveu-os sumariamente sob o fundamento de atipicidade da conduta. Inconformado, o Ministério Público interpôs apelação perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC), o qual reformou a decisão de primeiro grau afirmando ser impossível a absolvição sumária vez que abstratamente típica a conduta. Nesse sentido, seria necessária a apuração do dolo na instrução criminal, razão pela qual, o Tribunal determinou o regular prosseguimento do feito.

Os réus então impetraram *Habeas Corpus* (HC) perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao qual foi atribuído o nº 399.109. Os autos foram distribuídos originariamente para a Sexta Turma do STJ com a relatoria do Min. Rogério Schietti Cruz. O Relator ao reconhecer a importância da matéria e ao constatar que a Quinta e Sexta Turmas estavam decidindo de maneira distinta acerca do tema, propôs a análise do feito pela Terceira Sessão. Assim, com o objetivo também de

uniformização de jurisprudência, a Sexta Turma, por unanimidade, em questão de ordem, afetou o julgamento do feito à Terceira Sessão.

Isso posto, é importante abordar brevemente o posicionamento de ambas as turmas antes do julgamento do HC 399.109. A Sexta Turma, diante do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, de *nomen iuris* apropriação indébita tributária, fazia a distinção entre duas situações. A primeira consistente no contribuinte que deixa de recolher aos cofres públicos o ICMS devido em operações próprias, e a segunda no contribuinte que deixa de recolher ICMS devido em substituição tributária.

A primeira situação era considerada, pela Sexta Turma, como mero inadimplemento tributário e, portanto, conduta atípica sob o ponto de vista penal. Já a segunda conduta era vista como típica, incidente no delito de apropriação indébita tributária. A Quinta Turma, por sua vez, não fazia distinção entre os casos de não recolhimento de ICMS próprio e objeto de substituição tributária. Nessa perspectiva, ambas as condutas seriam consideradas típicas e se enquadrariam no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

O julgamento do HC 399.109 por maioria denegou a ordem, sendo vencedores os Min. Rogério Schietti, Felix Fischer, Antônio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Reynaldo Soares da Fonseca, e vencidos os Min. Maria Thereza de Assis Moura, Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior. No referido julgamento, firmou-se a tese de ser típica a conduta daquele contribuinte que deixa de recolher aos cofres públicos ICMS próprio ainda que declarado, conforme a ementa a seguir:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ

RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), **de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.**

5. **É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações**

próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado. (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, grifos nossos)

Em desacordo com o acórdão que denegou a ordem ao HC, os réus interpuseram Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* (RHC) perante o Supremo Tribunal Federal, objeto do presente trabalho, ao qual foi atribuído o número 163334, de relatoria do Min. Roberto Barroso. Insta mencionar que os argumentos usados pelos Ministros no julgamento do HC 399.109 foram reiterados pelos Ministros do STF no julgamento do RHC 163334, razão pela qual serão tais argumentos abordados com mais detalhe nos tópicos seguintes.

O Min. Relator, dada a grande relevância prática da matéria remeteu ao Plenário do STF a apreciação do RHC 163334, em observância ao art. 21, XI, do Regimento Interno da Corte. Pela mesma razão, convocou reunião com os representantes das partes, terceiros admitidos no processo e órgãos públicos diretamente interessados para que entregassem memoriais escritos e apresentassem seus argumentos.

O julgamento do recurso iniciou-se em 12 de dezembro de 2019, tendo sido suspenso pelo pedido de vista do Min. Dias Toffoli, então presidente. Foi dado prosseguimento ao julgamento em 18 de dezembro de 2019, oportunidade na qual após a votação de todos os Ministros, restou fixada a seguinte tese “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990” (BRASIL, RHC 163334/SC, 2019b).

Verifica-se, portanto, que prevaleceu o mesmo entendimento firmado pela Terceira Seção do STJ. Negaram provimento ao recurso os Min. Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Luiz Fux, Edson Fachin,

Rosa Weber e Cármen Lúcia e deram provimento os Min. Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

É necessário mencionar que apesar de o julgamento ter se encerrado em dezembro de 2019, até o presente momento não houve a publicação do acórdão, tampouco a sua disponibilização para a consulta pública. Isso posto, somente foi possível a obtenção dos seguintes materiais relativos ao recurso no site do STF: os informativos de jurisprudência nº 963 e 964, o voto do Min. Marco Aurélio, o relatório do acórdão, o voto do Min. Edson Fachin e links para gravações do julgamento.

Em que pese a ausência de publicação do acórdão e do inteiro teor dos votos dos Ministros, não há prejuízo na análise dos argumentos que determinaram a fixação da tese apontada supra. Isso porque com base nos materiais obtidos, é possível delinear com clareza os argumentos utilizados, da mesma forma, é possível perceber que, conforme já afirmado, houve reiteração dos argumentos utilizados no HC 399.109, cujo acórdão e votos estão disponíveis para consulta pública.

Diante dos fatos até então relatados, cumpre delimitar o ponto central da controvérsia. O cerne do debate encontra-se nos termos “descontado” e “cobrado” constantes na redação do tipo. Alguns defendem que o termo “cobrado” se refere ao ato de embutir no preço final da mercadoria o valor do tributo, de modo que o contribuinte estaria a cobrar do consumidor final o tributo. Nessa perspectiva, independentemente de haver ou não substituição tributária, o contribuinte que declara, mas não recolhe o ICMS aos cofres públicos estaria a praticar o crime de apropriação indébita tributária.

Por outro lado, há outros que sustentam se referir o termo “cobrado” apenas aos casos de substituição tributária, no qual o contribuinte cobra de outro contribuinte o valor do tributo por imposição legal. Sob essa ótica, apenas nas hipóteses de substituição tributária, haverá a prática do crime de apropriação indébita tributária pelo não

recolhimento do ICMS declarado. Logo, quando se tratar de ICMS próprio, estar-se-á diante apenas da inadimplência tributária, figura atípica.

Com base em todo o já exposto, reputa-se suficientemente apresentada a controvérsia objeto do RHC 163334 e por conseguinte do presente trabalho. Nos tópicos seguintes serão abordados em detalhes os argumentos usados pelos Ministros do STJ e STF ao sustentar cada uma das posições apresentadas.

3.2 Fundamentos dos votos majoritários

A posição majoritária das Cortes Superiores, no caso em questão, que considera típica a conduta de não recolhimento do ICMS próprio e declarado, assenta-se basicamente em cinco argumentos. Passa-se, portanto, à análise minuciosa de cada um deles.

O primeiro consiste na afirmação de que o fato de haver a declaração devida do tributo, bem como o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, não implica na atipicidade da conduta. Esse posicionamento defende que em razão do *nomen iuris* do delito previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90 ser “apropriação indébita tributária” deverá haver uma similitude com o crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal: “art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção: Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa”(BRASIL, [2019d]).

Assim sendo, considerando-se que para a consumação do crime de apropriação indébita não é necessária fraude ou clandestinidade, vez que o agente detém a posse lícita do bem, os Ministros defendem que, por conseguinte, o crime de apropriação indébita tributária prescinde da fraude ou clandestinidade para a sua consumação. Nesse sentido, afirmou o Min. Rogério Schietti em seu voto no HC 399.109:

Em razão da inexistência de clandestinidade no delito de apropriação indébita, que pressupõe, como elemento estrutural, a posse lícita e legítima da coisa alheia móvel,

conclui-se de igual forma que, para o delito de "apropriação indébita tributária", o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.11)

No mesmo sentido, “a ministra Rosa Weber acentuou que a conduta eleita pelo legislador penal não exige, para sua perfectibilização, o emprego de fraude ou simulação pelo contribuinte, nem qualquer omissão” (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a).

O segundo argumento versa sobre a interpretação dada aos termos “descontado” e “cobrado” presentes na redação do tipo penal. Existe certo consenso entre os Ministros quanto à má redação legislativa do dispositivo, o que abre margem para discussões como a presente. Dessa forma, ante a inexatidão dos termos mencionados, compete ao julgador fazer a melhor interpretação e aplicação possíveis.

Em seu voto, o Min. Rogério Schietti afirma que:

Malgrado os termos "descontado ou cobrado" não reflitam, sob a ótica da dogmática tributária, significados linguísticos compatíveis com o sujeito passivo da obrigação tributária de que trata o delito de "apropriação indébita tributária", isso não implica a impossibilidade de imprimir-lhes significado penal que, neste caso, não poderá se subsidiar em conceitos tributários. (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.15)

Isto é, o Eminentíssimo Ministro entende que em que pese tratar-se de crime contra ordem tributária, os elementos normativos do tipo, “descontado” e “cobrado”, devem ser interpretados de maneira apartada à doutrina tributária, atribuindo-se significados penais.

Data vênia ao posicionamento do Ministro, deve-se chamar atenção para o fato de que uma interpretação não sistêmica dos elementos constitutivos do tipo penal, ainda mais tratando-se de uma área interdisciplinar como a dos crimes tributários, poderá ser prejudicial e dar

causa a conclusões equivocadas. Ademais, a interpretação sustentada pelos votos majoritários amplia a incidência da norma penal indo de encontro com os princípios da intervenção mínima e fragmentariedade penais.

Sob perspectiva valorativa adotada *in casu*, portanto, o termo descontado será aplicável aos tributos diretos nos casos em que houver a substituição tributária. O termo cobrado, por seu turno, aplicar-se-á aos tributos indiretos, como o ICMS, cuja incidência se dará nos casos de tributo próprio ou ainda nos casos em que houver substituição tributária. Isso porque os julgadores entenderam que cobrar refere-se ao ato de embutir o valor do tributo no preço da mercadoria. Sob esse escopo, o contribuinte ao não recolher aos cofres públicos o valor do ICMS, estaria retendo tributo que já fora cobrado do consumidor final.

Esse foi o posicionamento sustentado pelo Min. Reynaldo Soares em seu voto:

Dessa forma, o crime em tela só pode ser praticado pelo sujeito passivo de obrigação tributária, que, nessa qualidade, descontar ou cobrar valor de tributo ou de contribuição social, de terceiro, não necessariamente contribuinte, e não recolher o valor aos cofres públicos.

Irrelevante, assim, a ausência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto **o que se criminaliza é o fato de o contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituído tributário quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos.** (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.7, grifos nossos)

Nesse mesmo sentido decidiu o Min. Relator Roberto Barroso:

Explicitou que o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação, que, na hipótese do ICMS próprio, é o comerciante. O objeto do delito é o valor do tributo. No caso, a quantia transferida pelo consumidor ao comerciante.

O ponto central do dispositivo em apreço é a utilização dos termos “descontado” e “cobrado”. Tributo descontado, não há dúvidas, refere-se aos tributos diretos. Já a expressão “cobrado” abarcaria o contribuinte nos tributos indiretos. **Portanto, cobrado significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor** — contribuinte de fato — ao comerciante, que deve recolhê-lo ao Fisco. O consumidor paga mais caro para que o comerciante recolha o tributo à Fazenda estadual. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a, grifos nossos)

O Min. Rogério Schietti também se valeu desse argumento em seu voto e trouxe exemplo que elucida tal ponto de vista, razão pela qual importante relacioná-lo abaixo:

A título de exemplo, menciono o ICMS. O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor "cobra" (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto. Não há, portanto, "descontos" em nenhuma circunstância. (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.18)

Isso posto, observa-se, portanto, que a interpretação que foi dada ao termo “cobrado” escapa à dogmática tributária, de modo a ser-lhe atribuído novo significado. Ainda que o contribuinte de fato não possa ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, de modo que impossível que lhe seja exigido o pagamento do tributo, pelo fisco, os

Ministros entenderam que o comerciante, contribuinte de direito, cobra do consumidor final o valor do tributo ao embuti-lo no preço da mercadoria.

O terceiro argumento usado pela corrente majoritária assenta-se numa interpretação histórica baseada no projeto de lei nº 4.788/90 que deu origem à lei nº 8.147/90. Sustenta-se que a análise dos dispositivos legais do texto original permite perceber a vontade do legislador ao criar o tipo penal. A redação antes constante no projeto de lei era a seguinte:

Art. 3º Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:[...]

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

V - **deixar de recolher aos cofres públicos**, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, **o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado**; (BRASIL, 1990, grifos nossos)

Isso posto, segundo afirma o Min. Rogério Schietti:

havia clara descrição de recolhimento de tributos indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e que repercutissem economicamente – praticamente todos os tributos de comércio sofrem a repercussão econômica (ISS, ICMS, IPI), pois de maneira lógica, no momento que o produtor efetuar a venda do produto, considerará o custo tributário no preço da mercadoria.

A atual redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões "descontado ou "cobrado". No que tange ao termo "cobrado", possui semelhante significado ao das palavras receber, pedir, embolsar ou coletar, denotando a ideia de acréscimo. Diversamente do

que ocorre com o termo "desconto", há um significado de adição resultante daquilo que será agregado com o produto da cobrança. **Essa percepção é apreendida nos tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato.** (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p. 18, grifos nossos)

Ou seja, sustenta-se que a interpretação atual do tipo penal deve levar em conta o processo legislativo que lhe deu origem, ainda que o texto final aprovado tenha sido diverso daquele em que constou efetivamente a intenção de criminalizar o não recolhimento dos tributos indiretos próprios. Em consonância com esse posicionamento afirmou o Min. Relator Roberto Barroso:

além da interpretação textual do preceito, **a interpretação histórica também conduz à tipicidade da conduta.** Na redação apresentada em substitutivo ao projeto de lei original, tratava-se, em incisos separados, a hipótese de retenção e não recolhimento e a hipótese de cobrança no preço e não recolhimento. No texto final aprovado, o dispositivo foi compactado sem a modificação do sentido da norma. Fundiu os dois incisos em um só e dispôs os termos “descontado”, para o tributo retido na fonte, e **“cobrado”, para o incluído no preço** (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a, grifos nossos)

O quarto argumento sustentado pela corrente majoritária tem como base o julgamento RE 574.706 (Tema 69 da repercussão geral) no qual restou decidido que o ICMS não constitui o patrimônio do sujeito passivo tributário, razão pela qual não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Com fulcro no referido julgamento, o Min. Roberto Barroso defendeu “que o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio do comerciante, que é depositário desse ingresso de caixa” (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a).

Sob essa perspectiva, portanto, ao embutir o valor do ICMS nos produtos, parte do valor arrecadado com a venda não seria da propriedade do contribuinte de direito. Sendo assim, ele se configuraria como mero depositário de coisa alheia, qual seja, valor do tributo, de modo que o seu não recolhimento aos cofres públicos caracteriza a prática do crime de apropriação indébita tributária.

O Min. Reynaldo Soares em seu voto vale-se do referido argumento, conforme se vê:

Relevante registrar, ainda, que, em recente julgado do Supremo Tribunal Federal, considerou-se não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado. [...] (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.9)

Porém, o fato de o valor do tributo ser repassado ao consumidor, haja vista sua efetiva cobrança no momento da transação comercial, impede que o seu não repasse aos cofres públicos seja considerado mero inadimplemento de imposto próprio do contribuinte, porquanto o valor foi efetivamente descontado ou cobrado de terceiro (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.12)

Finalmente, o quinto argumento sustentado reside na importância do bem jurídico tutelado pelo tipo penal do art. 2º, II, da lei nº 8137/90, qual seja a ordem tributária. Tratou-se de como a sonegação fiscal traz efeitos nefastos para a coletividade já que os tributos são responsáveis por custear os serviços e programas sociais que o Estado presta para a coletividade. Da mesma forma, constou nos votos que o ICMS é a maior fonte de renda própria dos estados da federação, de modo que a sonegação desse tributo esvazia os cofres públicos estaduais.

Ademais, sob a égide de tal argumento, alegou-se temer que a declaração de atipicidade da conduta sirva como estímulo para que os sonegadores de tributos passem a declarar o montante devido, sem, contudo, quitá-lo, com o fim de esquivar-se da incidência da norma penal incriminadora. Sendo assim, estimular-se-ia uma migração da prática de sonegação fiscal, para a prática da apropriação indébita tributária.

Esse foi a posição defendida pelo Min. Roberto Barroso, conforme relatado no Informativo de Jurisprudência do STF nº 963:

Ao versar sobre a interpretação teleológica, o ministro observou que são financiados, com a arrecadação de tributos, direitos fundamentais, serviços públicos, consecução de objetivos da República. No país, o ICMS é o tributo mais sonegado e a principal fonte de receita própria dos estados-membros da Federação. Logo, é inequívoco o impacto da falta de recolhimento intencional e reiterado do ICMS sobre o erário. Considerar crime a apropriação indébita tributária produz impacto relevante sobre a arrecadação. [...] Também a livre iniciativa é afetada por essa conduta. Empresas que sistematicamente deixam de recolher o ICMS colocam-se em situação de vantagem competitiva em relação as que se comportam corretamente. No mercado de combustíveis, por exemplo, são capazes de alijar os concorrentes que cumprem suas obrigações. [...] O ministro esclareceu que a oscilação da jurisprudência do STJ afirmando a atipicidade da conduta adversada fez com que diversos contribuintes passassem a declarar os valores devidos, sem recolhê-los. Houve uma “migração” do crime de sonegação para o de apropriação indébita e não é isso que o direito deseja estimular. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a)

Destarte, consideram-se suficientemente apresentados e analisados cada um dos principais argumentos dos quais se valeram os Ministros do STF para negar provimento ao RHC 163334. Cumpre no próximo tópico,

portanto, abordar os argumentos utilizados por aqueles ministros que votaram pela procedência do recurso.

3.3 Fundamentos dos votos dissidentes

O posicionamento minoritário das cortes superiores, quanto a matéria em questão, é o de que o não recolhimento do ICMS próprio e declarado configura mero inadimplemento tributário, porquanto, conduta atípica. Mediante detida análise dos votos, verifica-se que para sustentar a referida posição foram abordados seis argumentos distintos.

O primeiro consiste na afirmação da necessidade de se adotar uma interpretação sistemática dos elementos normativos do tipo. Isto é, os termos “descontado” e “cobrado” não podem ser interpretados ao arrepio da doutrina tributária, vez que o ordenamento jurídico é um só de modo a sempre se buscar a interpretação que lhe garanta maior uniformidade e coesão.

Sob esse escopo, os termos “descontado” e “cobrado” referem-se apenas aos casos em que há substituição tributária, e não nos casos de tributos indiretos pura e simplesmente. Isso porque do ponto de vista do Direito Tributário o consumidor final jamais poderá ser interpretado como contribuinte, o conceito “contribuinte de fato” possui relevância meramente econômica, não implica na existência de nenhuma relação jurídico tributária entre o consumidor final e o fisco.

Ademais, importante mencionar que o consumidor final sob nenhuma hipótese poderá ser cobrado pelo não pagamento de tributo. Tal fato apenas reforça o argumento de que, tecnicamente, não há cobrança de tributo ao consumidor pelo comerciante, existe apenas a faculdade de repasse do ônus econômico a ele. Dessa forma, só estar-se-á diante da prática do crime de apropriação indébita tributária nos casos de substituição, nos quais, por força da lei, o contribuinte é obrigado a reter e repassar ao fisco o tributo devido por outro contribuinte.

Nesse sentido, importante colacionar trecho do voto da Min. Maria Thereza:

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.** (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.4, grifos nossos)

O Min. Gilmar Mendes, no julgamento do RHC 163334, por sua vez:

avaliou inexistir apropriação de tributo devido por terceiro, pois é devido pela própria empresa. Observou que a apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária, e não a impostos indiretos, em que o custo é repassado somente do ponto de vista econômico. O consumidor não é contribuinte do ICMS, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação. Inexistente relação jurídica tributária, não correto, juridicamente, compreender que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido "cobrado" ou "descontado" do consumidor. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a)

O segundo argumento sustentado pela corrente minoritária é o de que não somente o ICMS é embutido no preço final da mercadoria, mas

também todos os demais tributos devidos pelo contribuinte. Tal argumento parte da premissa bastante lógica de que o comerciante almeja ter uma margem de lucro com a venda dos produtos, razão pela qual, comporá o preço final da mercadoria todos aqueles valores que representam gastos/despesas.

Ora, caso o comerciante deixasse de embutir seus gastos no preço final da mercadoria, o próprio exercício da atividade econômica se tornaria inviável. Nesse diapasão, na prática, verifica-se que contribuinte não embute apenas o valor do ICMS mas também do imposto de renda, eventual valor do IPTU do imóvel em que funcione o comércio, IPVA dos veículos utilizados, e até mesmo gastos com luz, água, aluguel, salário dos funcionários, contribuições previdenciárias entre outros.

Assim sendo, caso seja considerada típica a conduta de não recolhimento do ICMS próprio, conseqüentemente, estar-se-ia diante da tipicidade do não repasse aos cofres públicos de todos os demais tributos embutidos no preço da mercadoria e suportados pelo consumidor final. Nesse sentido, argumenta a Min. Maria Thereza:

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. (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.2, grifos nossos)

Ademais, o Min. Gilmar Mendes assinala importante fator, qual seja, o fato de que a forma de apuração do ICMS, cálculo por dentro, bem como a obrigação acessória de fazer constar na nota fiscal o valor do tributo destacado dão a falsa sensação de que apenas o ICMS compõe o preço final da mercadoria. Contudo, é importante relembrar, conforme já fora tratado no capítulo anterior, que o valor descontado na nota fiscal

não corresponde àquele que é devido ao fisco em razão da forma de apuração decorrente do princípio da não cumulatividade.

Dessa maneira assevera o Ministro que:

[...] é certo que, em notas fiscais, destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços. No entanto, esta indicação, para fins de controle e de aplicação sistemática da não cumulatividade, não significa que o ICMS deixa de integrar o preço de venda das mercadorias. Outros custos, diretos e indiretos, também compõem o preço de venda das mercadorias. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a)

O ICMS não funciona como imposto retido. Não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação. É recebido pelo vendedor e integra o seu caixa, o seu patrimônio. **O contribuinte irá repassar o valor ao estado apenas ao término do período de apuração, depois de considerada a compensação de créditos.** O comerciante não é mero intermediário. Ademais, o contribuinte de direito não é obrigado a repassar o gravame econômico do ICMS ao consumidor, contribuinte de fato. Não se pode confundir dever jurídico tributário, que recai sobre o empresário contribuinte, com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a, grifos nossos)

O terceiro argumento assenta-se na inconstitucionalidade da prisão civil por dívida. No caso objeto do RHC 163334, não há fraude ou dissimulação uma vez que o débito tributário fora devidamente declarado ao fisco. Inclusive, a corrente majoritária valeu-se do argumento de que não é necessária a fraude para a caracterização do delito de apropriação indébita tributária, de modo que a presença de declaração não seria capaz de afastar a tipicidade da conduta.

Sob esse escopo, ao tipificar o não recolhimento do ICMS próprio e declarado, a corrente minoritária entende estar-se diante do uso do

Direito Penal e dos órgãos de persecução como instrumentos de arrecadação fiscal, o que não se admite. Ademais, considerar crime a referida conduta seria o mesmo que admitir a possibilidade de prisão civil por dívida, vedada pelo art. 5º, LXVII, da CR/88, bem como pelo Pacto de São José da Costa Rica.

O Min. Gilmar Mendes, em seu voto:

Ponderou que a criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere de forma grave tanto a Constituição Federal (CF) quanto o Pacto de San José da Costa Rica. Na falta de demonstração do elemento determinante do tipo, é cristalino o vilipêndio da proibição constitucional à criminalização do simples inadimplemento, bem assim do próprio princípio da não culpabilidade. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a)

A Min. Maria Thereza sustenta a mesma posição ao afirmar que “tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise, em prisão civil por dívida.” (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p. 7). Da mesma forma argumenta o Min. Marco Aurélio em seu voto no RHC 163334:

Jamais este Tribunal assentou que, em se tratando de débito fiscal, tem-se a possibilidade, pela existência, simples existência de um débito fiscal, de partir-se para a glosa penal. E em Direito, Presidente – a atuação do Supremo é atuação vinculada ao Direito positivo, vinculada principalmente à Constituição Federal, da qual ele é guarda –, o meio justifica o fim e não o fim ao meio. (BRASIL, RHC 163334/SC, 2019b, p. 7)

O quarto argumento reside na necessidade da comprovação do elemento subjetivo especial do injusto, de apropriação, para a caracterização do delito previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90. Isto é,

sob esse prisma, não basta estar comprovado o dolo de não recolhimento do tributo, verbo nuclear do tipo, mas também seria necessária a comprovação de um fim especial de agir, elemento subjetivo específico, consubstanciado no dolo de apropriação.

A corrente minoritária entende que apenas quando há fraude, intenção de dissimular, ocultar valores do fisco é que a conduta do contribuinte passa a ser relevante para o Direito Penal. Esta é inclusive uma interpretação constitucional da norma penal incriminadora, vez que a tipificação da dívida sem a ocorrência de fraude implicaria na admissão inconstitucional da prisão civil por dívida, já abordada acima.

Isso posto, o elemento fraude é essencial para a comprovação do elemento subjetivo especial do injusto, o fim especial de apropriação, sem o qual, portanto, estar-se-á diante de conduta atípica, mero inadimplemento fiscal. Para o Min. Gilmar Mendes:

deve ser imperiosamente levado em conta o dolo com a imprescindível consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário com a intenção de não os recolher. O dolo de não recolher o tributo, de maneira genérica, não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do referido dispositivo. **É necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do Fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em comento.** Esse ânimo se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos de administração fiscal. Na situação dos autos, inexistente imputação de fraude. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a, grifos nossos)

Em cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em questão, **a intervenção criminal somente se**

justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente. Isso, porque a fraude é objeto da norma penal, e não a dívida. A interpretação constitucional do dispositivo deve considerar o ânimo de fraude, sob pena de fomentar-se política criminal arrecadatória. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a, grifos nossos)

O quinto argumento defende ser inadmissível a analogia intentada pela corrente majoritária entre o delito de apropriação indébita tributária com o delito de apropriação indébita (art. 168 CP). Isto é, não se pode sustentar a desnecessidade do dolo específico de apropriação, tampouco da fraude, no crime da lei nº 8.137/90, por não serem esses elementos essenciais para a consumação do delito do Código Penal.

A interpretação que se busca fazer com o uso da analogia é ampliadora do espectro de incidência do tipo penal previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90, em clara violação ao princípio da legalidade e da intervenção mínima. O Min. Gilmar Mendes:

salientou que o instrumento hermenêutico de analogia não pode ser utilizado para suprir a necessária demonstração da vontade ardilosa de se apropriar dos valores devidos. Quando não é suficientemente levada a cabo, pela acusação, a clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato — como ocorre na espécie —, estar-se-á diante de verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de dívida fiscal. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a)

No mesmo sentido, argumenta o Min. Marco Aurélio no seguinte trecho de seu voto:

(...)o comerciante, que é o sujeito passivo, não cobra — vamos repetir à exaustão —, não cobra tributo do consumidor. O obrigado a recolher o tributo na venda de mercadorias é ele próprio. Interpretar analogicamente,

extensivamente o que se contém em certo preceito, de forma contrária aos interesses do cidadão, do acusado, para chegar à criminalização? Que passo é esse? Para mim, é um passo demasiadamente largo. E vem-nos da Constituição Federal regra básica, que está repetida no Código Penal: não há crime sem lei anterior ao fato que o defina, nem pena sem prévia cominação legal. (BRASIL, RHC 163334/SC, 2019b, p. 7)

Finalmente, o sexto argumento apresentado busca rebater a posição daqueles Ministros que votaram pela tipicidade do recolhimento do ICMS próprio e declarado, com base na relevância do bem jurídico ordem tributária tutelado pela norma penal. Independentemente de quão nobre seja o bem jurídico, a dogmática penal não pode ser desvirtuada, tampouco seus princípios esquecidos.

É pacífico que a seara penal deve ser utilizada sempre como a *ultima ratio*, de forma fragmentária, garantindo sempre a mínima intervenção possível. Isso porque, só se admitirá a pena de prisão em casos excepcionalíssimos dada a importância do direito de liberdade. Dessa forma, ainda que o não pagamento do ICMS cause danos aos cofres públicos e impossibilite a devida prestação de serviços públicos importantes, o Direito Penal não pode ser utilizado como instrumento arrecadatório.

Este derradeiro argumento encontra-se bem delineado no seguinte trecho do voto do Min. Marco Aurélio:

Não cabe, no caso, discurso simplesmente moral, a partir da sonegação; não cabe, no caso, discurso estatístico quanto ao que se deixa de recolher aos cofres públicos; não cabe, no caso, para fixar-se o critério de plantão, porque estranho ao arcabouço normativo, principalmente ao constitucional, dizer da insuficiência de caixa, tendo presentes os serviços essenciais a serem prestados pelo Estado (BRASIL, RHC 163334/SC, 2019b, p. 7)

Destarte, com base em todos os seis argumentos detalhadamente apresentados, considera-se amplamente explanado o ponto de vista da corrente minoritária que deu provimento ao RHC 163334. Insta salientar que, em que pese a tese minoritária sido ter vencida, ela conta com mais apoio e reconhecimento da comunidade acadêmica, razão pela qual tem-se discutido a necessidade da criação de parâmetros interpretativos para a tese firmada em plenário, conforme será tratado no capítulo seguinte.

4 PARÂMETROS INTERPRETATIVOS PARA APLICAÇÃO DA TESE FIRMADA NO RHC 163334

4.1 Críticas à Posição Firmada Pelo STF e a Necessidade da Fixação de Parâmetros Interpretativos para a Decisão

A tese firmada pela maioria do Plenário do STF, que considerou crime o não recolhimento do ICMS próprio e declarado, pode ser objeto de um conjunto de críticas. A mais contundente consiste no entendimento de que a decisão proferida no RHC 163334 implica em última instância na permissão da prisão por dívida, o que é absolutamente vedado no ordenamento jurídico brasileiro.

A argumentação esposada pela corrente majoritária, já exaustivamente demonstrada acima, pautou-se na compreensão de que para a configuração do crime previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90 é dispensável a ocorrência de fraude. Isto é, ainda que haja a correta declaração do valor do tributo devido ao fisco, não poderá ser afastada a incidência do tipo apropriação indébita tributária. Nesse diapasão, verifica-se que o desvalor da conduta que se almeja atingir com o tipo penal, segundo os Ministros, é justamente o mero inadimplemento, prescindível o elemento fraude.

Essa foi a compreensão do julgado por Heloisa Estellita e Aldo de Paula conforme se vê no seguinte excerto:

Porque, de forma consequente com a interpretação posta no voto condutor ao termo cobrado do art. 2º, II, o contribuinte que embutir no preço de suas mercadorias e serviços o custo de sua carga tributária, vender esses produtos e serviços e receber o pagamento por eles, declarar tudo isso às autoridades tributárias de forma completa e temporânea, mas não efetuar o pagamento do tributo na data de vencimento, terá praticado o crime do art. 2º, II. **O desvalor dessa conduta** – no que tange à relação contribuinte-Fisco — **está integralmente centrado no não pagamento na data devida, ou seja, à inadimplência da obrigação de entregar ao Fisco determinada quantia em dinheiro** (obrigação de dar). (ESTELLITA; PAULA JUNIOR, 2019, grifos nossos)

É consolidada a compreensão de que o Direito Penal deve ser sempre utilizado como a *ultima ratio*, por essa razão parece bastante descabida a tese sustentada por maioria no STF. Acerca de tal ponto de vista já dizia há muitos anos o insigne professor Paulo José da Costa Jr.:

A crueldade desse entendimento doutrinário só é comparável as decisões prolatadas pelos tribunais medievais. Não é admissível que algum contribuinte possa ser processado e punido pelo fato de não ter recolhido aos cofres públicos, no vencimento, imposto que declarou regularmente ao fisco e só não pagou por não dispor, no seu caixa, de disponibilidades financeiras. (COSTA JR.; DENARI, 1996, p. 136-137)

Ademais, a possibilidade de prisão por dívida já é questão superada, no ordenamento jurídico brasileiro, talvez por isso também, a decisão no RHC 163334 tenha gerado tanto alarde e tenha sido objeto de duras críticas. Verifica-se, pois, a clara vedação constante no art. 5º, LXVII, da CR/88 que diz “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel” (BRASIL, [2020]).

Da mesma forma, o Pacto de São José da Costa Rica, tratado internacional do qual o Brasil é signatário, com força de norma supralegal, determina em seu art. 7º, nº 7, que “ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar” (BRASIL, 1992).

Dessa forma, admitir que contribuinte que declara sua dívida tributária seja processado criminalmente por apropriação indébita tributária parece interpretação absolutamente inconstitucional do tipo previsto no art.2º, II, da lei 8.137/90. Sob esse escopo, a nova tese firmada pelo STF configura lesão ao princípio da proporcionalidade, em decorrência do qual “na relação entre crime e pena deve existir um equilíbrio - abstrato (legislador) e concreto (judicial) - entre a gravidade do injusto penal e a pena aplicada” (BITENCOURT, 2016a, p. 68).

Isso posto, ante a ausência de intenção de fraudar o fisco, punir o mero inadimplemento com a sanção penal mostra-se absolutamente desproporcional. Ademais, existem outras medidas menos gravosas e mais adequadas a lidar com a mora tributária, quais sejam, a execução e multa fiscais, inclusive atualmente já aplicadas em casos tais como o presente. Por essa razão, constata-se outro problema na tese firmada pelo STF, que consiste no fato de que ao criminalizar a inadimplência tributária se incorrerá no *bis in idem*, vez que se está prevendo a possibilidade de existir sanção penal e administrativa tributária recaindo exatamente sobre a mesma conduta, o que não se pode admitir.

Em resumo:

Punir com a sanção penal a pura e simples inadimplência, ainda que de uma prestação tão importante como a tributária, envolve o ônus de demonstrar que todas as outras medidas legais disponíveis ao Fisco são insuficientes e que a restrição à liberdade não só é adequada para a proteção dos interesses de arrecadação, como é proporcional à gravidade da lesão causada na liberdade individual daquele que recebe a pena. Só assim se legitimaria uma interpretação do art. 2º,

II, da Lei 8.1378/90 consentânea com a Constituição Federal. (ESTELLITA; PAULA JUNIOR, 2019)

Outra importante crítica que se faz à decisão do STF no RHC 163334 é acerca da necessidade da interpretação dos termos “descontado” e “cobrado”, presentes no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90, à luz do Direito Tributário. Nesse sentido disserta Paulo José da Costa Jr.:

Assim, se a norma penal tributária para tipificar uma conduta, se utiliza de conceitos normativos a hauridos do Direito Tributário, é essa disciplina que deverá ser consultada para precisar o alcance da norma. [...] Com muita propriedade, Marco Aurélio Greco considera que, para saber se determinada conduta configura crime, é preciso passar por um “filtro conceitual tributário”. (COSTA JR.; DENARI, 1996, p. 109-110)

Evidentemente, a tais conceitos foi atribuído significado diverso daquele admitido pela norma tributária. O STF, em linhas gerais, defendeu que o termo cobrado significa o ato de embutir o valor do tributo no preço final da mercadoria a ser pago pelo consumidor final. Ou seja, atribuiu-se significado jurídico ao conceito de “contribuinte de fato” que é meramente econômico.

Isto é, o contribuinte de fato, consumidor final, não possui qualquer tipo de relação jurídica com o fisco, dele jamais poderá ser cobrado o valor da exação, da mesma forma, é pacífico o entendimento de que ele não possui legitimidade para a propositura de ação de repetição de indébito. Dessa forma, ao contribuinte é facultado repassar o ônus econômico do tributo para o consumidor final, o que não implica no surgimento de relação jurídico tributária.

Em consonância com o que afirmado dissertam Alaor Leite e Ademar Borges:

[...] Essa interpretação alargada do tipo penal – ao atribuir relevância jurídico-penal à condição de contribuinte (de fato) do consumidor para fins de imputar o delito de apropriação indébita tributária ao vendedor – não se compatibiliza com a orientação jurisprudencial que nega ao contribuinte, em regra, a possibilidade de ajuizar ação de repetição de indébito tributário nos casos de recolhimento a maior de ICMS pelo contribuinte de direito ou mesmo com a uniforme compreensão da jurisprudência no sentido de que o não pagamento do valor da mercadoria pelo comprador em nada altera a responsabilidade jurídica do contribuinte pelo recolhimento do imposto correspondente.(BORGES; LEITE, 2019)

Sendo assim, a interpretação do tipo previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90 compatível com a sistemática do direito tributário é aquela que considera típica a conduta de não recolhimento aos cofres públicos do tributo descontado ou cobrado na qualidade de apenas substituto tributário. Isso porque, só poderá se exigir tributo do contribuinte (de direito) e não do consumidor final. Nesse mesmo sentido:

Quanto ao não recolhimento do ICMS por operação própria entendemos haver apenas infração de natureza tributária. Tese em sentido contrário não leva em conta o fato de que todo tributo indireto repercute na política de formação de preço de mercadorias ou serviços. O destaque do ICMS na nota fiscal, por exemplo, não significa recebimento pelo vendedor do imposto destacado para o fim de assegurar o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto. (HARADA; MUSUMECI FILHO; POLIDO, 2014, p. 230, grifos nossos)

Dito isso, outra importante crítica que deve ser feita à tese sob análise diz respeito à analogia apresentada, no julgado, entre o crime do art. 2º, II, da lei nº 8.137/90, denominado apropriação indébita tributária, e o crime de apropriação indébita do art. 168 do CP. O que se buscou

fazer, no voto condutor do RHC 163334, foi tentar trazer elementos do delito previsto no Código Penal como forma de aclarar o espectro de incidência do crime tributário.

Em primeiro lugar, buscou-se afastar a necessidade do elemento fraude para a configuração da apropriação indébita tributária. Isso porque, no crime de apropriação indébita o agente detém a posse do bem apropriado de maneira lícita, sendo dispensável portanto a fraude para a consumação do delito. Em segundo lugar, considerando que o crime do art. 168 do CP, recai sobre “coisa alheia móvel”, os Ministros entenderam, por mais contraditório que possa parecer, tratar-se o ICMS próprio de coisa alheia, em razão do repasse do ônus econômico ao consumidor final.

Antes de tratar dos aparentes elementos convergentes entre os delitos, esboçados supra, cumpre relembrar que a analogia é absolutamente vedada no direito penal. Admitir a aplicação de analogia para se fazer uma interpretação extensiva do tipo configura frontal violação ao princípio da legalidade consubstanciado no art. 5º, XXXIX, da CR/88 que diz “não haverá crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (BRASIL, [2020]).

Isso posto, ainda que se repute absolutamente reprovável a tipificação do não recolhimento do ICMS próprio e declarado, caso fosse essa a vontade do legislador, deveria ter sido criado um tipo penal específico, determinado. O uso de analogia para ampliar o alcance da norma penal é inadmissível em um Estado Democrático de Direito, independentemente da importância do bem jurídico tutelado. Acerca da referida conduta adotada pelo STF:

Tal gambiarra judicial nada mais é do que o resultado do fenômeno social que estende ao judiciário o papel de indiretamente legislar. Isto ocorre, uma vez que há um grande volume de execuções fiscais, significando que muitos contribuintes estão deixando de pagar os tributos devidos, reduzindo a arrecadação e por conseguinte contribuindo para que as contas do Estado fiquem defasadas (CRCSC,

2016; SCAFF, 2018; BECHARA 2018), também chamado de ativismo judicial. (AGUIAR; PINHEIRO, 2020, p.13)

Feitas tais considerações, volta-se à análise da analogia feita no julgamento do presente caso. No que tange à desnecessidade do elemento fraude, já foram trazidos argumentos suficientes, vez que a tipificação do não recolhimento de tributo próprio, sem a fraude, implica na criminalização do mero inadimplemento fiscal e por conseguinte na previsão da possibilidade de prisão por dívida, que como já visto é absolutamente vedada no Brasil.

Isso posto, é preciso deixar claro que não há possibilidade de aproximação entre o crime de apropriação indébita e a conduta do contribuinte que deixa de recolher tributo próprio, por uma simples razão, ausência do elemento “coisa alheia”. Conforme já fora demonstrado, o contribuinte de fato arca eventualmente com o ônus econômico do ICMS, assim como de todos os demais encargos do vendedor que acabam por compor o preço final do produto. Dessa forma, só poderá ser titular do dever de pagar tributo o próprio contribuinte.

Não se tratando de hipótese de substituição tributária, constata-se que o contribuinte deixa de recolher tributo por ele próprio devido, não há apropriação de coisa alheia, mas a mora no pagamento de uma quantia certa. Em consonância com o que agora afirmado:

Mostra-se, portanto, hialino que não tem o condão de expropriar o contribuinte da quantia relativa ao tributo. Pois, no caso em questão o contribuinte se nega a reduzir o seu patrimônio, a inadimplência, a quantia devida ao Fisco, não acede à propriedade de terceiro, ente tributante. São díspares as condutas do contribuinte inadimplente e a tipificada no art.168 do CP, pois na primeira o patrimônio é do próprio autor e no segundo é alheio (GONÇALVES, 2018; GRECO, 2020). (AGUIAR; PINHEIRO, 2020, p.14)

Por conseguinte, não existe assimilação entre o tipo penal do art. 2º,II da Lei 8.137/90 e o art. 168 do CP, pois há uma

divergência entre as características do indivíduo que se apropria de coisa alheia e do contribuinte inadimplente, qual seja, a posse de um bem que não lhe pertence. Pois, no que tange ao contribuinte, o que o Estado tem contra ele é um direito creditício em seu favor e não uma coisa móvel, elemento indispensável para o tipo apropriação indébita (BRASIL, 1940; MELLO, 2010). (AGUIAR; PINHEIRO, 2020, p.17)

Porém, o crime de apropriação indébita do art. 168 do CP (“apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção”) não difere da conduta do contribuinte devedor confesso que não honra o pagamento de tributos apenas quanto à titularidade do patrimônio ofendido. **Há uma diferença anterior e essencial: no caso examinado, o contribuinte omite reduzir seu patrimônio na medida da quantia devida ao Estado; ele não acede à propriedade de um terceiro (privada ou pública), e, já por esta razão, o argumento não seria válido.** (ESTELLITA; PAULA JUNIOR, 2019, grifos nossos)

Destarte verifica-se que além do fato de ser a analogia *in malam partem* vedada no Direito Penal, a aproximação entre os delitos feita pelo STF é completamente descabida. A conduta do contribuinte que deixa recolher ICMS próprio e declarado em nada se assemelha ao crime de apropriação indébita do art. 168 do CP.

Em que pese todos os problemas já apontados na tese firmada pelo STF, no julgamento do RHC 163334, fato é que tal entendimento foi consolidado por maioria do plenário em 2019, em consonância com entendimento uniformizado pela Terceira Seção do STJ desde 2018. Dessa forma, a criação de parâmetros interpretativos para a referida decisão é medida que se impõe.

Acerca dessa importância na criação dos parâmetros interpretativos dissertam Alair Leite e Ademar Borges:

A opção jurisprudencial do STF em criminalizar conduta que majoritariamente era entendida como atípica deve ser acompanhada por um esforço para imprimir à nova interpretação da lei penal um grau suficiente de clareza e determinação do sentido concreto da norma penal incriminadora. Alterações substanciais da jurisprudência in malam partem podem sofrer – em alguns casos – não apenas o constrangimento da vedação à retroatividade, como também podem gerar a ocorrência de erros de proibição (art. 21 CP) ou erros de tipo (art. 20 CP)⁶. A rigor, diante dessa situação, incumbe à jurisprudência a realização integral do mandato de determinação da norma penal.(BORGES; LEITE, 2019)

Os parâmetros interpretativos para a decisão podem ser divididos em dois grupos, critérios objetivos e critérios subjetivos. É importante mencionar que a estipulação de tais parâmetros não parte apenas de uma análise doutrinária da questão, mas também de análise dos votos do RHC, nos quais alguns dos Ministros os delinearão de maneira sutil. Da mesma forma, a própria tese constante na decisão já permite vislumbrar-los “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”(BRASIL, RHC 163334/SC, 2019b)

A título de exemplo, verifica-se no informativo de jurisprudência do STF nº 963, relativo ao julgamento do RHC 163334, que:

[...]o relator assinalou que o crime de apropriação indébita tributária não comporta a modalidade culposa. É imprescindível a demonstração do dolo e não será todo devedor de ICMS que cometerá o delito. O inadimplente eventual distingue-se do devedor contumaz, este faz da inadimplência tributária seu *modus operandi*. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a)

Sendo assim, demonstrada a essencialidade da estipulação de parâmetros interpretativos para a nova tese firmada pelo STF, passa-se à análise pormenorizada de alguns desses parâmetros, nos tópicos seguintes.

4.2 Critérios Objetivos

Um critério interessante para a aplicação da tese firmada no RHC 163334 é a exigência da contumácia para a adequação típica. Conforme constou, na própria tese enunciada, não basta o mero inadimplemento pontual e isolado do contribuinte para que reste configurado o crime de apropriação indébita tributária, mas a contumácia, isto é, uma inadimplência reiterada.

Esse critério de ordem objetiva se mostra bastante interessante vez que, o que se almejou com a criminalização do não recolhimento do ICMS próprio e declarado não foi onerar demasiadamente, ou ainda impossibilitar a atividade econômica, pelo menos é o que se quer crer. É razoável, portanto, presumir que o STF teve por finalidade punir aquele empresário ou comerciante que faz da inadimplência tributária um verdadeiro *modus operandi*. Por essa razão, é perfeitamente compatível que para que seja considerada típica a inadimplência ela seja contumaz.

Além disso, o parâmetro interpretativo, neste tópico, apresentado visa a evitar que se admita a prisão por dívida tanto já abordada neste trabalho. Ou seja, ao se exigir a reiteração da conduta para a configuração da tipicidade objetiva, reduz-se o alcance da norma penal incriminadora, buscando-se atingir apenas aqueles que de fato usem da inadimplência como forma de condução dos seus negócios, até mesmo como forma de obter vantagem indevida sobre seus concorrentes no mercado.

A exigência da contumácia atribui caráter de habitualidade ao delito de apropriação indébita tributária, o que logicamente impõe que diversas inadimplências constatadas em períodos distintos em relação a um mesmo contribuinte devem ser consideradas como crime único. Essa

consequência é de suma importância vez que interfere diretamente no *quantum* da pena a ser fixada pelo juiz, em caso de eventual condenação.

Nesse sentido versam Pierpaolo Cruz Bottini e Bruno Lescher Facciolla:

Se no delito habitual a existência de uma só conduta é atípica e apenas o conjunto delas consuma o crime, ao exigir a contumácia do não pagamento de ICMS próprio para a tipicidade do crime previsto no art.20, II da Lei 8.137/90, o STF acaba por reconhecer que a inadimplência seguida, por diversas vezes, do tributo exigido constitui um único crime, e não vários. Não faria sentido definir que uma conduta isolada não é suficiente à tipicidade, para reconhecer no momento de fixar a pena a existência de diversos crimes. (BOTTINI; FACCIOLLA, 2020)

Um outro fator que pode ser essencial para que o julgador, no caso concreto, saiba aplicar corretamente a tese aqui abordada é a verificação acerca da situação financeira do contribuinte inadimplente. Isto é:

vige uma presunção relativa de que a omissão do repasse de valores declarados previamente pelo próprio contribuinte constitui um ato isolado, que não cria risco juridicamente desaprovado ao bem jurídico “arrecadação tributária”; essa presunção será reforçada, caso o empresário esteja em situação de quase justificação ou exculpação, existindo explicação razoável para a omissão de recolhimento; a presunção será afastada, caso se verifique que o não repasse é parte integrante de um modelo ou de uma estratégia negocial mais ampla; neste último caso, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 poderá, em tese, estar realizado. (BORGES; LEITE, 2019)

Outro critério objetivo, para além da exigência da contumácia, de caráter procedimental consiste na necessidade da averiguação se de fato foi

repassado ao consumidor final o valor do ICMS devido pelo contribuinte. Isso porque, conforme já detalhadamente demonstrado, o voto dos ministros vencedores no RHC 163334 se assentou no fato de que o contribuinte estaria a se apropriar do tributo cobrado do consumidor ao embuti-lo no preço final da mercadoria.

Ao contrário do Direito Tributário, o Direito Penal não funciona com base em presunções, inclusive porque vige o princípio do *in dubio pro reo*. Sendo assim, caso não esteja demonstrado que o contribuinte efetivamente embutiu o valor do ICMS no preço final da mercadoria e que o consumidor de fato pagou o valor, impossível a comprovação da materialidade delitiva.

Em consonância com o que agora afirmado dissertam os insígnis professores Pierpaolo Bottini e Heloisa Estellita:

[...] enquanto presunções se aplicam no Direito Tributário, não são cabíveis no processo penal. Será necessário que se demonstre, em cada caso concreto, a decomposição do preço de cada produto ou serviço em suas componentes de custos operacionais, custos tributários, custos trabalhistas, lucro etc. Mais do que isso, deve ser comprovada que os custos tributários foram embutidos integralmente no preço naquela específica operação de venda ou de prestação de serviço, sem abatimentos, e que o consumidor efetivamente pagou o custo tributário antes da data prevista para o pagamento do tributo. (BOTTINI; ESTELLITA, 2019)

Não se nega aqui a dificuldade da operacionalização de tal cálculo. Todavia, a efetiva prova da materialidade é garantia que não se admite mitigação, sob pena de violação do devido processo legal penal. Nesse sentido também afirmam os professores mencionados supra:

Os obstáculos, quase intransponíveis, para a realização desse cálculo são conhecidos dos tributaristas, mas, ademais, no processo penal, há que se fazer prova de cada um desses elementos. Certamente, a não cumulatividade do ICMS

agregará bastante complexidade à pretensão de comprovar a alegada “apropriação” dos valores devidos aos Fiscos estaduais: sim, porque nem tudo o que o contribuinte de ICMS “recebe” do consumidor tem de ser “entregue” ao Fisco. (BOTTINI; ESTELLITA, 2019)

Ademais, em decorrência da exigência procedimental supracitada torna-se importante discussão acerca da súmula vinculante nº 24 que diz “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo” (BRASIL, 2009). A referida súmula, conforme consta em seu enunciado é aplicada aos delitos materiais e se justifica pelo fato de que seria um contrassenso admitir que alguém seja punido pela sonegação de tributo cuja exigência não se tem certeza. Em outras palavras, se o fisco não pode exigir o pagamento do tributo, não poderá haver sanção penal pelo seu não pagamento.

Sendo assim, os crimes do art. 2º da lei 8.137/90, por serem tradicionalmente classificados como delitos formais, cuja consumação independe da produção de resultado naturalístico, não estão no espectro de incidência da súmula vinculante nº 24. Todavia, em face da criminalização do não recolhimento do ICMS próprio e declarado, e considerando a exigência procedimental apresentada acima, parece bastante razoável a compreensão de que seja aplicada analogicamente a súmula.

Isso porque, segundo já abordado, deverá ser demonstrado o efetivo repasse do ônus econômico do ICMS, ao consumidor, para a caracterização do delito de apropriação indébita tributária. Sob esse escopo, uma aplicação analógica da súmula vinculante nº 24, garantiria a necessidade de apuração administrativa prévia acerca do referido repasse do ônus econômico, sem o qual não poderá ser tipificada a conduta do contribuinte.

Diante de todo o exposto verifica-se a estipulação de dois principais critérios objetivos para a aplicação do entendimento firmado no

RHC 163334. O primeiro consiste na exigência da contumácia para a configuração da tipicidade objetiva. O segundo, por sua vez, na exigência de que seja demonstrado, mediante procedimento administrativo prévio, o efetivo repasse do ônus econômico do tributo ao consumidor, de modo a permitir a prova da materialidade do delito de apropriação indébita tributária.

4.3 Critério Subjetivo

Outro importante critério para a aplicação da tese firmada no RHC 163334, tem natureza subjetiva e consiste na exigência da presença do dolo específico de apropriação para que seja configurado o delito do art. 2º, II, da lei nº 8.137/90. O referido critério também já encontra-se delineado na tese publicada pelo STF conforme se vê: “O contribuinte que, de forma contumaz e com **dolo de apropriação**, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”(BRASIL, RHC 163334/SC, 2019b, grifos nossos).

Mediante análise da redação do tipo observa-se que os verbos nucleares são “deixar de recolher”, do que se conclui que o dolo genérico exigido consiste na intenção de deixar de repassar o valor do tributo aos cofres públicos, materializando uma conduta omissiva. Contudo, ante a criminalização do não recolhimento do ICMS próprio e declarado, entende-se que não basta a simples configuração do dolo genérico, sob pena de estar-se criminalizando o mero inadimplemento tributário.

Por conseguinte, seria necessária a configuração de um fim especial de agir, qual seja, vontade fraudulenta de se apropriar indevidamente de valores que deveriam ter sido entregues ao fisco. Em última instância, se exige uma finalidade específica por de trás do não repasse do valor do tributo. O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto deixou bastante clara a concepção supracitada, conforme se vê no seguinte excerto:

[...] deve ser imperiosamente levado em conta o dolo com a **imprescindível consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário com a intenção de não os recolher.** O dolo de não recolher o tributo, de maneira genérica, não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do referido dispositivo. É necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do Fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em comento. Esse ânimo se manifesta pelo ardid de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos de administração fiscal. Na situação dos autos, inexistente imputação de fraude. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a, grifos nossos)

Insta ressaltar também, segundo assinalado pelo Ministro, a declaração do imposto corretamente perante o fisco é elemento incompatível com a intenção de fraude. Ora é bastante lógico concluir que aquele que declara os valores devidos ao fisco, corretamente, não possui intenção de fraude, caso tivesse se omitiria no dever declarar, ou ainda o faria a menor. Por essa razão, também, que a tese firmada pelo STF foi alvo de duras críticas, já inclusive apresentadas neste trabalho.

Em congruência ao que defendido pelo Min. Gilmar Mendes, disserta Cezar Roberto Bitencourt afirma:

O elemento subjetivo do tipo é o dolo, de modo que o sujeito ativo do crime deve atuar com conhecimento e vontade de permanecer com o dinheiro efetivamente retido ou cobrado, omitindo o cumprimento do dever ativo de recolhê-lo às arcas públicas. Como indicamos, **por tratar-se de espécie de apropriação indébita, é indispensável o elemento subjetivo especial do injusto, representado pelo especial fim de apropriar-se dos valores retidos ou cobrados**, isto é, o agente se apossa com a intenção de não recolhê-los, a despeito do entendimento supracitado do

Superior Tribunal de Justiça (BITENCOURT, 2016b, p.762, grifos nossos)

Ademais, é importante fazer a distinção entre o ilícito tributário e o ilícito penal que visa a tutelar a ordem tributária. O primeiro vê-se configurado com o simples descumprimento de obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, por exemplo, basta que o contribuinte deixe de pagar o tributo no prazo fixado para que recaia sobre ele multa pela mora e eventual execução fiscal.

O segundo, por sua vez, deve trazer algum elemento a mais que justifique a sanção penal, uma reprovabilidade especial da conduta que torne legítima a imposição de pena restritiva de liberdade. Novamente, ressalta-se a importância do princípio da proporcionalidade, para o Direito Penal. Sob esse escopo, o elemento que torna o inadimplemento relevante para a seara penal é o dolo específico de apropriação fraudulenta.

Dessa forma, não se pode confundir o dolo de inadimplir tributo com o dolo de praticar crime contra a ordem tributária. De modo congruente afirma Bitencourt:

A constatação do dolo é, muitas vezes, indevidamente presumida, porque se equipara a realização da infração tributária com a realização dolosa de um crime contra a ordem tributária, como se a mera infração do dever extrapenal fosse constitutiva de crime. Contudo, como veremos no estudo específico dos tipos penais, o dolo que caracteriza os crimes contra a ordem tributária implica o propósito de fraudar a Fazenda Pública, exteriorizado através da prática de atos idôneos a este fim. (BITENCOURT, 2016b, p.688)

Destarte, o parâmetro interpretativo que se propõe neste tópico é a presença do elemento subjetivo especial do injusto, materializado na vontade de apropriar-se fraudulentamente do valor de tributo. Sua importância reside na necessidade de restringir o alcance da norma penal

incriminadora, art. 2º, II, da lei nº 8.137.90, de modo a evitar a criminalização da mera inadimplência, em observância também dos princípios da legalidade e da proporcionalidade.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho de conclusão de curso teve dentre os seus objetivos analisar os principais fundamentos dos votos majoritários e minoritários proferidos no julgamento do RHC 163334 pelo STF. Tal julgamento, teve como controvérsia principal a conotação atribuída ao termo “cobrado” constante no tipo penal previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90, particularmente no âmbito do ICMS.

A maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal entenderam que tal conceito diz respeito ao ato de embutir o valor do tributo no preço final da mercadoria. Por conseguinte, o não recolhimento do ICMS próprio seria conduta típica enquadrada no delito de apropriação indébita tributária. Ademais, tais Ministros ainda defenderam que o fato de o contribuinte declarar a dívida tributária ao fisco não tem o condão de afastar a tipicidade da conduta.

Os Ministros vencidos, por sua vez, entendem que o termo “cobrado” diz respeito aos casos em que há substituição tributária. Dessa forma, praticaria o crime do art. 2º, II, da lei nº 8.137/90 apenas aquele contribuinte que deixasse de recolher aos cofres públicos tributo cobrado de outro contribuinte, pertencente à mesma cadeia produtiva, na figura de substituto tributário.

Em que pese ter sido formada maioria no Plenário do STF, a tese fixada no julgamento do RHC 163334 é bastante problemática, razão pela qual sofreu duras críticas da doutrina, objeto também do presente trabalho. A maior crítica feita em face da tese consistiu na constatação de que criminalizar o não recolhimento do ICMS próprio e declarado implica,

em última instância, na criminalização do mero inadimplemento tributário, no uso do Direito Penal como forma de arrecadação fiscal e na permissão da inconstitucional prisão por dívida.

Sem prejuízo, não apenas as implicações da tese firmada foram objeto de críticas, mas seus próprios fundamentos. Criticou-se o uso da analogia com o crime de apropriação indébita do art. 168 do CP como forma de ampliação do espectro de incidência da apropriação indébita tributária. Da mesma forma criticou-se a análise não sistêmica dos elementos normativos do tipo previsto no art. 2º, II, da lei nº 8.137/90, que implicou na atribuição de significado ao termo “cobrado” completamente em desconformidade com o Direito Tributário, o que é grave, considerando tratar-se de crime que visa a tutelar a ordem tributária.

Não obstante a pertinência das críticas acima enumeradas, fato é que tal tese restou fixada por maioria no STF em dezembro de 2019 e já é adotada pela Terceira Seção do STJ desde 2018. Diante de tal constatação fática, surge a necessidade da criação de parâmetros interpretativos que vão permitir uma aplicação do novo entendimento de maneira mais coerente com ordenamento jurídico brasileiro, e especialmente, com o Direito Penal, e da mesma forma proporcionar maior segurança jurídica.

Ao longo do presente trabalho foram apresentadas duas categorias de parâmetros ou critérios, os de natureza objetiva e os de natureza subjetiva. O primeiro critério objetivo é a exigência da contumácia para a adequação típica, do que se conclui que diversas inadimplências configuram crime único. O segundo critério objetivo, de caráter procedimental, consiste na necessidade de se realizar um procedimento administrativo prévio que permita atestar que de fato houve o repasse do ônus econômico do tributo ao consumidor final.

O critério subjetivo, por sua vez, materializa-se na exigência do elemento subjetivo especial do injusto que consiste no dolo de apropriar-se do valor do tributo. Tal critério surge pelo fato de que só justifica a intervenção penal aquelas condutas especialmente reprováveis. Sendo assim, o simples dolo genérico de não recolher tributo próprio,

inadimplência, não pode ser considerado crime. Contudo, uma vez presente o dolo específico de apropriar-se do imposto, com intenção clara a fraudar o fisco, verifica-se um fim especial de agir que melhor justifica a intervenção penal.

Destarte, é importante mencionar que não se objetivou, neste trabalho, esgotar as controvérsias que circundam o RHC 163334, tampouco os questionamentos que surgem da aplicação da tese firmada. Isso posto, conclui-se que a presente monografia foi capaz de cumprir com seus objetivos, quais sejam, analisar em detalhes os fundamentos usados pelos Ministros no RHC 163334, e apresentar alguns parâmetros para a melhor aplicação da tese firmada pelo STF.

Finalmente, espera-se que os Magistrados se valham de critérios, tais como os apontados, para julgar casos de apropriação indébita tributária, em que o agente seja denunciado por não recolher tributo próprio e declarado. Caso contrário, estar-se-á diante de um cenário de grande desestímulo à atividade econômica e de uso do Direito Penal para fins que extrapolam sua precípua finalidade.

REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. v.1. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2016a.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal Econômico**. v. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2016b. *E-book*.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; FACIOLLA, Bruno Lascher. ICMS e crime: mais reflexões sobre a nova postura do STF. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/37QEIEZ> . Acesso em: 29 out. 2020.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; ESTELLITA, Heloísa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. **Consultor Jurídico**, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/37T7MX4> . Acesso em: 28 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2013] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 out. 2020.

BRASIL. **Projeto de lei nº 4.788/90**. Define crimes contra a administração tributária, de abuso do poder econômico e da outras providencias. Brasília: Câmara dos deputados, 28 mar. 1990. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesweb/fichadetramitacao?Idproposicao=224357>. Acesso em: 14 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo de jurisprudência nº 963**. Brasília, 9 a 13 de dezembro de 2019 -Nº 963. Brasília: STF, [2019a]. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>. Acesso em: 14 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2009]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 14 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [1996]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 14 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário) **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não Recolhimento do valor de icms cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 14 nov. 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, [2011]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 14 nov. 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: 22 out. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e

dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, [2019c] Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 22 out. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República, [2019d] Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 out. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Quinta Turma) **HC 399.109/SC**, Habeas Corpus. Não Recolhimento De Icms Por Meses Seguidos. Apropriação Indébita Tributária. Absolvição Sumária. Impossibilidade. Declaração Pelo Réu Do Imposto Devido Em Guias. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 22 ago. 2018. Brasília: DF, STJ [2018]. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/inteiro-teor-620250220>. Acesso em: 14 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília, DF: Presidência da República, [1992]. Disponível em: <https://bit.ly/368Keed>. Acesso em: 06 nov. 2020.

COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 2ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

ESTELLITA, Heloisa; PAULA JUNIOR, Aldo De. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? Interpretação do STJ afronta o princípio da legalidade penal e da

proporcionalidade, bem como o Pacto de San José da Costa Rica. **Jota: Penal em Foco**, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3kG5o9M> . Acesso em: 29 out. 2020.

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

LEITE, Alaor; BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio: Configuração Típica e Exigências Procedimentais. **Jota: Penal em Foco**. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3jChiQr>. Acesso em: 29 out. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*.

MACHADO. Gabriel Soares dos Santos; AMARAL, Thiago Bottino do. A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio). **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v.22, n.44, 2019. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/issue/view/1155>. Acesso em: 14 nov. 2020.

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

PINHEIRO, Johnattan Martins; AGUIAR, Denison Melo de. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, Guanambi, v. 7, n. 01, e287, jan./jun. 2020. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/Revistadedireito/article/view/287>. Acesso em: 30 out. 2020.