



CENTRO UNIVERSITÁRIO LUTERANO DE PALMAS

*Recredenciado pela Portaria Ministerial nº 1.162, de 13/10/16, D.O.U. nº 198, de 14/10/2016
AELBRA EDUCAÇÃO SUPERIOR - GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO S.A.*

STELLA NOEME BUENO PEDROSO DO NASCIMENTO

**POSSIBILIDADES DA CARACTERIZAÇÃO DO TIPO PENAL TRIBUTÁRIO
PREVISTO NO ART. 2º, II, DA LEI N.º 8.137/1990 PELO NÃO RECOLHIMENTO
DO ICMS POR OPERAÇÃO PRÓPRIA DECLARADO: BREVES CONSIDERAÇÕES
SOBRE O CASO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) 163334
NO STF**

STELLA NOEME BUENO PEDROSO DO NASCIMENTO

**POSSIBILIDADES DA CARACTERIZAÇÃO DO TIPO PENAL TRIBUTÁRIO
PREVISTO NO ART. 2º, II, DA LEI N.º 8.137/1990 PELO NÃO RECOLHIMENTO
DO ICMS POR OPERAÇÃO PRÓPRIA DECLARADO: BREVES CONSIDERAÇÕES
SOBRE O CASO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) 163334
NO STF**

Trabalho de Curso em Direito apresentado como requisito parcial da disciplina de Trabalho de Curso em Direito II (TCD II), do Curso de Bacharelado em Direito do Centro Universitário Luterano de Palmas – CEULP/ULBRA.

Orientador: Professor Mestre Sinvaldo Conceição Neves.

Palmas – TO
2020

STELLA NOEME BUENO PEDROSO DO NASCIMENTO

**POSSIBILIDADES DA CARACTERIZAÇÃO DO TIPO PENAL TRIBUTÁRIO
PREVISTO NO ART. 2º, II, DA LEI N.º 8.137/1990 PELO NÃO RECOLHIMENTO
DO ICMS POR OPERAÇÃO PRÓPRIA DECLARADO: BREVES CONSIDERAÇÕES
SOBRE O CASO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) 163334
NO STF**

Trabalho de Curso em Direito apresentado como requisito parcial da disciplina de Trabalho de Curso em Direito II (TCD II), do Curso de Bacharelado em Direito do Centro Universitário Luterano de Palmas – CEULP/ULBRA.

Orientador: Professor Mestre Sinvaldo Conceição Neves.

Aprovado (a) em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Mestre Sinvaldo Conceição Neves
Centro Universitário Luterano de Palma – CEULP/ULBRA

Prof.
Centro Universitário Luterano de Palma – CEULP/ULBRA

Prof.
Centro Universitário Luterano de Palma – CEULP/ULBRA

Palmas – TO
2020

RESUMO

O presente trabalho de curso tem por temática a caracterização do tipo penal de apropriação indébita tributária pelo não recolhimento de ICMS por operação própria. O referido tipo tributário apresenta aspectos que geram incertezas quanto a sua constitucionalidade, a sua ocorrência, quem pode ou não ser o sujeito ativo do crime e seus elementos subjetivos. Assim, a problema consiste em identificar as possibilidades da caracterização do tipo penal tributário de apropriação indébita tributária, a partir do caso objeto de julgamento no Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n.º 163334 perante o STF. Como conclusão, apresentou-se as possibilidades de caracterização do crime e a posição fixada neste estudo pela atipicidade da conduta descrita no caso analisado. Utilizou-se o método lógico-dedutivo, com abordagem qualitativa, exploratória e descritiva, fundada em referencial teórico bibliográfico.

Palavras-chave: Apropriação Indébita Tributária. Crimes contra a ordem tributária. ICMS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E SUAS IMPLICAÇÕES NO DIREITO CONTEMPORÂNEO	9
1.1 CONSTITUCIONALISMO X NEOCONSTITUCIONALISMO	13
1.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CF/1988	16
1.3 LEGALIDADE COMO INSTRUMENTO LIMITADOR DO ARBÍTRIO DO ESTADO	18
2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E AS ESPECIFICIDADES DO INCISO II, DO ART. 2º, DA LEI N.º 8.137/1990	22
2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO, DIREITO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO .	22
2.2 ESPECIFICIDADES DO INCISO II, DO ART. 2º, DA LEI N.º 8.137/1990	30
2.3 ELEMENTOS ESPECÍFICOS DO ICMS RELEVANTES À IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO ATIVO E DA CONDUTA PREVISTA NO TIPO PENAL PREVISTO NO INCISO II, DO ART. 2º DA LEI N.º 8.137/1990	34
3 O CASO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) 163334 NO STF: BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO PENAL PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO COM FUNDAMENTO NO INCISO II, DO ART. 2º, DA LEI N.º 8.137/1990	37
3.1 CONTEXTO DO CASO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) 163.334/SC NO STF.....	37
3.2 JULGAMENTO NO STF: PREMISSAS FIXADAS PARA A CONFIGURAÇÃO DO TIPO PENAL DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA	48
3.3 POSSIBILIDADES DE TIPIFICAÇÃO PENAL PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO COM FUNDAMENTO NO ART. 2º, II, DA LEI N.º 8.137/1990	59
CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	64

INTRODUÇÃO

A história da organização social e política a partir de um território específico, de uma determinada população sob a égide de um governo, detentor de soberania, nada mais é do que a própria história do Estado. O qual, em todas as suas configurações, utilizou-se das mais variadas formas de poder para manter a sua existência, fosse ela pessoalizada numa pessoa, o governante, ou numa ordem abstrata e corporificada em instâncias de poder personificadas juridicamente.

Dentre as formas de poderes decorrente da soberania do Estado temos o monopólio do *jus puniendi*, corporificado no Direito Penal, e o *jus tributum*, ou seja, o direito de tributar do Estado, exercido desde a sua gênese, a fim de manter financeiramente os mais variados gastos necessários à sua existência, os quais, no modelo de Estado contemporâneo, são previamente estabelecidos pela ordem jurídico-constitucional estabelecida, com as seguintes finalidades: o financiamento da educação, saúde, segurança pública interna e externa, entre outros.

No caso específico do Estado brasileiro, a ordem jurídica tem seu lastro fundamental na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e suas normas orientam toda a ordem jurídica infraconstitucional, fazendo com que o não atendimento às suas regras e princípios eive de inconstitucionalidade a norma que, porventura, seja questionada, tornando-a nula, inexistente e ineficaz.

Ocorre que há normas que, mesmo sendo consideradas e declaradas constitucionais, trazem consigo características que ferem regras e princípios constitucionais e demandam interpretação conforme a Constituição. Tais interpretações são geralmente definidas por decisões judiciais, oriundas de controle de constitucionalidade concentrado, ou pelo controle de constitucionalidade difuso, às quais, embora decidam uma situação determinada, acabam por não elidir totalmente as dúvidas quanto a sua validade e eficácia no plano dos casos concretos, levando, algumas vezes, à sua ampliação.

Dentre os diversos casos, nos mais variados ramos do Direito, se visibilizou a situação *in abstracto* definida como crime contra a ordem tributária, prevista no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, norma jurídica esta que prevê como tipo penal tributário: “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”.

À primeira vista, considerando a presunção da constitucionalidade das leis que fazem parte do ordenamento jurídico pátrio, tem-se que, a partir dos casos concretos que vão surgindo,

emergem os questionamentos quanto à constitucionalidade das normas infraconstitucionais postas. No caso aqui trazido, este se notabiliza no bojo do RHC 163334, julgado pelo STF em dezembro de 2019. Um caso paradigmático, que faz incidir a referida norma sobre situação controvertida de ocorrência do tipo penal tributário previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, sobre o não recolhimento do ICMS por operação própria, devidamente declarado, mas não recolhido aos cofres públicos.

A compreensão do caso, objeto de julgamento do RHC 163334, num primeiro plano temático situa-se na discussão da tipicidade do não recolhimento do ICMS, que ao ser devidamente delimitado neste estudo passou a ter a seguinte configuração: possibilidades da caracterização do tipo penal tributário previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, pelo não recolhimento do ICMS por operação própria, devidamente declarado, tendo como substrato fático o caso do RHC 163334, julgado pelo STF em dezembro de 2019.

Delimitado o tema, dele emerge a seguinte problematização, a ser respondida no presente trabalho de conclusão de curso: diante do caso objeto de julgamento no Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163334 no STF, quais são as possibilidades de caracterização do tipo penal tributário previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, pelo não recolhimento do ICMS por operação própria adequadamente declarado ao fisco pelo contribuinte?

Considerando que o processo de estudo se dá a partir de um encadeamento lógico de ideias, que devem se dar a partir da pertinência temática visualizada no seu panorama temático amplo, partindo para a sua delimitação e especificamente problematizado, impõe-se a apresentação do objetivo geral, buscado com o presente estudo, o qual consiste em: identificar as possibilidades da caracterização do tipo penal tributário previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, pelo não recolhimento do ICMS por operação própria declarado pelo contribuinte.

Em busca da realização do objetivo geral posto, serão sucessivamente desenvolvidos e atingidos os objetivos específicos, os quais, além de serem essenciais ao entendimento do objeto estudado, são partes de um conhecimento amplo que deve ser visto na maior amplitude possível, viabilizando, assim, a compreensão do objeto estudado na sua totalidade devidamente delimitada.

Para tanto, no estudo aqui desenvolvido, utilizar-se-á o método lógico-dedutivo, pautado numa abordagem qualitativa, exploratória e descritiva, fundada num referencial teórico predominantemente bibliográfico, consistente no estudo de caso que tem como fonte primária o processo que envolve o Recurso Ordinário em Habeas Corpus – RHC 163334, julgado em dezembro de 2019 pelo STF.

Ainda no que tange ao método lógico-dedutivo, este se desenvolve com a análise, a priori, de aspectos gerais, a fim de se atingir a compreensão dos aspectos específicos e a fixação de um entendimento que subsidie uma tomada de decisão, no caso em questão, a existência ou não de possibilidades de caracterização do tipo penal do art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990 e, se no caso do RHC 163334 é cabível ou não a tipificação da conduta em questão.

Considerando que o desenvolvimento do estudo partirá de aspectos gerais para se atingir as especificidades do caso, os passos a serem seguidos perpassarão no segundo capítulo, a apresentação de considerações sobre o Estado Democrático de Direito e dos limites ao seu arbítrio no processo de tipificação penal.

No terceiro capítulo, serão conceituados genericamente pontos específicos do Direito Tributário, do Direito Penal e do Direito Penal Tributário; indicados os elementos que compõem o tipo penal tributário previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990; e identificados aspectos específicos e relevantes à identificação do sujeito ativo da conduta criminosa prevista no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990. Vale ressaltar que, considerando a dimensão do trabalho de conclusão de curso e a pertinência à análise do caso objeto de estudo, os aspectos, as regras e os princípios abordados estarão circunscritos ao que há de essencial à compreensão do caso julgado no RHC 163334.

O quarto capítulo terá com ponto de partida a contextualização do caso em análise, o Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163334, no STF. Uma vez apresentado o contexto, serão identificadas, a partir das posições estabelecidas nos votos dos Ministros do STF, as possibilidades de caracterização do tipo penal tributário previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990 pelo não recolhimento do ICMS por operação própria, regularmente declarado ao fisco pelo contribuinte. Por fim, será fixada a posição à qual o presente estudo se filia no tocante ao caso estudado.

Apresentados os aspectos relevantes ao desenvolvimento deste trabalho de conclusão de curso, centrados no tema, sua delimitação e problematização, na metodologia utilizada e na estrutura do conteúdo, siga-se ao estudo desenvolvido.

1 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E SUAS IMPLICAÇÕES NO DIREITO CONTEMPORÂNEO

O termo Estado Democrático de Direito, incorporado no preâmbulo da Constituição Federal de 1988, teve como objetivo permitir que o Estado garantisse as liberdades civis, os direitos e as garantias fundamentais, além dos direitos humanos, por meio da proteção jurídica estabelecida em normas democráticas.

No entanto, apesar de ser amplamente utilizado, principalmente no contexto jurídico e político em nossos dias, o termo Estado Democrático de Direito é pouco compreendido em virtude da multiplicidade de entendimentos que o permeia e, conseqüentemente, ganha uma extensão praticamente ilimitada.

Historicamente, a ideia de Estado Democrático de Direito, da forma como se conhece hoje, é resultado de um grande processo de evolução da organização das sociedades ao longo de séculos, de origem nos antigos povos gregos e seus pensadores, como Sócrates, Platão e Aristóteles, em busca de formas de organização que atendessem ao interesse comum.

Para compreender a figura do Estado Democrático de Direito atual, é necessário observar, ao longo da história, a racionalização dos direitos em suas diversas dimensões, que, no início, eram considerados divinos e se concentravam nas mãos dos reis soberanos, consagrados como representantes de Deus na Terra, que governavam de forma despótica e arbitrária os seus súditos.

Com o passar dos anos, tais regimes políticos se dirigiam em sentido contrário aos interesses da burguesia, uma nova classe social que ascendia e que, inevitavelmente, se rebelou contra o abuso de poder por parte dos reis absolutistas e de governos despóticos.

Com o advento da revolução burguesa e o fim do absolutismo monárquico, nascia a ideia de que o poder soberano do Estado decorre do conjunto de pessoas que compõe a sociedade, e não de dádiva divina, o que acelerou o rompimento definitivo entre Estado e religião.

Neste contexto, sobrepõe em importância, o exercício arbitrário dos poderes pelos governantes, principalmente os de natureza penal, exercido, em diversos casos, sem a observância da legalidade, e quando a observava, utilizava parâmetros principiológicos que não preservam os direitos básicos da existência humana, denominados hoje de direitos fundamentais e humanos.

Diga-se o mesmo do direito de tributar, usado muitas vezes sem critérios de ponderação e proporcionalidade, gerando a expropriação dos meios de produção e subsistência,

legando à maior parcela da sociedade, um estado de miserabilidade, ausência de liberdade econômica e corpórea, mesclando, com isso, ações penais às tributárias, com o propósito de manter o *status quo* da classe dominante, geralmente representada por um número reduzido de pessoas, numa sociedade de estrutura rígida e de baixa possibilidade de ascensão de um estamento social a outro.

Tais fatos históricos, dentro do contexto específico do Século das Luzes, o século XVIII, propiciou um evento local que teria repercussão universal, que tem impactos históricos, sociológicos e jurídicos até a contemporaneidade, a Revolução Francesa de 1789, da qual derivou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que marca o início do Estado de Direito moderno. Naquele momento, a lei passava a representar, de fato, a vontade dos cidadãos, baseada num amplo processo de afirmação dos direitos humanos, nascendo o modelo contemporâneo de Estado Democrático de Direito.

Tecnicamente, o termo Estado Democrático de Direito concentra dois conceitos distintos: “democracia” e “de direito”. O primeiro, de origem grega, quer dizer, “governo do povo”, que, numa interpretação atual, refere-se ao governo exercido por membros politicamente eleitos pelo povo. O segundo conceito refere-se ao direito positivo, que foi codificado e aprovado também pelos representantes eleitos pelo povo.

Nesse contexto, destacamos a Constituição, que baliza e norteia o restante do ordenamento jurídico, ou seja, o Estado Democrático de Direito não prescinde da existência de uma Constituição, que é o conjunto de leis que regem uma sociedade. Aristóteles (1988) afirma ser a Constituição (*politeia*) “o modo de ser” de uma comunidade, sociedade ou Estado (*polis*).

O desenvolvimento do sentido jurídico de Constituição é atribuído, primordialmente, a Hans Kelsen e, a partir daí, adquire um significado exclusivamente normativo, transformado no conjunto de normas mais importantes de um Estado, conforme um critério hierárquico, sendo que toda e qualquer norma deve encontrar sua validade no texto constitucional (KELSEN, 1939, p. 247).

Assim, trazendo tais pressupostos à realidade brasileira contemporânea, antes de ser um Estado Democrático de Direito, o Brasil é um “Estado de direito”, expressão surgida na Alemanha, no início do século XIX, que significa ser um país regido pelo princípio da legalidade, para pessoas e principalmente para o Estado. Isto posto, enquanto as pessoas podem fazer o que a lei não proíbe, o Estado deve fazer aquilo que a lei determina (MARTINS, 2019, p. 417).

Desse modo, o Estado Democrático de Direito significa a exigência de reger-se por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo, bem como, o respeito das

autoridades públicas aos direitos e garantias fundamentais, proclamado no *caput* do artigo 1º da Constituição.

A Constituição Federal de 1988 adotou, igualmente, em seu parágrafo único, o denominado princípio democrático, ao afirmar que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Assim, o princípio democrático exprime fundamentalmente a exigência da integral participação de todos e de cada uma das pessoas na vida política do país (MORAES, 2007, p. 125).

Além dessa busca pela garantia de direitos, o Estado democrático visa à separação de poderes, prevista no artigo 2º da Constituição Federal de 1988, que estabelece: “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

O Poder do Estado em si é uno, mas a sua disciplina e o seu exercício devem ser divididos e funcionar harmonicamente, num sistema de controle por meio de pesos e contrapesos, a fim de se evitar o uso desmedido, principalmente em campos que impliquem no desrespeito às garantias e aos direitos fundamentais, tendo a vida, a liberdade e a propriedade como eixos centrais de proteção.

Acontece que, a nova conjuntura social, complexa e plural, culmina numa crise paradigmática da ciência jurídica, na qual, notadamente, os contornos entre os poderes instituídos perdem a clareza, gerando fenômenos pós-modernos como a judicialização e o ativismo judicial.

Esses fenômenos são resultantes do aumento de demandas por parte da sociedade, além de fatores históricos, políticos e sociais, diante dos impactos das guerras mundiais e da revolução tecnológica.

Além disso, o crescimento exponencial da quantidade de normas sem eficácia e da tutela coercitiva, tornaram-se incompatíveis com a neutralidade do Judiciário, que, a partir de então, foi repensado em novas bases, conferindo uma mudança de postura desse Poder que, ao exercer a função de protetor da legalidade, sobretudo da constitucionalidade, tem o dever de desempenhar o verdadeiro controle sobre os demais Poderes de forma imparcial.

Assim, várias nuances da atuação do Judiciário, principalmente em áreas como a penal e a tributária, foram reformuladas visando atender às demandas de uma sociedade que se tornou bem mais complexa e plural, exigindo categoriais jurídicas mais sofisticadas e sutis. Exemplo disto é um novo modelo de interpretação constitucional, que não anula a interpretação tradicional, mas vem para atender a necessidades deficientemente supridas pelas fórmulas clássicas (BARROSO, 2017).

Essa nova metodologia surge, entre outras razões, para dar conta dos conflitos de valores decorrentes de pretensões normativas contraditórias. Desse modo, a solução pode ser construída por meio de argumentos à luz dos princípios constitucionais, que, por meio dessa nova hermenêutica, conquistaram o *status* de norma jurídica, superando a ideia de que teriam apenas uma carga valorativa sem eficácia jurídica.

A judicialização e o ativismo judicial têm suas semelhanças, mas não são gerados, a rigor, pelas mesmas causas. A judicialização é um fato que advém do modelo constitucional adotado, permitindo ao Judiciário que discussões de largo alcance político e moral sejam trazidas sob a forma de ações judiciais. Já o ativismo judicial é a escolha de um modo proativo de interpretar a Constituição, expandindo seu sentido de alcance, nas situações em que o processo político tenha se mostrado inerte e incapaz de produzir consenso (BARROSO, 2012).

No entanto, Martins (2019, p. 73) afirma que o ativismo é o exagero, a ação desmesurada do Judiciário, e que não se deve confundir “ativismo judicial” com “maior protagonismo do Poder Judiciário”. Este último é uma consequência natural do neoconstitucionalismo, já que esse Poder, como “guardião da Constituição”, tem o dever de garantir sua força normativa, questionando os atos e omissões do Poder Público. Em consequência disso, uma espécie de efeito colateral das decisões judiciais em questões polêmicas tem tomado forma no âmbito social.

A exemplo disso, recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) julgou procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4983, contra a Lei n.º 15.299/2013, do Estado do Ceará, que regulamentou a vaquejada como prática desportiva e cultural no estado. A maioria dos ministros considerou haver “crueldade intrínseca” aplicada aos animais na vaquejada, declarando inconstitucional a referida lei cearense.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, julgou procedente o pedido formulado para declarar a inconstitucionalidade da Lei n.º 15.299/2013, do Estado do Ceará, vencidos os Ministros Edson Fachin, Gilmar Mendes, Teori Zavascki, Luiz Fux e Dias Toffoli. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes, que proferiram votos em assentada anterior. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 06.10.2016 (BRASIL, 2017, p.42-43).

A polêmica decisão gerou forte reação social e política, que culminou na edição da Emenda Constitucional n.º 96/2017, acrescentando o § 7º ao artigo 225 da Constituição Federal, segundo o qual “não se consideram cruéis as práticas desportivas que utilizem animais, desde que sejam manifestações culturais”.

Da mesma forma, outras questões também foram alvo de reações contra decisões majoritárias da Suprema Corte, por exemplo, as respostas conservadoras à Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 132 e Ação Direta de Inconstitucionalidade n.

4.277, que reconheceram a união homoafetiva como entidade familiar, e ao Habeas Corpus 124.306/RJ, que entendeu ser atípico o aborto se realizado até o terceiro mês de gestação.

Para Martins (2019, p. 78), tal fenômeno merece ser ponderado no momento das decisões judiciais e deve ser visto como um dos elementos interpretativos, mas não o único. Aliás, o próprio STF mencionou expressamente essa necessidade ao afirmar que “a própria legitimidade democrática da Constituição e da jurisdição constitucional depende, em alguma medida, de sua responsividade à opinião popular” (BRASIL, 2017, p. 14).

Dessa maneira, muitas são as implicações da expansão da jurisdição no direito contemporâneo e, conseqüentemente, em todo conceito que envolve o termo Estado Democrático de Direito. A complexidade da pós-modernidade nos remete a um novo modelo jurídico, o neoconstitucionalismo, considerado como um movimento social, político e jurídico. Motivado pela preservação de direitos humanos e proteção contra arbitrariedades das leis, principalmente as de natureza penal e tributária e suas conjunções, este modelo reconhece a força normativa da Constituição e a eficácia dos seus princípios constitucionais, ainda que não escritos, trazendo grande impacto às situações que demandam uma interpretação quanto à constitucionalidade de uma norma infraconstitucional, sua ocorrência, sua validade e sua eficácia.

Diante disso, evidencia-se a necessária compreensão histórica e conceitual do constitucionalismo e sua contraposição neoconstitucional, o papel dos direitos fundamentais e a legalidade como instrumento limitador do arbítrio do Estado no seu papel de punir e tributar, os quais, especificamente, se constituem em ações específicas do objeto de estudo aqui desenvolvido.

1.1 CONSTITUCIONALISMO X NEOCONSTITUCIONALISMO

Constitucionalismo e neoconstitucionalismo tem se constituído correntes de discussões teóricas, conceituais e de conformação da ordem jurídica geradoras de aparentes dissenções, as quais, num processo de aprofundamento quanto a sua origem e historicidade, acabam por se revelarem como faces distintas, mas complementares, do que se concebe como sistema jurídico constitucional contemporâneo do Estado Democrático de Direito.

Até a Segunda Guerra Mundial não se evidenciava claramente e universalmente a noção de supremacia constitucional em relação aos demais poderes instituídos, sendo que a lei editada pelo parlamento era, por excelência, a fonte do direito (MENDES; BRANCO, 2014).

Depois da Segunda Guerra, as novas constituições europeias fortaleceram a jurisdição constitucional, em que mecanismos de proteção dos direitos fundamentais foram instituídos, emergindo um novo modo de aplicação do direito baseado precipuamente na carga valorativa e principiológica da Constituição (DEMARCHI; VANDRESEN, 2014).

Para alguns, essas constituições que emergiram no pós-guerra são consideradas o marco da ideia de um Estado Constitucional Democrático de Direito, que, em seu momento concretizador, buscam proteger a democracia e prevenir novas experiências totalitárias (AMARAL JÚNIOR, 2012).

Por outro lado, para Bulos (2019, p. 77), o “constitucionalismo contemporâneo consagrou uma espécie de totalitarismo constitucional”, formando a cultura do constitucionalismo exacerbado, em que “coloca-se primeiro na Constituição para depois se tentar cumprir”. Nesse mesmo sentido, Bulos relata que “a famosa Constituição alemã de Weimar, de 1919, que foi a precursora dessa tendência, implantou um modelo, baseado em normas de cunho político, econômico, social, religioso e educacional que foi seguido pelas constituições do mundo afora” (BULOS, 2019, p. 78) .

Burdeau (1957, p. 156) rechaçou esse totalitarismo constitucional ao afirmar que não existe mais uma “ideia central de direito”. “O que há são ideias de direito, que, além de contraditórias, acarretam a perda de autoridade do texto maior”.

A partir de então, uma nova perspectiva em relação a esse constitucionalismo passa a ser desenvolvida na doutrina como um movimento chamado neoconstitucionalismo (LENZA, 2016, p. 69), que surgiu como contraponto ideológico, teórico e metodológico ao positivismo jurídico, segundo Carbonell (2005).

No Brasil, as mudanças propostas por esse movimento aconteceram através do texto Constitucional de 1988, que, mesmo dotado de normas de caráter principiológico, possui mais regras, o que demonstra a clara opção do legislador constituinte em limitar a atuação, liberdade de conformação e discricionariedade dos poderes constituídos (SARLET; MARINONI, 2012).

Essa tendência neoconstitucionalista tomou força no Brasil especialmente em função de seu uso nos tribunais superiores, que, quando confrontados com temas impregnados de conteúdos morais, passaram a intervir de forma mais ativa no processo político, sendo que suas decisões refletiram de forma direta na atuação dos demais poderes (SARMENTO, 2009).

O neoconstitucionalismo surgiu a partir de uma necessidade de resposta a um tipo de poder ilimitado do Estado. Considerado por muitos como uma evolução ou continuidade do primeiro constitucionalismo, para tantos outros é uma ruptura com antigo modelo positivista, pois representa um novo paradigma juspolítico, permeado de motivação histórica, filosófica e moral.

Explicando melhor, a teoria neoconstitucionalista ultrapassa a tese de que o direito se basta, passando a representar a efetiva possibilidade de interpretação das normas de acordo com a realidade fática. Destina-se, assim, a resolver problemas sociais, até então negligenciados pelo positivismo.

Mesmo diante de correntes extremistas para ambos os lados, naquele momento histórico, a nova era do Estado Democrático de Direito evidenciou um *plus* normativo em relação às fases anteriores. Isso foi um acontecimento relevante no processo de transformação da realidade.

Ao ser transformado numa norma, dificilmente um texto jurídico irá prever todas as hipóteses de aplicação, o que torna mais comum as discricionariedades dos intérpretes. No entanto, antes ter um sistema jurídico que se esforça para atender as demandas do mundo prático de maneira sensível, do que um sistema substancialmente positivista, que aplica a lei sem justiça.

Esse caráter interventivo do neoconstitucionalismo é, no mínimo, paradoxal, pois elabora conceitos jurídicos com base em princípios constitucionais, com objetivos universais, mas que passam a ser anulados quando são transformados em regras. No entanto, o efeito dos princípios sobre o ordenamento jurídico reduz a possibilidade de discricionariedade, além de ampliar a aplicabilidade do sistema jurídico, estimulando uma nova forma de racionalidade jurídica na concretização dos direitos fundamentais.

Nesse contexto, o neoconstitucionalismo implica em uma interpretação moral da Constituição, o que revela novos direitos, expandindo o campo de proteção dos já existentes. E a suposta oposição entre ambos (constitucionalismo e neoconstitucionalismo) está mais relacionada ao campo do controle jurisdicional da constitucionalidade, do que propriamente ao conceito desses termos, revelando uma incoerência da suposta oposição e, via de consequência, uma situação de complementaridade conceitual e hermenêutica, visto que a compreensão deles não existe em separado. Ao contrário do que se imagina, a tensão produzida por essa aparente oposição, tende ser rica e produtiva, pois instaura um cenário de profunda reflexão, norteando a aplicação dos direitos fundamentais e das garantias que lhe são inerentes.

1.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CF/1988

Os direitos fundamentais são resultado do movimento de maturação histórica, que se confunde com a evolução do constitucionalismo, assumindo uma posição de definitiva relevância na Declaração de Direitos do Povo da Virgínia, tendo sido incorporados à Constituição dos Estados Unidos em 1776, e na Declaração Francesa de 1789, em consequência da revolução burguesa contra o regime absolutista da monarquia. Tais direitos são considerados prerrogativas dos indivíduos em face do Estado Constitucional e surgiram com o objetivo de controlar e limitar o Poder estatal.

Nesse sentido, Alexandre de Moraes:

Os direitos humanos fundamentais, em sua concepção atualmente conhecida, surgiram como produto da fusão de várias fontes, desde tradições arraigadas nas diversas civilizações, até a conjugação dos pensamentos filosófico-jurídicos, das ideias surgidas com o cristianismo e com o direito natural. [...] Assim, a noção de direitos fundamentais é mais antiga que o surgimento da ideia de constitucionalismo, que tão somente consagrou a necessidade de insculpir um rol mínimo de direitos humanos em um documento escrito, derivado diretamente da soberana vontade popular (MORAES, 2011, p. 2-3).

Sobre o assunto, Uadi Lamêgo Bulos versa:

Por isso é que eles são, além de fundamentais, inatos, absolutos, invioláveis, intransferíveis, irrenunciáveis e imprescritíveis, porque participam de um contexto histórico, perfeitamente delimitado. Não surgiram à margem da história, porém, em decorrência dela, ou melhor, em decorrência dos reclamos da igualdade, fraternidade e liberdade entre os homens. Homens não no sentido de sexo masculino, mas no sentido de pessoas humanas. Os direitos fundamentais do homem nascem, morrem e extinguem-se. Não são obra da natureza, mas das necessidades humanas, ampliando-se ou limitando-se a depender do influxo do fato social cambiante (BULOS, 2001, p. 69).

No Brasil, a primeira Constituição republicana, promulgada em 1891, previa um rol de direitos individuais, muito embora não tenha tido o condão de mudar a realidade da época, pois ainda não dispunha da força normativa dos dias atuais. Contudo, foi a Constituição Federal de 1988 que consolidou os direitos fundamentais individuais e se firmou como a Constituição Cidadã em razão de sua forma e matéria, abrangendo diversas espécies de direitos, sendo eles coletivos, individuais, políticos etc. (CANOTILHO; MENDES; SARLET, 2013).

O texto constitucional brasileiro tem preocupação nítida com a importância dada aos direitos fundamentais, pois já em seu preâmbulo demonstra o propósito de instituir um Estado democrático, com objetivo primordial de assegurar os direitos sociais e individuais, a liberdade e a segurança (MASSON, 2016, p. 193).

Nesse contexto, Gilmar Mendes (2014) destaca que a inserção do rol dos direitos fundamentais no início do texto constitucional revela a intenção do constituinte de conferir a esses direitos um significado especial.

Direitos fundamentais são o conjunto de normas, princípios, prerrogativas, deveres e institutos inerentes à soberania popular, que garantem a convivência pacífica, digna livre e igualitária, fundamentados na proteção da dignidade da pessoa humana, tendo a constituição como sua fonte de validade (BULOS, 2019, p.526).

Segundo Moraes (2016), no texto constitucional, em seu Título II, os direitos e garantias fundamentais são subdivididos ou classificados em cinco espécies: direitos individuais e coletivos; direitos sociais; direito à nacionalidade; direitos políticos; e direitos relacionados à existência, organização e participação em partidos políticos.

Entre todos os direitos fundamentais, os que possuem maior destaque no texto constitucional, inclusive por sua posição topográfica, além de maior relevância para a temática em questão, são os direitos individuais e coletivos. Os cinco principais, por sua relevância em relação ao princípio da dignidade da pessoa humana, são: o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

O direito à vida, de significado constitucional amplo, é considerado o mais importante entre todos os direitos, pois sem a proteção incondicional desse direito, os fundamentos da República Federativa do Brasil não se realizam (BULOS, 2019, p. 544). Nesse sentido, prevê vedações a práticas degradantes como a tortura, cuja proibição é um direito absoluto, portanto insuscetível de relativizações.

O direito à liberdade, substanciado principalmente no princípio da legalidade, teve seu surgimento com o Estado de direito, em oposição a qualquer forma de poder autoritário, e estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988). Assegura ainda a liberdade de expressão, religiosa, de locomoção, de acesso à informação e de associação. Previsto no art. 5º, inciso II da CF/88, será abordado com a devida atenção no próximo tópico.

O direito à igualdade, contido no *caput* do art. 5º, consagra serem todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. De acordo com Lenza (2016, p. 1.172), diz respeito não somente à igualdade material, como também à igualdade substancial, definida por Rui Barbosa (inspirando-se em Aristóteles), como: “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades”.

O direito à segurança, previsto essencialmente no inciso XXXIX, do art. 5º do texto constitucional, diz respeito à proteção dos indivíduos em face do poder punitivo do Estado, versa que ninguém poderá ser punido por fato que não esteja previsto em lei.

Por fim, e não menos importante, o direito à propriedade, contido no inciso XXII, do art. 5º da CF/1988, como um direito de todos, revela o poder atribuído pela Constituição para o indivíduo usar, gozar e dispor da coisa, e que tenha destinação economicamente útil em nome do interesse público, que se traduz em sua função social (BULOS, 2019, p. 626).

Assim, os direitos fundamentais na CF/88, são considerados inatos, absolutos, invioláveis, intransferíveis, irrenunciáveis e imprescritíveis, porque participam de um contexto histórico, e em decorrência dela, e são obra das necessidades humanas, que se ampliam ou se limitam dependendo do contexto social vivenciado.

Neste contexto, deve-se sobrelevar a importância do direito à liberdade no seu sentido corpóreo e das garantias que lhe são inerentes, tal como: o devido processo legal, a estrita legalidade da norma penal, a subsidiariedade e a fragmentariedade da norma penal, a proibição de prisão por dívida civil, salvo nos casos previstos na Constituição, entre outras garantias, que decorrem em essência da legalidade que se constitui como o fundamento primeiro contra os excessos que decorrem do exercício do Poder do Estado.

1.3 LEGALIDADE COMO INSTRUMENTO LIMITADOR DO ARBÍTRIO DO ESTADO

No direito positivo brasileiro, o princípio da legalidade foi consagrado desde a Constituição Imperial, de 1824, cujo art. 179, I, já determinava que “nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de Lei”. Esse princípio é considerado pelos doutrinadores um dos mais importantes da nossa Constituição e visa combater o poder arbitrário do Estado.

Gilmar Ferreira Mendes ensina que:

No primeiro quartel do século XIX, a Constituição Imperial de 1824 incorporou o postulado liberal de que todo o Direito deve expressar-se por meio de leis. Essa ideia inicial de “Império da Lei”, originada dos ideários burgueses da Revolução Francesa, buscava sua fonte inspiradora no pensamento iluminista, principalmente em Rousseau, cujo conceito inovador na época trazia a lei como norma geral e expressão da vontade geral (CANOTILHO, MENDES, SARLET, 2013, p. 243.)

A mesma norma contida na Constituição Imperial de 1824 repetiu-se nas outras Constituições posteriores e, na atual Constituição consta do art. 5º, II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

A Constituição de 1988 representa, desde a sua promulgação, um marco histórico no ordenamento jurídico brasileiro, em que os princípios constitucionais se tornaram regras com força normativa, exercendo uma posição de destaque no processo de criação das normas jurídicas. Segundo Di Pietro (2017), permitiu assim também reduzir a força dos atos normativos do Poder Executivo no que diz respeito aos regulamentos autônomos, que deixaram de existir no direito brasileiro.

Di Pietro (2017) afirma ainda que o novo modelo veio para atender o ideal de transformar o Estado legal em Estado de direito, novamente vinculando a lei aos ideais de justiça. Estes foram inseridos com muita clareza no Preâmbulo da Constituição, que faz referência a inúmeros valores a serem alcançados pelo Estado democrático, *in verbis*:

[...] destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias (BRASIL, 1988).

São esses os valores essenciais que se constituem em fundamentos do sistema jurídico brasileiro em sua totalidade e cuja observância se impõem ao Estado no exercício de suas funções: legislativa, judicial e administrativa.

No Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade compreende dois sentidos, que não se confundem entre si. Enquanto o primeiro, de abrangência mais ampla, atua como parâmetro norteador de todos os atos do Poder Público e das pessoas, o segundo, de sentido estrito, também chamado de reserva legal, consiste numa determinação constitucional de elaboração de uma lei para disciplinar determinadas relações (MARTINS, 2015).

Em relação à reserva de lei, cabe ressaltar ainda que ela pode ser absoluta ou relativa. A reserva de lei é absoluta quando a própria lei deve disciplinar determinado assunto, sem possibilidade de complementação ou regulamentação por atos normativos do Poder Executivo. E é relativa quando a lei estabelece apenas os parâmetros, as diretrizes, os *standards*, deixando que o Poder Executivo regulamente a matéria (DI PIETRO, 2017).

Em sentido amplo, o princípio da legalidade abrange não só a lei (nas suas várias modalidades) como também os princípios e valores contidos de forma expressa ou implícita na Constituição que ocupam posição hierárquica superior às leis ordinárias. Torna-se, assim, de

observância obrigatória para os três poderes do Estado, limitando a discricionariedade de que dispõem (DI PIETRO, 2012).

Nos dizeres de Celso de Mello (1993), o princípio da legalidade passou a ser, um

princípio capital para a configuração do regime jurídico [...] ele é a tradução jurídica de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto a um quadro normativo que embargue favoritismos, perseguições ou desmandos. Pretende-se, através da norma geral, abstrata e por isso mesmo impessoal, a lei, editada, pois, pelo Poder Legislativo, que é o colégio representativo de todas as tendências (inclusive minoritárias) do corpo social, garantir que a atuação do Executivo nada mais seja senão a concretização desta vontade geral (MELLO, 1993, p. 47-48).

Em outra perspectiva, o princípio da legalidade decorre de outros dois princípios: *i*) o princípio da soberania popular, que consiste no direito que tem o povo de escolher, mediante o voto em eleições legítimas, seus representantes políticos; e *ii*) o princípio da separação dos poderes, que, na mecânica constitucional, constitui um instrumento poderoso que visa evitar o abuso institucional, em que cada um dos poderes da União deve exercer as suas atribuições de acordo com os preceitos normativos válidos (ALVES JR, 2018).

Nesse sentido, Montesquieu (1996) afirma:

Quando, na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura, o poder legislativo está reunido no poder executivo, não existe liberdade; porque se pode temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado crie leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Tampouco existe liberdade se o poder de julgar não for separado do poder do legislativo e do executivo. Se estivesse unido ao poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se estivesse unido ao poder executivo, o juiz poderia ter a força de um opressor (MONTESQUIEU, 1996, p. 168).

Esse modelo clássico da tripartição de poderes, idealizado por Montesquieu e recepcionado pelo constitucionalismo liberal, fomentou a supremacia parlamentar como remédio contrário ao arbítrio estatal. Limitou também a atuação dos intérpretes jurisdicionais, impedindo o suprimento de omissões ou a correção de falhas da legislação ordinária em face da Constituição, pelo temor de que viessem a atuar como “legisladores positivos” (OLIVEIRA, 2019).

No entanto, em sentido oposto, Oliveira (2019) afirma que o fenômeno da constitucionalização de direitos favoreceu o exercício da função jurisdicional para além dos limites previstos pelo ordenamento. Nesse sentido, vale-se da positivação de princípios e regras outrora não escritos nas cartas políticas contemporâneas, com consentimento dos poderes Executivo e Legislativo, ao delegarem aos tribunais o delicado enfrentamento de questões políticas impopulares e indesejáveis de sujeição ao debate público.

A Constituição formula valores dotados da mais elevada abstração, cuja multiplicidade de sentidos permite que o intérprete os adapte a várias situações, inclusive e principalmente

modulando-os para ajustá-los aos sinais dos tempos. O direito não foi gestado para ser um mero apanhado abstrato de normas, mas, sim, para atritar-se com a realidade viva dos fatos sociais (NOBRE JÚNIOR, 2011, p. 102).

No caso que envolve questões penais, tributárias, administrativas, questões propriamente de Direito Público, a legalidade se impõe como regra a ser seguida. Diferentemente do que ocorre com o indivíduo, que não é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, as ações do Estado sempre deverão estar pautadas na lei.

Portanto, todas as suas ações, no âmbito de qualquer dos Poderes instituídos, deverão se pautar na legalidade, pois, fora dela não há margem de atuação, correndo-se o risco da prática de excesso não autorizados pelo ordenamento jurídico.

Visto isso, é comum colocar-se em forte dúvida quanto à legitimidade do ativismo judicial, principalmente porque, em alguns casos, é inevitável a intervenção do julgador para dar sentido aos princípios constitucionais. O que precisa ser evitado é um avanço sem constrangimento à essência do Estado democrático de direito, que se assenta na *intersubjetividade*, como ensina Lenio Streck (2008).

Assim sendo, quando postas as normas *in abstracto*, tal qual a que se impõe aqui como objeto de estudo, que tipifica uma determinada conduta como tipo penal tributário, especificamente o art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, não há como deixar de se considerar o sistema normativo constitucional, os seus princípios e regras, como instrumentos limitantes de sua atuação. Evitando, com isso, eventual extrapolação das possibilidades de sua caracterização e ocorrência.

Diante disso, postas as proposições atinentes e gerais relativas ao Estado democrático de direito; ao constitucionalismo e ao neoconstitucionalismo; a importância dos direitos fundamentais e das garantias que lhe são inerentes; e ao princípio constitucional da legalidade como instrumento contra o arbítrio do poder do Estado diante do seu poder de punir e tributar, torna-se necessária a apresentação de aspectos gerais e pontuais sobre o Direito Penal Tributário e as especificidades necessárias ao entendimento do tipo penal tributário previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990.

2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E AS ESPECIFICIDADES DO INCISO II, DO ART. 2º, DA LEI N.º 8.137/1990

A regulação da sociedade pelo direito se dá num processo complexo de normas jurídicas que atuam de maneiras distintas, interferindo na conduta dos indivíduos, os quais ao interagirem devem observar, para além das normas de natureza moral e ética, as normas de natureza jurídica. Estas, por sua vez, se apresentam com naturezas distintas, podendo atuar em separado, exclusivamente, ou concomitantemente, com diferentes efeitos e de forma independente, gerando resultados positivos e/ou negativos, num processo de não exclusão de efeitos, mas, também podem se efetivar a partir de um processo de complementaridade e associação teórico-fática, decorrente de um processo lógico-dedutivo de especialização do campo de atuação e transmutação da sua natureza.

Neste passo, apresentar as premissas teóricas dos ramos do Direito Tributário, do Direito Penal e do Direito Penal Tributário, os elementos distintivos entre eles e as especificidades relacionadas ao tipo penal e à relação jurídico tributária em torno do ICMS, é fundamental para a compreensão e análise do objeto de estudo do presente trabalho.

2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO, DIREITO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O Direito Penal e o Direito Tributário, embora se constituam em ramificações especializadas do Direito Público, possuem naturezas distintas. A interferência do Direito Tributário nas condutas humanas não tem o condão de interferir diretamente na liberdade individual, mas sim na esfera econômica dos sujeitos envolvidos.

O Direito Tributário tem natureza administrativo-tributária, extrapenal, e está associado a um complexo sistema normativo de manutenção da estrutura econômico-financeira do Estado e das atribuições inerentes a sua existência, previstas no plano constitucional e disciplinadas de maneira específica pelo sistema normativo infraconstitucional

O Direito Penal se constitui como o sistema normativo jurídico de controle social mais extremo, a ser utilizado, de preferência, nos momentos que os demais campos normativos jurídicos, os de natureza cível e administrativo, deixam de dar uma resposta efetiva aos conflitos sociais ou, numa cadeia de complementaridade, necessitam de respostas de natureza distinta como a penal, impactando no espaço de liberdade mais fundamental do ser humano, que é a privação da liberdade corpórea.

Assim, considerando as macro distinções entre Direito Penal e Direito Tributário, genericamente postas, torna-se visível que a compreensão de um tipo penal tributário tem como consectário lógico-dedutivo imprescindível a definição do Direito Tributário, ainda no campo extrapenal, o Direito Penal tomado na sua perspectiva genérica e, por fim, a especialização do Direito Penal ao ter como fato antijurídico típico, um fato jurídico tributário, transmutando a sua natureza administrativo-extrapenal para penal.

O Estado de Direito se constitui existencialmente numa estrutura de poder que submete tudo e todos às suas regras e princípios, por meio de sua estrutura normativa de natureza jurídica num processo de limitação endógena de auto regulação e limitação de seus poderes, evitando, com isso, o arbítrio de seu poder originário; e de uma limitação exógena de controle dos indivíduos, os quais interagem por meio de suas condutas, às quais manifestam a própria essência conceitual do direito.

Tais processos de controle endógeno e exógeno se manifestam claramente no âmbito do Direito Tributário. O Estado tem como manifestação máxima de seu poder a soberania, a qual exerce sobre todas as pessoas que ordinariamente o compõe enquanto elemento essencial a sua existência.

Sucedem que a configuração moderna do Estado o submete ao Direito e este limita a sua atuação a fim de proteger as pessoas que o integram, mas que estão sujeitas aos seus arbítrios. Neste processo relacional de poder/dever entre o Estado e o povo situa-se as condições de existência e meios de desenvolvimento das atribuições constitucionais do Estado em relação ao povo.

Neste ponto emerge a importância e a necessária estruturação da ordem econômica e tributária que decorrem do papel do Estado como promotor de ações voltadas à arrecadação de recursos que o provenham financeiramente, dentro dos limites legais preestabelecidos, a fim de que se possa realizar as ações decorrentes das atribuições próprias de Estado.

As fontes de rendas do Estado têm como origem prioritária os tributos cobrados dos indivíduos que compõem o conjunto social e se dá em razão do exercício da soberania que o Estado exerce sobre os contribuintes (MACHADO, 2004, p.57).

Ocorre que, mesmo no exercício da soberania, o Estado sofre limitações legais, decorrente da ordem jurídica estabelecida, que tem na Constituição os termos fundamentais que limitam e circunscrevem as possibilidades e condições existentes, permissivas e proibitivas ao Estado no que tange ao seu poder de tributar, originando a disciplina jurídica do Direito Tributário.

Diante disso, o Direito Tributário se constitui como o ramo do Direito que tem como mister as relações existentes entre o fisco e as pessoas sujeitas à cobrança de tributos de qualquer espécie, permitindo, mas também, limitando o poder de tributar, protegendo o contribuinte contra eventual exorbitância desse poder (MACHADO, 2004, p.59).

No mesmo sentido, Leandro Paulsen (2018, p.36) afirma que a existência do Direito Tributário decorre da submissão do Estado ao direito, situação que permitiu o posicionamento da “tributação no âmbito das relações jurídicas obrigacionais, tendo como partes o Estado credor e o contribuinte devedor, cada qual com as suas prerrogativas”. Prevalendo, portanto, num primeiro plano, a natureza cível-administrativo-tributária de tal relação.

A tributação deve ser pautada na legalidade, na sua modalidade mais estrita possível, pois fora dela só existe abuso. O arbítrio do Estado em tributar é limitado pela lei e tal disciplina é prevista constitucionalmente.

O princípio da legalidade subjaz toda estrutura do Direito Tributário e no caso da ordem jurídico-tributária brasileira, este teve a sua intensidade reforçada, pelo art. 150, I, da CF/1988¹, ao estabelecer que somente por meio de lei se pode exigir ou aumentar tributo. Não é por outra razão que Roque Antonio Carrazza (2010, p.260) afirma que o princípio da estrita legalidade se constitui em limite intransponível à atuação do fisco, garantindo, decisivamente em instrumento de segurança de todas as pessoas sujeitas à tributação.

Um outro aspecto conceitual que deve ser posto, pois possui grande impacto na delimitação do que pode ser cobrado pelo fisco, é o conceito de tributo. O tributo tem conceito legal, estabelecido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, o qual lhe dá a seguinte dicção: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.”

A definição legal traz em si elementos que devem ser observados e especificados: o primeiro ponto e o mais elementar é o caráter genérico do termo tributo. O termo abrange as diversas espécies previstas na Constituição Federal de 1988 e instituídas por lei. O Código Tributário Nacional adotou claramente a teoria da tripartição² das espécies tributárias ao dispor

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

² Alexandre Ricardo (2019, p.51) ao tratar das espécies de tributos chama atenção para a controvérsia entorno da classificação dos tributos e afirma que, além da tripartite, existem outras teorias que tratam as espécies tributárias, como: a) a dualista, bipartida ou bipartite, que afirma serem espécies tributárias apenas os impostos e as taxas; b) a pentapartida ou quinquipartida, que acrescenta ao rol da tripartida os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, previstos nos arts. 148 e 149 da Constituição Federal, respectivamente; c) a

que os tributos compreendem os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias (ALEXANDRE, 2019, p.51), mas sobre tal classificação há controvérsias, abrindo caminho para outras três possibilidades:

(1) a dualista, bipartida ou bipartite, que afirma serem espécies tributárias apenas os impostos e as taxas; (...) (3) a pentapartida ou quinquipartida, que acrescenta ao rol da tripartida os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, previstos nos arts. 148 e 149 da Constituição Federal, respectivamente; (4) a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, que junta todas as contribuições em um único grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Um outro elemento do conceito de tributo é que ele consiste em “toda prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. Tal dicção, segundo MACHADO (2004, p.64), prioriza a natureza pecuniária em detrimento do pagamento *in natura*, mas não o proíbe, permitindo que ocorra a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção de crédito tributário (ALEXANDRE, 2019, p.43).

Com relação aos bens móveis, vale mencionar a posição do STF que, ao julgar o mérito da ADI 1.917/DF reafirmou o seu entendimento quanto à inconstitucionalidade da previsão, em lei local, de extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento de bens móveis, em razão da existência da reserva de lei federal na aquisição de bens móveis que estabelece regras gerais de licitação, diferindo, portanto, da possibilidade de recebimento de bens imóveis prevista no Código Tributário Nacional, o qual fora recepcionado como Lei Complementar pela atual ordem jurídica constitucional (ALEXANDRE, 2019, p. 43).

Outro elemento inserto no conceito de tributo é a compulsoriedade, a qual consiste na obrigatoriedade *ex-lege* de pagar um determinado tributo, independe da vontade das partes, e se dá a partir da ocorrência de um determinado fato gerador.

O tributo, como já dito alhures, só pode ser instituído por lei e não constitui sanção de ato ilícito, decorre de ato lícito, permitido pelo ordenamento jurídico, não se confundindo, pois, com a multa, oriunda de uma sanção pela prática de ato ilícito (MACHADO, 2004, p.66).

O último elemento constitutivo do conceito de tributo decorre da espécie de atividade através da qual se possibilita a cobrança do tributo, devendo esta ser realizada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que é aquela “em cujo desempenho a autoridade não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir” (MACHADO, 2004, 69-70). No caso, a lei, além de estabelecer o fim a ser atingido, determina a sua forma, a competência da autoridade para atuar, quando agir e o conteúdo da atividade, vinculando todos

quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, que junta todas as contribuições em um único grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

os aspectos da ação em cobrar tributos por parte da autoridade estabelecida pelo Estado ao comando legal (MACHADO, 2004, p. 70).

Postas as premissas elementares do Direito Tributário, visibiliza-se aqui a natureza administrativo-tributário-cível do crédito tributário que permeia a relação do Estado com o contribuinte legalmente definido. Devendo, portanto, o contribuinte, segundo os ditames constitucionais que disciplinam as possibilidades de cobrança de dívidas tributárias, como dívidas de natureza cível, ser passível de sanções cíveis definidas e previstas em lei, que não importem em prisão.

Não obstante, a priori, fatos jurídicos tributários tenham natureza administrativo-tributário-cível, estes podem vir a ser objeto do Direito Penal, o que pode transmutar a natureza de uma conduta humana presente no rol da ordem tributária, de um ilícito administrativo-tributário-cível, para um tipo penal, configurando-a como crime contra a ordem tributária.

Diante disso, na busca de uma compreensão mais específica dos crimes previstos contra a ordem tributária, sobrevêm a necessidade de se visitar, pontualmente, alguns aspectos conceituais do Direito Penal na sua perspectiva genérica, o qual se apresenta como um conjunto de normas jurídicas que tem como finalidade o estabelecimento das infrações de natureza penal e suas correspondentes sanções, as quais consistem em penas e medidas de segurança (BITTENCOURT, 2019, p.40).

Considerando, ainda, a perspectiva genérica do Direito Penal, ele busca regradar a atividade estatal dirigida à luta contra o crime, por meio de medidas aplicadas aos criminosos. É por meio do Direito Penal que são definidos os fatos puníveis e de que forma são impostas as sanções previstas pela norma penal, a qual tem como componentes essenciais os tipos penais e as sanções (BRUNO, 1967, p.11-12).

Tal qual o Direito Tributário, o Direito Penal consiste numa ramificação do Direito Público e disciplina poderes/deveres que decorrem do exercício da soberania do Estado. No caso específico do Direito Penal, o poder de que se trata, de forma central, é o *jus puniendi*, ou seja, do monopólio do poder de punir do Estado, de estabelecer tipos penais e aplicar sanções.

Mas o exercício do *jus puniendi*, tal qual o de tributar, não se dá livremente e sofre uma série de limitações que devem ser consideradas para os fins a que se pretende o presente estudo e que deve ter em consideração os elementos básicos que compõem a norma jurídica penal, que são na dicção de Aníbal Bruno (1967), o tipo penal e a sanção.

O estabelecimento da norma penal ocorre sob a observância de regras e princípios de natureza constitucional, presentes no rol dos direitos fundamentais disciplinados no art. 5º da

Constituição Federal de 1988, os quais tem como função, garantir o direito de punir do Estado, dentro de limites que respeitem os direitos fundamentais do cidadão.

Considerando os limites do objeto de estudo aqui estabelecido, circunscritos a aspectos genéricos do Direito Penal, abordar-se-á primordialmente a importância dos seguintes princípios constitucionais penais para o estabelecimento de um tipo penal: o princípio da reserva legal ou da estrita legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da intervenção mínima e os seus consectários lógicos – o princípio da fragmentariedade ou caráter fragmentário do Direito Penal e o princípio da subsidiariedade.

O princípio da reserva legal ou da legalidade estrita e o da anterioridade se constituem em direitos fundamentais, previstos no inciso XXXIX, do art. 5º da CF/1988³, por essa razão se inserem na ordem jurídica constitucional como cláusula pétrea e se projetam como vetor que direciona a sistematização de todo conjunto normativo de natureza penal, limitando o arbítrio do Estado em criar tipos penais, ao estabelecer expressamente a exclusividade da lei e a sua anterioridade para criação de delitos e contravenções penais (MASSON, 2019, p.19).

O estabelecimento expresso dos princípios da reserva legal ou da legalidade estrita e o da anterioridade da lei penal para a criação de uma norma penal tem natureza político-sociológica e representa uma proteção do ser humano diante do monopólio do poder de punir do Estado. Tal medida, além de se constituir como instrumento limitador do processo de criminalização de condutas, evita a criação de tipos penais por espécies normativas distintas da lei, a exemplo da criação monocrática pelo Chefe do Poder Executivo de tipos penais por meio de Medidas Provisórias (MASSON, 2019, p.21).

No plano temporal, o princípio da legalidade estrita age por meio do princípio da anterioridade da lei penal, o qual exclui do rol de punição estabelecida pela lei penal toda e qualquer conduta que outrora não figurava como crime. Estabelecendo, com isso, a irretroatividade da lei penal, salvo para beneficiar o réu, protegendo, por óbvio, a dignidade da pessoa humana na dimensão da sua liberdade pessoal.

No plano formal, os princípios da reserva legal ou da legalidade estrita e o da anterioridade especializam-se no princípio da taxatividade da norma incriminadora. Por meio do princípio da taxatividade da norma incriminadora, *nullum crimen nulla poena sine lege scripta*, não basta que a lei penal seja prévia e escrita, ela deve, de forma imperativa, ser estrita,

³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

precisa, possuir exatidão, clareza, evitando assim a ocorrência de tipos penais abertos, ambíguos, passíveis de dúvidas, as quais irão, por consequência, levar ao questionamento da própria validade da norma incriminadora e da ocorrência da conduta criminosa nela definida (DOTTI, 2018, p.156).

Ainda no plano da taxatividade da norma incriminadora, há de se considerar que a sua inobservância fere o princípio da segurança jurídica e deixa de proteger o cidadão da arbitrariedade, abrindo espaço ao juiz para realizar a interpretação que bem entender, usurpando atribuição típica do legislativo, gerando entendimentos divergentes e decisões conflitantes num processo em cadeia, ferindo, com isso, a dignidade da pessoa humana na sua esfera mais fundamental que é a liberdade corpórea (BITTENCOURT, 2019, p.55-56).

Outro princípio de grande impacto no espectro de normas protetivas dos direitos fundamentais, atinente à limitação de abrangência das normas penais, é o princípio da intervenção mínima, que traz consigo o princípio da fragmentariedade ou caráter fragmentário do Direito Penal e o princípio da subsidiariedade.

O princípio da intervenção mínima se constitui como a *última ratio* a fim de nortear e limitar o poder incriminador do Estado. Por meio dele prescreve-se a criminalização de uma determinada conduta como a última opção de proteção de um determinado bem jurídico, cabível somente depois que outras formas de soluções de conflitos sociais mostrarem-se insuficientes à tutela de um bem jurídico relevante (BITTENCOURT, 2019, p.58).

O princípio da intervenção mínima revela duas características que se constituem com corolários lógicos e possuem impacto conceitual e prático, a subsidiariedade e a fragmentariedade.

O princípio da subsidiariedade, ao definir o papel do Direito Penal como a *ultima ratio*, aponta que a intervenção coercitiva de natureza penal se manifestará somente nas situações mais graves aos bens jurídicos objetos de proteção. Tornando, pois, o Direito Penal em coadjuvante, instrumento último de defesa dos bens jurídicos passíveis de proteção penal (BITTENCOURT, 2019, p.59).

Já o princípio da fragmentariedade se dá no plano da exclusão de ação do Direito Penal indiscriminadamente a toda e qualquer conduta humana. O Direito Penal só pode atuar sobre as ações mais graves. À primeira vista a fragmentariedade pode ser confundida com a subsidiariedade, mas não deve. Enquanto o caráter da subsidiariedade se manifesta como princípio norteador do momento de atuação do Direito Penal, o princípio da fragmentariedade se manifesta na espécie de ato sobre o qual recai a ação da norma penal.

A conjunção da subsidiariedade com a fragmentariedade como estruturas fundantes do princípio da intervenção mínima do Direito Penal é de fundamental importância à proteção do direito à liberdade do indivíduo e às discussões que envolvem situações que outros ramos do Direito poderiam atuar na busca de tutela a determinado bem jurídico.

Diante das considerações desenvolvidas, com o objetivo de apontar genericamente aspectos conceituais e principiológicos do Direito Tributário e do Direito Penal, emerge a necessidade de se delimitar as especificidades do denominado Direito Penal Tributário.

Os ilícitos penais tributários decorrem de fatos antijurídicos que atingem a ordem tributária e, embora não se encontrem apenas em um diploma legal, tem como estatuto penal específico a Lei n.º 8.137/1990. O Direito Penal Tributário pode ser definido como o ramo do Direito Penal que incide sobre as condutas que atentam contra a ordem tributária e abrange não só os artigos 1º, 2º e 3º da Lei n.º 8.137/1990, mas, também, o art. 168-A, art. 334, art. 337-A do Código Penal, entre outros (LIMA, 2019, p.50).

A título de distinção conceitual, deve-se salientar a diferença entre o Direito Tributário Penal e o Direito Penal Tributário: enquanto o primeiro trata da aplicação das sanções extrapenais às condutas ilícitas de natureza tributária/administrativa, comissivas ou omissivas, podendo ser atribuídas aos agentes a título de dolo, ou culpa, em razão do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias; o Direito Penal Tributário representa uma lesão a um determinado bem jurídico previsto e tutelado pela ordem jurídica tributária, que não constitua simples violação das normas impostas pelo Direito Tributário, mas sim, se trate de fato típico antijurídico, definido em lei como crime, ou seja, que possua natureza propriamente penal, passível de constatação da responsabilidade penal objetiva e/ou subjetiva e declaração de culpabilidade (LIMA, 2019, p.50-51).

Com relação ao bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário há a necessidade de depreendê-lo das três correntes que o definem: a patrimonialista, a funcionalista e a eclética ou pluriofensiva.

A corrente patrimonialista defende que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários consiste no patrimônio dinâmico da Fazenda Pública e nos interesses do Estado associados ao recebimento dos tributos previstos na ordem jurídica tributária, punindo as condutas que prejudiquem a arrecadação dos tributos (RODRIGUES, 2013, p.147).

A corrente funcionalista, por meio de um olhar subjetivo e funcional dos recursos decorrentes da cobrança dos tributos, afirma que o bem jurídico protegido com a criminalização no âmbito tributário reside na função que os tributos possuem numa dada sociedade (LIMA, 2019, p.52).

A corrente eclética ou pluriofensiva busca unir a perspectiva patrimonialista e a funcionalidade dos recursos numa determina sociedade, possibilitando, com isso, a construção de uma narrativa conciliatória das duas correntes acima descrita.

Cabe salientar, no entanto, que a corrente predominante é a patrimonialista, principalmente por determinar de forma objetiva o bem jurídico tutelado, ou seja, as receitas auferidas pelo Estado por meio dos tributos arrecadados.

Postas as premissas conceituais de natureza genérica acerca do Direito Tributário, do Direito Penal e do Direito Penal Tributário mostra-se necessário o tratamento pontual e específico do tipo penal previsto no inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990, o qual será objeto de análise do caso presente no Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC 163334) no STF.

2.2 ESPECIFICIDADES DO INCISO II, DO ART. 2º, DA LEI N.º 8.137/1990

O tipo penal tributário previsto no inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990 traz na sua gênese uma série de aspectos que geram incertezas quanto a sua constitucionalidade, as possibilidades de sua ocorrência, quem pode ou não ser o sujeito ativo do crime e os seus elementos subjetivos. Não há sequer uma unanimidade sobre a sua denominação como *apropriação indébita tributária*. O que de fato e indiscutivelmente se depreende do tratamento dado ao referido tipo penal tributário é a existência de múltiplas incertezas, as quais visibilizam um estado permanente de insegurança jurídica em diversas situações de sua aplicação.

Neste sentido, considera-se apropriada à esta discussão, a convicção de Paulo de Barros Carvalho de que “a realidade jurídica é constituída, em toda sua extensão, em todos os seus momentos e manifestações, em todas as suas instâncias organizacionais, pela linguagem do direito posto” (CARVALHO, 2018, p.180), contribuindo para essa configuração, as normas gerais e abstratas, as gerais e concretas, as individuais e abstratas e as individuais e concretas, as quais decompostas revelam a multiplicidade dos enunciados jurídico-prescritivos.

Diante disso, será apresentada nessa seção, os caracteres configuradores da norma penal tributária em abstrato apresentada pela doutrina pátria, sob análise, para posteriormente, no próximo capítulo, num movimento metodológico lógico-dedutivo, transpor as fronteiras dos aspectos gerais aos específicos, a fim de discorrer sobre a identificação das possibilidades de caracterização da ocorrência do referido tipo penal tributário conferida pelos tribunais brasileiros envolvidos na solução do caso objeto do presente estudo.

O primeiro passo para a análise do tipo penal do inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990 é a sistemática da sua composição e exposição da sua natureza que decorre da primeira parte do caput do art.1º da Lei n.º 8.137/1990:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária (...)

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;

A construção linguístico/sintática do caput do art. 2º da Lei n.º 8.137/1990 se dá num processo de redundância não aconselhável a nenhuma espécie de norma jurídica, principalmente no caso de uma norma penal, que deve ser clara e objetiva a fim de atender os ditames do princípio da taxatividade, consectário lógico do princípio da legalidade estrita. A imprecisão terminológica se manifesta nos incisos do art. 2º da Lei n.º 8.137/1990, ao deixar de nomear precisamente os tipos penais especificados nos seus cinco incisos, deixa em branco especificação de grande utilidade no processo de interpretação e aplicação do tipo penal.

Na ausência da rubrica legal, a doutrina denominou o tipo penal do inciso II, do art.º 2º, da Lei n.º 8.137/1990 como *apropriação indébita tributária*. Tal denominação, doutrinariamente posta, encontra aparente respaldo na rubrica legal do tipo penal previsto no art. 168-A, do Código Penal, o qual possui redação semelhante por tratar de fatos similares, mas atinentes às contribuições previdenciárias (LIMA, 2019, p.103).

Ainda quanto a denominação do tipo penal, vale trazer à baila a posição doutrinária minoritária, mas não menos relevante e com importante repercussão na jurisprudência, que afirma não ser o inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990 propriamente um crime de apropriação indébita tributária, mas, sim, um crime por *não pagamento de tributo* (MACHADO, 2009, p.407).

Tal posição tem subsidiado toda uma discussão doutrinária e jurisprudencial em torno da constitucionalidade da referida norma penal, se há ou não apropriação indébita, ou se tal medida penal se constitui em previsão inconstitucional de prisão civil por dívida. Todas estas situações serão visualizadas no caso concreto trazido no próximo capítulo a fim de demonstrar a dissonância ainda existente e persistente quanto as possibilidades de caracterização do crime tipificado no inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990.

No que tange ao bem jurídico tutelado, não há divergência, pois este se depreende da própria natureza do crime, ou seja, contra a ordem tributária, o qual visa proteger o erário (HABIB, 2010, p.119), o patrimônio dinâmico do Estado, a “legítima expectativa de ingresso de recursos financeiros ao erário público” (LIMA, 2019, p.103).

O núcleo do crime tipificado no inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990 situa-se na omissão do sujeito ativo em *deixar de recolher*, ou seja, deixar de repassar ao fisco o valor de tributo ou contribuição social (MACHADO, 2009, p.393). No caso, o agente tem obrigação de recolher e se omite em fazê-lo diante de uma das duas condutas comissivas antecedentes, a de descontar ou cobrar o tributo de outrem com a finalidade de recolher, de repassar tais valores aos cofres públicos (LIMA, 2019, p.104).

Diante do que se evidencia no núcleo do tipo penal em análise, este pode ser classificado como omissivo próprio ou puro, uma vez que ocorre no instante do não recolhimento dos valores cobrados ou descontados ao fisco, não se admitindo, ao menos em tese, a modalidade da tentativa (LIMA, 2019, p.104).

No que diz respeito ao instante do recolhimento, o presente tipo penal se constitui em norma penal em branco, pois remete a outra norma, de natureza extrapenal, a definição para o recolhimento dos valores. Diante disso, há de se pontuar que o simples atraso no recolhimento não configura o crime, mas, sim o não recolhimento que decorre do dolo em se apropriar dos valores, o que no caso, pode se tornar, na análise do caso em concreto, de difícil comprovação, mas que deve ser aferido no bojo dos elementos probatórios decorrente dos fatos ocorridos e apresentados *in concreto*.

Ainda no processo de estudo do tipo penal de *apropriação indébita de tributo* ou *não pagamento de tributo*, os termos desconto e cobrança estão carregados de significado de fundamental importância à própria identificação do sujeito ativo do crime.

O léxico *desconto* se extrai do procedimento contábil da ação do responsável direto ou em substituição ao recolhimento do tributo. Diga-se o mesmo do termo *cobrança*, que, por sua vez, é o que gera as principais dissensões quanto a ocorrência e responsabilização penal decorrente do não recolhimento de tributos indiretos como no caso do ICMS.

Com relação ao elemento subjetivo do tipo penal do inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990, este consiste no dolo em deixar de recolher os valores descontados ou cobrados dos tributos, não admitindo, portanto, a modalidade culposa do tipo penal. O dolo deve ser comprovado, sem este, não há a que se falar na ocorrência do tipo penal.

Mais uma vez, considerando o elemento subjetivo do tipo penal em comento, o dolo, associando-o ao núcleo do tipo, recolher o valor de tributo descontado ou cobrado, emerge um vácuo que tem levado às múltiplas interpretações e, por consequência, à incerteza quanto às possibilidades de caracterização e ocorrência do crime em análise.

Considerando o núcleo do tipo previsto, como falar em apropriação se não há na descrição do tipo o termo apropriar-se, mas, sim, o termo recolher? Neste ponto a dissensão se

amplia e possibilita os questionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a sua constitucionalidade, bem como, sobre a sua espécie, se formal ou material. Neste quesito, considerando o núcleo do tipo recolher, a priori, o tipo penal previsto no inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990 seria uma espécie de crime formal. O crime se consumaria, portanto, com a simples conduta omissiva *deixar de recolher*, independente da intenção de apropriar-se ou não, sequer dependeria de decisão final do procedimento administrativo de lançamento para a sua configuração e início da persecução penal (LIMA, 2019, p.108).

Tal situação, no entanto, não se constitui em unanimidade no STF, que já considerou, em determinadas situações, o crime de *apropriação indébita tributária* ou *não pagamento de tributos*, como espécie de crime material, divergindo do entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência pátria, ampliando, assim as incertezas no tratamento do referido crime.

Com relação aos sujeitos do crime de *apropriação indébita tributária* ou *não pagamento de tributos*, trata-se de crime próprio, o qual exige qualidade especial do agente, sujeito ativo do crime, que deve ser o sujeito passivo da obrigação tributária e o responsável pelo desconto ou cobrança dos tributos, sendo o sujeito passivo do crime a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, e em alguns casos as autarquias criadas por algumas dessas pessoas jurídicas (LIMA, 2019, p.106-107).

A título de síntese, o crime de *apropriação indébita tributária* ou *não pagamento de tributos*, previsto no inciso II, do art. 2º, da Lei n.º 8.137/1990, sem perder de vista as dissensões doutrinárias e jurisprudenciais, é classificado pela doutrina como: crime próprio ou especial; crime formal, classificação não compartilhada em algumas situações pelo STF que o considera crime material; crime de ação única, consubstanciada no verbo *deixar de recolher*; crime unissubjetivo, ou seja, cometido por uma pessoa, no caso o responsável pelo recolhimento do tributo; e unissubsistente, consistente em único ato, no caso, omissivo, deixar de recolher o valor do tributo ou de contribuição descontado ou cobrado (LIMA, 2019, p.108).

Assim, uma vez apresentado o conjunto dos elementos específicos do tipo penal do art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, fica patente a sua complexidade e a necessidade de, ao analisá-lo, ter sempre em vista que, em decorrência das diversas atecniais decorrentes do processo legislativo que lhe deu origem, as singularidades e os casuísmos se apresentarão com maior frequência, levando aos questionamentos como o que se coloca no presente estudo, demandando cuidados com situações relacionadas ao ICMS, o qual, por si só traz consigo uma complexidade impar.

2.3 ELEMENTOS ESPECÍFICOS DO ICMS RELEVANTES À IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO ATIVO E DA CONDUTA PREVISTA NO TIPO PENAL PREVISTO NO INCISO II, DO ART. 2º DA LEI N.º 8.137/1990

O recorte do objeto em estudo, ao circunscrever-se ao tipo penal tributário previsto no inciso II, do art. 2º da Lei n.º 8.137/1990 no caso do não recolhimento de ICMS por operação própria declarado ao fisco, impõe, a fim de se verificar as possibilidades de responsabilizações penais pela prática do crime tributário tipificado, a delimitação conceitual e a caracterização do ICMS e a distinção das situações de responsabilização pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos: o ICMS incidente sobre operações próprias e o ICMS por substituição tributária.

Posto isso, objetiva e pontualmente se trará aqui tais aspectos com o propósito de se possibilitar, por meio de uma breve revisão de literatura dos referidos aspectos, uma maior compreensão das análises desenvolvidas pelos diversos julgadores do caso em análise no RHC 163334, julgado pelo STF em dezembro de 2019, bem como da constatação que não há que se falar aqui ou alhures em uma conclusão sobre o tema em debate, mas, múltiplas possibilidades de entendimento e conclusões.

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços - ICMS se constitui numa espécie de tributo estadual, previsto no art. 155, II, da CF/1988, o qual possui um função predominantemente fiscal e se constitui numa fonte expressiva de receita para os estados e para o Distrito Federal (MACHADO, 2004, p. 344).

O ICMS se apresenta como um dos impostos mais complexos dentre os existentes no sistema tributário brasileiro. A legislação que disciplina o ICMS é ampla e tem como fundamento, o art. 155, II, §§ 2º a 5º da CF/1988, Resoluções do Senado, a Lei Complementar n.º 87/1996 (Lei Kandir), envolvendo, ainda, convênios entre os estados (Convênios do Confaz)⁴, leis estaduais, regulamentos e outros atos normativos infralegais que disciplinam de maneira pormenorizada sua aplicação no caso concreto (PAULSEN, 2018, p.363).

A partir da própria designação do imposto em comento se depreende os elementos que o compõem. Paulsen (2018, p.363) ao comentá-lo especifica que este se dá sobre *operações* que são negócios jurídicos, as quais tem como objeto a *circulação*, sendo esta algo para além da movimentação física, constituindo-se existencialmente na transferência da titularidade de *mercadorias* que são bens objeto de comércio. No que diz respeito aos serviços, estes se limitam aos de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (PAULSEN, 2018, p.363).

⁴ Convênios realizados pelos estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária.

O ICMS se constitui num imposto indireto. Tal característica consiste na transferência do ônus tributário, no que tange a sua dimensão econômica, a terceiro, o contribuinte de fato, o qual, no caso, seria o consumidor final da mercadoria ou do serviço. Tal ônus tributário de natureza econômica, portanto, não é assumido diretamente pelo realizador do fato gerador, ou seja, o contribuinte de direito (SABBAG, 2019, p. 482).

Embora o contribuinte de direito do ICMS não assuma diretamente o ônus econômico tributário, pois, o valor, ao compor o preço da mercadoria ou do serviço é cobrado do contribuinte de fato, ele não deixa de ser o responsável pela obrigação tributária, permanecendo na condição de sujeito passivo da relação tributária, devendo recolher o valor do tributo correspondente aos cofres públicos.

Ocorre que, no caso do ICMS, justamente em razão deste ser um imposto indireto, que possui complexas regras de apuração e recolhimento, despontam-se duas situações de responsabilização pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos: a do ICMS incidente sobre operações próprias e a do ICMS por substituição tributária.

Sem adentrar nos pormenores tributários e administrativos-contábeis que envolvem as situações de responsabilização pelo recolhimento do imposto em questão, designa-se:

(...) como ICMS incidente sobre operações próprias, quem realiza a operação de circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação é o contribuinte. Na segunda, designada como ICMS por substituição tributária, a lei impõe a outrem o dever de antecipar o pagamento do ICMS que somente irá incidir sobre operação de circulação e mercadoria a ocorrer no futuro (DECOMAIN, 2010, p. 361).

O ICMS por operação própria se dá quando um determinado contribuinte desenvolve diretamente a circulação das suas mercadorias e serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação. Nas situações que incide o ICMS por operação própria não se considera sequer a possibilidade da substituição da obrigação tributária a um terceiro em razão da própria estrutura comercial que origina o fato gerador e/ou por força de lei.

As situações nas quais ocorrem a substituição tributária, um terceiro na cadeia de circulação da mercadoria ou do serviço é obrigado por lei a recolher o valor devido ao fisco e cumprir a obrigação de pagamento do tributo em lugar do contribuinte, facilitando o processo arrecadatório e fiscalizatório do Estado (PAULSEN, 2018, p. 214).

Há de se ressaltar que, embora exista a diferença de quem será o sujeito passivo que deverá recolher os valores correspondentes ao ICMS, sendo o contribuinte direto nas situações de ICMS por operação direta e o terceiro substituto nos casos de ICMS por substituição tributária, persistirá no plano econômico a transferência ao consumidor final, contribuinte de

fato, do ônus do valor referente ao imposto a ser apurado e recolhido no momento definido por lei.

Somado aos aspectos incertos e polêmicos do tipo penal em análise, têm-se os valores correspondentes ao imposto, os quais compõem a precificação das mercadorias e serviços e que são transferidos ao contribuinte de fato, consumidor, ampliando ainda mais as discussões sobre a ocorrência de apropriação indébita tributária ou ocorrência de inadimplemento tributário em razão do não recolhimento de tributo declarado.

Postas as premissas genéricas, mas essenciais à compreensão do caso presente no Recurso Ordinário em Habeas Corpus – RHC 163334, julgado pelo STF no mês de dezembro de 2019, passa-se ao caso concreto e suas especificidades, o qual revela um dissenso generalizado sobre as possibilidades de caracterização do tipo penal tributário previsto no inciso II, do art. 2º da Lei n.º 8.137/1990.

3 O CASO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) 163334 NO STF: BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO PENAL PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO COM FUNDAMENTO NO INCISO II, DO ART. 2º, DA LEI N.º 8.137/1990

A análise de casos paradigmáticos da jurisprudência das mais altas Cortes de um determinado Estado, no caso aqui o STJ e o STF, os quais se constituem como órgãos do Poder Judiciário brasileiro, servem como parâmetro para o aprimoramento do processo hermenêutico dos casos concretos que surgem e possuem similaridades fáticas.

O caso em estudo, especificamente o Recurso Ordinário em Habeas Corpus – RHC 163334, julgado pelo STF, além da riqueza nos detalhes, visibiliza a importância da abordagem metodológica exploratória e descritiva a uma análise que viabilize uma tomada de posição pelo jurista, seja na posição de acadêmico teórico, ou na posição de operador do Direito como juiz, promotor, ou advogado.

Diante disso, fixadas as premissas gerais tratadas nos capítulos antecedentes, passa-se às especificidades do caso em questão, num processo que, fundado teoricamente nas premissas gerais estabelecidas, possibilitará a exploração dos fundamentos específicos à identificação das possibilidades de caracterização do tipo penal tributário no caso do não recolhimento do ICMS por operação própria, declarado nos termos de regência da legislação tributária, bem como, viabilizará a adoção de uma posição referente a casos similares à conduta específica objeto de análise.

3.1 CONTEXTO DO CASO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) 163.334/SC NO STF

O caso que deu origem ao Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n.º 163.334/SC, no STF, foi uma ação criminal ajuizada perante a Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC, em razão da qual, foi oferecida denúncia pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina em face de Robson Schumacher e de Vanderléia Silva Ribeiro Schumacher, pela prática do tipo penal previsto no art. 2º, II, c/c art. 11, caput da Lei n.º 8.137/1990⁵, o qual parte

⁵ Lei n. 8.137/90, 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;

da doutrina denomina como apropriação indébita tributária, na forma continuada (art. 71 do Código Penal), tendo como motivação a ausência de recolhimento de ICMS, com fulcro no art. 397, III, do Código de Processo Penal.

Assim, nos termos da denúncia⁶, os pacientes, embora tivessem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico - DIMEs à Secretaria da Fazenda Estadual, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009 e julho de 2010, não recolheram aos cofres públicos, no prazo legal, os valores do ICMS descontado ou cobrado, na qualidade de sujeitos passivos de obrigação, tendo, segundo a denúncia, praticado de forma dolosa e contumaz (na forma continuada) o crime previsto no art. 2º, II, c/c art. 11, caput da Lei n.º 8.137/1990.

Em razão das condutas acima descritas, o Fisco Estadual, em 13.04.2009 e 21.10.2010 emitiu notificações fiscais apresentando a seguinte descrição da infração: “deixar de efetuar, total ou parcialmente, o recolhimento do ICMS relativo às operações/prestações tributáveis, escrituradas pelo próprio contribuinte no Livro Registro de Apuração do ICMS e declarado na Guia de Informação e Apuração do ICMS e/ou DIME – Declaração do ICMS e do Movimento Econômico” (BRASIL, 2018, p.12).

Após as referidas notificações, os denunciados ingressaram em programa de parcelamento por três vezes (31.05.2010, 27.01.2001 e 13.05.2013) junto à Secretaria de Estado da Fazenda, sem efetivar o regular pagamento das parcelas, motivo pelo qual, os parcelamentos foram cancelados (BRASIL, 2018, p.13), não deixando outra alternativa para o Ministério Público do Estado de Santa Catarina senão oferecer denúncia.

Após devidamente citados, os denunciados não apresentaram defesa preliminar no prazo legal, motivo pelo qual, a Defensoria Pública do 2º Ofício do Núcleo Regional de Brusque foi intimada para apresentar resposta à acusação (BRASIL, 2018, p. 143).

A Defensoria Pública, como resposta à acusação, defendeu a atipicidade material da conduta. Como fundamento, suscitou o item 7 do art. 7º da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o qual dispõe que ninguém pode ser detido por dívida. Assim, o seu caráter supralegal tornaria inaplicável a legislação infraconstitucional com ela conflitante, como a Lei n.º 8.137/1990 (BRASIL, 2018, p.153).

A Defensoria Pública também suscitou a tese de atipicidade da conduta. Afirmou que a conduta praticada pelos denunciados não corresponde ao tipo penal imputado, pois o crime

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

⁶ A denúncia protocolada em 26/03/2015, deu origem ao processo n. 0900163-54.2015.8.24.0011.

disposto no art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990 somente se aplicaria aos acusados, se atuassem sob o regime de substituição tributária, de maneira a deixar de recolher tributo descontado ou cobrado do contribuinte substituído. No caso da denúncia, defendeu a Defensoria que os denunciados deixaram de recolher tributo próprio, cujo não pagamento importa em mero inadimplemento de obrigação tributária punível com multas e juros (BRASIL, 2018, p. 155-165).

O Juízo da Comarca de Brusque/SC, ao analisar a situação, seguiu a tese apresentada pela Defensoria Pública, afirmando que o empresário não é substituto tributário porque o tributo é devido por ele na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte, possuindo relação direta e imediata com o fato gerador (circulação de mercadorias). Nesse sentido, o consumidor não é cobrado pelo valor do tributo, pois o que este paga é o valor da mercadoria (BRASIL, 2018, p. 171).

Dessa forma, absolveu sumariamente os pacientes por atipicidade formal de suas condutas ao considerar que:

[...] do ponto de vista formal e objetivo, não caracteriza crime de apropriação indébita tributária a conduta do empresário que, na condição de contribuinte de direito do ICMS, declara devidamente as suas operações tributáveis, nos termos da legislação tributária, mas deixa de recolher o valor devido no prazo legal. Referida conduta caracteriza mero inadimplemento tributário que não pode ser criminalizado, sob pena de se constituir hipótese de prisão civil por dívida (CRFB/1988, art. 5º, LXVII)⁷ (BRASIL, 2018, p.175-176).

O Ministério Público do Estado de Santa Catarina interpôs recurso de apelação criminal, processada sob o n.º 0900163-54.2015.8.24.0011, requerendo a reforma da decisão a fim de que fosse determinado o retorno dos autos à comarca de origem para prosseguimento do feito até final julgamento.

No referido recurso, o Ministério Público argumenta que ao realizar a declaração do imposto na DIME, restou demonstrado que as operações ali descritas efetivamente se realizaram e que o valor referente ao ICMS, incluso no preço do produto ou serviço, foi efetivamente pago pelo consumidor. Nesse sentido, a apropriação indébita tributária se configura pelo fato de o contribuinte de direito ter cobrado o tributo do contribuinte de fato e não ter recolhido à receita.

Dessa feita, a conduta sob análise, no entendimento do Parquet, passa a ser penalmente relevante e não apenas uma penalização por dívida tributária, porque o contribuinte de direito, cobra ou desconta o tributo e não o recolhe a quem de direito, ficando com o que não lhe pertence. Trata-se de um delito com dolo genérico, formal ou de mera conduta, que se consuma

⁷ A sentença foi proferida e publicada em 28/07/2016 pelo magistrado Antonio Marcos Decker.

com a mera omissão no recolhimento do tributo ao fisco. Não se exige o dolo específico nem a comprovação de outros requisitos.

Em contrarrazões, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina seguiu sustentando a atipicidade da conduta, afirmando que o fato configuraria mero inadimplemento tributário, pois o contribuinte de direito é o próprio empresário, não o consumidor, de modo que não estaria presente a elementar do tipo “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação” (BRASIL, 2018, p. 216).

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina, por sua Segunda Câmara Criminal, de forma unânime, conheceu e deu provimento ao recurso do Ministério Público, reformando a decisão absolutória, afastando a tese de atipicidade da conduta e determinando que o processo tivesse seguimento até seus termos finais (BRASIL, 2018, p. 249).

Nos termos do voto do Relator da referida Câmara, era dever do recorrente, após ter declarado o tributo nas DIMEs, o seu recolhimento aos cofres públicos. O não recolhimento não se configura como simples inadimplência tributária. Na verdade, acarreta duas implicações: uma de natureza civil, que decorre da conduta omissiva que coloca o contribuinte em mora; e outra de natureza penal, a apropriação indébita de valor do qual o contribuinte estava na posse precária ou provisória para recolher e transferi-lo para a Fazenda Pública.

Sendo assim, entendeu a Segunda Câmara do TJSC que “a conduta típica descrita no inciso II do art. 2º da Lei n.º 8.137/1990 pune o contribuinte relapso que, dolosamente, omite-se em repassar ao Erário os recursos necessários para que este possa honrar com suas obrigações perante a sociedade, ilícito penal, portanto, de forma alguma tratando-se de prisão decorrente de dívida civil” (BRASIL, 2018, p. 267).

Dessa forma, as condutas tipificadas pela Lei n.º 8.137/1990 objetivam a tutela da ordem tributária, ofendida por procedimentos fraudulentos que não se confundem com o simples inadimplemento de dívida fiscal, de forma que a referida Câmara considerou a impossibilidade de manter a tese de atipicidade da conduta, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

NÃO REPASSE QUE APERFEIÇOAM O DELITO. CRIMINALIZAÇÃO QUE NÃO SE ASSEMELHA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA PORQUANTO A CONDUTA É PENALMENTE RELEVANTE E NÃO SE EQUIPARA À MERA INADIMPLÊNCIA FISCAL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (BRASIL, 2018, p.248).

Em virtude dessa decisão, e por não ter sido apreciado o Recurso Especial interposto contra a decisão do TJSC, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina impetrou Habeas Corpus com pedido liminar perante o Superior Tribunal de Justiça, objetivando que fosse declarada a ilegalidade do acórdão proferido pela Segunda Câmara do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, para o fim de absolver sumariamente os pacientes em virtude de atipicidade formal da conduta que lhes foi imputada.

Após a devida distribuição do Habeas Corpus sob o n. 399.109-SC, o Ministro Relator Rogério Schietti Cruz, ressaltou que a questão discutida no Habeas Corpus não se encontrava pacificada no STJ, havendo decisões recentes que mantiveram o entendimento de que, em qualquer hipótese de não recolhimento, comprovado o dolo, configura-se o crime previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990. Com isso, indeferiu o pedido liminar e encaminhou o processo para análise pela Terceira Seção do STJ (BRASIL, 2018, p. 279).

A Procuradoria Geral da República emitiu parecer esposando seu entendimento em consonância ao adotado pela Quinta Turma do STJ, segundo o qual, o não recolhimento de ICMS, em operações próprias ou por substituição, configura, em tese, o crime de apropriação indébita tributária⁸ (BRASIL, 2018, p. 329).

Dessa forma, segundo a Procuradoria Geral da República, em casos em que o ICMS é repassado ao consumidor final da mercadoria, ainda que o consumidor não possa ser judicialmente cobrado pelo adimplemento do tributo, é ele quem, de fato, arca com essa

⁸ Neste sentido, destacam-se os seguintes julgamentos: AREsp n.º 1.067.270/GO – DJe 28/04/2017; REsp n.º 1.583.367/SC – DJe 28/03/2017; RHC n.º 42.923/SC – DJe 29/06/2015; RHC 44.465/SC – DJe 25/06/2015; RHC n.º 44.466/SC – DJe 29/10/2014. A título de exemplo, a ementa do acórdão proferido RHC n.º 44.465/SC: “RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ATIPICIDADE DA CONDUTA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. FATO QUE SE AMOLDA, EM TESE, AO CRIME PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CARACTERIZADO. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

(...)

2. Da leitura do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, depreende-se que pratica o ilícito nele descrito aquele que não paga, no prazo legal, tributo aos cofres públicos que tenha sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco.

3. Não há que se falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal. Precedente.

4. Recurso desprovido.

despesa. Assim, o ICMS é cobrado do consumidor final, de modo que a elementar do tipo “descontado ou cobrado” está preenchida.

O Ministério Público Federal ainda considerou que o tipo penal da apropriação indébita tributária, abrange mais que a situação de substituição tributária, incluindo também os casos em que o tributo tenha sido cobrado de terceiro. Isso porque, o intuito da norma é o de punir os sujeitos que atuam como intermediários do pagamento do tributo, seja descontando ou retendo o valor correspondente do contribuinte substituído (nos casos de ICMS por substituição), ou seja, cobrando o valor do tributo de terceiro, que embora não seja sujeito passivo da obrigação tributária, é o contribuinte de fato (BRASIL, 2018, p. 331).

Diante dos fundamentos apresentados, o Ministério Público Federal opinou pelo não conhecimento do Habeas Corpus, e caso fosse conhecido, pela denegação da ordem (BRASIL, 2018, p. 332).

O julgamento do Habeas Corpus pela Terceira Seção do STJ ocorreu em 22.08.2018, disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico em 30.08.2018, tendo como Relator o Exmo. Sr. Ministro Rogerio Schietti Cruz, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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.

(HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018) (BRASIL, 20018, p.366).

O referido julgamento foi presidido pelo Sr. Ministro Ribeiro Dantas. O voto do Exmo. Ministro Relator Rogerio Schietti Cruz denegou a ordem, o que foi acompanhado pelo voto-vista do Exmo. Ministro Felix Fischer e pelos votos dos Exmos. Ministros Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Reynaldo Soares da Fonseca.

A Exma. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, apresentou voto divergente pela concessão da ordem, que foi acompanhado pelos Exmos. Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior. Na sequência, será apresentada uma síntese das teses apresentadas nos votos acima referidos.

Em seu voto, inicialmente, o Ministro Relator Rogerio Schietti Cruz justificou o julgamento pela Terceira Seção e não por uma de suas Turmas, diante da necessidade de prevenir divergência e de uniformizar o entendimento entre as Turmas, que já tinham apresentado soluções distintas diante de premissas fáticas semelhantes.

Na sequência, destacou a importância da tributação e da tutela penal, ressaltando que a imposição tributária é um instrumento que “torna possível assegurar as prestações sociais necessárias para permitir que todos tenham uma existência em condições de dignidade” (BRASIL, 2018, p. 375). Sendo assim a tutela penal se justifica, de forma que a sonegação fiscal deve ser combatida com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado, pela natureza supraindividual do bem jurídico “em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais” (PRADO, 2004, p. 399).

Em relação ao crime previsto no art. 2º, II da Lei n.º 8.137/1990, o Ministro Relator apresenta quatro aspectos essenciais que devem compor sua prática: a) inexistência de clandestinidade, pois no 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”; b) o sujeito ativo é quem ocupa a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária (“deixar de recolher [...] na qualidade de sujeito passivo da obrigação”, art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990), sem qualquer distinção entre sujeito passivo direto e indireto; c) a conduta deve ser dolosa (elemento subjetivo do tipo) representada pela consciência de não recolher o valor do tributo; d) a expressão “valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado” restringe a abrangência do sujeito ativo, pois

somente estará contida na descrição, o sujeito passivo de obrigação tributária que desconta ou cobra o tributo ou contribuição (BRASIL, 2018, p.379-380).

Acerca dos termos descontado e cobrado, o Ministro Relator apresenta uma análise sob o ponto de vista tributário e penal. Para o referido Ministro, no âmbito tributário, os termos descontado e cobrado, não correspondem, tecnicamente, ao fenômeno tributário originado pela relação jurídica descrita no tipo penal. Isso porque nenhum sujeito passivo de obrigação tributária (direto ou indireto) “desconta ou cobra” tributo, mas, em verdade retém.

No âmbito da obrigação tributária, aquele que cobra é o sujeito ativo, a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (art. 119, CTN). Contudo, em determinados casos, o Poder Público permite que o particular arrecade (por meio da retenção) o tributo, para posterior recolhimento ao fisco, sem que isso represente delegação da capacidade ativa tributária. Neste sentido, o Ministro Relator defende que o termo “cobrar” previsto no tipo penal em comento, se traduz em deficiência técnica legislativa (BRASIL, 2018, p. 380-381).

Em relação ao termo descontado, verifica-se a utilização do termo de forma generalizada para indicar retenção feita por responsável tributário por substituição, pois o sujeito passivo da obrigação tributária não pode realizar descontos relacionados ao tributo, destaca o Ministro Relator (BRASIL, 2018, p. 382).

No âmbito penal, em relação aos termos descontado e cobrado, segundo o Ministro Relator, se impõe a atribuição de um significado preciso e consentâneo com a dogmática penal da ordem tributária. Assim, em uma visão sistemática, se observou que em dois crimes (apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, respectivamente os arts. 168-A e 337-A do Código Penal)⁹ em que não há o recolhimento do tributo, utiliza-se o termo descontado para relacionar com a ideia de responsável tributário por substituição que tem a responsabilidade de recolher a contribuição retida dos segurados (BRASIL, 2018, p. 384).

⁹ Apropriação indébita previdenciária

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

[...]

§ 1o Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

[...]

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

Em relação ao termo cobrado, tomando como exemplo 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. Este suporta o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS por meio de acréscimo ao valor final do produto, sendo assim o contribuinte de fato (BRASIL, 2018, p. 386).

Assim, o Ministro Relator concluiu que o termo desconto se adequa melhor, no prisma penal, aos casos de tributos diretos, em que há a responsabilidade por substituição tributária. Já o termo cobrado se alinha com as relações tributárias que envolvem tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, pois o contribuinte de direito, retém o valor do tributo e o repassa para o adquirente (BRASIL, 2018, p. 387).

O voto divergente foi proferido pela Exma. Ministra Maria Thereza de Assis Moura. A Ministra destacou que o ponto central da questão reside em como se deve interpretar a expressão típica "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Sendo assim, considera que ao se dirigir ao tributo "descontado ou cobrado" o tipo penal se refere aos casos de responsabilidade tributária e não de impostos indiretos, em que o custo é repassado a terceiros (BRASIL, 2018, p. 393).

Reforça ainda a Ministra que no caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte, nem sujeito passivo da obrigação, de forma que não poderá ser cobrado pelo fisco pelo pagamento do imposto devido na operação. Assim, em não havendo relação jurídica tributária possível entre o fisco e o consumidor final, não é correto considerar que o valor do ICMS embutido no preço da mercadoria, tenha sido cobrado ou descontado do consumidor (BRASIL, 2018, p.393).

A noção de contribuinte de fato teria, assim, caráter econômico. Para a Ministra, o consumidor arca com o ônus econômico do ICMS da mesma forma que o faz em relação ao imposto de renda, à contribuição previdenciária, ao aluguel, aos encargos trabalhistas, pois todos esses custos são considerados na formação do preço da mercadoria (BRASIL, 2018, p. 393).

Dessa forma, "o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em nome próprio)" (BRASIL, 2018, p. 393). Sendo assim, o comerciante incide apenas em inadimplemento, que lhe acarreta o dever de pagar o tributo, multa, juros e correção monetária, além de ser passível de execução fiscal e inscrição da dívida ativa. Esse inadimplemento não poderá conduzir o comerciante a uma condenação criminal, porque sua conduta não é típica, defende a Ministra (BRASIL, 2018, p. 393-397).

A partir da fundamentação descrita acima, a Exma. Ministra votou pela concessão da ordem e restabelecimento da sentença de absolvição sumária, concluindo que “a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, corretamente declaradas pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita tributária, nem sonegação fiscal”. Sendo assim, como um fato atípico, o Estado não poderá utilizar-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário poderia acolher pretensão que resultaria em prisão civil por dívida (BRASIL, 2018, p.398).

O Exmo. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca destacou em seu voto que embora já tivesse se posicionado no sentido de que o tipo penal de apropriação indébita tributária somente se aplicaria a situações em que houvesse a substituição tributária, após lançar novo olhar sobre a matéria, verificou que “a limitação realizada, no sentido de que o tipo penal somente se perfaz quando o valor é descontado ou cobrado de quem também é contribuinte, não encontra amparo no tipo penal em estudo” (BRASIL, 2018, p.405).

Sendo assim, o referido Ministro concluiu que o crime de apropriação indébita tributária somente pode ser praticado pelo sujeito passivo de obrigação tributária que descontar ou cobrar valor de tributo ou contribuição social de terceiro, não necessariamente contribuinte, e não recolher o valor aos cofres públicos. Ou seja, é irrelevante a ausência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, pois o que caracteriza o tipo é o fato de o contribuinte se apropriar de valor correspondente ao imposto, recebido de terceiro, seja porque descontou do substituído tributário, seja porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos (BRASIL, 2018, p.405).

Assim, o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca não se alinha à posição da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, considerando que o fato de ser repassado ao consumidor outros custos da atividade econômica não impede a tipificação do crime, nas hipóteses que o valor do tributo é repassado. Até mesmo porque o ICMS é imposto sobre o consumo, sendo repassado ao consumidor de forma integral na condição de contribuinte de fato (BRASIL, 2018, p. 406). Eis o entendimento a que chegou o referido Ministro e o levou considerar a tipificação da apropriação indébita tributária:

Note-se que não há dúvidas quanto ao fato de o consumidor não ser contribuinte do ICMS, o que, conforme já referido acima, é irrelevante para tipificar o crime em análise, que não restringe sua abrangência ao substituto tributário.

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, 2018, p. 410).

Por fim, o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca destacou a importância da tutela penal do tributo diante do impacto que o crime tributário causa para o combate das desigualdades sociais e concluiu, acompanhando o Relator, para denegar a ordem, diante da tipicidade da conduta imputada aos pacientes (BRASIL, 2018, p. 411).

O Exmo. Ministro Felix Fischer apresentou voto-vista, alinhando-se com os entendimentos do Exmo. Ministro Relator e do Exmo. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca defendendo não ter razão o impetrante quando alega que a conduta de declarar, mas não recolher o tributo ao Fisco, representaria simples inadimplemento tributário. Assim ao considerar o posicionamento já adotado pela Quinta Turma do STJ, destacou:

E esse posicionamento, de fato, aplica-se ao caso do não recolhimento de ICMS agregado ao preço de serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido aos cofres públicos no prazo, como na presente hipótese, por não haver qualquer relevante distinção jurídico-penal, para a incidência do crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, se o valor do tributo foi descontado ou cobrado do substituído tributário ou do consumidor final (contribuinte de fato). Em ambas as hipóteses (substituído tributário ou consumidor final) estará configurado o tipo penal, que não se limita aos casos de responsabilidade tributária, não cabendo assim uma interpretação restritiva, sob pena de criar obstáculo a incidência da lei em situação em que o legislador não previu (BRASIL, 2018, p.417).

Dessa forma, concluiu o Ministro Felix Fischer que não há como aceitar o reconhecimento da atipicidade da conduta, quando houve a efetiva cobrança do ICMS ao consumidor final, sem que tivesse sido repassado ao ente público o valor declarado no lapso legal, caracterizando o crime do art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, que justifica o prosseguimento da ação penal.

Publicado o julgamento, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, inconformada com o acórdão prolatado pela Terceira Seção do STJ, interpôs Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus, reiterando os fundamentos apresentados nos pedidos anteriores, com pedido liminar perante o Supremo Tribunal Federal.

O Ministério Público Federal e o Ministério Público do Estado de Santa Catarina apresentaram contrarrazões ao recurso interposto requerendo que fosse negado provimento, mantendo incólume o acórdão recorrido.

3.2 JULGAMENTO NO STF: PREMISSAS FIXADAS PARA A CONFIGURAÇÃO DO TIPO PENAL DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Em 18.12.2019, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334/SC, denegando por maioria o Recurso, seguindo o voto do Relator, Ministro Roberto Barroso, que reconheceu como típica a conduta de não recolher o ICMS, ainda que próprio e devidamente declarado, sempre que presente o dolo de se apropriar do valor do imposto e a contumácia.

Durante o julgamento, contribuíram para o debate o Conselho Federal da OAB, a Associação Brasileira do Agronegócio, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo, e o Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal, todos na qualidade de *amicus curiae*.

O acórdão ainda não foi publicado para que se tenha conhecimento do inteiro teor dos votos de cada ministro. Sendo assim, do que foi verbalizado em Plenário e disponibilizado via canal do STF, na plataforma digital Youtube¹⁰, será feita uma síntese, fixando as premissas apresentadas por cada julgador para a configuração do tipo penal de apropriação indébita tributária.

O Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, apresentou um breve relato do caso e estabeleceu três premissas sobre as quais desenvolveu o seu voto. A primeira que o Direito Penal deve ser sério, igualitário e moderado. Sério significa que a sua aplicação deve ser efetiva para que ele possa desempenhar o seu principal papel, que é dissuadir as pessoas de praticarem condutas delituosas. Igualitário significa que a aplicação da lei não deve fazer distinção entre ricos e pobres, poderosos e comuns. Moderado significa que se deve evitar a expansão desmedida do seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pelo exacerbamento de penas.

A segunda premissa é a do Direito Tributário. Considerou o Exmo. Ministro que pagar tributo é um dever fundamental de todo cidadão, na medida em que ocorre o fato gerador e ele exhibe a capacidade contributiva. Portanto, a incidência de um Direito Penal na esfera tributária deve ser a exceção e não regra. Ressaltou que não considera os crimes tributários, crimes de

¹⁰ Os vídeos do Julgamento do RHC 163.334 que se iniciou no dia 11.12/2019 e foi concluído no dia 18.12.2019 encontra-se disponível na plataforma digital Youtube nos seguintes endereços eletrônicos: <https://www.youtube.com/watch?v=eVl2Ef4twg8&t=7s>; <https://www.youtube.com/watch?v=tnWW67eqEIA>; <https://www.youtube.com/watch?v=gsjYKPpYYBc&t=11s>; https://www.youtube.com/watch?v=zpwNT9zp1_g&t=2086s; https://www.youtube.com/watch?v=O93_DSMYbxo.

pouca importância, eles são relevantes na medida em que por meio deles o Estado brasileiro é privado dos recursos que são necessários para acudir as muitas demandas relevantes da sociedade brasileira.

A terceira premissa é a interseção entre o Direito Penal e o Direito Tributário. O mero inadimplemento tributário não deve ser considerado um fato típico criminal. Para se reconhecer a tipicidade criminal de uma determinada conduta em matéria tributária é necessário que haja um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

Na sequência, o Exmo. Ministro destacou que para legitimar a tipificação da conduta nos termos do art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, se utilizou de diversos elementos de interpretação jurídica: o gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico.

No plano da interpretação gramatical, deve-se considerar a seguinte dicção do tipo penal: “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação, que deveria recolher aos cofres públicos”.

Da redação do tipo, se extrai de forma inequívoca que o possível sujeito ativo desse delito é o sujeito passivo da obrigação tributária, que no caso do ICMS é o contribuinte (comerciante). O objeto do delito é o valor do tributo, que nesse caso específico, é a quantia transferida pelo consumidor ao comerciante, que por sua vez tinha um dever de recolher aos cofres públicos.

Segundo o Ministro Barroso, o ponto central neste dispositivo legal é a utilização dos termos descontado ou cobrado, que consta do dispositivo legal. Descontado se refere aos tributos diretos que são descontados na fonte, a exemplo do imposto de renda retido na fonte, em que a fonte pagadora tem o dever de reter um determinado percentual e repassá-lo aos cofres públicos o valor descontado. O segundo termo é cobrado, que significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor ao comerciante, que deve recolhê-lo ao fisco. Essa parte do dispositivo abarca o contribuinte nos tributos indiretos.

Explicou o Ministro que a incidência do tributo indireto (ICMS) aumenta o valor do produto, sendo esse valor pago pelo consumidor, que é o contribuinte de fato. Assim, o valor do ICMS cobrado em cada operação, não integra o patrimônio do comerciante. Os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa, que após compensado com as operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos. Esse entendimento já foi objeto de um Recurso Extraordinário n. 574.706, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, onde se assentou que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo, e conseqüentemente, não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

A conduta praticada pelo comerciante não equivale a um mero inadimplemento tributário, mas a uma apropriação indébita. Na apropriação indébita tributária, a censurabilidade está em tomar para si um valor que não lhe pertence. Tanto que a conduta caracterizadora do tipo penal é dupla: é cobrar do consumidor e não recolher ao fisco. Nesse sentido, o Ministro Barroso defende que a interpretação textual do dispositivo é cristalina no sentido da tipificação da conduta.

No âmbito da interpretação histórica, o Ministro Barroso também defende a sua condução à tipicidade da conduta. Afirma que a origem desse tipo penal está no Projeto de Lei n.º 4.788/1990, em que o Ministro Nelson Jobim, à época Deputado Federal, depois de apontar alguns defeitos de estrutura e substância, apresentou um substitutivo em que a descrição do tipo penal 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).

A redação conferida pelo Deputado Nelson Jobim tinha melhor qualidade técnica, porque tratava da hipótese de retenção e não recolhimento num inciso e da hipótese de cobrança no preço e não recolhimento no outro inciso. O texto final aprovado não mudou o sentido da norma, mas fundiu os dois incisos em um só, colocando respectivamente, descontado, porque era retido na fonte, e cobrado, para o que era incluído no preço.

Em relação a interpretação teleológica, o Ministro Luís Roberto Barroso destacou alguns dados da realidade fática dentro de um contexto temporal e espacial. Os tributos, num Estado Democrático, são especialmente relevantes porque eles financiam a concepção dos objetivos da República. Sendo assim, os crimes tributários privam o país dos recursos necessários para fazer a vida das pessoas melhores. Diante desse contexto, os crimes contra a ordem tributária devem ser tratados com seriedade.

Embora o ICMS seja a principal fonte de receita própria dos estados membros da Federação, é o tributo mais sonegado no país. Assim, além do impacto que gera para o erário, gera também um impacto importante sobre a livre concorrência. Empresas que, de forma sistemática, deixam de recolher o ICMS, colocam-se em vantagem competitiva e cria um estímulo deletério em relação às que se comportam corretamente em relação às suas obrigações tributárias. Sendo assim, criminalizar a conduta em apreço, não importa em excesso de

criminalização, pois é fundamental que o sistema ofereça incentivos adequados para evitar a propagação dessa conduta que afeta bens jurídicos tão caros para o Estado Democrático de Direito.

Por fim, o Ministro Relator destacou que o delito de apropriação indébita tributária não comporta a modalidade culposa. É imprescindível a demonstração do dolo que deve ser aferida no caso concreto apurado na instrução criminal, a partir de circunstâncias objetivas e factuais, das quais exemplificou algumas: inadimplência reiterada, venda de produtos abaixo do preço de custo, criação de obstáculos à fiscalização, utilização de laranjas, a ausência de tentativa de regularização da sua situação fiscal, encerramento irregular da atividade com abertura de outras empresas.

Outro elemento necessário para a caracterização do tipo é a contumácia. Para o Ministro Relator, o inadimplemento eventual é incapaz de caracterizar o delito. É necessário que o contribuinte faça da inadimplência o seu *modus operandi*.

Pelas razões acima detalhadas, o Ministro Relator Luís Roberto Barroso votou pelo desprovimento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus, mantendo a decisão do Superior Tribunal de Justiça.

O Ministro Alexandre de Moraes iniciou seu voto apresentando um relato sobre as formas de combate à sonegação fiscal no Brasil, ressaltando a dificuldade em efetivá-las diante das diversas estratégias de interpretação do sistema tributário brasileiro. Na sequência, apresentou alguns dados sobre o impacto da sonegação de impostos sobre a arrecadação tributária no país, para os investimentos, para a livre concorrência e para a efetivação de políticas públicas.

Sobre o tipo penal em discussão, o referido Ministro considera que o comerciante que cobra o ICMS próprio e não recolhe ao fisco, é sujeito passivo da obrigação tributária e sujeito ativo do crime, se apropria indevidamente, não sendo uma mera inadimplência e também não pode ser considerado um depósito civil, para efeitos de prisão civil por dívida. Considera configurada uma apropriação dolosa, tendo em vista que o comerciante não tem a disponibilidade dos valores de ICMS, não sendo possível a incorporação desses valores ao seu patrimônio. Com isso, defende não haver dúvidas quanto a tipicidade da conduta, por ter praticado as elementares do tipo penal do art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990.

Diante dos argumentos apresentados, o Ministro Alexandre de Moraes acompanhou integralmente o voto do Ministro relator, negando provimento ao Recurso Ordinário em Habeas Corpus, destacando que a solução do caso passa pela discussão da constitucionalidade e da tipicidade do art. 2º, II da Lei n.º 8.137/1990, entendendo possível a continuidade da ação penal,

nos termos em que foi julgado pela Segunda Câmara do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que deu provimento à apelação do Ministério Público de Santa Catarina para a afastar a tese de atipicidade da conduta dos réus e determinou o prosseguimento da ação penal.

O Ministro Gilmar Mendes inaugurou a divergência ao voto proferido pelo Ministro Relator. Iniciou seu voto ressaltando que a análise deve ser direcionada ao caso de uma sociedade empresária denunciada pelo tipo previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8137/1990 e não a ocorrência do tipo penal *in abstracto*.

Sendo assim, ao descrever o tipo penal, ressaltou que o legislador estabeleceu que os crimes previstos nos incisos 1 a 5 do artigo 2º da Lei n.º 8.137/1990, têm a mesma natureza dos crimes previstos no art. 1º da mesma lei. Contudo, diferentemente do que ocorre no art. 1º, o núcleo essencial do tipo incriminador não é descrito no caput, mas sim em cada inciso de forma autônoma. Desse modo, pode-se dizer que cada inciso do artigo 2º, constitui uma norma incriminadora com o preceito primário autônomo, com a peculiaridade de que todos os incisos compartilham o mesmo preceito secundário, qual seja, a pena de detenção de 6 meses a 2 anos e multa.

Nessa linha de raciocínio, acerca do inciso II do art. 2º, o Ministro Gilmar Mendes considera que o dolo com a necessária 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 recolhê-los, deve imperiosamente ser levado em conta. Tal elemento subjetivo resta demonstrado quando o agente disponha efetivamente de dinheiro e não recolhe como devido, com a intenção de fraudar.

Isso significa que o mero dolo de não recolher tributos de uma forma genérica, não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do artigo 2º inciso II, da Lei n.º 8.137/1990, sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço. Tal animus se manifesta pelo ardil de omitir ou alterar os valores devidos e se exclui, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos de administração fiscal.

No caso em tela, segundo o Ministro Gilmar Mendes, o tipo objetivo se caracteriza pelo não recolhimento do tributo devido e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores que se manifesta pela ausência de sua devida declaração. Sendo assim, quando uma clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato não é suficientemente levada a cabo pela acusação, estar-se-á diante de uma verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de uma dívida fiscal. Dessa forma, se no caso não houve a imputação de fraude, não se vê demonstrado a configuração do tipo penal em apreço.

Citando Hugo de Brito Machado, em crimes contra a ordem tributária, o Ministro Gilmar Mendes pontua que se não está presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertencia ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento da dívida. A escrituração contábil da dívida para com a fazenda pública, há de ser entendida como induvidosa e até eloquente manifestação que é o propósito de responder pela dívida, propósito que evidentemente não se concilia com a vontade de apropriar-se.

O Ministro Gilmar Mendes ainda pontua ser relevante demarcar a diferença do tipo penal em análise com o tipo de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do Código Penal, cuja configuração dispensa a demonstração do especial fim de agir ou dolo específico de fraudar a previdência social. O próprio STF já decidiu, conduzido pelo Ministro Aires de Britto, que quanto ao delito de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo animador da conduta típica do crime de sonegação de contribuição previdenciária é o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária. Vale dizer que qualquer tentativa de equiparação da apropriação indébita tributária com a apropriação indébita previdenciária não deve ser interpretada em detrimento do acusado para facilitar a sua incriminação.

E segue defendendo que o instrumento da analogia não poderia ser utilizado neste caso para suprir a necessária demonstração da vontade ardilosa de se apropriar dos valores devidos. Já que na esfera penal não se admite a aplicação da analogia para suprir lacunas de modo a se criar penalidade não mencionada na lei – *analogia in malam partem* – sob pena de violação ao princípio constitucional da estrita legalidade.

Assim, em face da ausência de uma demonstração clara de tal elemento subjetivo específico (fraude) na exordial acusatória, estar-se-ia, inevitavelmente, diante de simples criminalização do inadimplemento e, portanto, de fato atípico.

Na compreensão do Ministro Gilmar Mendes, a norma do artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8137/1990 deve ser interpretada em conformidade com a Constituição Federal, seu alcance assim abrangerá somente aquelas situações nas quais o não pagamento do tributo envolva um artifício qualquer que impossibilite a cobrança pelos meios ordinários da quantia devida à fazenda a título de tributo. Importante ressaltar, nessa toada, que um direito penal tributário que sobrepõe interesses arrecadatórios a garantias individuais fundamentais, avança no limite não permitido pela ordem constitucional, ofendendo assim o princípio da subsidiariedade.

Na sequência, o voto divergente apontou a necessidade de análise dos elementos normativos do tipo penal em comento, aplicados no caso de não recolhimento do declarado do ICMS, quais sejam: descontado e cobrado. Assim, ao se direcionar ao tributo descontado ou

cobrado, o tipo penal refere-se aos casos de responsabilidade tributária e não aos impostos indiretos em que o custo é repassado apenas do ponto de vista econômico a terceiros.

No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte direto do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. O Ministro defende que só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação aquele, cujo desconto ou cobrança, decorre de disposição legal expressa, não aquele que por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço que bens ou serviços.

Destaca o Ministro que no caso, os pacientes eram administradores de uma empresa contribuinte de ICMS, sujeito passivo da relação tributária, embora tivessem registrado a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixaram de adimplir a obrigação tributária. Não há apropriação de tributos por terceiros, pois o tributo é devido pela própria empresa, não há previsão de hipótese de substituição tributária.

Defende o Ministro Gilmar Mendes que o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal, não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo, como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até a sua entrega ao erário estadual. Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integram o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário após a consideração dos respectivos créditos no período de apuração.

Por todos os fundamentos que foram apresentados, O Ministro Gilmar Mendes compreendeu que os elementos normativos descontado e cobrado não se aplicam no caso em tela, para fins de imputação do delito de apropriação indébita tributária. Verificou que os recorrentes foram denunciados por uma conduta atípica, não recolhimento de ICMS, devidamente declarado por comerciante ou empresário embutido no preço por mera produção econômica ao consumidor, ou seja, sem a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8137/1990. Por tudo isso, votou pelo provimento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus.

O Ministro Edson Fachin apresentou seu voto alinhado com o do Ministro Relator. Iniciou argumentando que comunga com a premissa da defesa de que não é possível legitimar a sanção penal pelo simples inadimplemento fiscal.

Em relação às condutas de descontar e cobrar como elementos do tipo, o Ministro Edson Fachin, considera no caso em discussão a ocorrência de cobrança, pelo sujeito passivo,

de valor de tributo. Assim, se trata de crime próprio, na medida em que a conduta é suscetível de realização apenas pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na sequência, o Ministro Edson Fachin destaca, que mesmo sem a ocorrência de fraude, a ausência de recolhimento perpetrada pelo próprio contribuinte importaria em infração penal. Isso se depreende do fato de que o valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte, este valor apenas circula na contabilidade do sujeito passivo sem integrar o seu patrimônio com definitividade.

Dessa forma, o não recolhimento desse valor cobrado configuraria não repasse em favor do Fisco de recursos de titularidade de terceiro. De maneira que, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas disposição de recursos de terceiro, aproximando-se de espécie de apropriação tributária.

Em conclusão, o Ministro Edson Fachin assentou a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990 no que incrimina conduta dolosa de não recolhimento de valor referente a ICMS, seja por parte do responsável, seja por parte do contribuinte. Diante do exposto, acompanhou o Relator e votou pelo desprovimento do recurso.

O Ministro Luiz Fux ao analisar a criminalização da conduta, defende que o tipo descrito no art. 2º, II da Lei n.º 8137/1990, constitui crime contra a ordem tributária, sendo inadequado definir como apropriação indébita tributária.

Apresenta como fundamento para a defesa de sua tese a análise econômica do direito, destacando que um sistema penal eficiente tem que ser meio de dissuasão para o contribuinte não sonegar. Explica que a norma penal tem um efeito dissuasório, o efeito de inibir a sensação de impunidade. O direito penal tem por objetivo a minimização dos custos sociais relacionados a delinquência. De um lado, se ausente qualquer sanção, as pessoas tendem a causar mais atos socialmente indesejáveis, sendo o prejuízo total causado por esses atos, à vida, à saúde e ao patrimônio, considerado o custo social da criminalidade. Havendo sanção, em contrapartida, é imposta uma desutilidade ao pretense criminoso que a ponderará em relação à utilidade por ele experimentada com a prática do crime.

A partir dessa premissa teórica, compreende que o tipo previsto no art. 2º, II da Lei n.º 8.137/1990 é constitucional, que a responsabilidade do agente não é objetiva, sendo necessário ponderar as razões pelas quais o suposto sonegador cometeu essa infração, e segue os fundamentos apresentados pelo Ministro Relator, para denegar o recurso.

A Ministra Rosa Weber, em seu voto, destacou que em sede de habeas corpus, o juízo de cognição é extremamente limitado e que o trancamento da ação penal por essa via é

excepcionalíssimo. Admitido apenas em casos de manifesta inépcia da denúncia ou da queixa, falta de pressuposto processual ou condição da ação penal ou ausência de justa causa.

Na sequência, destacou que o acórdão recorrido ao cancelar o prosseguimento da ação penal, não revela constrangimento ilegal a ser remediado por essa via, acompanhando o eminente Relator, concluindo pela tipificação abstrata, do delito previsto no artigo 2º, inciso II da Lei n.º 8137/1990, quando o contribuinte de direito deixar de recolher no prazo legal, valor de tributo cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Dos elementos típicos, a Ministra Rosa Weber defendeu que a conduta eleita pelo legislador penal não exige para a sua perfectibilização, o emprego de fraude ou simulação pelo contribuinte, nem qualquer omissão deste mesmo contribuinte, e diferentemente dos tipos penais do artigo primeiro do mesmo diploma legal, que pune mais gravemente a sonegação tributária, o dispositivo em análise, no inciso II, do artigo 2º, previu a possibilidade de apenamento daquele que se apropria, ainda que sem o emprego de fraude, do valor de tributo ou de contribuição social descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação que deveria pagar aos cofres públicos.

Diante disso, compreende a Ministra Rosa Weber que não merece reparo a decisão do STJ recorrida, sendo impossível o trancamento da ação penal, motivo pelo qual nega provimento ao recurso, acompanhando o Ministro Relator.

A Ministra Carmen Lucia, inicia seu voto destacando que o caso em análise revela uma questão de grande monta que permite mais de uma conclusão, como se verificou pelo voto divergente. Considera, como os votos que negaram provimento ao recurso, que o mero não pagamento de tributo não é considerado prática delituosa. Não é todo não pagamento devido como obrigação tributária pode ser considerado um ilícito penal, até porque há outras reações legítimas do Estado, segundo normas administrativas e de processo, para fazer valer aquela obrigação. Isto sim constituiria levar a criminalização no ambiente empresarial ou comercial, o que não é admissível, nem desejável.

Entretanto, esclarece a Ministra que, na forma em que foi posto pelo Ministro Relator, o que se tem é um caso em que se comprova, não um mero inadimplemento, mas rigorosamente uma prática que submete integralmente ao que estabelecido no inciso II, art. 2º da Lei n.º 8137/1990.

No caso especificado, o contribuinte declarou os valores, mas não os recolheu. Portanto, o não recolhimento caracterizaria o crime qualificado na forma antes mencionada, e como foi ventilado a partir do voto do Ministro Relator, o tipo penal não restringe sua incidência

a determinadas espécies de sujeito passivo, pelo que não havendo distinção, não pode o intérprete fazer a distinção que o legislador não fez. O ICMS é devido pelo contribuinte para perfazer o processo de tributação legítimo, o valor a ele relativo não compõe o faturamento de empresa, apenas transita na contabilidade do contribuinte. Se esses valores não pertencem ao contribuinte, não ser recolhidos ao fisco estadual como obrigação insuperável, que no caso dos autos, não foi cumprido.

Dessa forma, segundo a Ministra, o caso em análise não se configura como constrição indevida, o que caracterizaria constrangimento ilegal ao paciente do habeas corpus, aos recorrentes no caso deste recurso, porque não se tem no caso responsabilização penal objetiva, nem superação das vias normais de cobrança de uma mera obrigação não quitada pelo contribuinte.

Concluindo, a Ministra Cármen Lúcia considera que não há nada que possa ser considerado como indevido ou ilegal ou que configure constrangimento. Acrescenta que é necessário no caso, a comprovação da intencionalidade, e a absolvição pela atipicidade inicialmente configurada no julgado da primeira instância não se manteria exatamente por ausência das condições para que não se dessem a apuração devida, de todas as condições para absolvição ou condenação dos recorrentes, razão pela qual, acompanha o voto do Ministro Relator e neste caso nega provimento ao recurso.

O Ministro Ricardo Lewandowski iniciou seu voto destacando que embora exista um grande número de execuções fiscais sendo processadas no Judiciário Brasileiro, a rigidez da lei de execuções fiscais e o adequado aparelhamento da fazenda pública são bastantes para combater a sonegação fiscal no país.

Segue o Ministro destacando que os delitos previstos na Lei n.º 8.137/1990 não violam a norma constitucional, nem colidem com a característica essencial do Direito Penal, de configurar a última *ratio* do Estado para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.

Contudo, segue afirmando que, no caso em tela, não será discutida a constitucionalidade do dispositivo legal, mas a exata subsunção do fato à norma, ou seja, a tipicidade da conduta dos recorrentes. Com isso, acompanha em todos os fundamentos o voto divergente inaugurado pelo Ministro Gilmar Mendes para dar provimento ao Recurso Ordinário em Habeas Corpus.

O Ministro Marco Aurélio apresentou o terceiro voto divergente ao voto do Ministro Relator. Registrou que a adequação típica da conduta de deixar de recolher no prazo legal valor do ICMS, devidamente declarado pelo contribuinte de direito, nos termos da legislação tributária, é tema polêmico na doutrina e na jurisprudência, isso porque o caráter indireto do

tributo, cujo ônus financeiro do encargo repercute na cadeia de consumo, gera um debate se o valor do imposto é cobrado ou descontado ou não do consumidor de modo a delimitar se o contribuinte de direito empresário dele se apropria ou não, em detrimento do fisco.

Considera o Ministro Marco Aurélio que, muito embora o emitente da nota fiscal de saída de mercadorias, seja o sujeito passivo da obrigação tributária, o fato é que o ICMS não é descontado, nem cobrado por quem realiza operação de saídas, no sentido jurídico tributário. Embora o ICMS integre o valor cobrado, uma vez que se constitui um dos elementos do custo da mercadoria vendida, não somente o ICMS integra esse custo, uma vez que este incluirá todos os demais encargos e gastos necessários à realização da operação final, dentre os quais os insumos, a energia elétrica, os salários, as taxas e ainda outros tributos como imposto de renda da pessoa jurídica, contribuição social sobre o PIS, COFINS, todos estes elementos são cobrados do adquirente.

O comerciante que é o sujeito passivo, não cobra tributo em si do consumidor, mas ele é obrigado a recolhê-lo perante o fisco. Assim, considera o Ministro, interpretar, analogicamente, extensivamente, o que se contém no preceito de regência, de forma contrária aos interesses do acusado, para chegar a criminalização, é um passo demasiadamente largo que se afasta de uma regra básica que está na Constituição Federal e repetida no Código Penal “não há crime sem lei anterior ao fato quem o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

Por fim, destacou que a denúncia se mostrou claríssima, e em fase alguma fez referência a eventual fraude praticada pelo empresário, ao contrário, a denúncia remeteu as notificações fiscais e remeteu a circunstância de a empresa ter lançado como devido por ela os tributos, tendo apenas deixado de recolher. Deu-se interpretação elástica ao preceito a encerrar o tipo e se condenou os recorrentes nesse processo. Pelos fundamentos apresentados, o Ministro Marco Aurélio decidiu pelo provimento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus.

O Ministro Dias Toffoli seguiu o voto do Ministro Relator, e iniciou afirmando que se encontra convencido de que a ausência de recolhimento do ICMS próprio não denota tão somente um inadimplemento fiscal e não se trata de punir inadimplência do contribuinte, de forma que, não fere a característica do Direito Penal de configurar a última *ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.

Dessa forma, entende que as circunstâncias que ensejam o não recolhimento do tributo podem caracterizar apropriação indébita tributária e para se distinguir o ilícito penal da mera inadimplência, há que se demonstrar o elemento subjetivo do tipo, que é o dolo. Ademais, considera a necessidade de, a partir de circunstâncias factuais objetivas em cada caso concreto, identificar a contumácia como *modus operandi* do sujeito ativo do crime. Em conclusão, vota

no sentido de negar provimento ao Recurso Ordinário em Habeas Corpus, acompanhando o Relator.

Após a proclamação do resultado, o julgamento foi concluído com a definição da tese pelo Ministro Relator, que foi acompanhada por todos os ministros presentes na sessão. A tese que restou definida foi a seguinte: “o contribuinte que de forma contumaz (comportamento reiterado no sentido do não pagamento do ICMS) e com dolo de apropriação (intenção, vontade do não pagamento do ICMS), deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8137/1990” (BRASIL, 2019).

3.3 POSSIBILIDADES DE TIPIFICAÇÃO PENAL PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO COM FUNDAMENTO NO ART. 2º, II, DA LEI N.º 8.137/1990

O Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163334, julgado pelo STF no mês de dezembro de 2019, embora tenha apresentado uma decisão final para o caso *in concreto*, por maioria, ao negar provimento ao recurso, mantendo a denegação da ordem de Habeas Corpus para trancamento da ação penal do STJ, revelou a existência de múltiplos entendimentos quanto às possibilidades de caracterização da tipificação penal tributária no caso do não recolhimento do ICMS por operação própria, devidamente declarado ao fisco estadual.

A partir da análise descritiva das decisões tomadas do primeiro grau de Jurisdição ao acórdão do STF, pode-se identificar, a partir de uma perspectiva exploratória do caso em tela, as possibilidades de se considerar típica a conduta de não recolhimento do ICMS por operação própria devidamente declarado ao fisco, as quais devem atender elementos específicos presentes no tipo, mas que, ainda assim, são passíveis de questionamentos e não se mostraram efetivamente pacificados, sujeitos, portanto, a futuros questionamentos e mudanças de entendimento.

Duas possibilidades de caracterização do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990 foram apresentadas no transcorrer do julgamento do Habeas Corpus no STJ e do Recurso Ordinário em Habeas Corpus – RHC 163334, ocorre que, as três possibilidades encontram óbices a uma caracterização da ocorrência do crime no caso do não recolhimento do ICMS por operação própria, devidamente declarado, que cumpra com os preceitos constitucionais penais, como se verá a seguir.

A primeira possibilidade trazida é a exposta e fixada pela tese vencedora no STJ e no STF. Tanto na Corte Superior, como na Suprema, vale salientar que não houve unanimidade. Nesta primeira possibilidade o que se vislumbra não é uma apropriação indébita tributária própria, embora em todo o julgamento se fale de apropriação indébita tributária, o Ministro Relator e os que seguiram o seu voto deixaram claro que tal situação não se trata da clássica apropriação indébita, pois, a conduta criminosa se dá pelo fato do não recolhimento independentemente da obrigação tributária, no caso do ICMS, ocorrerá tanto pela operação própria, ou seja, ter como agente do crime o contribuinte de direito, como por substituição tributária. O dolo aqui tem uma natureza genérica, o não recolhimento, não importa se houve ou não a declaração do tributo, o que irá definir é a manifestação da conduta dolosa do não recolhimento do tributo ao fisco.

Ainda, com relação à primeira possibilidade trazida, ao deixar clara a abrangência da ocorrência do crime, ao englobar, no caso dos impostos indiretos, todos os possíveis responsáveis pelo recolhimento do tributo, a tese vencedora apresenta um novo elemento subjetivo ao tipo penal, não previsto pela lei escrita, a contumácia.

Tal elemento subjetivo não se encontra no tipo, a sua inserção se dá a partir de uma interpretação extensiva, não permitida pelo ordenamento jurídico, revelando, com isso, uma atividade jurisdicional de ativismo judicial totalmente inapropriado e de extremo perigo.

A contumácia deve, sim, ser observada, mas não como elementar necessária à caracterização do crime. A sua observação deve se dar no processo de apuração da continuidade delitiva e para eventual agravamento de pena, não devendo, pois, subsistir como elemento subjetivo primário do tipo.

A segunda possibilidade aventada pela divergência, de plano aceita a caracterização do tipo penal tributário em exame pelo não recolhimento nos casos que envolvam o ICMS por substituição tributária, mas, só admite excepcionalmente, como possível agente do crime o contribuinte direto. Neste caso, só ocorreria a caracterização do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990 se o não recolhimento de tributo, aqui especificamente o ICMS por operação própria, estivesse acompanhado de fraude ou qualquer artifício que tivesse a finalidade de evitar o pagamento, possibilitando, com isso, a apropriação indébita do responsável pela obrigação tributária, no caso, o contribuinte de direito.

Ocorre que, mais uma vez, o que se vê é um artifício, por meio de procedimentos analógicos, de ampliar o sentido da norma penal para abranger conduta não prevista na norma penal tipificadora. Ao associar a necessária ocorrência da fraude, estar-se-ia tratando de outro crime, ou seja, a sonegação fiscal, previsto no art. 2º, I, da Lei n.º 8.137/1990, e não o do art.

2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, denominado por parte da doutrina como apropriação indébita tributária e, também, como não pagamento de tributo.

A interpretação da corrente jurisprudencial que se vincula a segunda possibilidade, mesmo dando um sentido mais restritivo ao que prescreve a norma inserta no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, ainda, faz interpretação extensiva e analógica. Não há como, principalmente em caso de norma penal incriminadora, falar mais que o que diz a letra da lei. A interpretação restritiva deve ser a regra no Direito Penal e a analogia, num processo de composição híbrido de tipo penal não deve ocorrer, sob pena de se retroceder às práticas expurgadas pelo império das leis, típico do Estado Democrático de Direito.

Diante do exposto, a posição aqui fixada é a de que no caso do não recolhimento de ICMS por operação própria, devidamente declarado ao fisco estadual, não há que se falar em conduta criminosa, mas, sim, inadimplemento de obrigação tributária, pois, não há aqui subsunção do fato à norma penal incriminadora, sendo o fato atípico. O valor cobrado ao consumidor é o valor da mercadoria. Ele consiste numa composição de todos os fatores da produção, inclusive os impostos, que deverão ser apurados para que ocorra o devido recolhimento pelo contribuinte de direito.

Ao criminalizar o não recolhimento do ICMS por operação própria, devidamente declarado, está sendo inobservada toda a ordem constitucional atinente às normas penais. Neste contexto, o princípio da estrita legalidade estaria sendo desatendido, pois por analogia e interpretação extensiva, o sentido literal da lei é ampliado e constitui tipo penal não previsto, desatendo, por via de consequência, a taxatividade da norma penal; os princípios da subsidiariedade e da fragmentariedade também não estariam sendo observados, pois há outras possibilidades jurídicas, não penais, como bem trouxe o Ministro Lewandowski, aptas a solucionar a cobrança de dívidas tributárias.

A única solução, por fim, vislumbrada no presente momento, a partir do estudo aqui desenvolvido, para admitir a possibilidade da caracterização do não recolhimento de ICMS por operação própria, devidamente declarado ao fisco, seria pela via legislativa, com a edição de nova norma penal tributária que especificasse a conduta criminosa e atendesse aos ditames constitucionais permissivos ao *jus puniendi* do Estado. Fora do atendimento de tais preceitos não há justiça, somente arbítrio e abuso do direito.

CONCLUSÃO

A ordem jurídica constitucional insculpida pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1998 prevê uma série de direitos fundamentais, mas, também, estabelece deveres aos indivíduos e ao Estado. O Direito é uma via de mão dupla, direitos e deveres se relacionam, se conectam e devem ser observados mutuamente.

Os Poderes instituídos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, no exercício de suas atribuições devem observar a lei. Embora haja espaço para o exercício da interpretação e adequação do fato a norma, não há espaço para usurpação de atribuições definidas pela Constituição.

Legislar cabe ao Poder Legislativo, o Judiciário deve evitar ampliação de atos de puro ativismo judiciário. Em certa medida, o ativismo judiciário é cabível, como exceção, não como regra.

Ocorre que tal prática tem se constituído em regra e levado ao questionamento da manutenção do próprio Estado de direito democrático. Por tal razão, questões como a que foi analisada no presente estudo se mostram de vital importância para a busca de soluções de problemas que surgem no âmago do instrumento de poder que deveria solucionar os conflitos sociais.

Por tal razão, no decorrer do presente estudo foram tratadas as questões fundamentais do Estado de democrático de direito, bem como os fundamentos conceituais e principiológicos do Direito Tributário, do Direito Penal e do Direito Penal Tributário, sem esquecer das especificidades do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990.

Ao cumprir o estudo, a título de conclusão pode-se afirmar que esta, cumpre o objetivo geral da pesquisa desenvolvida ao identificar as possibilidades ora fixadas pela jurisprudência predominante quanto a caracterização do tipo penal tributário insculpido no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, no caso do não recolhimento do ICMS por operação própria, devidamente declarado.

A primeira possibilidade admite a caracterização do crime previsto no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, pelo não recolhimento do ICMS por operação própria, devidamente declarado, independentemente da existência de fraude, sendo exigido para a sua configuração o dolo e a contumácia do não recolhimento.

A segunda possibilidade configura-se mais restritiva, admitindo a possibilidade da caracterização do tipo penal do art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/1990, pelo não recolhimento do

ICMS por operação própria, declarado ao fisco, somente se houver a configuração do dolo associado a comprovada fraude no lançamento, ou ausência da declaração do tributo ao fisco.

As duas possibilidades mostraram-se passíveis de refutação levando a uma terceira via, a qual se constitui na posição fixada, a título de conclusão neste estudo, para o caso do não recolhimento do ICMS por operação própria, devidamente declarado ao fisco, posição esta que, também, se mostrou presente no entendimento de parcela da jurisprudência constante no caso do Recurso Ordinário em Habeas Corpus – RHC 163334, consistente na atipicidade da conduta do não recolhimento do ICMS por operação própria, que tenha sido devidamente declarado ao fisco, configurando, pois, tal conduta, em inadimplência de obrigação tributária e não em crime.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019.

ALVES JR., Luís Carlos Martins. O ativismo judicial da República togada e o princípio da legalidade na democracia parlamentar: uma breve análise crítica acerca de algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, sob as luzes da separação dos poderes e da soberania popular. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 23, n. 5392, 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/64972>. Acesso em: 30 mar. 2020.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. O constitucionalismo. In: FRANCISCO, José Carlos (coord.). **Neoconstitucionalismo e atividade jurisdicional**: do passivismo ao ativismo judicial. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

ARISTÓTELES. **A política**. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1988.

BARROSO, Luís Roberto. **Grandes transformações do Direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy**. Fórum Administrativo, Belo Horizonte, ano 17, n. 200, p. 9-17, out. 2017. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2018/01/artigo-luis-roberto-barroso.pdf> . Acesso em: 01 abr. 2020.

BARROSO, Luis Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. (**Syn**) **thesis**, v. 5, n. 1, p. 23-32, 2012. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/synthesis/article/viewFile/7433/5388> Acesso em: 01 abr. 2020.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**: parte geral. v.1. 25. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Presidência da República, Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso: 01 abr. 2020.

BRASIL. **Constituição Política do Imperio do Brazil de 1824**. Outorgada pelo Imperador D. Pedro I. Brazil: Conselho de Estado, 1984. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm Acesso: 01 abr. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 96, de 6 de junho de 2017**. Acrescenta § 7º ao art. 225 da Constituição Federal para determinar que práticas desportivas que utilizem animais não são consideradas cruéis, nas condições que especifica. Presidência da República, Brasília, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc96.htm Acesso em: 01 abr. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n. 399109/SC**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. PJE. Brasília. 05 out. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade 29 Distrito Federal**. Ações declaratórias de constitucionalidade e Ação Direta de Inconstitucionalidade em julgamento conjunto. Lei Complementar n.º 135/2010. Moralidade para o exercício de mandatos eletivos [...]. Recorrente: Partido Popular Socialista. Recorrido: Presidente da República. Relator: Ministro Luiz Fux, 16 de fevereiro de 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2243342> . Acesso em: 01 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.983 Ceará**. Vaquejada – Manifestação Cultural – Animais – Crueldade Manifesta – Preservação Da Fauna e Da Flora – Inconstitucionalidade. Recorrente: Procurador Geral da República. Recorrido: Governador do Estado do Ceará. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJE n. 87/2017. Disponível em: https://diarios.s3.amazonaws.com/STF/2017/04/pdf/20170426_42.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAD4VJ344N&Expires=1589302866&Signature=9MouikbQxUjbMBgUwI7LbpEYqLk%3D. Acesso em: 01 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334/SC**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília. 18 dez. 2019.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**: parte geral. t. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 2.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

_____. **Curso de direito constitucional**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BURDEAU, Georges. **Traité de Science politique**. Paris: LGDJ, 1957.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013.

CARBONELL, Miguel (Org.). **Neoconstitucionalismo(s)**. Madrid: Editorial Trotta, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

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

DEMARCHI, Clóvis; VANDRESEN, Thaís. Do Constitucionalismo ao Neoconstitucionalismo: Aplicabilidade da Teoria ao Ordenamento Constitucional Brasileiro. **Revista Direitos Culturais**, v. 9, n. 19, p. 46-62, 2015. Disponível em:

<http://srvapp2s.santoangelo.uri.br/seer/index.php/direitosculturais/article/download/1494/708>
Acesso em: 01 abr. 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discrecionariiedade administrativa na Constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. Princípio da legalidade. *In*: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz. (Coord.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em:

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade> Acesso em: 01 abr. 2020.

DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal – Parte Geral**. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters – Revista dos Tribunais, 2018.

HABIB, Gabriel. **Leis Penais Especiais**. v.1. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Saraiva, 1939.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada: volume único**. 7. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARTINS, Flávio. **Curso de direito constitucional**. 3.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MASSON, Cleber. **Direito Penal**. Parte Geral – art. 1º a 120 – v.1. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.

MASSON, Nathalia. **Manual de direito constitucional**. 4.ed. Salvador: JusPODIVM, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004.

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat. [Barão de]. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21.ed. São Paulo: Jurídico Atlas, 2007.

_____. **Direito Constitucional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Direitos humanos fundamentais**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Ativismo judicial: possibilidade e limites. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 11, n. 43, p. 91-117, jan./mar. 2011. Disponível em: [http://www.revistaec.com/index.php/revistaec/article/download/229/186](http://www.revistaaec.com/index.php/revistaec/article/download/229/186) Acesso em: 01 abr. 2020.

OLIVEIRA, Rodrigo Augusto de. O ativismo judicial à luz da separação de poderes e da crise do parlamento na idade contemporânea. In: PRETTO, Renato Siqueira de.; KIM, Richard Pae; TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **Federalismo e Poder Judiciário**. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem Jurídico-Penal Tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**, n. 9, Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=56993> Acesso em: 01 abr. 2020.

STRECK, Lênio Luiz. Constituição e hermenêutica em países periféricos. In: OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues *et al.* (Org.) **Constituição e Estado Social: os obstáculos à concretização da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.