

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
Guilherme Oliveira Ferreira dos Santos

**CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO ICMS: uma análise
sobre a divergência doutrinária e jurisprudencial**

Taubaté - SP
2020

Guilherme Oliveira Ferreira dos Santos

**CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO ICMS: uma análise
sobre a divergência doutrinária e jurisprudencial**

Trabalho de Graduação apresentado para a obtenção do grau de Bacharel pelo curso de Ciências Jurídicas do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté.

Área de concentração: Direito Penal Tributário

Orientador: Prof. Me. Ricardo Mrad

Taubaté - SP

2020

**Ficha catalográfica elaborada pelo
SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU**

S237c Santos, Guilherme Oliveira Ferreira dos
Criminalização da inadimplência do ICMS : uma análise sobre a
divergência doutrinária e jurisprudencial / Guilherme Oliveira Ferreira dos
Santos -- 2020.
69 f.

Monografia (graduação) – Universidade de Taubaté, Departamento
de Ciências Jurídicas, 2020.

Orientação: Prof. Me. Ricardo Mrad, Departamento de Ciências
Jurídicas.

1. Apropriação indébita - Brasil. 2. Imposto sobre circulação de
mercadorias e serviços. 3. Obrigação tributária. I. Universidade de
Taubaté. II. Título.

CDU 34:336.22)

GUILHERME OLIVEIRA FERREIRA DOS SANTOS

**CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO ICMS: uma análise sobre a
divergência doutrinária e jurisprudencial**

Trabalho de Graduação apresentado para a
obtenção do grau de Bacharel pelo curso de
Ciências Jurídicas do Departamento de
Ciências Jurídicas da Universidade de
Taubaté.

Área de concentração: Direito Penal Tributário

Data: _____

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Ricardo Mrad _____, Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____, Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Durante minha jornada, tive dois grandes pilares: minha mãe, emblema de força, e minha irmã, símbolo de alegria. Meus valiosos tesouros. A elas, dedico estes escritos.

AGREDECIMENTOS

Nos agradecimentos, reside o espaço e momento de retrospecto e reflexão, com o intuito de reconhecer quem contribuiu, não só para o parto das ideias aqui contidas, mas sim, mormente, para a formação da pessoa que as escreveu.

Assim, com o coração transbordando gratidão e com a liberdade de não o fazer nominalmente, agradeço aos meus professores, pelos ensinamentos, exemplos e inspiração, e aos meus amigos, por comigo terem dividido os fardos e as alegrias desse caminho e, sem dúvidas, tornado o trajeto muito mais especial e alegre.

Por fim, uma especial gratulação a minha mãe e irmã, fontes de alegria e amor, principais responsáveis pela minha real formação. De igual modo, agradeço também a Deus e meus guias, porquanto, a despeito de cada obstáculo posto, houve sempre uma luz como norte.

“Resistência pacífica, mas não passiva contra injustiças”
Mahatma Gandhi

RESUMO

Cuida-se de trabalho de graduação com vistas a analisar o litígio envolvendo o Recurso Ordinário em *Habeas corpus* n.º 163.334/SC, julgado pelo Supremo Tribunal Federal na data 18 de dezembro de 2019. Nele, restou decidido o seguinte: o indivíduo que, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, declara, mas não recolhe no prazo legal, o valor a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), que acrescentou e cobrou no preço da mercadoria pago pelo consumidor final, se enquadra ao delito capitulado no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990 (apropriação indébita tributária), tanto na hipótese de imposto oriundo de relação própria, quanto no caso de substituição tributária. Malgrado o posicionamento dado pelo Poder Judiciário, o tema não é pacífico, isto é, é palco de muita discussão entre os juristas, sobretudo acerca da interpretação dos elementos normativos do tipo em comento e o seu respetivo alcance. Há quem defenda que tal crime somente incide quando houver substituição tributária. Diante disso, recorrendo a uma metodologia dialética, foi realizada uma análise sobre os principais argumentos desta controvérsia, tanto favoráveis, quanto desfavoráveis ao enquadramento típico-legal nos moldes postos pela Corte Suprema e, ao final, me curvei aos críticos da decisão, acreditando que não houve o costumeiro acerto pelos ministros que a compõe, pelas razões e fundamentos aduzidos no corpo destes escritos.

Palavras-chave: Apropriação Indébita Tributária. ICMS. Substituição Tributária.

ABSTRACT

It takes care of undergraduate work with a view to analyzing the dispute involving the Ordinary Appeal in Habeas corpus n. 163.334 / SC, judged by the Federal Supreme Court on December 18, 2019. In it, the following was decided: the individual who, as a taxable person of the tax obligation, declares, but does not collect within the legal term, the amount as a Tax on the Circulation of Goods and Provision of Services (ICMS), which added and charged on the price of the merchandise paid by the final consumer, fits the offense set out in article 2, item II, of Law n. 8,137 / 1990 (tax misappropriation), both in the case of tax arising from own relationship, as in the case tax substitution. Despite the position given by the Judiciary, the theme is not peaceful, that is, it is the scene of much discussion among jurists, especially regarding the interpretation of the normative elements of the type in question and its respective scope. There are those who argue that such a crime only applies when there is tax substitution. Given this, using a dialectical methodology, an analysis was carried out on the main arguments of this controversy, both favorable and unfavorable to the typical-legal framework along the lines set by the Supreme Court and, in the end, I bowed to the critics of the decision, believing that there was not the usual agreement by the ministers that compose it, for the reasons and foundations added in the body of these writings.

Keywords: Tax Misappropriation. ICMS. Tax Replacement

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	12
2.1 Características dos delitos fiscais	15
2.2 Relação entre crime e infração tributária	16
2.3 Apropriação indébita tributária.....	19
3 ORDEM TRIBUTÁRIA	22
3.1 Tributo	22
3.2 Fato Gerador, Obrigação Tributária e Crédito Tributário	24
3.3 ICMS	26
4 DISCUSSÃO E POSICIONAMENTOS SOBRE A TIPIFICAÇÃO	34
4.1 No âmbito do Superior Tribunal de Justiça.....	34
4.2 No âmbito do Supremo Tribunal Federal	42
4.3 Argumentos e consequências atinentes.....	48
CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

Toda a pesquisa e desenvolvimento deste trabalho tem como escopo analisar o debate jurisprudencial e posições doutrinárias acerca dos crimes contra a ordem tributária, notadamente a adequação típica da conduta do contribuinte que declara, mas não recolhe no prazo legal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ao delito capitulado no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990 (BRASIL), cunhado como apropriação indébita tributária.

Para tanto, o enfoque recairá sobre a discussão que paira sobre o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* n.º 163.334/SC, cujo relator é o eminente Luís Roberto Barroso, ministro do Supremo Tribunal Federal, julgado em 18 de dezembro de 2019, pela Corte Constitucional (BRASIL).

Trata-se de ação penal que teve início no estado de Santa Catarina. Nela, determinados contribuintes foram denunciados como incurso no artigo supramencionado, em decorrência de terem deixado de recolher ao Erário, no prazo estabelecido em lei, valor do tributo ICMS apurado, declarado e, supostamente, cobrado do consumidor final.

Ocorre que, durante a marcha processual, o juízo de primeiro grau absolveu sumariamente os réus. Como fundamento, alegou que, não sendo hipótese de substituição tributária, os fatos são atípicos e, dado o seu caráter indireto, não houve tributo cobrado do consumidor, mas mero acréscimo do preço da mercadoria, relacionada a margem de lucro do contribuinte. Contudo, esta decisão não prosperou perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina.

Em sede de recurso apresentado pelo *parquet* desse estado, a decisão foi reformada e a ação penal retomou seu curso. O Egrégio Tribunal de Justiça de Santa Catarina, conforme transcrito no *Habeas Corpus* n.º 399.109/SC, reconheceu a tipicidade da conduta e destacou que (BRASIL, 2018, p. 25):

Ao considerar que o tributo grava apenas o valor acrescido em cada etapa do ciclo econômico, ou seja, a diferença entre os montantes pagos pelo contribuinte e pelo comprador subsequente (em homenagem ao princípio da não cumulatividade, insculpido no inc. I do §2º do art. 155 da Constituição Federal), só não gerará imposto a revenda por preço idêntico ao da compra. Contudo, jamais negada a variação entre os valores gastos pelo contribuinte a título de aquisição de mercadoria e o saldo derivado das vendas, é

inafastável a conclusão de ter havido incidência do tributo e transferência de seu ônus a terceiro.

Dessa forma, quando deixar de recolher aos cofres públicos, em tempo, o montante pago pelo contribuinte de fato, o contribuinte de direito incide na prática vedada no tipo sob exame.

Ante a reforma em 2º grau, houve a impetração do *Habeas Corpus* n.º 399.109/SC perante o Superior Tribunal de Justiça. Pelo ministro relator Rogério Schietti Cruz, o tema foi submetido à análise da 3ª Seção, haja vista a necessidade de uniformizar o entendimento entre as turmas que a compõe.

De um lado a 6ª Turma fazia uma distinção entre o ICMS recolhido em operações próprias e aquele recolhido por substituição tributária, sendo que, na primeira hipótese, o não recolhimento caracterizaria mero inadimplemento tributário, ao passo que, na segunda situação haveria o delito de apropriação indébita tributária. Por seu turno, a 5ª Turma não diferencia os dois casos e entende que há correspondência formal em ambos.

Verifica-se que o entendimento que predominou foi o da 6ª Turma, dado o resultado do julgamento, isto é, “não recolher ICMS em operações próprias ou em substituição tributária enquadra-se formalmente no tipo previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (apropriação indébita tributária), desde que comprovado o dolo”, conforme divulgado no informativo de n.º 633 do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2018).

Com o intento de ser dada a palavra final, o pleito foi levado ao Supremo Tribunal Federal, o qual teve a primeira oportunidade de se manifestar sobre o assunto, é dizer, proferir se a conduta aqui tratada seria típica ou um mero inadimplemento fiscal.

Nesse cenário, o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* n.º 163.334/SC foi julgado em consonância ao posicionamento da Corte Cidadã, com o destaque para a contumácia e dolo de apropriação necessários para a configuração do delito, segundo divulgado no Informativo n.º 964 do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2019).

Por conseguinte, o ponto dorsal deste trabalho será ocupar-se com os limites da política criminal tributária, isto é, a conveniência, suficiência e adequação da incidência do direito penal sobre os meios de arrecadação e fiscalização tributária.

Por intermédio de uma metodologia dialética, responder-se-á o seguinte questionamento, sobre o qual recai uma enorme discussão no meio jurídico: aquele que declara, mas não recolhe aos cofres públicos, no prazo legal, valor de tributo

pratica o crime desenhado no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 (apropriação indébita tributária) ou se trata de mero inadimplemento tributário?

Nesse diapasão, mirando uma melhor didática e compreensão, tomo a liberdade de dividir a abordagem do seguinte modo: (i) em primeiro lugar, os aspectos penais; (ii) posteriormente, os aspectos tributários; e (iii), em derradeiro momento, a casuística do tema, expondo os posicionamentos favoráveis e desfavoráveis, bem como suas consequências e viabilidade, para, ao final, estabelecer uma conclusão e posicionamento pessoal.

2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Aqui, em um primeiro momento, faz-se um panorama geral quanto aos crimes contra a ordem tributária, mormente o objeto tutelado, o porquê desta proteção e o tipo penal denominado apropriação indébita, de sorte que seus pontos controvertidos e a casuística do tema envolvendo o ICMS ficarão para a terceira parte deste trabalho.

Cuida-se de delitos talhados na Lei n.º 8.137 de 1990, responsável pela tutela penal da ordem tributária (BRASIL).

A ordem jurídica tributária, pormenorizadamente trabalhada no capítulo seguinte, encontra seu fundamento na Constituição Federal de 1988, mais precisamente em seus artigos 145 a 169 (BRASIL). Consiste em um conjunto harmônico de regras e princípios que disciplinam a atividade tributária do Estado, é dizer, o ingresso de recursos aos cofres públicos mediante a instituição de tributos e a sua gestão, que “tem como escopo primordial satisfazer às necessidades sociais e atender aos encargos públicos do orçamento” (PRADO, 2019, p. 278).

Em virtude disso, é apropriada a afirmação de que a ordem tributária assume um caráter de bem jurídico supraindividual (BITENCOURT, 2013), porquanto somente com tais receitas haverá a possibilidade de o Estado realizar atividades destinadas a concretizar os objetivos fundamentais impostos pelo atual diploma constitucional, logo em seu artigo 3º, *in verbis* (BRASIL, 1988):

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Como se sabe, em sua concepção mais moderna, fala-se em um Direito Penal Mínimo. Isso significa que é inapropriado o modelo de um Direito Penal Máximo, caracterizado por ser irrestrito, abusivo e por buscar punir severamente toda forma de conduta, sendo indiferente seu grau de lesão ao bem jurídico. Ao mesmo tempo, é igualmente inapropriado adotar um abolicionismo penal, reconhecido por um completo afastamento da tutela penal.

Hodiernamente, a dogmática penal deve ser apegada à estrita legalidade e buscar minimizar a violência estatal sobre o indivíduo, quando da aplicação da pena, maximizando a manutenção da liberdade, de acordo com o caso concreto.

Nessa linha de pensamento, vemos que as normas jurídicas, compreendidas tanto pelas regras quanto pelos princípios de nosso ordenamento, são responsáveis por estabelecer os limites e balizas de aplicação e de interpretação ao magistrado.

Destaca-se, entre outros, os princípios da intervenção mínima, da ofensividade, da fragmentariedade e da subsidiariedade.

Deles, depreende-se que o Direito Penal não incide em qualquer fato e muito menos protegerá qualquer bem jurídico. Tem-se por certo que a tutela penal somente incorrerá quando os demais instrumentos de nosso ordenamento jurídico não oferecerem um amparo satisfatório. Por isso, ganha a alcunha de *ultima ratio*.

Ademais, também não é qualquer bem jurídico que é merecedor desta guarida. Esse seleto grupo é composto exclusivamente pelos interesses, finalidades e valores mais relevantes e essenciais à pessoa humana e sua dignidade.

Destarte, não há como negar que a ordem tributária se encaixa perfeitamente neste restrito conjunto tutelado, conforme bem posto pelo professor Luiz Regis Prado (2019):

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supraindividual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que dão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais.

Contribuindo para a conclusão anterior, o professor Edmar Oliveira Andrade Filho (2015) pontifica a finalidade dos crimes fiscais como: a repressão a qualquer espécie de evasão fiscal.

Isso pois, como já dito, para que o Estado cumpra suas funções, é necessário que haja dinheiro em seus cofres. Assim, aqueles que praticam os aludidos crimes fiscais “se apropriam de riqueza alheia e retiram da comunidade recursos que deveriam ser destinados a prover condições para o bom funcionamento dos órgãos estatais e para prestação de benefícios públicos para os menos afortunados” (ANDRADE FILHO, 2015, p. 66).

Nesse diapasão, o professor Luiz Regis Prado ainda faz menção à William Wanderley Jorge e destaca que (JORGE *apud* PRADO, 2019, p. 283):

A preocupação com a evasão cresce e se percebe a necessidade de uma tipificação específica para a matéria, com o escopo de prevenir e reprimir as condutas que objetivem a supressão ou redução dos recursos necessários para a consecução desses objetivos.

Importante distinguir as figuras da elisão e evasão fiscal, pois apenas esta última constitui injusto punível. Isso porque no primeiro caso tem-se uma “conduta lícita do contribuinte; ocorre antes do fato gerador e não envolve prática simulatória, com o objetivo de reduzir a carga tributária. É denominada, também, de planejamento tributário. Evasão fiscal é conduta fraudulenta do contribuinte e, por isso, ilícita, que pode ocorrer no ato tributável ou depois do fato gerador”.

Aqui advém duas correntes para explicar qual o objeto jurídico de proteção no âmbito dos crimes contra a ordem tributária: uma postura patrimonialista e outra funcional.

A primeira descreve que a proteção recai sobre o patrimônio da Fazenda Pública, o erário. Em contrapartida, os adeptos da postura funcional sustentam que, na realidade, as funções para as quais os tributos seriam destinados é que são protegidas.

Muito embora a importância destas funções, verifica-se que a majoritária e mais adequada corrente se curva à postura patrimonialista, conforme posto por Cezar Roberto Bitencourt (2013):

Em verdade, os crimes tributários atingem diretamente é a administração do erário público, prejudicando a arrecadação de tributos e a gestão dos gastos públicos; essa realidade tangível pode ser demonstrada no curso da instrução criminal para efeito de atribuição de responsabilidade penal e aplicação de pena, e que, inegavelmente, atinge o bem jurídico ordem tributária. Por isso, as posturas patrimonialistas apresentam-se, de um modo geral, como as mais coerentes e acordes com os princípios norteadores do Direito Penal mínimo e garantista no marco de um Estado Democrático de Direito.

Como justificativa para o descarte da segunda corrente, tem-se seu forte caráter abstrato.

Ao analisar o nexo causal entre a conduta e seu respectivo resultado jurídico, atesta-se que os delitos fiscais atingem de maneira direta e clara o erário público, reduzindo-o. Já as consequências que pairam sobre as ações do poder público custeadas por tributos ocorrem de maneira mediata, isto é, são reflexos da lesão ao erário.

Como efeito, há uma justificada dificuldade em se estabelecer uma relação causal clara e satisfatória entre a conduta do agente e o vilipêndio ao objetivo estatal, particularmente quando se pretende precisar qual foi o dano e sua extensão, dado seu caráter impalpável.

Inclusive, não se olvide que, ao praticar tais delitos, o autor do fato tem como intenção impedir que o dinheiro chegue aos cofres públicos. Dificilmente fará parte do elemento subjetivo destes delitos e pretensão de fustigar as políticas públicas e direito fundamentais, como a educação, saúde e segurança, ou, em último caso, dificilmente poderá assim ser provado no curso da ação penal.

2.1 Características dos delitos fiscais

A Lei n.º 8.137/1990 (BRASIL) traz em seu bojo crimes materiais e crimes formais, cuja ação penal é pública incondicionada.

Os primeiros, desenhados no artigo 1º da referida lei, consumam-se com a ocorrência do resultado descrito no tipo, isto é, com a efetiva mudança no mundo fenomênico.

De outra parte, os segundos, previstos no artigo 2º do mesmo diploma legal, tornam-se perfeitos e inacabados independentemente de qualquer mudança no mundo fenomênico, em outras palavras, seu momento consumativo é antecipado e ocorre com a mera realização da conduta descrita no tipo, dispensando qualquer produção de resultado natural.

O que ambas as espécies têm em comum diz respeito ao momento de sua punibilidade.

Nas lições do professor Cezar Roberto Bitencourt, para formar um juízo de valor e, conseqüentemente, justa causa para uma eventual ação penal, é de rigor o encerramento do processo administrativo-fiscal. Isso porque, a partir dele, surgirá uma certeza sobre a existência da obrigação tributária, materialidade da infração e sua exigibilidade, bem como o valor do débito respectivo (2013).

Por demais, somente são punidos na modalidade dolosa, ou seja, são indispensáveis o conhecimento, voluntariedade e a intenção delitiva.

Destaca-se que o elemento subjetivo ínsito aos aludidos tipos penais não pode ser presumido a partir da mera existência de infração tributária, sob pena de se incriminar um simples inadimplemento. Pelo contrário, deve-se ser analisado a partir de elementos fáticos do caso concreto, relacionados, sobretudo, com as infrações dos deveres e respectivas lesões aos bem jurídicos.

Prosseguindo, uma das peculiaridades dos crimes contra a ordem tributária consiste em seus elementos normativos. Os significados destes elementos ou conceitos normativos são extraídos a partir de normas de Direito Tributário.

A título de exemplo, cita-se o conceito de tributo e contribuição social. Assim, será necessário um papel do intérprete para buscar em outros ramos do direito as informações para o entendimento do alcance do tipo penal, mas sem perder de vista que o núcleo essencial da conduta incriminadora é estabelecido pelo legislador penal (BITENCOURT, 2013).

Além disto, faz-se *mister* anotar que a competência criminal para processar e julgar os crimes em tela será fixada de acordo com a competência tributária.

O processo criminal correrá na Justiça Estadual ou Federal, a depender do ente responsável por instituir e majorar o tributo objeto do delito e, em caso de conexão entre crimes das duas Justičas citadas, a competência será atraída para a Justiça Federal, em respeito à súmula n.º 122 do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 1994).

2.2 Relação entre crime e infração tributária

Em um primeiro momento, deve-se diferenciar as duas figuras: o ilícito penal do ilícito tributário. Para tanto, parte-se da concepção do que é crime, cuja compreensão se aufere a partir de três critérios.

O primeiro, de ordem formal, está contido no artigo 1º do Decreto-lei n.º 3.914/41 (Lei de introdução do Código Penal), segundo o qual é crime toda infração penal punida com pena de reclusão ou de detenção, com ou sem multa (BRASIL, 1941).

Por sua vez, segundo a concepção analítica, sem entrar no mérito da discussão bipartida, tripartida ou quadripartida, crime é toda conduta que se adequa a um tipo

penal incriminador (tipicidade), contrária ao ordenamento jurídico (ilicitude), dotada de um juízo de reprovabilidade (culpabilidade) e punível.

Contudo, para a discussão aqui tratada, vejo como mais adequado o ponto de vista material, qual seja, crime é toda conduta humana (ação ou omissão), ou em casos excepcionais de pessoa jurídica, que lesa ou expõe a perigo bens jurídicos penalmente tutelados, em razão do seu caráter essencial à manutenção da vida digna em sociedade e insuficiência de uma efetiva tutela pelos outros ramos do direito.

De outra parte, o ilícito tributário é mais simples, uma vez que consiste em um comportamento (ação ou omissão) contrário à norma tributária.

A violação, aqui, será sobre um dever imposto no âmbito da relação jurídica tributária, seja uma obrigação principal, pagar o tributo, seja uma obrigação acessória, também chamada de instrumental, de fazer ou deixar de fazer algo em prol da tributação (HARADA, 2014).

A partir destes conceitos, o professor Cezar Roberto Bitencourt explica que “o delito tributário deve representar, materialmente, uma ofensa a um determinado bem jurídico, e não uma mera infração das normas impostas pelo Direito Tributário” e complementa que, apesar de ambas as hipóteses serem dotadas de antijuridicidade, o delito fiscal “atende a princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais” e, por sua natureza, mais criteriosos (BITENCOURT, 2013).

Nessa linha de raciocínio, o professor Bitencourt traz dois fatores para diferenciá-los: (i) “o delito tributário deve representar materialmente, uma ofensa a um determinado bem jurídico, e não uma infração das normas impostas pelo Direito Tributário”, ou seja, deve ofender materialmente um bem jurídico e não ser uma mera infração de dever; e (ii) não basta ser um ilícito, deve atender “a princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais; conseqüentemente, a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos necessários e irrenunciáveis para a aplicação da pena” (2013).

Outra importante distinção se respalda na responsabilidade, conforme posto por Paulo José da Costa Júnior (*apud* BITENCOURT, 2013): nas infrações tributárias a responsabilidade é objetiva, porquanto independe da intenção do agente, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), enquanto que, nos crimes tributários, é indispensável o dolo.

Outrossim, entres tais ilícitos também estão presentes semelhanças.

Verifica-se que estão subordinados ao princípio da legalidade. Em outros dizeres, a modelos (tipos) contidos na norma jurídica que trazem comportamentos, circunstâncias, suas peculiaridades e o respectivo juízo de adequação (tipicidade) entre o que é previsto e o que é praticado no mundo fenomênico.

Em caso de perfeita correspondência, surgirá a relação jurídica tributária e a obrigação correlata, principal ou acessória, ou, então, penal, na qual o Estado dará início à persecução, a fim de verificar se exercerá seu poder punitivo (*ius puniendi*).

A fim de arrematar o raciocínio, a título de ilustração do pensamento, imagine-se três círculos concêntricos. O primeiro e maior representante dos ilícitos em geral, o segundo, médio, representante dos ilícitos tributários e o terceiro e menor representante dos ilícitos penais.

Apoiados nesta representação, podemos inferir que todo ilícito penal é também um ilícito tributário, ao passo que, nem todo ilícito tributário será ilícito penal, haja vista que este é dotado de maiores exigências e requisitos, é dizer, para se manter como *ultima ratio* é mais rigoroso na tutela do bem jurídico.

Por demais, não existirá o caso em que determinado evento seja um ilícito penal e concomitante lícito na ordem jurídica, mantendo, assim, a harmonia e coerência no sistema.

Com fundamento nisso, o professor Cezar Roberto Bitencourt apresenta o princípio da dupla tipicidade (2013). Deve haver um perfeito juízo de adequação entre o crime contra a ordem tributária e os requisitos contidos no tipo tributário e no tipo penal. Desse modo, uma relação jurídica tributária prévia e sua violação são pressupostos de existência para os crimes fiscais.

Outra decorrência da dupla tipicidade, consiste no fato de que eventual modificação na estrutura típica da infração tributária também repercutirá na esfera penal, respeitadas as regras da lei penal no tempo, sobretudo a irretroatividade da lei penal mais severa.

Ora, independência das instâncias é uma verdade somente no plano processual, haja vista que no direito material há, e assim deve ser, uma correlação.

2.3 Apropriação indébita tributária

Caminhando para o cerne da discussão enfrentada neste trabalho de graduação, voltemos nossos olhos para o tipo penal capitulado no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137 de 1990, denominado como apropriação indébita tributária, *in verbis* (BRASIL, 1990):

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;

Como já dito, estamos diante de um crime formal, cuja consumação ocorre junto com o vencimento do prazo legal para o recolhimento do tributo, sendo prescindível um efetivo prejuízo ao erário e impossível a tentativa, dado o caráter omissivo da conduta (MARCÃO, 2018, p. 233).

Apoiados na leitura da letra da lei, vemos que o preceito normativo se restringe à ação. Inexiste referência a efeitos exteriores da conduta, o que torna concebível a ideia de que estamos diante de um crime de perigo abstrato, dotado de presunção legal acerca da probabilidade de dano (AMARAL; MACHADO, 2019).

Quando ao bem jurídico tutelado, ele consiste no erário, enquanto patrimônio administrado pela Fazenda Pública. Significa dizer que “não se dirige ao patrimônio já consolidado, mas, sim, a legítima expectativa de ingressos ao erário público” (BITENCOURT, 2013).

Cuida-se de crime próprio. O sujeito ativo somente poderá ser aquele expresso no comando legal, qual seja, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Neste ponto, reside uma discussão de cunho doutrinário e jurisprudencial. De um lado, há autores que sustentam a possibilidade do sujeito ativo ser tanto a pessoa física responsável pelo pagamento do tributo como o próprio contribuinte (PRADO, 2019, p. 308). Do outro, tem-se autores sustentando que tal delito está estritamente relacionada à substituição tributária (PAULSEN, 2018, p. 368).

Já o sujeito passivo será a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para instituir o tributo, fiscalizar e exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Por demais, ao analisar seu tipo objetivo, observa-se uma figura típica omissiva, composta por dois elementos de enorme importância: descontado ou cobrado.

Deixar de recolher implica a omissão do dever ativo de providenciar o recolhimento ao erário do valor em dinheiro relativo ao tributo retido ou cobrado de terceiro (BITENCOURT, 2013).

Fala-se em “apropriação indébita”, pois o valor chega ao autor do fato de maneira lícita e, em vez de dar-lhe a destinação legal, decide dolosamente retê-los, isto é, se apropria de tais valores. Um raciocínio próximo ao empregado no artigo 168-A do Código Penal (BRASIL, 1940).

Marchando para o encerramento deste primeiro ponto do trabalho, falta expor as consequências de eventual condenação como incurso nas penas do tipo *in casu*.

Abstratamente, é cominada a pena de reclusão de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa. Em razão deste parâmetro, é atraída a incidência da Lei n.º 9.099 de 1995, haja vista que estamos diante de um crime de menor potencial ofensivo, por força do artigo 61 desta lei (BRASIL, 1995).

Sendo assim, medidas despenalizadoras, como a transação penal e a suspensão condicional do processo, regulados nos artigos 76 e 89, respectivamente, da Lei n.º 9.099 de 1995, são perfeitamente aplicáveis (BRASIL, 1995).

Há que se falar, também, no cabimento do Acordo de Não Persecução Penal, novidade trazida pela Lei n.º 13.964 de 2019, popularmente conhecida como Pacote Anticrime. Tal instituto encontra seus requisitos no artigo 28-A do Código Penal, os quais são sublimemente preenchidos pelo tipo explicitado (BRASIL, 1940).

Igualmente aplicável é o princípio da insignificância e a consequente exclusão da tipicidade material, desde que presentes os quatro vetores estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal: reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; ausência de periculosidade social da ação; inexpressividade da lesão jurídica; e ofensividade mínima da conduta.

Não só eles, deve-se também ter em vista o critério de valor para aferição deste princípio. O débito deve ser igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), à luz da Portaria do Ministério da Fazenda n.º 75/2012 e da jurisprudência consolidada.

Por fim, assenta-se a regularização fiscal e sua dupla finalidade quanto aos delitos fiscais.

Nas lições do professor Cezar Roberto Bitencourt, esta escolha estatal é de grande valia, porquanto “possibilita ao Estado a arrecadação de ingresso de fontes impositivas ocultas (que de outro modo não seriam descobertas) e facilita a retorno do contribuinte à legalidade” (2013).

Sob este norte, a Lei n.º 10.684/2003 determina que o pagamento integral do tributo provoca a extinção da punibilidade, mais precisamente no parágrafo 2º do artigo 9º (BRASIL, 2003).

Desta feita, percebe-se que, como o legislador não estabeleceu um limite temporal, é reconhecida a extinção da punibilidade ainda que o pagamento tenha ocorrido após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória. Posicionamento do Supremo Tribunal Federal, exteriorizado no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* n.º 128.245/SP (BRASIL, 2016).

A respeito do parcelamento do débito, tema que também está regulado no artigo supramencionado (BRASIL, 2003). A prescrição da pretensão punitiva ficará suspensa, desde que o agente tenha aderido ao programa antes do recebimento da denúncia.

Findo o parcelamento, com o pagamento integral, estará extinta a punibilidade, consolidando, assim, o objetivo e preferência estatal de receber o dinheiro, em detrimento de aplicar a sanção penal. Não obstante, caso haja o descumprimento, será retomado o curso do lapso prescricional.

3 ORDEM TRIBUTÁRIA

Consoante já exposto anteriormente, pela nossa atual Magna Carta, em seu artigo 3º (BRASIL, 1988), foram estabelecidos objetivos fundamentais que, para serem efetivamente concretizados, geram custos ao Estado e, conseqüentemente, a necessidade de obtenção de receita.

O professor Kiyoshi Harada (2014) explica que há duas espécies de fontes para angariar recursos aos cofres públicos. Uma primeira, originária, na qual o Estado obtém dinheiro a partir da exploração do próprio patrimônio, através de um ato negocial originado de uma relação horizontal, marcada pelas posições em pé igualdade ocupadas pelo particular e pelo ente estatal.

A segunda, chamada de derivada, tem como característica central o uso do poder de império. Nela, a relação entre particular e o ente estatal é diferente. Este, assentada em suas prerrogativas conferidas pelo interesse público e em uma relação vertical, na qual se situa em uma posição privilegiada, obtém dinheiro tributando o patrimônio de outras pessoas, sujeitas à sua vontade (HARADA, 2014).

Tendo isso em vista, infere-se o papel do Direito Tributário.

Nada mais é do que um conjunto harmônico de normas jurídicas (princípios e regras) que regulamentam a relação jurídica que se instaura entre o ente tributante, pessoa jurídica de direito público, quem tem o poder de instituir, fiscalizar e exigir o tributo, e outra pessoa, tanto jurídica quanto natural, que tem o dever de pagá-lo, de forma que o dinheiro ingresse aos cofres públicos.

3.1 Tributo

Para compreender essa que é a principal fonte de recursos do nosso Estado, tem-se a definição legal, contida no artigo 3º da Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), *in fine*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Ao analisá-lo, infere-se que tributo é prestação obrigatória de dar, instituída por lei (*ex lege*) e satisfeita em moeda corrente ou seu equivalente, cuja finalidade não é sancionar ato ilícito (aqui é onde se diferencia da multa). Ademais, é cobrado e constituído por meio de lançamento tributário, sem margem para discricionariedade.

A Constituição Federal de 1988 chamou para si a incumbência de outorgar competência para instituição das diversas espécies tributárias, a depender do ente tributante ou da finalidade do tributo, atribuindo-lhe características intrínsecas e apontando o regime jurídico aplicável. Para Leandro Paulsen (2019):

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público.

Por demais, tributo é um gênero, que comporta as seguintes espécies, segundo a concepção pentapartida reconhecida pela jurisprudência mais moderna da Corte Suprema: impostos; taxas; contribuições de melhoria; contribuições especiais; e empréstimo compulsório.

Dado o escopo deste trabalho, a atenção será dedicada aos impostos.

Cuida-se de espécie tributária prevista no artigo 145 da atual Constituição Federal (BRASIL, 1988). Representa a retirada da parcela de riqueza do particular e é conhecido por ser um tributo não vinculado, é dizer, seu fato gerador não depende de uma atuação estatal específica direcionada ao contribuinte ou responsável (HARADA, 2014).

Dividem-se, ainda, em diretos e indiretos, a depender de quem suporta o ônus econômico, podendo ser o contribuinte ou o consumidor final:

Imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, isto é, aquela pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal. O imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica. Essa classificação não tem amparo legal, sendo certo que todos os impostos, em última análise, têm seus respectivos encargos financeiros incluídos no custo das mercadorias ou serviços (HARADA, 2014).

Além do mais, há impostos federais, estaduais e municipais, previstos nos artigos 153, 155 e 156, respectivamente, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Aqui, novamente dado o propósito do trabalho, a atenção se voltará ao artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

Ele é o responsável por estabelecer os contornos do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Não obstante, antes de verticalizá-lo é de rigor a compreensão acerca do que é fato gerador, da obrigação tributária e do crédito tributário.

3.2 Fato Gerador, Obrigação Tributária e Crédito Tributário

Primacialmente, com o intuito de compreender a sistemática do Direito Tributário, é primordial o entendimento de como funciona a norma jurídica.

A estrutura lógica desta é composta por dois elementos interligados. O elemento antecedente, hipótese abstrata prevista na legislação, que, caso corresponda perfeitamente a um evento do mundo fenomênico, o fato gerador, faz surgir o elemento consequente, marcado pela instauração da relação jurídica propriamente dita.

Transportando este raciocínio para o ramo tributário, o elemento antecedente ganha o nome de hipótese de incidência tributária. Cuida-se de situação abstrata e genérica, previamente descrita e prevista na lei tributária, dotada de critérios espacial, temporal e material, em outros dizeres, com local, momento e ação perfeitamente delineados.

Assim, quando no mundo fenomênico ocorre um evento que corresponda impecavelmente ao modelo abstrato e que preencha todos seus critérios, nasce a relação jurídica tributária, o elemento consequente. Junto, surge a respectiva obrigação tributária, desde que, também, satisfaça os critérios deste elemento: o pessoal e o quantitativo.

O primeiro corresponde a quem serão os sujeitos da relação. Há o sujeito ativo, dotado da prerrogativa, cunhada como capacidade tributária ativa, de instituir,

fiscalizar e exigir o cumprimento da obrigação tributária, bem como há o sujeito passivo, a quem é atribuído o dever de cumpri-la.

Já o segundo critério, diz respeito à base de cálculo, entendida como a dimensão econômica do critério material da hipótese de incidência, e à alíquota, proporção da base de cálculo que corresponderá ao valor do tributo, habitualmente representada em percentual (%).

Quanto à obrigação tributária, há mais uma explicação a ser feita.

Ela poderá ser principal, cujo objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, consoante o artigo 113, §1º, do Código Tributário Nacional, ou acessória, que tem como conteúdo a prática ou abstenção de um ato, no interesse do fisco, segundo o artigo 113, §2º, do mesmo diploma legal (BRASIL, 1966). Nesse sentido, são pertinentes as lições do professor Kiyoshi Harada (2014), a qual torna ainda mais claro este ponto do conteúdo:

Obrigação tributária nada mais é do que uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato, pelo qual o sujeito ativo (União, Estado, Distrito Federal ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade tributária, ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou fiscalização tributária.

Surgida a obrigação tributária, cumpre ao sujeito ativo constituir o chamado crédito tributário, por meio de lançamento, que é o procedimento administrativo previsto no art. 142 do CTN. O crédito tributário é a própria obrigação tributária tornada líquida e certa pelo lançamento.

Destarte, a constituição tributária é um importante ato para a formação da certeza do crédito e, como efeito, para a justa causa de eventual ação penal. Ela ocorre nos moldes estabelecidos no Código Tributário Nacional, mais precisamente em seu capítulo II (BRASIL, 1966).

Reiterando, ela é um procedimento administrativo vinculado, no qual um agente público verifica e constata a subsunção do fato concreto à hipótese de incidência, valora a base de cálculo e as alíquotas, a fim de chegar ao montante devido. Além disso, identifica o sujeito passivo e a necessidade, ou não, de penalidade. Ao final deste procedimento, será confeccionado um documento, o lançamento propriamente dito.

Por demais, é relevante deixar consignado que tal lançamento poderá ocorrer por 3 (três) modalidades diferentes: (i) direto (ou de ofício), no qual o fisco age por conta própria, sem auxílio do sujeito passivo, previsto no artigo 149 do Código

Tributário Nacional; (ii) por declaração, aqui o fisco age com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo, descrito no artigo 147 do Código Tributário Nacional; e (iii) por homologação, no qual o fisco homologa aquilo que foi confeccionado pelo sujeito passivo, nos dizeres do artigo 150 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

3.3 ICMS

Trata-se de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, como regra geral. Excepcionalmente, é possível sua instituição pela União, quando no uso de sua competência extraordinária ou na existência de Territórios Federais, conforme artigos 147 e 154, inciso II, ambos da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Além do alicerce constitucional, contido no artigo 155, §2º, da atual Magna Carta (BRASIL, 1988), o ICMS tem seu detalhamento de cunho geral prevista na Lei Complementar n.º 87/96, Lei Kandir (BRASIL, 1996), sem prejuízo das legislações estaduais.

Seu fato gerador ganha contornos no artigo 2º da referida Lei Complementar. Infere-se a presença de 5 (cinco) figuras: (i) imposto sobre operações mercantis; (ii) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) imposto sobre serviços de comunicação; (iv) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis e energia elétrica; e (v) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Caminhando para um melhor detalhamento, a compreensão de alguns conceitos, princípios e de sua regra matriz de incidência é imprescindível.

Pois bem. Os critérios espacial, temporal e material da hipótese de incidência estarão satisfeitos no local e momento que ocorrer a conjugação de um verbo e seu respectivo complemento, o que, para o ICMS, serão as expressões: circular mercadoria; prestar serviços de transporte intermunicipal, interestadual ou de comunicação (BERGAMINI, 2020).

Dito isso, prestação de serviços consiste na obrigação positiva (de fazer), cuja pessoa que a exerce recebe remuneração, a título de contrapartida. Já a operação e a circulação, no que lhes concerne, são negócios jurídicos mercantis, praticados com

habitualidade e que introduzem a mercadoria (coisa móvel adquirida com a finalidade de ser revendida e gerar lucro) ao mercado de consumo, ou, então, altera sua titularidade. Nos ensinamentos ímpares de Pontes de Miranda:

O imposto sobre circulação é o imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, de que se irradie circulação. Não atinge, desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria (MIRANDO *apud* HARADA, 2017).

Quanto ao caso de importação, a incidência do ICMS tem como justificativa promover a equiparação da carga fiscal das operações originadas no exterior àquelas que têm início no país, ou seja, cujas mercadorias sejam produzidas em território nacional (BERGAMINI, 2020). Em sumária explicação, busca-se submeter os bens vindos do exterior ao mesmo ônus daqueles de origem brasileira, de modo a proteger o mercado nacional.

À vista disso, deixa-se patente: sua incidência recai sobre cada operação e etapa contida na linha de produção. Creditar-se-á, via de regra, cada uma das etapas anteriores ao momento em que o objetivo da ação chegue às mãos do consumidor final.

E mais, o consumidor é refém da escolha feita pelo produtor e pelo comerciante. Fica a cargo destes decidir se será embutido, ou não, no preço do produto, o valor do ICMS. Esta escolha é parte do modelo da livre iniciativa, em que estamos inseridos.

No que diz respeito ao crédito tributário, sua constituição ocorre por meio do lançamento por homologação. O sujeito passivo tem o dever de cumprir antecipadamente a obrigação tributária acessória e discriminar o evento ocorrido no mundo físico, de modo a se obter todos os critérios necessários para a regra matriz de incidência tributária.

Ao analisar a divisão dicotômica apresentada pela doutrina, entre tributos diretos e indiretos, garante-se que o ICMS melhor se encaixa ao segundo grupo. Isso pois nas atividades mercantis sobre as quais incide está presente a chamada repercussão financeira. O valor do imposto é assumido economicamente pelo adquirente da mercadoria, produto ou serviço. O consumidor final é quem acaba sendo onerado (BERGAMINI, 2020), mesmo que não em decorrência de sua própria escolha.

Assim, ainda que não sendo caso de substituição tributária, pode-se falar, malgrado para fins meramente econômicos e não jurídicos, em contribuinte de direito, aquele legalmente obrigado ao pagamento do tributo, e o contribuinte de fato, o responsável por efetivamente suportar a carga tributária incorporada ao preço das mercadorias. A dinâmica, acontece da seguinte forma:

O ICMS é pago pelo vendedor de um produto (contribuinte de direito), mas, na prática, seria suportado pelo comprador (contribuinte de fato), sendo pelo primeiro embutido no preço e repassado ao segundo (MACHADO *apud* BERGAMINI, 2020).

Outra característica marcante é, além de sua finalidade fiscal (abastecer os cofres públicos, com vista ao interesse público), sua extrafiscalidade. Está presente a intervenção em situações sociais e econômicas, com o objetivo, respaldado no princípio da seletividade, de criar um melhor cenário e melhores condições para a circulação de mercadorias e prestação de serviços essenciais à sociedade, por meio de uma menor tributação, conforme se observa no artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

É regido, também, pelo princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 19 da Lei Complementar 87/96 (BRASIL, 1996). Significa dizer, em virtude do ICMS incidir sobre todas as etapas do comércio, será compensado o valor devido em cada operação mercantil com o montante cobrado nas operações anteriores.

Trata-se da sistemática de créditos e débitos. O comerciante, ao receber uma mercadoria ou serviço com o ICMS destacado na nota fiscal, faz jus a um crédito, ao passo que, quando a revende ou presta determinado serviço com ICMS destacado na nota fiscal, gera um débito. Ao final do mês, serão analisados o total de débitos e de créditos gerados naquele período e o montante a ser pago a título de imposto corresponderá à diferença entres os dois:

A veiculação do regime não cumulativo tem o fim único e específico de inviabilizar o efeito cascata o ICMS incidente sobre cada uma das etapas mercantis de uma determinada cadeia. Não fosse assim, os preços finais de bens e serviços estariam artificialmente inflados e, logicamente, impediriam a fluidez comercial (BERGAMINI, 2020).

Desse modo, evita-se uma mazela na rede de operações mercantis e custos exorbitantes, ao mesmo tempo que se limita a incidência do imposto nas cadeias de circulação.

Quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo do ICMS é, precisamente, a dimensão econômica do critério material. Corresponde à quantificação econômica, em outros dizeres, o preço e valor da ação que desencadeou a relação jurídica tributária: o valor da operação ou da prestação do serviço, nos moldes do artigo 13 da Lei Complementar n.º 87/96 (BRASIL, 1996).

Aqui, preço é o resultado final da soma dos custos, despesas e margem de lucro do contribuinte. Consoante a precisa explicação do professor Adolpho Bergamini (2020):

Os valores que compõem o custo da mercadoria devem ser integrantes da base de cálculo do ICMS, afinal, estão umbilicalmente relacionados à composição do valor da operação daquela determinada mercadoria, ou seja, é possível alocá-los individualmente ao custo de cada mercadoria em estoque, custo esse que será o ponto de partida à formação do preço de venda, que em última instância será a base de cálculo do ICMS.

Ainda no critério quantitativo, as alíquotas, percentuais que se relacionam com a base de cálculo, seguirão as balizas do artigo 155, §2º, da Constituição Federal e de resoluções do Senado Federal (BRASIL, 1988).

Elas se dividiram em: internas, fixadas pelo Estado-membro competente; interestaduais; e de exportação. As duas últimas são fixadas pelo Senado Federal, cujo papel compreende, ainda, estabelecer as alíquotas mínimas e máximas, exercendo um papel moderador, em meio a um cenário de possível guerra fiscal.

Outrossim, elas irão variar conforme a essencialidade do produto, em respeito ao princípio da seletividade (HARADA, 2014).

Passando, agora, para o aspecto pessoal, tem-se, como sujeito ativo a pessoa jurídica de direito público competente para instituí-lo: o Estado-membro ou o Distrito Federal, via de regra, e, excepcionalmente, a União, no uso de sua competência extraordinária ou administrando Território Federal.

A discussão ganha contornos mais complexos quando se refere ao sujeito passivo. Em regra, é aquele que realiza a operação de circulação de mercadorias ou presta determinado serviço compreendido pelo tributo. Também se enquadram nesse grupo o importador, o destinatário de serviços prestados no exterior, ou ali iniciado, e

o adquirente de lubrificante e combustíveis de outro Estado, nos moldes do artigo 4º da Lei Complementar 87/96 (BRASIL, 1996).

Logo, o sujeito passivo é justamente o indivíduo que, de algum dos modos supraditos, gerou riqueza e, por isso, tem o dever repassar uma parcela ao Estado, figurando no polo passivo da relação jurídica tributária.

Levando isso em conta, vemos que o consumidor final da mercadoria não se confundirá com o sujeito passivo do ICMS. A seu turno, ele é tão somente o possível destinatário da carga econômica deste imposto, sem integrar a relação obrigacional (CARRAZA *apud* AMARAL; MACHADO, 2019)

Por demais, com o advento da Emenda Constitucional n.º 3 de 1993, a qual acrescentou o §7º no artigo 150 da Constituição Federal, surgiu a figura da substituição tributária e, de modo consequente, do ICMS-ST (BRASIL, 1988). O que esplandece uma nova maneira de enxergar as relações jurídicas-tributárias (QUEIROZ *apud* AMARAL; MACHADO, 2019):

“(…) no fenômeno que envolve a substituição tributária existem duas relações jurídico-formais de naturezas diversas e inconfundíveis: - uma – a que corresponde à relação jurídico tributária que surgirá entre o contribuinte e o Estado (representado pelo seu agente arrecadador, o substituto) – relação jurídico-formal de natureza tributária; e - outra – a que corresponde à relação jurídica administrativo-fiscal que nascerá entre o substituto e o Estado, onde o substituto (órgão meramente arrecadador) é obrigado a entregar (repassar) ao Estado o dinheiro recebido ou retido do contribuinte – relação jurídico formal de natureza administrativo-fiscal”

Significa dizer que se passa a diferenciar o contribuinte, quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, do responsável, quem, sem revestir a condição de contribuinte, arca com a obrigação tributária, conforme o artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e regulamentado logo no artigo 6º da Lei Kandir (BRASIL, 1996).

Nesse diapasão, com vistas a facilitar a arrecadação e fiscalização, é permitido que o responsável se veja obrigado a pagar um tributo, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente e que é presumido, ou que ocorreu em momento antecedente.

Anote-se que, no decorrer da cadeia, caso o fato gerador não se realize ou caso se realize em quantia menor, será assegurada a restituição da quantia paga ou de sua diferença. De igual modo, caso o fato presumido seja menor do que o fato gerador real, deverá ser paga a diferença.

A partir daí, diferencia-se o ICMS próprio do ICMS-ST. No primeiro, não há a substituição tributária. No segundo, há a figura daqueles responsáveis pelo recolhimento antecipado do imposto.

Tornando ainda mais clara e evidente a distinção acima dita, reproduzo as palavras de Fernando Facury Scaff, professor titular da Universidade de São Paulo (USP), abaixo (2019, grifei):

ICMS próprio é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado (art. 19, LC 87/96) – ponto importantíssimo para distinguir as duas sistemáticas de tributação, pois, nem todas as operações com ICMS próprio, destacado nas notas fiscais, representam dívidas fiscais, isto porque a dívida não surge com uma única operação comercial, mas ao final do período de apuração do tributo, fruto de uma sucessão de operações comerciais. Nesse sentido, podem ter sido emitidas milhares de Notas Fiscais de Venda apontando ICMS a pagar, mas ele não ser devido, pois, ao final do mês, entre créditos e débitos pode não haver saldo a pagar. Isso é normal nos meses de formação de estoques antes do período de grandes vendas, como agora, pré-Natal. Em síntese: no ICMS próprio cria-se uma espécie de conta corrente mensal, pois tais registros podem estar a débito no final de um mês, porém, no outro, estar a crédito. O que representa dívida tributária em um mês pode não se configurar no mês seguinte.

Já o ICMS cobrado pelo regime de substituição tributária - ICMS-ST é o mesmo tributo, embora o regime de cobrança seja outro, por força do art. 150, §7º, CF. A grande diferença entre os dois sistemas está em que a lei estadual (em caso de operações internas) ou o convênio (nas operações interestaduais - art. 9º, LC 87/96) preveem uma espécie de cobrança antecipada do ICMS em algum momento de sua cadeia econômica, como substituição da incidência das etapas posteriores, o que foi criado para facilitar a arrecadação tributária. Decorre daí que não existe a sistemática de créditos e débitos, sendo este o detalhe que faz toda a diferença na análise do caso. Basta lembrar que o ICMS sobre combustíveis, que deveria ser cobrado nos postos de abastecimento, ocorre nas fases anteriores do processo: nas refinarias ou distribuidoras, sem a sistemática de créditos e débitos.

A justificativa destas duas situações, basicamente, está na busca pelo que for mais conveniente ao fisco e ao interesse da coletividade. Não se pode perder de vista que o Brasil é um país de proporções continentais, no qual há um enorme número de operações mercantis.

Defronte tal quadro, criou-se esta alternativa, o ICMS-ST, para facilitar, reduzir gastos e, simultaneamente, aumentar a eficiência, no que diz respeito à arrecadação e à fiscalização. Não se pode negar que quanto menor e mais concentrada a quantidade de pessoas a serem fiscalizadas, mais fácil será a atuação do ente estatal.

Desta sorte, verifica-se que a pessoa jurídica de direito público emprega sua atenção às pessoas físicas ou jurídicas que realizam uma alta quantidade de

operações dentro do mercado de consumo, dando-lhes os contornos de responsável tributário.

Tal decisão é mais eficiente, se comparado ao cenário em que o fisco precisaria acionar individualmente cada pessoa que participa da cadeia de produção e consumo, os substituídos.

Aliás, deixa-se consignado que, sobre o ICMS-ST, que pode ser para frente e para trás, abrange todas as etapas da cadeia mercantil de determinado bem de consumo. Entretanto, a operação que efetivamente é substituída é a de venda ao consumidor final.

A seu turno, no cenário envolvendo substituição para frente, tem-se a seguinte sistemática: determinado indivíduo é instado pelo Estado a realizar o pagamento do ICMS de uma operação comercial subsequente, ou seja, que ainda ocorrerá na respectiva cadeia. Assim sendo, surge-se uma cobrança antecipada.

Isso significa, que o substituto tributário não deverá somente recolher o ICMS sobre a operação por ele realizada. Há, também, o dever de recolher o futuro ICMS. Na prática, isso dá azo para que o substituto repasse, no preço de venda da sua mercadoria, o valor que recolheu antecipadamente a título de ICMS-ST para o substituído.

Pensando na repercussão deste ponto para a conclusão do trabalho, sobreleva-se: o substituto cobra do substituído o valor do ICMS-ST e recebe este valor, o qual em verdade pertence ao fisco (AMARAL; MACHADO, 2019).

No que lhe respeita, há diferenças quando se trata da sistemática da substituição para trás, pois “o que se sucede é a não atribuição de pagamento ao contribuinte original, convertendo-a em obrigação do agente que faz a aquisição do produto desse” (AMARAL; MACHADO, 2019).

Nela, o participante posterior na cadeia de produção e circulação de determinado produto ou serviço é obrigado a recolher o valor de ICMS referente a um momento anterior a sua participação, sem prejuízo do ICMS próprio oriundo de fato por ele praticado. Em virtude disso, há um desconto no preço, subtraindo-se o valor do ICMS do preço da mercadoria que adquirir.

Os benefícios desta dinâmica estão em consonância com aquele dito linhas acima. Deixa-se de proceder a fiscalização e cobrança de cada contribuinte da cadeia, de forma pulverizada, passa-se a concentrar os esforços em apenas uma operação e um integrante.

Este método adotado pelo Estado, seja para frente, seja para trás, influi na definição da base de cálculo do ICMS. Como parâmetro, a praxe indica que se utiliza o preço final de venda sugerido pelo fabricante ou importador; ou pela margem do valor agregado, que pressupõe um percentual de valoração do preço da mercadoria. Sempre até chegar às mãos do consumidor final.

4 DISCUSSÃO E POSICIONAMENTOS SOBRE A TIPIFICAÇÃO

Pois bem. Superada a exposição dos aspectos penais e tributários, inicia-se a terceira parte do presente trabalho de graduação.

Nesta ocasião, é imprescindível analisar como o tema, a tipificação ou não da conduta do agente que recebe do consumidor ICMS embutido no preço da mercadoria, o declara, mas não o recolhe ao Fisco dentro prazo legal, foi deliberado frente aos tribunais.

De igual modo, analisar-se-á os argumentos contrários àqueles ventilados pelos pretores, a fim de que, como desfecho deste trabalho de graduação, possa-se delinear um posicionamento pessoal.

4.1 No âmbito do Superior Tribunal de Justiça

Em não raras as vezes, a Corte Cidadã foi acionada para proferir decisão acerca do tema em comento.

Isso correu tanto em sede de julgamento na 5ª turma quanto na 6ª turma. Entretanto, em diferentes oportunidades e a depender da composição de ministros responsáveis pelo julgamento, advieram diferentes soluções para o caso, o que dá causa a uma insegurança jurídica.

Nos precedentes da 6ª turma, predominou que, para se decidir se há ou não crime, deve-se primeiro distinguir os casos de ICMS recolhido em operações próprias daqueles recolhidos por substituição tributária. Para o aludido órgão colegiado, o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137 de 1990 somente estará configurado nos casos de responsabilidade tributária por substituição, enquanto que, quando presente uma relação própria, estar-se-á diante de simples inadimplemento fiscal.

De outro prisma, para a 5ª turma, tal distinção é irrelevante. Isso significa que a ausência de repasse do ICMS ao fisco, no prazo legal, será sempre crime, independentemente se há ou não responsabilidade tributária por substituição, e, por óbvio, desde que presente e comprovado o dolo.

À vista disso, a posição do Superior Tribunal de Justiça foi uniformizada no final de 2018, no âmbito da 3ª Seção, a qual reúne as duas turmas supramencionadas, em sede do *Habeas Corpus* n.º 399.109/SC, cujo relator foi o ministro Rogério Schietti Machado Cruz.

Como resultado, prevaleceram os argumentos ventilados pelo ministro relator, adiante trabalhados, conforme se observa na ementa reproduzida abaixo (BRASIL, 2018):

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.

Dela, depreende-se importantes pontos: (i) a clandestinidade é prescindível para a apropriação indébita tributária, sendo típico o fato, apesar de precedido pela declaração regular; (ii) prevaleceu que o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da

relação jurídica tributária, sem diferenciar o contribuinte do responsável; (iii) os elementos normativos do tipo, “descontado ou cobrado”, foram interpretados de acordo com a dogmática penal e não necessariamente em seu sentido tributário.

Desta sorte, como argumento inaugural, o eminente relator traz à baila a importância da tutela penal sobre o campo da tributação.

É indubitável que o impacto da criminalidade, nesta conjuntura, não se adstringe à quantidade de dinheiro que deixa de compor os cofres públicos. Acompanhadas desta consequência, tida como direta, há as implicações indiretas, como o aumento da desigualdade social. Justifica-se esse fenômeno pelo fato de deixar de existir no plano fático o subsídio destinado a implementação dos objetivos fundamentais da República.

Em plena sintonia com o já evidenciado nos capítulos anteriores, o ministro asseverou que lesar a ordem tributária equivale a lesar as políticas públicas de desenvolvimento, isto é, lesar o “instrumento que torna possível assegurar as prestações sociais necessárias para permitir que todos tenham uma existência em condições dignas” (BRASIL, 2018, p.10).

Destarte, neste ponto em específico, restou unânime que o direito penal deve sim combater as práticas prejudiciais à ordem tributária. A controvérsia em debate reside, logo, em qual o limite da tutela penal.

Prosseguindo, no tocante ao delito tipificado no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990, o ministro relator entendeu por bem destacar 4 (quatro) elementos vitais para justificar a rubrica de “apropriação indébita tributária”.

Em síntese: (i) o objeto material equivale à coisa alheia móvel fungível ou infungível; (ii) é prescindível a existência de clandestinidade ou qualquer forma erro; (iii) o sujeito ativo é aquele que possui ou detém o objeto material, obtido de forma lícita; (iv) e o elemento subjetivo sempre será o dolo. Vejamos (BRASIL, 2018, p. 15):

1º) Em razão da inexistência de clandestinidade no delito de apropriação indébita, que pressupõe, como elemento estrutural, a posse lícita e legítima da coisa alheia móvel, conclui-se de igual forma que, para o delito de “apropriação indébita tributária”, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito;

2º) 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: “deixar de recolher [...] na qualidade de sujeito passivo da obrigação”. Um ponto interessante é que a lei, quando aponta o sujeito ativo do crime como sendo o passivo da obrigação tributária, o faz de maneira indistinta, isto é, não distingue o sujeito

passivo direto do indireto da obrigação tributária e, por isso, nada impede que o sujeito ativo do crime possa ser, ao menos em tese, tanto o contribuinte (sujeito passivo direto da obrigação tributária) quanto o responsável tributário (sujeito passivo indireto da obrigação tributária);

3º) Assim como no crime de apropriação indébita, o delito de "apropriação indébita tributária" exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo. Porém, a motivação não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial (v. g., AgRg no REsp n. 1.477.691/DF, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, 6ª T., DJe 28/10/2016; AgRg no REsp . 1.323.088/MA, Rel. Ministro Moura Ribeiro, DJe 19/5/2014).

4º) A descrição típica do crime de "apropriação indébita tributária" contém a expressão "valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que 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.

Outrossim, ênfase deve ser dada ao quarto item elencado, ponto fulcral da discussão: os enfoques tributário e penal dos termos "descontado e cobrado" contidos na espécie penal.

Sob o ponto de vista tributária, aduz o ministro relator, quem "cobra" o tributo é a pessoa dotada de capacidade tributária ativa, é dizer, o sujeito ativo da relação jurídica tributária. Jamais o sujeito passivo cobrará o pagamento do tributo para si, dada sua posição de devedor.

Igual situação ocorre com quem "desconta". Também não é cabível ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Esta ação compete ao Poder Público que confere abatimento do valor nos casos em que há o pagamento antecipado do crédito tributário.

Logo, chegou-se à conclusão de que "os termos 'descontado ou cobrado' não correspondem, tecnicamente, ao fenômeno tributário originado pela relação jurídica que serve de substrato para a conduta descrita no tipo penal" (BRASIL, 2018, p. 15).

De outra angulação, o ministro relator entendeu que o significado penal destes termos é mais adequado.

Como produto de uma construção hermenêutica, o ministro relator inferiu que "descontado" possui significado similar ao vocábulos abatido, diminuído ou reduzido, "denotando a ideia de que determinado valor, ao sofrer um desconto, terá alguma redução, abatimento ou diminuição" e que é "verificada nos casos em que a incidência de determinados tributos reduz o valor a ser percebido pelo contribuinte" (BRASIL, 2018, p. 19).

Desta forma, vê-se que apresenta estreita correlação com a ideia de responsabilidade tributária por substituição, quando há retenção na fonte e o não recolhimento devido. É o mesmo raciocínio empregado aos crimes dispostos nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal (BRASIL, 1940), isto é, contorno de apropriação indébita, vez que, ao fim e ao cabo, o custo é do consumidor final e o valor do Estado.

Por sua parte, o termo “cobrado” seria sinônimo das palavras receber, pedir, embolsar ou coletar, cujo significado contém a ideia de um acréscimo de valor agregado da cobrança (aqui, o preço da mercadoria). Pelo ministro Rogério Schietti, foi tão bem destacado e explicado, com alusão ao ICMS, que são reproduzidas suas palavras (BRASIL, 2018, p. 21-22):

Essa percepção é apreendida nos tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato.

[...]

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

[...]

O termo "cobrado", por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.

Por fim, como arremate do raciocínio, o relator busca apontar o *mens legis* do dispositivo, por meio de sua construção histórica. Assim sendo, é feita referência ao Projeto de Lei n.º 4.788/1990, o qual findou na Lei n.º 8.137 de 1990. Observemos (BRASIL, 2018, p. 20-21, destaque do autor):

O então Deputado Federal Nelson Jobim, depois de enumerar alguns "defeitos de estrutura e substância" do projeto original, apresentou substitutivo (Mensagem n. 340. Projeto de Lei n. 4.788/90. Rel. Deputado Nelson Jobim. Disponível em <
<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56> >
 . Acessado em 23/5/2017), cujo texto deu ensejo à redação final do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, em 6/6/1990.

O projeto original previa o 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**;

Veja-se que a norma originalmente proposta previa, no inciso IV, a hipótese de não recolhimento de tributos ou contribuições aos cofres públicos que fossem retidos pela fonte pagadora, em nítida conexão com os tributos diretos nos quais houvesse a responsabilidade por substituição tributária (v. g., casos em que a pessoa jurídica retém o imposto de renda de empregado e não repassa para o Fisco).

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

Pois então, o ministro relator chega à conclusão de que a atual redação do artigo 2º, inciso II, da lei n.º 8.137/1990 é o resultado da fusão, ainda que não feita da melhor forma, dos incisos supramencionados.

O legislador, que nem sempre se expressa da maneira mais adequada, na visão do ministro, unificou e sintetizou, de maneira pouco técnica, as expressões “que tenha retido na fonte” e “recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço ou serviços e cobrado” nos termos “descontado e cobrado”, respectivamente (BRASIL, 2018, p. 22).

Com o fito de endossar o posicionamento do ministro relator, o ministro Reynaldo Soares da Fonseca, em seu voto-vista, fez menção ao Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR e consignou que (BRASIL, 2018, p. 43):

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

Convém esclarecer que, até esta altura do capítulo, foi apresentado e comentado o posicionamento do ministro relator do aludido *Habeas Corpus*, Rogério Schietti Machado Cruz.

Não obstante ter sido o que prevaleceu no âmbito da corte, o debate foi enriquecido pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura, a qual apresentou ponto de

vista divergente, em sentido desfavorável ao enquadramento típico legal *in casu*. Assim, passa-se a analisá-lo.

A eminente ministra sustenta que no caso discutido, ausência de repasse legal de ICMS recolhido de uma relação própria, não há apropriação indébita tributária, mas sim tributo devido em nome próprio, questão a ser resolvida somente pela via administrativa.

Para ela, quando o tipo legal utiliza os verbos nucleares do tipo, “descontado ou cobrado”, “está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros” (BRASIL, 2018, p. 28).

Trazendo para a realidade do ICMS, ela assevera que o consumidor final não é o contribuinte do imposto, muito menos sujeito passivo da obrigação tributária, razão pela qual jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido. Em suas palavras (BRASIL, 2018, p. 28):

Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é o correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele “cobrado” ou “descontado”. O consumidor é, apenas, “contribuinte de fato”, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

O que se infere deste argumento, é que pela ministra é dada uma interpretação mais próxima da perspectiva do direito tributário aos termos “descontado e cobrado”. Em virtude disso, os elementos normativos do tipo passam a exigir uma relação jurídica tributária e, por consequência, prévia obrigação entre aquele que arca com o ônus financeiro da operação e o fisco.

Falando de maneira objetiva, para Maria Thereza de Assis Moura, uma pessoa não pode ser cobrada por algo que não tem obrigação de pagar. Portanto, a conduta seria atípica quando não houver substituição tributária. Novamente, se atesta a importância de se diferenciar os conceitos de contribuinte e de responsável tributário (BRASIL, 2018, p. 30):

O tipo penal examinado se refere, justamente, a tais hipóteses de responsabilidade tributária, em que o sujeito passivo indireto desconta ou cobra valores pertencentes ao contribuinte e deixa de recolhê-los ao erário. Existe aí, portanto, uma circunstância que justifica a maior reprovabilidade da conduta do que o mero inadimplemento, pois o sujeito passivo não deixa

simplesmente de recolher o tributo por si devido, mas, em verdade, apropriar-se do tributo devido por outrem.

Sendo assim, caso se adote o argumento de que o consumidor final não possui a obrigação de recolher o tributo e, portanto, não poderia ser cobrado pelo valor, no caso de ICMS próprio, cuja sujeição tributária é direta, o fato seria atípico.

Nesse sentido, na prática, o contribuinte não estaria deixando de recolher, dentro do prazo legal, tributo descontado ou cobrado de terceiro. Pelo contrário, deixaria de recolher tributo devido por ele próprio que, em última análise, traduz-se em um inadimplemento tributário, o qual não tem o condão de atrair a tutela do direito penal e, como resultado, se adequar a um crime contra a ordem tributária.

Por demais, como exercício de argumentação, ela ainda explana que, para se definir o preço repassado ao consumidor final, são levados em consideração todos os custos do comerciante, diretos e indiretos. Neles incluídos, inclusive, o Imposto de Renda e a Contribuição Previdenciária. Nem por isso se fala em apropriação indébita tributária com relação a estes tributos.

Rememorando, em que pese os argumentos contrários, o que preponderou foi o entendimento de que, se o consumidor arcou com o valor do imposto embutido no preço, houve uma cobrança.

Assim, criminaliza-se o fato de o sujeito passivo se apropriar do dinheiro relativo ao imposto devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituído tributário, quer porque cobrou do adquirente, não repassando aos cofres públicos de maneira dolosa, conforme o Informativo n.º 633 divulgado pelo Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2018).

Ambos os posicionamentos apresentados sob a competência do Superior Tribunal de Justiça são ricos em argumentos e plenamente possíveis de serem adotados.

A diferença sensível entre eles é a tipicidade ou não do fato e suas consequências, as quais devem sim ser sopesadas ao se firmar um entendimento que afetará a vida em todo o território nacional.

No caso de se concluir pela existência de inadimplemento, uma dívida de valor, a consequência será a não aplicação de sanção penal e a busca de solução pelas vias administrativas. Acarretar-se-á o dever de pagar o valor devido, acrescido de juros e correção monetária. Diferindo, deste modo, da sanção muito mais grave e, talvez, mais efetiva da pena cominada ao delito fiscal.

Sem embargo, o caso e a discussão aqui trabalhados não encontraram sua conclusão sob o domínio do Superior Tribunal de Justiça.

4.2 No âmbito do Supremo Tribunal Federal

Com vistas a ser dado o derradeiro desenlace, foi interposto o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* de n.º 163.334/SC, cuja relatoria ficou sob o encargo do eminente ministro Luís Roberto Barroso.

Como resultado do julgamento pelo plenário, ocorrido em 18 de dezembro de 2019, a solução encontrada, apesar de também não unânime, foi muito próxima daquela vista linhas acima, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. É o que se constata no Informativo de n.º 964 (BRASIL, 2019):

O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. O valor do ICMS cobrado do consumidor não integra o patrimônio do comerciante, o qual é mero depositário desse ingresso de caixa que, depois de devidamente compensado, deve ser recolhido aos cofres públicos. Vale ressaltar, contudo, que, para caracterizar o delito, é preciso comprovar a existência de intenção de praticar o ilícito (dolo).

Com efeito, passa-se a analisar como foi debatido e deliberado no âmbito de nossa Suprema Corte, dando-se realce aos argumentos técnicos e jurídicos. Muito embora ampla quantidade de alegações acerca da necessidade de combate à sonegação fiscal e seus prejuízos na vida social.

Como típico dos votos por ele apresentados, o ministro relator Luís Roberto Barroso, inicialmente, esclareceu quais premissas direcionaram e sustentaram sua posição, dividindo-as em três momentos (BRASIL, 2019).

A primeira delas é um direito penal sério, igualitário e moderado. Em seguida, o fato de pagar tributos ser um dever fundamental de todo cidadão, na medida em que ocorra o fato gerador e ele exiba capacidade contributiva. Por fim, a distinção entre o mero inadimplemento tributário e o fato típico penal (crime contra a ordem tributária), a qual reside na existência ou inexistência da conduta merecer, ou não, uma maior e especial reprovabilidade.

No tocante ao sujeito ativo do delito, seguiu-se o que já foi posto anteriormente. Cuida-se do sujeito passivo da relação jurídica tributária, sem estabelecer uma distinção entre o contribuinte e o responsável tributário, muito menos entre ICMS próprio e ICMS por substituição tributária. Por sua vez, o ofendido pelo crime não deixa de ser o ente tributante.

A respeito dos termos “descontado e cobrado”, também foi dado significado parelho ao do Superior Tribunal de Justiça. Entendeu-se que, quando o tipo penal fala em tributo descontado, alude aos tributos diretos e, quando fala em tributo cobrado, aos tributos indiretos.

Veja-se, portanto, que os elementos normativos foram vistos sob a óptica da dogmática penal, o que permite concluir que há apropriação indébita tributária na hipótese de “tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor – contribuinte de fato – ao comerciante, que deve recolhê-lo ao Fisco”, pois “o consumidor paga mais caro para que o comerciante recolha o tributo à Fazenda Estadual” (BRASIL, 2019).

Outrossim, a argumentação foi beneficiada com o esclarecimento do caráter alheio do objeto do crime, o valor do tributo. Pelo ministro, foi consignado que o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio do comerciante.

O contribuinte, deste modo, é depositário de ingresso de caixa, é dizer, tem em sua guarda um valor que está temporariamente sob sua esfera de disposição, com a finalidade única de ser repassado ao fisco.

Isso é o que foi decidido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, reproduzido no Tema 69 da repercussão geral, qual seja: o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo e, conseqüentemente, não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS (BRASIL, 2017).

Com efeito, é especificamente neste ponto que torna a conduta do autor do fato mais reprovável, na visão do ministro relator, bem como afasta os contornos de um mero inadimplemento e se enquadra como um delito fiscal (BRASIL, 2019).

Com o intuito de tornar sua argumentação ainda mais sólida, pelo ministro relator, também é feita alusão à interpretação histórica e ao direito comparado.

No primeiro caso, volta a ser citado o Projeto de Lei n.º 4.788/1990, precursor da Lei n.º 8.137/1990, no qual constavam dois incisos, reproduzidos parágrafos acima, quando da análise dos argumentos ventilado no Superior Tribunal de Justiça.

Neles estavam discriminados de forma clara e indubitável a conduta envolvendo tributo ou contribuição retido na fonte, bem como o oriundo de acréscimo ou inclusão no preço ou serviço prestado.

Para o ministro Luís Roberto Barroso, tal qual para o ministro Rogério Schietti Cruz, o inciso II, do artigo 2º da Lei n.º 8.137/1990, simboliza a mesma ideia (BRASIL, 2019; BRASIL, 2018).

A única diferença está na forma pela qual o legislador optou por expressá-la. No caso, foi por meio do uso dos termos “descontado”, para o tributo retido na fonte, e “cobrado”, para o incluído no preço.

Quanto ao direito comparado, é lembrada a ocasião em que se julgou procedente o Pedido de Extradicação n.º 1139, de relatoria da ministra Rosa Weber, referente ao tipo penal análogo ao aqui debatido (BRASIL, 2012, grifei):

EMENTA EXTRADIÇÃO. PEDIDO DE EXTENSÃO. CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E DE ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL. CONCORDÂNCIA PELO DEMANDADO. CONTROLE DA LEGALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DUPLA INCRIMINAÇÃO. AUSÊNCIA DE PRESCRIÇÃO. 1. O Supremo Tribunal Federal admite a apresentação de pedidos de extensão em extradicações, condicionando o seu deferimento ao devido processo legal. 2. Concordância expressa do demandado, assistido por defensor, no País Requerente com o pedido de extensão da extradicação que tornam desnecessária nova citação e interrogatório relativamente ao pedido de extensão, remanescendo ao Supremo Tribunal Federal o controle da legalidade. 3. Crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social, previstos nos artigos 105, nº 1, e artigo 107, nº 1, da Lei Portuguesa nº 15/2001, que correspondem, respectivamente, aos crimes do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, e do art. 168-A do Código Penal, da legislação brasileira. 4. Prescrição inócurre pela legislação portuguesa ou brasileira. 5. Pedido de extensão deferido.

No mesmo ensejo, é também lembrado o reconhecimento da constitucionalidade do tipo penal de apropriação indébita tributária, salientando que a conduta nele descrita não se equivale a mero ilícito civil. É justamente o que se extrai do Tema 937 de Repercussão Geral e do Recurso Extraordinário com Agravo n.º 999.425/SC, cujo ministro relator foi Ricardo Lewandowski (BRASIL, 2017).

Para mais, são apontadas as consequências inconvenientes da apropriação indébita tributária sobre a consecução dos objetivos fundamentais da República, potencializadas quando se trata do ICMS. Isso porque ele é, ao mesmo tempo, a principal fonte de renda dos Estados-membros e o tributo mais sonegado em território nacional.

Os reflexos da prática criminosa alcançam, para o ministro relator, ainda, o mercado e sua livre iniciativa.

Ora, é difícil imaginar um cenário no qual a empresa que arca corretamente com todas suas responsabilidades fiscais, aqui compreendidas as obrigações tributárias principais e acessórias, possa concorrer em igualdade de condições e paridade de armas com aquela que de maneira contumaz deixa de recolher seus tributos. Esta última possui uma clara vantagem indevida, porquanto possuíram um significativo ônus financeiro menor, viabilizando a cobrança de menores preços (BRASIL, 2019).

O ministro relator Luís Roberto Barroso assegura, inclusive, que é virtualmente impossível (ou quase) alguém ser efetivamente preso pelo delito de apropriação indébita.

Ocorre que a pena cominada ao delito é de reclusão de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, o que torna possível a aplicação de institutos despenalizadores, no caso, transação penal (artigo 76 da Lei n.º 9.099/1995) e suspensão condicional do processo (artigo 89 da Lei n.º 9.099/1995). Assunto esse sobre o qual já foram feitas algumas ponderações parágrafos acima.

Ou, caso advenha condenação, é cabível a substituição da pena privativa de liberdade por medida restritiva de direito, nos moldes do artigo 44 do Código Penal (BRASIL, 1940).

Em virtude disso, sem olvidar a causa de extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo devido, o reconhecimento da criminalização debatido nessas páginas é ínfimo aos níveis de encarceramento e ao sistema penitenciário do país.

Marchando para o fim da exposição, deve-se dar especial atenção para o elemento subjetivo do tipo, pois nele reside importante diferença entre uma condenação justa ou injusta.

A apropriação indébita tributária não admite modalidade culposa. Passa-se, portanto, a ser indispensável a demonstração do dolo. Significa dizer que o devedor eventual, vítima de uma situação de necessidade, não será responsabilizado na esfera penal, na visão do ministro.

Busca-se punir única e exclusivamente o inadimplente contumaz, ou seja, aquele que deixa deliberadamente e por estratégia deixa de recolher seus tributos.

Durante a instrução criminal será o momento ideal para se analisar as circunstâncias objetivas e factuais do caso concreto, a fim de definir qual espécie de inadimplente é o investigado.

Como indiciadores do dolo, o ministro relator fornece um rol exemplificativo: inadimplência reiterada; a venda de produtos abaixo do preço de custo; a criação de obstáculos à fiscalização; a utilização de “laranjas”; a falta de tentativa de regularização fiscal; o encerramento irregular de atividades com aberturas de outras empresas; dentre outros (BRASIL, 2019).

Malgrado até a presente data o aludido acórdão não ter sido publicado, entendo por indispensável exibir o voto do ministro Gilmar Mendes, feito oralmente, responsável por puxar a divergência no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Ele inicia sua exposição deixando claro que é consenso a necessidade do combate à sonegação. Trata-se de problema grave do ponto de vista social e econômico. Contudo, deve-se ater ao caso concreto ali analisado.

Acerca do artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137 de 1990, seu tipo objetivo se constitui pelo não recolhimento do tributo, ao passo que o tipo subjetivo se caracteriza pela apropriação fraudulenta dos valores, manifestada pela ausência de sua devida declaração.

Segundo entendimento do ministro, o elemento subjetivo possui um especial fim, qual seja, o de se apropriar dos valores retidos, omitindo parte do cumprimento do dever tributário. Situação em que o agente dispõe do dinheiro e não o recolhe quando devido, com a intenção fraudulenta.

Isso significa que o mero dolo de não recolher o tributo não seria suficiente. Este *animus* fraudulento indispensável se manifesta pelo ardil de omitir, de forma acumulada ou alternativa à alteração dos valores devidos. Nessa senda, a devida declaração da espécie tributária, junto aos órgãos de administração fiscal, tem o condão de excluí-lo.

Quando o liame subjetivo entre autor e fato não é levado a cabo pela acusação, estar-se-á diante de imputação criminal pela dívida fiscal.

Fundamentando-se em lições de Hugo de Brito Machado, o ministro aduziu que a escrituração fiscal da dívida para com a fazenda deve ser vista como indubitosa e eloquente manifestação do propósito de responder pela dívida. Propósito esse que é incompatível com a vontade de se apropriar (BRASIL, 2019).

Depreende-se que as condutas desenhadas na Lei n.º 8.137/1990 não se referem pura e simplesmente ao não pagamento de tributos. Cuidam dos atos praticados pelo sujeito passivo com o fim de sonegar os tributos devidos, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas e outros ardis. Não se tratam de punir inadimplência, razão pela qual não violam o artigo 5º, inciso LXVII, da nossa Bíblia Política, bem como não vilipendiam a característica de *ultima ratio* do Direito Penal.

Ao comparar o tipo em análise ao artigo 168-A do Código Penal, chega-se a certas conclusões.

Este dispensa o dolo de apropriação, bastando a vontade de não repassar à previdência social as contribuições recolhidas dentro do prazo e das exigências legais. Descabida, portanto, a exigência de demonstrar o especial fim de fraudar a previdência. Qualquer tentativa de equiparação entre os dois crimes não pode ser utilizada em detrimento do acusado. Seria *analogia in mallan partem* vedada pelo nosso ordenamento.

A norma penal e o bom senso repelem o vilipendio à liberdade pessoal, visto no caso de mero não pagamento de dívida. Essa afirmação ganha uma exceção quando envolver uma quebra de confiança, é dizer, existir ardil apto a dificultar ou impossibilitar a cobrança da quantidade devida a título de tributo, pelos meios ordinários.

Em virtude disso, uma interpretação constitucional do artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990, deve levar em conta o *animus* de fraude do agente, sob pena de fomentar uma política criminal arrecadatória, que subverte as garantias individuais. Tal exegese constitucional nunca pode ser desconsiderada, pois redundaria em mero instrumento simbólico, cuja função de prevenção e retribuição da pena somar-se-á a nova finalidade, injustificada e inconstitucional, de mera arrecadação.

O ministro não vê com bons olhos um Direito Penal Tributário que sobrepõe o interesse arrecadatório às garantias individuais. O caminho mais propício, por ele indicado, é uma expansão da vida administrativa, de um Direito Administrativo sancionador.

No que toca aos elementos normativos “descontado e cobrado” o ministro deixa cristalino que se curva ao mesmo entendimento que a ministra Maria Thereza de Assis Moura, do Superior Tribunal de Justiça.

Para ele, ambos exigem uma disposição legal expressa, não bastando uma circunstância meramente econômica, ou seja, por estar incutidos no preço de bens ou serviços. Por este motivo, o fato é atípico quando houver mera repercussão econômica e o consumidor não integrar a relação jurídica tributária. Logo, o tipo cuida da substituição tributária, obrigação decorrente de lei.

Em suma, há uma diferença expressiva entre o dever jurídico tributário e o mero repasse do ônus econômico.

O ministro explica ainda o ICMS é destacado nas notas fiscais com o fim único de aplicar o sistema da não-cumulatividade. Não significa dizer que ele compõe o preço. Ele não é imposto retido, pois não é recolhido automaticamente. Primeiro é recebido pelo contribuinte, integrando seu caixa e patrimônio, e, apenas ao término do período de apuração, é repassado ao fisco.

4.3 Argumentos e consequências atinentes

Posta a forma como decidiram os tribunais, com ênfase para a exposição do impacto dos delitos fiscais, a interpretação sob à ótica da dogmática penal dos elementos normativos “descontado” e “cobrado” e, ainda, do *mens legis*, é o momento de explorar o tema sob outro prisma e campo de debate.

Para Pierpaolo Cruz Bottini, criminalista que atuou como *amicus curiae* no julgamento do RHC n.º 163.334/SC, o fato de o delito insculpido no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 se aplicar ao comerciante que declara e não paga ICMS próprio, nos moldes postos pelo Supremo Tribunal Federal, coloca em cheque princípios basilares do Direito Penal, mormente o da legalidade, bem como impacta em outras áreas da vida social.

Com isso em vista, a tese defendida por ele é: o tipo em questão não se aplica à situação acima dita, porquanto (i) não há qualquer tipo de desconto ou cobrança e, ainda que houvesse, (ii) não há dolo de apropriação indébita (2020).

Na visão dos pretores, uma vez que o valor do ICMS está no preço da mercadoria, quando se cobra o preço do consumidor final, por decorrência lógica, também está se cobrando o valor do tributo nele embutido. Esta ação da origem à responsabilidade daquele que efetuou a cobrança, de repassar o valor do tributo ao

fisco, porquanto não lhe pertence. Dessa maneira, quando não há o competente repasse, estar-se-á diante do crime de apropriação indébita tributária.

O que se vê, então, é uma equiparação, errônea na visão de Pierpaolo Bottini (2020), das duas modalidades de ICMS (próprio e por substituição). Para ele, o erro está no fato de que as duas figuras são distintas, merecem um tratamento diferente e que apropriação indébita tributária está estritamente relacionada com substituição tributária.

No tocante ao ICMS-ST, todos os participantes, em especial o consumidor, da cadeia de consumo possuem uma relação jurídica com o fisco. Há uma previsão legal de cobrança ou desconto do tributo, justificada por uma confiança que o Estado deposita no comerciante/empresário, a fim de que este arrecade o valor e proceda o repasse devido. O retentor do ICMS-ST efetua o pagamento em nome de 3º identificado e individualizado.

Noutro giro, quanto ao ICMS próprio, não há qualquer relação jurídica entre consumidor e o fisco. Prova disso é a impossibilidade de que o consumidor ingresse com uma Ação de Repetição de Indébito Tributário, almejando o valor do tributo embutido no preço da mercadoria (2020).

O que de fato acontece, nesta situação, é que ele apenas suporta o ônus econômico do ICMS, assim como acontece com outras despesas do comerciante/empresário. A título de exemplo: Imposto de Renda; salários de empregados; contribuições previdenciárias; aluguel do estabelecimento; e outros. Nem por isso há um vínculo entre o consumidor e os empregados, ou com o locador, ou, muito menos, com o fisco, em razão dos outros tributos embutidos no preço.

Pierpaolo Bottini explica que, em seu entendimento, se aplicado o raciocínio da Corte Suprema, em todos os casos supramencionados haveria apropriação indébita, em outros dizeres, seria típico o não pagamento de qualquer tributo que tivesse impacto no preço do produto final, como o Imposto de Renda.

Ademais, ainda que o consumidor final não pague pontualmente o produto e o valor do tributo não ingresse à contabilidade do contribuinte, este permanece com o dever de declará-lo e pagá-lo pontualmente, consoante exposto pelo tributarista Igor Mauler Santiago (2020), advogado tributarista e também *amicus curiae* durante o julgamento do RHC 163.334/SC.

O mesmo jurista, ainda, adverte sobre a dificuldade encontrada para precisar de quem o valor foi cobrado. Parte-se do fato de que o destacado na nota fiscal não é

necessariamente entregue ao estado, em virtude do sistema da não-cumulatividade, já trabalhado em capítulo próprio deste trabalho. Na hipótese de ICMS próprio há uma série de operações feitas ao final do mês, apurando-se o saldo entre débitos e créditos, sem discriminar em nome de quem foi cobrado e pago (2020).

Igor Mauler Santiago (2020) acrescenta a isso que a dogmática tributária admite, sim, que particular cobre tributo de outro particular. Exemplifica-se com o Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF) e com a Contribuição Sobre Serviço de Iluminação Pública (COSIP). O primeiro é cobrado pela instituição financeira e o segundo pela concessionária, na fatura da conta de energia.

No mesmo espírito, a advogada Heloisa Estellita relembra que, via de regra, o termo os elementos normativos do tipo remetem a legislação tributária e exigem uma interpretação segundo a dogmática de origem. A exceção somente está nos casos em que o Direito Penal estabelece seu próprio conceito sobre o ponto, o que não ocorre com o termo “cobrado” (2020).

Sobre a insignificância do fato de o ICMS ser destacado na nota fiscal, Daniel de Paiva Gomes, Eduardo de Paiva Gomes, Michell Przepiorcka e Caio Augusto Takano (2020) enunciam que o realce do referido imposto no documento é um dado de menor relevância, de modo que não poderia ser utilizado como critério norteador para se identificar a caracterização do crime de apropriação indébita tributária:

De fato, o “destaque” do ICMS na nota fiscal é realizado como “mera indicação para fins de controle”, conforme previsto no inciso I do parágrafo 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/96.

Este destaque “para fins de controle” se presta apenas a viabilizar: (i) o controle do crédito pelo adquirente da mercadoria; (ii) o controle da regularidade da apuração do tributo para fins de lançamento de ofício; (iii) a escrituração, o controle e a fiscalização do débito por aquele que emite a nota fiscal, entendimento consignado nos autos do RE 582.461.

O caráter alheio do objeto também não está presente. É certo que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS. Contudo, a Corte Suprema não disse que ele não integra o patrimônio do comerciante, mas sim que não constitui receita e, por isso, não pode ser tributado, evitando-se tributo sobre tributo. É, então, pertencente ao comerciante e, concomitantemente, não tributável (2020).

Helôisa Estellita reafirma, dizendo que o valor do tributo não é do Estado antes do recolhimento, porquanto não representa expropriação, ou seja, praticado o fato

gerador, o dinheiro não passa automaticamente para a esfera de disposição estatal (2020).

Imanente destacar que não há compensação de débitos do ICMS-ST com o crédito da própria conta corrente do contribuinte, conforme bem lembrado por Igor Mauler Santiago (2020). Isso significa que ambas as figuras são essencialmente distintas. Diferente do que ocorre com o ICMS próprio, o ICMS-ST é cobrado única e exclusivamente para o repasse e, somado ao já explicado, atrai a figura criminosa do artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990.

Nessa mesma vereda, são pertinentes e bem ilustradas as lições do professor Fernando Facury Scaff (2019), a seguir reproduzidas:

Observando esta operação com uma lupa (isto é, microjuridicamente), pode-se até identificar uma apropriação do valor do tributo, embutido no preço da mercadoria — afinal, é sempre o consumidor quem paga o tributo (contribuinte de fato); porém, quando analisada a operação como um todo (isto é, macrojuridicamente), constata-se que nem tudo que foi retido é necessariamente recolhido aos cofres públicos, pois a estrutura jurídica é diferente, em face da conta corrente mencionada. É preciso ver a floresta (o todo, o macro), e não apenas as árvores (a parte, o micro).

Por eu turno, o elemento subjetivo do tipo não está presente, segundo é sustentado por Pierpaolo Bottini. Ele consiste na vontade, livre e consciente, de não repassar aos cofres públicos os valores que chegaram de maneira lícita à sua esfera de disposição. Ora, quem não quer que os valores cheguem ao fisco não compartilha (declara) informações com ele, mas as oculta (2020).

Outrossim, o jurista direciona suas críticas à decisão do Supremo Tribunal Federal. É afirmado que ela consiste em uma prisão por dívida e no uso do Direito Penal como forma de cobrança e arrecadação. Somado a isso, ela gera um problema político criminal e insegurança jurídica.

O problema político criminal é bem asseverado pelo jurista Gustavo Brigagão, presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro.

Ele afirma que criminalizar a conduta de um sujeito que declara o ICMS e demonstra boa-fé, mas deixa de recolhê-lo por motivo diverso, é um estímulo à ausência de declaração e, por consequência lógica, um fomento para a prática de outras transgressões fiscais ligadas à fraude e sonegação (2020). Acrescenta que a tendência, em sua opinião, é uma parte pequena dos devedores empregar mais esforços para pagar suas dívidas, já o restante passará a omitir suas informações.

No que concerna à insegurança jurídica, vemos que o julgamento da Suprema Corte não tem o condão de produzir efeitos *erga omnes* ou vinculantes. Isso porque não foi prolatada em sede de controle de constitucionalidade concentrado ou de repercussão geral, o que torna possível a discussão em primeiro grau e a desobediência dos critérios que o ministro Luís Roberto Barroso tentou estabelecer.

Ilustra-se essa situação com a contumácia delitiva. A Corte Suprema não definiu bem o que é um devedor contumaz. Não estabeleceu nem um marco temporal mínimo para configuração (um mês, dois meses, três meses ou mais?). Limitou-se a parâmetros rasos e alguns exemplos, indo de encontro ao princípio da taxatividade.

O ponto é que o próprio tipo penal não menciona qualquer habitualidade para sua tipificação, o que, além de violar o princípio da legalidade, conforme afirma a advogada Heloisa Estellita (2020), torna viável o reconhecimento de sua desnecessidade, quando da análise por outro magistrado.

Logo, voltar-se-á ao cenário anterior: diversos casos sobre o mesmo tema, sob o crivo de diversos julgados e com interpretações e soluções diferentes para cada um.

Insta sinalar, ainda, importante detalhe trazido por Pierpaolo Bottini e Bruno Lescher Facciolla, acerca da habitualidade do delito (2020):

Assim, o crime habitual, ainda que apenas acidentalmente habitual, por mais que seja composto por diversas condutas, não implica concurso de delitos, mas crime único. Aquele que pratica diversos atos fraudulentos em uma instituição financeira, por exemplo, não comete vários delitos de gestão fraudulenta, mas apenas um único.

Se no delito habitual a existência de uma só conduta é atípica e apenas o conjunto delas consuma o crime, ao exigir a contumácia do não pagamento de ICMS próprio para a tipicidade do crime previsto no art. 2º, II da Lei 8.137/90, o STF acaba por reconhecer que a inadimplência seguida, por diversas vezes, do tributo exigido constitui um único crime, e não vários. Não faria sentido definir que uma conduta isolada não é suficiente à tipicidade, para reconhecer no momento de fixar a pena a existência de diversos crimes.

Além disso, a forma como os efeitos da decisão repercutirá no tempo agrava a insegurança. Por este motivo, foi objeto de embargos de declaração, opostos nos autos do RHC n.º 163.334/SC, haja vista a ausência de qualquer disposição neste sentido (2019).

Pierpaolo Bottini defende que devem ser *ex tunc*, a fim de preservar aqueles contribuintes que agiam de boa-fé e crentes no posicionamento jurisprudencial sólido, no sentido da atipicidade e licitude da sua conduta, ou, em última análise, em erro de proibição, sob pena e risco de perpetuar uma injustiça.

De mais a mais, a forma como a Corte Suprema tratou a apropriação indébita tributária nivelou-a a delitos fiscais materiais, atraindo a aplicação da súmula vinculante n.º 24 do próprio Suprema Tribunal Federal, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo” (2009)

O porquê disso, consoante aludido por Pierpaolo Bottini, é a imprescindibilidade de aferir se o valor do tributo não pago foi, de fato, embutido no preço e se é devido, tendo em conta o sistema de créditos e débitos, compensações, envolvendo o ICMS. O crime passa a deixar vestígios que devem ser apurados por meio de perícia contábil, com o propósito de singularizar: se o valor existiu; se foi cobrado; se foi repassado; e o que não foi pago ou compensado (2020).

Igor Mauler Santiago (2020) aduz que, de acordo com a súmula n.º 430, do Superior Tribunal de Justiça (2010), o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária da pessoa física. Não há, portanto, como compatibilizá-la com o entendimento da Corte Suprema.

Isso porque, no âmbito administrativo, não há ilícito em nome do particular, de modo, por consequência lógica, que não há um dos pressupostos para a existência do crime. Não se olvide que, em determinado momento dessa monografia, foi exaustivamente trabalhada a impossibilidade de uma mesma conduta ser um ilícito criminal e, concomitantemente, lícita na ordem jurídica.

Nessa senda, Igor Mauler Santiago não está sozinho nesse entendimento, vejamos (AMARAL; MACHADO, 2019):

A coerência das decisões judiciais que gravitam em torno do mesmo objeto é um valor a ser preservado. Nestes termos, não faz sentido tachar de criminoso um administrador que declara e deixa de recolher o ICMS próprio, se esta mesma conduta (leia-se: mero inadimplemento), potencialmente, não será suficiente para fazê-lo figurar, ao lado da empresa, no polo passivo da execução fiscal do crédito correspondente

Neste contexto, a coerência deixa de se fazer presente. Estamos diante de um cenário no qual o indivíduo somente sofrerá o redirecionamento da execução fiscal, isto é, responderá pela dívida da pessoa jurídica, em situações específicas: quando houver prova do excesso de poderes, em violação à lei ou estatuto da pessoa jurídica da qual é sócio-gerente; ou se envolver dissolução irregular.

Sincronicamente, a mesma pessoa natural será responsável criminalmente por deixar de recolher o ICMS próprio, independentemente da verificação da malversação envolvendo as mesmas circunstâncias supra estabelecidas (AMARAL; MACHADO, 2019).

É pertinente se deparar com um Direito Penal mais rigoroso, no que toca seus requisitos de incidência, se comparado ao Direito Tributário. Situação contrária é incongruente e significaria tolher a liberdade da pessoa inadequadamente, porquanto a dívida sequer é dele exigível.

Aliás, cai por terra não somente esse precedente, como também os demais expostos nas súmulas n.º 70, 323 e 547, todas do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 1963, 1969). Em suma, torna frágil qualquer tentativa de vedar sanções políticas com o intento de coagir o pagamento de tributo. Isso pois, de acordo com a nova interpretação conferida, passa-se a admitir a utilização do Direito Penal com finalidade arrecadatória, cuja sanção é evidentemente mais severa do que aquelas.

Nesse sentido, advertiu Gustavo Brigagão (2020) que o fisco tem utilizado os julgados das Cortes Cidadã e Constitucional como retórica, com vistas a impulsionar o recolhimento. O que nos traz às palavras do professor Fernando Facury Scaff, sobre o difícil cenário envolvendo o acusado (2020):

Por um lado, os meros inadimplentes terão que provar nos autos que não agiram de forma contumaz e com dolo de apropriação dos recursos. Isso ampliará fortemente a discricionariedade investigativa (poder das polícias e do Ministério Público), o que pode ser muito ruim nos casos concretos, nos quais se deverá separar uma situação da outra.

Por outro lado, tudo indica que ocorrerá enorme queda na inadimplência (pois, embora transparente, pode ensejar apropriação indébita) e exponencial aumento da sonegação (que não deixa registros claros).

Aproveitando o ensejo do assunto discutido, há de se ter em mente, pois na mesma vereda, as palavras do professor Kiyoshi Harada (2020):

A decisão plenária da Corte Suprema só surtirá efeito preventivo em relação a uma parcela de contribuintes em condições de pagar em dia os tributos, mediante sacrifícios de seu capital de giro, implicando dispensa de empregados seguida de redução parcial de sua produtividade, a refletir no nível de crescimento do PIB e conseqüente redução da receita tributária a induzir o governo na nova elevação de tributos em geral.

Contudo, a grande parcela de contribuintes que estão operando com o mínimo de capital de giro indispensável, sem nenhuma capacidade contributiva, por uma questão de sobrevivência, terão que migrar para o regime de sonegação parcial ou total para poderem continuar operando no mercado para sustento próprio e de sua família. Se isso acontecer, o fisco

terá que decuplicar o quadro de agentes fiscais e proceder a fiscalização presencial de cada empresa, buscando os valores sonegados, culminando com a lavratura de milhares de autos de infração que, uma vez impugnados, levarão no mínimo cinco anos de discussão na esfera administrativa e outros tantos na esfera judicial, tendo em vista o princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV da CF).

Seguindo a mesma trilha, tem-se a contribuição de Bruno Tadeu Palmieri Buonicore (2020), o qual também participou ativamente do julgado do RHC n.º 163.334/SC, na qualidade de assessor do ministro Gilmar Mendes. Dois são os pontos fulcrais de suas explicações: (i) a existência de outros mecanismos para a solução do caso em comento; e (ii) a ausência de tipicidade.

É por ele asseverado que, quando a política criminal se ocupa com o não pagamento de uma dívida, há um flerte com a criminalização da dívida. É indubitável que nosso modelo de direito penal, visto como *ultima ratio* e regido pela intervenção mínima, não abre margem para se ocupar com o não pagamento de dívida, sob pena de perder sua legitimidade e ser um mero instrumento simbólico, isto é, ser utilizado para trazer uma sensação de se está dando uma resposta ao problema quando, a bem da verdade, em nada interfere na realidade vivida (2020).

É destacado por Bruno Buonicore a violação ao princípio da subsidiariedade. O Direito Penal está sendo instrumentalizado, em conjuntura na qual há outros instrumentos eficazes para a solução do problema. É apontado, como visto no cenário internacional, os países Alemanha e Portugal, um caminho mais adequado para a elucidação: um Direito Administrativo sancionador.

Ainda por cima, não se olvide que a tipicidade penal representa dois momentos. Um primeiro, no qual se averigua se o bem jurídico é merecedor de tutela penal. Ora, é inconteste que a ordem jurídica tributária satisfaz esse ponto. O segundo momento, por sua vez, responde o seguinte questionamento: a ofensa, na conduta em que se discute no caso concreto, é uma ofensa que justifica a incidência penal?

No caso em tela, para Bruno Buonicore (2020), o segundo ponto não é satisfeito. Como justificativa de sua conclusão, ele aduz que, tratando de ICMS próprio, não há uma quebra de confiança e nem se induz alguém em erro (*animus de fraude*), afastando, assim, qualquer especial reprovação. Sem substituição tributária não há sujeito que lida com valores de terceiro. É atípico, portanto, a conduta em comento.

Os efeitos proporcionados por eventual criminalização, ainda que benéficos, não legitimam, por si só, a existência do crime.

Não basta argumentar a imprescindibilidade da criminalização, sob a justificativa de se garantir a ordem social, com promoção da dignidade humana e direitos fundamentais. Há toda uma sistemática, garantias e princípios mínimos, que devem ser observados.

Atenta-se, *in casu*, uma argumentação utilitarista e consequencialista, vilipendiando princípios mínimos, inclusive o da legalidade (2020).

Por último, o mesmo jurista diz que não se pode empregar o mesmo raciocínio tido no artigo 168-A do Código Penal, pois representam situações distintas e, em última análise, *analogia in malam partem*.

José Bonifácio Borges de Andrada, vice-procurador-geral da República (2019), bem endossou essa diferença. Ele explica que, no caso em tela, a cada operação de venda incide uma tributação, dando causa à obrigação de lançar o contribuinte o valor em sua contabilidade, como um crédito ou um débito, para, ao final do exercício, chegar-se ao valor a ser recolhido aos cofres públicos.

Em caso de não recolhimento, o efeito sobre o contribuinte de fato, o consumidor que pagou o preço da mercadoria, é zero. Noutra giro, com a apropriação indébita é diferente. Nessa hipótese, há efetivamente um desconto e recolhimento de parcela do valor do salário do empregado pelo empregador, sendo certo que nominalmente é identificado o empregado, seus dados e o *quantum* na guia respectiva (BRASIL, 2019).

Fora isso, quando o legislador quis incriminar a ação envolvendo tributo devido pela própria pessoa e acrescido a custas ou despesas contábeis relativas à venda de produtos, o fez de forma expressa. Vê-se, mais precisamente, no inciso II, do artigo 168-A do Código Penal ao dispor que é crime “recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços” (BRASIL, 1940).

Por demais, ainda que em menor número, há aqueles que defendem o posicionamento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça e reforçado pelo Supremo Tribunal Federal.

Saliento a distinta argumentação trazida por Luciana Marques Vieira da Silva Oliveira, procuradora do Distrito Federal e também *amicus curiae* do julgado, RHC n.º 163.334/SC (2020).

Em seu modo de ver, grande parte da polêmica ao redor do tema decorre da incompreensão acerca da tributação não cumulativa do ICMS. Quando se trata de não

cumulatividade, há uma escolha feita pelo Estado: priorizar a eficiência e a neutralidade econômica, em detrimento de uma justiça econômica. Daí, extrai-se dois princípios fundamentais.

O princípio da neutralidade econômica simboliza a impossibilidade de se deturpar a circulação de riqueza, a produção e a formação do preço do produto. Já o princípio da repercussão legal obrigatória aduz que o ônus deve recair exclusivamente sobre o consumidor, ou seja, a capacidade tributária buscada é a do consumidor.

Em razão de tal escolha e princípios, não é cabível equipar o ICMS a outros custos do comerciante. Deixando ainda mais claro, usa-se como exemplo o IPTU e o IPVA. Ambos oneram a força econômica de determinado proprietário do bem. Igualmente ocorre com o aluguel, a oneração não objetiva o consumidor.

O ICMS, portanto, tem a peculiaridade de não onerar previamente o comerciante. Ele somente incidirá na exata medida da operação ou circulação praticada e será integralmente repassado ao consumidor. Por isso houve sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS (2020).

A jurista, ainda, repisa que o ICMS não é receita e nem faturamento, mas mero ingresso transitório de caixa, sobre o qual não há qualquer disponibilidade do contribuinte. A verba pertence ao Estado e seu único fim deve ser o erário. Sem embargo de, na prática, a indisponibilidade seja fictícia, vez que há como ser utilizado, erroneamente, para fim diverso (2020).

Ela entende que o dolo reside justamente em utilizar o montante como seu, a fim de fazer frente a um fim pessoal, ferindo o princípio da neutralidade econômica. Como resultado, há um prejuízo ao consumidor e a ausência de repasse ao fisco.

Acerca da criminalização somente em caso de ICMS-ST, é exposto que o tipo indica o sujeito passivo da relação jurídica tributária (contribuinte e responsável). Logo, não há que se restringir o alcance do tipo. O uso do termo “cobrado” reforça sua conclusão.

Cobrado, à luz de toda legislação tributária, é usado para não cumulatividade. O mesmo termo é utilizado para o comerciante ter direito de crédito. Entende-se que ele, como contribuinte de fato, circula mercadoria, e diz que foi cobrado por ICMS relacionado à operação anterior (2020).

Por demais, há de se reconhecer a ineficiência do sistema de execução fiscal brasileiro e o já consagrado uso do Direito Penal no campo arrecadatório. Basta ver a

escolha do legislador que determinou a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, ainda que já tenha ocorrido o trânsito em julgado.

A jurista fecha seu raciocínio dizendo: o bom comerciante passa ileso, o contumaz terá problemas (2020).

O professor Heleno Taveira Torres, titular da Universidade de São Paulo (USP), relata que estamos diante de uma *soft law* jurisprudencial que conduz a uma interpretação conforme do tipo penal de apropriação indébita tributária. Nessa acepção, a inadimplência somente é crime quando houver prova da contumácia somada à vontade deliberada de não entregar dinheiro ao fisco (2020).

O professor elogia a qualidade técnica e afirmação constitucional promovida pelo Supremo Tribunal Federal. Sob seu ponto de vista, agiu-se amparado pelo manto do garantismo, ainda que aparentemente tenha-se supostamente criado novos preceitos ao tipo, quais sejam: a contumácia e o dolo. Entende que se realizou uma interpretação conforme, em outras palavras, interpretou-se os vocábulos da espécie penal sob a ótica constitucional (2020).

Muito embora a palavra do Corte Suprema, neste caso, não goze de poder vinculante, é de extrema importância.

Certifica-se que, nas palavras do professor Heleno Taveira Torres (2020), o delito fiscal é sim um crime material, com necessidade de individualização e apuração que lhe é de praxe, bem como estabelece os parâmetros e orientações mínimas para que não seja qualquer dívida de ICMS criminalizada. Com exceção do elemento “devedor contumaz”, cuja definição deve ficar a cargo do legislador ordinário, vez que ostenta forte subjetivismo.

À guisa do exposto, Marcus Vinicius Barbosa, procurador do estado do Rio de Janeiro e ex-assessor do ministro Luís Roberto Barroso, aponta que a solução dada pelas cortes do país é um indicativo do uso cada vez mais crescente do Direito Penal, com o fim de solucionar problemas do Direito Tributário (2020).

Por entender que esse fenômeno não é o mais apropriado, assinala as seguintes propostas de melhora: (i) mudança no modelo de cobrança dos débitos tributários, dando-se prevalência pela via administrativa sobre a via judicial; (ii) aprimorar canais alternativos de solução, valorizando aqueles contribuintes que agem de boa-fé; e (iii) mudança legislativa, a fim de melhor delimitar os casos a que se aplica (2020).

Ainda em tempo, observa-se que as decisões acerca da criminalização da inadimplência do ICMS geraram considerável discussão na sociedade e no meio jurídico e, em consequência, a iniciativa de respostas no âmbito do Congresso Nacional.

Cito a tentativa de se distinguir a mera inadimplência do tipo penal e trazer contornos mais concretos para a situação, posta no Projeto de Lei n.º 1646/2019, cujo proponente é o ministro Paulo Guedes. No artigo 1º, parágrafo único, define devedor contumaz como o “contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos” (BRASIL, 2019).

Cito, também, a prisão do empresário Ricardo Nunes, fundador da rede varejista de eletrodomésticos Ricardo Eletro, de sua filha e do Diretor Financeiro da empresa, em operação e força-tarefa “Direto com o Dono”, em Minas Gerais, pela suposta prática do crime de apropriação indébita tributária de ICMS (2020).

Deste evento, extrai-se a lição de que para evitar a arbitrária aplicação da tese fixada pelo Pretório Excelso, no final de 2019, é indispensável que o contribuinte mantenha a sua escrituração contábil e fiscal em dia, para demonstrar a ausência de dolo em caso de eventual não recolhimento de tributos (2020).

CONCLUSÃO

Pois bem. Entorno de todo o contexto empírico ligado à controvérsia que envolve o enquadramento típico-legal da conduta do sujeito que declara, mas não recolhe ao fisco no prazo legal, valor a título de ICMS, oriundo de relação própria, que, supostamente, foi acrescido ao preço de sua mercadoria e pago pelo consumidor final, houve um cristalino consenso: a importância e indispensabilidade da tutela penal sobre a ordem jurídica tributária.

Entretanto, tem-se como objeto de acirrada discussão os limites desta proteção, mormente no que toca à apropriação indébita tributária.

Ao se discutir se houve ou não a prática do delito desenhado no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990 (apropriação indébita tributária) e, sobretudo, quais são suas delimitações, nos bancos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, restou concluído que tal tipo penal incide tanto na hipótese de ICMS próprio, quanto na hipótese de ICMS-ST, pelas razões exaustivamente expostas no capítulo próprio deste trabalho. Julgamento esse que foi fortemente criticado e reprovado.

Nada obstante o rico debate envolvendo o tema, com bons argumentos favoráveis e contrários, ambos passíveis de serem adotados e aplicados na prática, entendo e me curvo ao posicionamento contrário àquele estabelecido pelas Cortes Cidadã e Constitucional.

Ao meu ver, não agiram, neste tema, com o costumeiro acerto, quando decidiram incluir o ICMS próprio na esfera de proteção e incidência do crime de apropriação indébita tributária. Explico.

É nítido que ambas as espécies de ICMS, por substituição e originado de relações próprias, são figuras essencialmente distintas e, por isso, merecem um tratamento diferenciado. Isso porque, no ICMS-ST, todos os envolvidos possuem uma relação jurídica com a Administração Tributária, a qual estabelece um vínculo de confiança, qualificado por uma norma jurídica, com o particular, a fim de que este arrecade o tributo e, posteriormente, lhe repasse o valor devido.

Por outro lado, este não é o cenário visto no ICMS próprio. Nele, inexistente uma relação jurídica formal envolvendo o consumidor final e o Fisco, bem como a mesma relação de confiança vista acima. Como bem disse a ministra Maria Thereza de Assis

Moura, não há como ser cobrado por um valor que não tem obrigação de pagar. O que repercute nesta situação é apenas um ônus econômico do comerciante que busca obter lucro com sua ação.

De igual formal, ocorre com outras despesas, tais como o Imposto de Renda, eventual aluguel e, até mesmo, possíveis salários a serem pagos. Nem por isso fala-se em apropriação indébita envolvendo estes valores.

Este prisma nos conduz a uma interpretação sob a própria ótica da dogmática tributária, com relação aos elementos normativos do tipo, “descontado” e “cobrado”. Ambos exigem disposição legal expressa e respectivo dever jurídico tributário, requisitos satisfeitos somente na hipótese de substituição tributária. Logo, quando diante de mera repercussão de circunstância econômica, sem relação jurídica previa estabelecida, estar-se-á diante de fato atípico.

Frisa-se: o tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990, cuida, justamente, da substituição tributária, ou seja, obrigação consecutiva de previsão legal.

A respeito do *mens legis*, vemos que, em nosso ordenamento jurídico, quando foi da vontade do legislador punir a conjuntura envolvendo tributo devido pela própria pessoa e acrescido a custas ou despesas de mercadores, expressamente assim deliberou.

Nada obstante, apesar de ter tido a oportunidade de o fazer, quando da aprovação do Projeto de Lei n.º 4.788/1990, deliberadamente decidiu somente incriminar o cenário de substituição tributária. Não houve mero erro técnico, como foi defendido pelas Cortes, vez que, caso quisesse incriminar fato além da substituição tributária, não teria mudado a redação do artigo.

Como não houve uma omissão voluntária pelo legislador, não convém ao julgador realizar uma interpretação extensiva do tipo, para abarcar situação originalmente não contemplada.

Outrossim, em um Estado Democrático de Direito, onde se adota um Direito Penal garantista, visto com a *ultima ratio*, isto é, cuja missão é, sob ameaça de sanção, atuar sobre condutas especialmente reprovadas, aquelas que ofendam significativamente bens jurídicos de importância ímpar e não combatidas de forma satisfatória por outros instrumentos, jamais deve-se utilizá-lo como meio de arrecadação.

Quando utilizado para garantir adimplemento de dívidas, sofre-se o risco de deturpar o sistema, criminalizar dívidas e perpetuar injustiças e estigmas negativos ao indivíduo, ainda que apenas investigado, em um contexto de persecução penal.

Somado a tal perigo, a decisão do Supremo Tribunal Federal agrava, também, a ausência de segurança jurídica e cria um problema de política criminal.

Criminalizar a conduta do particular que, de boa-fé, declara ao fisco as circunstâncias envolvendo o fato gerador e sua obrigação tributária equivale a desestimulá-lo e contribuir para o crescimento da sonegação. Fato que vai de encontro à finalidade buscada pelo Pretório Excelso e demais cidadãos.

Por demais, vemos que um acórdão prolatado em sede de Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* não possui efeito vinculante, senão serve como um guia para interpretação e exercício da jurisdição pelos demais pretores. Significa dizer que há, diante de uma boa fundamentação, margem para não ser seguido pelos demais magistrados.

Todavia, as balizas postas, ainda que respeitadas, são insatisfatórias, rasas e genéricas.

Porquanto, verifica-se que foram adicionados elementos não contidos no tipo, a contumácia delitiva, em clara violação ao princípio da legalidade, bem como foram utilizados exemplos totalmente desconexos com o caso e delito em comento, como a utilização de “laranjas” e criação de obstáculos à fiscalização, condutas essas que representam outros tipos penais.

Não se olvide a incoerência apresentada. Ao mesmo tempo em que se busca vedar sanções políticas com vistas a arrecadar tributos, admite-se a aplicação de sanções penais, muito mais gravosas, em situações que, em última análise, estampa mera inadimplência tributária.

Destarte, a resposta ao problema apresentada pelo nosso Poder Judiciário, além de não solucionar o problema de segurança jurídica ao jurisdicionado, representa uma alavanca e exemplo para que se extrapole a interpretação em casos diversos, resultando na possível criminalização de todo tributo que tem repercussão no preço do produto. A título de exemplo, cito o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), cuja sistemática e características são muito próximas das vistas no ICMS.

Sem embargo, acredito que críticas a soluções apresentadas devem, imperiosamente, vir acompanhadas de novas propostas e respostas para o mesmo transtorno e revés.

Como resolução e novas alternativas para a melhora do atual quadro, acompanho o jurista Marcus Vinicius Barbosa, que trouxe à luz a necessidade de uma mudança no modelo de cobrança dos débitos tributários, a fim de torna-los mais eficazes e efetivos. Logo, deve-se dar ênfase a via administrativa, em detrimento da via judicial, pois aquela é o campo adequado, em especial quando se fala de um Direito Administrativo sancionador, frente às infrações perpetradas.

Ademais, é imprescindível o aprimoramento dos canais alternativos de solução de conflitos, o dito sistema multiportas. Por meio dele, tornar-se-á mais célere a resposta estatal sobre o inadimplemento, deixando ainda menos conveniente o uso do Direito Penal, bem como, o mais importante: será valorizado aquele que atua de boa-fé e se punirá exclusivamente o merecedor.

Por fim, em caso de se insistir na linha de raciocínio trazida à lume pelo Supremo Tribunal Federal, a criminalização do ICMS próprio, uma mudança legislativa se faz vital e forçosa, porquanto, dessa forma, será possível aprimorar os contornos do tipo penal *in casu*, em homenagem ao princípio da legalidade e sua taxatividade.

REFERÊNCIAS

A CRIMINALIZAÇÃO PELO STF DO NÃO PAGAMENTO DE ICMS DECLARADO – ANÁLISE E PERSPECTIVAS, 2020, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo: Associação Brasileira de Direito Financeiro, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tHi4fVdktY4&list=WL&index=14&t=0s>. Acesso em: 15 ago. 2020.

AMARAL; T. B; MACHADO, G. S. S. A Criminalização do Inadimplemento do ICMS (Próprio). **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, Minas Gerais, v. 22, n. 44. dez. 2019. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/issue/view/1155>. Acesso em: 20 jun. 2020.

ANDRADE FILHO, E. O. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522499748/>. Acesso em: 13 maio. 2020.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. Disponível em: <https://portal.mpf.mp.br/rtprovview/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F93912596%2Fv4.3&titleStage=F&titleAcct=ia744d779000001593d53a067c09b01c5#sl=0&eid=103847eedee45c6772dd0a01de4d8a57&eat=%5Bereid%3D%22103847eedee45c6772dd0a01de4d8a57%22%5D&pg=1&psl=p&nvgS=false>. Acesso em: 20 maio 2020.

BITENCOURT, C. R.; MONTEIRO, L. O. **Crimes contra a ordem tributária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <https://app.saraivadigital.com.br/leitor/ebook:581866>. Acesso em: 03 abr. 2020.

BOTTINI, P. C.; Facciolla, B.L. ICMS e crime: mais reflexões sobre a nova postura do STF. **Revista Consultor Jurídico**. [S.l.], ago. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-17/direito-defesa-icms-crime-reflexoes-postura-stf>. Acesso em: 26 ago. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 jan. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 1 set. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei n.º 3.914, de 9 de dezembro de 1941.** Lei de introdução do Código Penal (decreto-lei n. 2.848, de 7-12-940) e da Lei das Contravenções Penais (decreto-lei n. 3.688, de 3 outubro de 1941). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 9 dez. 1941. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3914.htm. Acesso em: 1 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 9 set. 2020.

BRASIL. **Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 maio 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm. Acesso em: 7 set. 2020.

BRASIL. **Lei n.º 13.964, de 24 de dezembro de 2019.** Aperfeiçoa a legislação penal e processual penal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13964.htm. Acesso em: 7 set. 2020.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 1 set. 2020.

BRASIL. **Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 1 set. 2020.

BRASIL. **Lei n.º 9.099, de 26 de setembro de 1995.** Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 set. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm. Acesso em: 1 set. 2020.

BRASIL. **Portaria MF n.º 75, de 22 de março de 2012.** Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 mar. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37631>. Acesso em: 7 set. 2020.

BRASIL. **Projeto de Lei n.º 1646, de 20 de março de 2019.** Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida

ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 mar. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>. Acesso em: 5 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus n.º 399109/ SC**. 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. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz, 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=399109&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 15 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 122**. Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, a, do Código de Processo Penal. Diário da Justiça. Brasília, DF, 07 de dezembro de 1994. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@num=%27122%27>. Acesso em 7 set. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Diário da Justiça. Brasília, DF, 24 de março de 2010. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em 7 set. 2020.

BRASIL. Suprema Tribunal Federal. **Súmula n.º 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Diário da Justiça. Brasília, DF, 13 de dezembro de 1963. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>. Acesso em 8 set. 2020.

BRASIL. Suprema Tribunal Federal. **Súmula n.º 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Diário da Justiça. Brasília, DF, 12 de dezembro de 1969. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2201>. Acesso em 8 set. 2020.

BRASIL. Suprema Tribunal Federal. **Súmula n.º 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Diário da Justiça. Brasília, DF, 13 de dezembro de 1963. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>. Acesso em 8 set. 2020.

BRASIL. Suprema Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n.º 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Diário da Justiça. Brasília, DF, 11 de dezembro de 2009. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em 8 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pedido de Extradicação n.º 1.139/DF**. EMENTA EXTRADIÇÃO. PEDIDO DE EXTENSÃO. CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E DE ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL. CONCORDÂNCIA PELO DEMANDADO. CONTROLE DA LEGALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DUPLA INCRIMINAÇÃO. AUSÊNCIA DE PRESCRIÇÃO. Relatora: Min. Rosa Weber, 18 de dezembro de 2012. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2632454>. Acesso em: 25 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n.º 999.425/SC**. PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 2 de março de 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5058819>. Acesso em: 17 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 18 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 163.334/SC**. O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 5 set. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n.º 128.245/SP**. Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP). Condenação. Trânsito em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser

demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito. Relator: Min. Dias Toffoli, 23 de agosto de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>. Acesso em: 5 set. 2020.

CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS, 2020, [S.l.]. **Anais...** [S.l.]: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2020. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=4GD_cT6LlBm&list=WL&index=11&t=0s. Acesso em: 25 jul. 2020.

CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS EM TEMPOS DE CRISE, 2020, [S.l.]. **Anais...** [S.l.]: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=TbyyZx1mUSA&list=WL&index=21&t=1s>. Acesso em: 18 ago. 2020.

GOMES, D.P; GOMES, P. E.; PRZEPIORKA, M.; TAKANO, C. A. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos tribunais superiores. **Revista Consultor Jurídico**. [S.l.], jan. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 20 set. 2020.

HARADA, Kiyoshi. Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS. **Revista Migalhas**. [S.l.], jan. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/318043/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms>. Acesso em: 10 jun. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi; FILHO, L. M.; POLIDO, G. M.; **Crimes contra a Ordem Tributária**, 2. ed. São Paulo: Altas, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>. Acesso em: 21 abr. 2020.

MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei n. 8.137, de 27-12-1990**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553601394/>. Acesso em: 13 maio 2020.

PAULSEN, Leandro. **Crimes federais**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600137/>. Acesso em: 07 maio 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982676/>. Acesso em: 27 abr. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. A elétrica combinação entre Direito Tributário e Direito Penal. **Revista Consultor Jurídico**. [S.l.], jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-13/justica-tributaria-eletrica-combinacao-entre-direito-tributario-direito-penal>. Acesso em: 19 jul. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. O erro do STF: Inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita. **Revista Consultor Jurídico**. [S.l.], dez. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita>. Acesso em: 9 jun. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. O ICMS entre o iluminismo criminal e os direitos fundamentais. **Revista Consultor Jurídico**. [S.l.], dez. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-02/justica-tributaria-icms-entre-iluminismo-criminal-direitos-fundamentais>. Acesso em: 9 jun. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação, concorrência e a criminalização do devedor contumaz. **Revista Consultor Jurídico**. [S.l.], jan. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-13/tributacao-concorrencia-criminalizacao-devedor-contumaz>. Acesso em: 9 jun. 2020.

WEBINAR CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DE ICMS E AGORA, 2020, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo: Cultura e Eventos – OAB/SP, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=IKZLfGU-YCc&list=WL&index=8&t=0s>. Acesso em: 14 jun. 2020.

WEBINAR: A CRIMINALIZAÇÃO PELO STF DO NÃO PAGAMENTO DE ICMS DECLARADO – ANÁLISES E PERSPECTIVAS, 2020, Rio de Janeiro/RJ. **69ª Reunião do Fórum Permanente...** Rio de Janeiro: Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=o9kl692Nxgw&list=WL&index=4&t=0s>. Acesso em: 25 jul. 2020.