



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

JOSÉ LUCAS DE OLIVEIRA MARQUES

**A ATIPICIDADE DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA POR NÃO
RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS À TÍTULO DE ICMS**

**JOÃO PESSOA
2020**

JOSÉ LUCAS DE OLIVEIRA MARQUES

**A ATIPICIDADE DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA POR NÃO
RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS À TÍTULO DE ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. Geílson Salomão Leite

JOÃO PESSOA
2020

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

M357a Marques, José Lucas de Oliveira.

A atipicidade da apropriação indébita tributária por não recolhimento de valores declarados à título de ICMS / José Lucas de Oliveira Marques. - João Pessoa, 2020. 66 f.

Orientação: Geílson Salomão Leite.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Direito Penal Tributário. Direito Tributário Penal.
I. Leite, Geílson Salomão. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

JOSÉ LUCAS DE OLIVEIRA MARQUES

**A ATIPICIDADE DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA POR NÃO
RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS À TÍTULO DE ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. Geílson Salomão Leite

DATA DA APROVAÇÃO: 10 de dezembro de 2020

BANCA EXAMINADORA:

**Prof.^a Dr.^a GEÍLSON SALOMÃO LEITE
(ORIENTADOR)**

**Prof. Ms. EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA
(AVALIADOR)**

**Prof. Dr. LUCIANO MARIZ MAIA
(AVALIADOR)**

Aos meus pais, Lucas e Sandra, por toda dedicação, amor e ânimo. Em minha tentativa de cumprir o provérbio bíblico: "Filho meu, ouve o ensino de teu pai e não deixes a instrução de tua mãe. Porque serão diadema de graça para a tua cabeça e colares, para o teu pescoço".
(Pv 1:8 - 9)

AGRADECIMENTOS

A Deus, a quem rendo graças por todos os dias, pelo dom da vida, por todas as bênçãos que me foram concedidas e pela renovação diária de suas misericórdias, que me permitiram chegar até aqui.

A minha família, pelo amor, afeto e apoio incondicional, fundamentais na minha vida. Nomeadamente aos meus pais Lucas Marques de Melo Filho e Sandra Lupércia Souza de Oliveira Marques; meus avós paternos Lucas e Isaura (*in memorian*); meus avós maternos José (*in memorian*) e Lícia; e a Nicole Chaves pelo companheirismo, carinho, paciência e revisão do trabalho.

Aos professores, servidores e funcionários terceirizados que compõem o Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), em especial aos mestres que durante o curso me orientaram em Projetos de Iniciação Científica (PIBIC/PIVIC) e Iniciação à Docência (PIBID/PIVID), respectivamente, os Professores Pedro Parini, Narbal de Marsillac Fontes, Luciano Mariz Maia, Eitel Santiago de Brito Pereira e Marcílio Toscano Franca Filho. Além de tantos outros cujas lições carrego por toda vida, como a Professora Marília Marques Rêgo Vilhena, Adaumirton Dias Lourenço, Jonabio Barbosa dos Santos, Rogério de Menezes Fialho Moreira e Walter Agra Júnior.

Ao Escritório Joacil de Brito Pereira Advogados Associados, pelos ensinamentos transmitidos durante o estágio supervisionado que auxiliaram enormemente meu desenvolvimento acadêmico e a preparação para a vida profissional, nas pessoas de seus sócios Rodrigo Clemente de Brito Pereira, Lucas Clemente de Brito Pereira, Marília Clemente de Brito Pereira e Eitel Santiago de Brito Pereira.

Ao meu orientador Dr. Geílson Salomão Leite, pelo suporte, correção e incentivos, essenciais para a conclusão do presente trabalho.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, sobretudo aos amigos que compõem a turma “*Direito UFPB 2020.1*”, especialmente a Nicole, Ana Paula, Débora, Diane, Emília e Laís, que compartilharam as mais vastas experiências e saberes durante todo o curso, meu muito obrigado.

“Estes povos veem como um prodigioso defeito político entre nós que todas as nossas leis sejam ameaçadoras e que a infração seja punida com os mais severos castigos, enquanto a sua observância não dá direito à recompensa alguma; por este motivo representam a justiça com seis olhos, dois adiante, dois atrás e um de cada lado (para simbolizar a circunspeção), segurando na mão direita um saco cheio de ouro, e empunhando na esquerda uma espada embainhada, para demonstrar que está mais disposta a premiar do que a punir”.

(As Viagens de Gulliver [*Travels Into Several Remote Nations of the World – In Four Parts – by Lemuel Gulliver – first a Surgeon, and then a Captain of several ships – London – MDCCXXVI*]. Jonathan Swift (1667-1745). Tradução: Cruz Teixeira. Fonte Digital. Digitalização do livro em papel. Clássicos Jackson, vol. XXXI. 1950)

RESUMO

O presente trabalho realiza um estudo de caso a partir do julgamento do Habeas Corpus 399.109/SC, de relatoria do Min. Rogério Schietti Cruz, e julgado pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça. O julgamento do referido *writ* entendeu que o não recolhimento dos valores correspondentes ao ICMS devido em operações próprias, ainda que o contribuinte tenha procedido com o regular lançamento da DIME (Declaração de Informação do ICMS e Movimento Econômico) respectiva, configura crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990). Partindo de tal premissa, nos propomos a analisar as relações de interseção entre o Direito Penal e o Direito Tributário, estudando a natureza penal das penalidades administrativas de natureza tributária, bem como a necessidade de interpretação transversal entre institutos de Direito Tributário e Direito Penal para melhor compreensão dos crimes contra o Sistema Tributário Nacional. Por fim, a presente análise culminará em uma reflexão acerca dos reflexos práticos da decisão estudada.

Palavras-chave: Direito Penal Tributário. Direito Tributário Penal. Apropriação indébita tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF ou CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CP – Código Penal (Decreto-Lei 2.848/1940)

CPP – Código de Processo Penal

CTN – Código Tributário Nacional (Lei n ° 5.172/1966)

Des. – Desembargador

DIME – Declaração de Informação do ICMS e Movimento Econômico

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

HC – Habeas Corpus

Min. – Ministro

MP – Ministério Público

MP/SC – Ministério Público do Estado de Santa Catarina

PGR – Procuradoria-Geral da República

PL – Projeto de lei

RHC – Recurso Ordinário em Habeas Corpus

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJ/SC – Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 11 |
| 2 DIFERENCIAÇÃO ENTRE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL | 19 |
| 2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL | 22 |
| 2.1.1 O Direito Tributário Penal no Código Tributário Nacional | 28 |
| 2.2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO | 31 |
| 2.2.1 Crimes contra a ordem tributária – Lei nº 8.137/1990 | 33 |
| 2.2.2 Denúncia espontânea, pagamento do tributo e trancamento da ação penal | 34 |
| 3 ASPECTOS RELEVANTES DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA | 36 |
| 3.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA | 37 |
| 3.2 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA | 43 |
| 4 HABEAS CORPUS Nº 399.109/SC E A TIPIFICAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS À TÍTULO DE ICMS COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990) | 47 |
| 4.1 VOTO-RELATOR DO MINISTRO ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ | 49 |
| 4.2 VOTO-VOGAL DA MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA | 55 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 59 |
| REFERÊNCIAS | 65 |

1 INTRODUÇÃO

A tipificação da conduta de empresários que declaram corretamente os valores devidos a título de ICMS, mas que por alguma razão não adimplem a referida obrigação tributária, como crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, § 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90), foi notadamente objeto de julgamentos no Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao menos em duas oportunidades paradigmáticas, quais sejam, o julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.138.189 – GO em 12 de dezembro de 2017, e o julgamento do Habeas Corpus nº 399.109 – SC em 22 de agosto de 2018.

Tais julgados tiveram conclusões antagônicas. Enquanto o primeiro posicionou-se unanimemente pela atipicidade da conduta - tendo em conta que o tipo penal em comento exige que haja o desconto ou a cobrança do imposto -, o segundo julgamento entendeu que para a configuração do crime de apropriação indébita tributária é indiferente a ação do agente que tenha apurado, registrado, ou declarado em guias próprias ou livros fiscais, visto que tal entendimento não considera a clandestinidade como pressuposto para caracterização do delito.

O HC 399.109 foi impetrado no STJ pela defesa de proprietários de lojas de roupas em Santa Catarina, denunciados pelo Ministério Público estadual (MP-SC) por não terem recolhido aos cofres públicos, no prazo determinado, os valores apurados e regularmente declarados de ICMS em diversos períodos entre os anos de 2008 e 2010.

Na denúncia, o Ministério Público de Santa Catarina enquadrou a conduta como crime contra a ordem tributária nos termos dos artigos 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 – 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.

Os empresários foram absolvidos pelo Juízo de Direito da Vara Criminal da Comarca de Brusque (SC) por atipicidade dos fatos narrados na denúncia. Contudo, o Ministério Público Estadual recorreu ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que, por sua vez, determinou o prosseguimento da ação penal.

Visando ao restabelecimento da sentença absolutória, foi impetrado o mencionado HC nº 399.109 no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que denegou a ordem. Para a maioria dos ministros da Terceira Seção da Corte Cidadã, o fato de o agente registrar, apurar e declarar o imposto devido não afasta a configuração do delito de apropriação indébita tributária, que não tem como pressuposto a clandestinidade. Segundo a decisão, basta a conduta dolosa 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”, concluiu aquela corte.

Inconformados com a decisão da Corte Cidadã, a defesa manejou o Recurso em Habeas Corpus (RHC) nº 163.334 – SC, no qual a defesa dos empresários sustentou que a mera inadimplência fiscal não caracteriza crime, pois não houve fraude, omissão ou falsidade de informações ao fisco. A argumentação segue no sentido de que se admitirmos a caracterização do crime tributário, a responsabilidade penal dependeria da demonstração de que os denunciados efetivamente repassaram o ônus econômico aos consumidores, o que não haveria ocorrido. Segundo a argumentação do recurso, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina e o Superior Tribunal de Justiça teriam criado uma hipótese de criminalização via jurisprudencial, em clara ofensa à legalidade penal.

O recurso em comento foi julgado em 18 de dezembro de 2019, onde a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal acompanharam o Ministro Relator, fixando a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 (Lei de crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo)”.

A tipificação penal de condutas obedece às políticas criminais próprias, que visam alcançar determinado objetivo social, evidenciado no bem jurídico tutelado pelo respectivo delito. Assim, ao criminalizar a conduta de “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” (art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90), o legislador pátrio objetiva punir aqueles que se apropriam indevidamente de valores referentes à cobrança de tributos.

Entretanto, ao analisar o caso tratado no HC 399.109 – SC e o RHC 163.334 – SC, entendemos que a aplicação do referido dispositivo legal representa um equívoco das respectivas Cortes, sobretudo porque não resta demonstrado o dolo do agente – elemento essencial para caracterização do delito – tampouco há previsão legal para punição culposa do delito, conforme prelecionado no art. 18, parágrafo único, do Código Penal.

Art. 18. Diz-se o crime:

I – doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

II – culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

Parágrafo único. Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

Assim, a interpretação da lei que visa a punir penalmente os contribuintes inadimplentes com o recolhimento do ICMS, sem a comprovação de que o mesmo agiu com o intento de ludibriar o fisco competente para proceder a referida arrecadação através de qualquer meio fraudulento, constitui grave afronta ao princípio da reserva legal a qual a Constituição da República, em seu art. 5º, inciso XXXIX, submete o sistema penal, ao prescrever que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, princípio replicado no art. 1º do Código Penal. A vedação a punição não prevista em lei, também é base para a vedação a interpretação analógica prejudicial ao acusado.

Logo, é de grande importância o debate acerca do referido tema, para que possamos encontrar uma resposta capaz de possibilitar ferramentas eficazes de cobrança de tributos, sem que para isso haja ameaça a direitos básicos do contribuinte, principalmente no tocante ao cerceamento desproporcional e desarrazoado da liberdade, afrontando o princípio constitucional-penal da reserva legal, realizando verdadeira “analogia *in malam partem*”, posto que a tipificação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 não é perfeitamente aplicável ao presente caso, como sustentaremos a seguir.

Tal urgência é agravada quando refletimos acerca da crise econômica que assola o Brasil há aproximadamente 05 (cinco) anos, o que aumentou sobremaneira a inadimplência em diversas esferas, inclusive na seara tributária, devendo exigir dos julgadores a distinção entre os maus pagadores e aqueles que se veem em situação de dificuldades econômicas que impossibilitam o regular adimplemento de suas obrigações tributárias ou privadas.

Ante o alinhavado, podemos inferir que, a partir do Habeas Corpus 399.109 – SC e do Recurso em Habeas Corpus 163.334 – SC, ambos remédios do mesmo processo, assistimos uma mudança de entendimento da Corte Cidadã e da Corte Constitucional, respectivamente. Tal guinada jurisprudencial atemoriza os empresários, sobretudo os comerciantes, posto que em momento de dificuldades econômicas nacionais, os mesmos veem sua atividade empresarial apresentar mais um risco, qual seja, a possibilidade da cobrança de impostos ser exercida através de processos criminais.

Ademais, no cenário de empresas multinacionais, muitas das quais realizam sua administração através de diretores estrangeiros, elas têm experimentado uma crescente reticência a aceitação de cargos de executivos, que veem no caso abordado a possibilidade de responderem criminalmente por um inadimplemento tributário da empresa em questão.

O próprio relator do RHC 163.334 – SC no Supremo Tribunal Federal, Ministro Luís Roberto Barroso, se adiantou ao justo receio mencionado, salientando que haveria de ser realizado uma modulação dos efeitos, visando a criminalização apenas dos devedores contumazes, e não o empresário que por alguma intempérie não recolha corretamente o imposto devido.

Fato é que a modulação supramencionada não delimita adequadamente as hipóteses de enquadramento, pois prioriza o critério da reincidência de dívidas, ao invés de analisar a existência de dolo do devedor, ou seja, se a dívida resulta da intencionalidade do devedor em pagar menos impostos (ainda que os declare), ou se a mora é decorrente de uma fragilidade econômica.

Ademais, o direito penal constitui a denominada “*ultima ratio*” do direito, não devendo ser utilizado quando aplicável outras formas de sanções legais, logo, não devendo ser utilizado como ferramenta para a cobrança de impostos, uma vez que ao se admitir o cometimento de crimes contra a ordem tributária, sem o cometimento de fraudes ou dissimulações, o processo criminal perde a função de punir condutas tipificadas como crime, para fazer as vezes de publicano. Inclusive, um dos questionamentos feitos, e ainda não respondido, é se o pagamento posterior do tributo terá o condão de encerrar o processo penal.

A dívida oriunda de impostos lesa toda a sociedade e merece ser combatida, aperfeiçoando-se as ferramentas de controle e fiscalização, bem como, punindo aqueles contribuintes que se furtam às obrigações tributárias, valendo-se de meios ilegais e criminosos para se eximir do pagamento devido.

Entretanto, conforme já salientado, o Direito Penal não pode ser utilizado como ferramenta de cobrança de impostos, nem admite interpretação extensiva, tendo em vista que tal ramo das ciências jurídicas submete-se rigorosamente aos princípios constitucionais da legalidade (ou reserva legal), e da taxatividade.

Conforme prelecionado por Guilherme de Souza Nucci, o princípio da legalidade importa em que “os tipos penais, mormente os incriminadores, somente podem ser criados através de lei em sentido estrito, emanada do Poder Legislativo” (NUCCI, 2017, p. 23). Complementarmente, acerca do princípio da taxatividade, o mesmo doutrinador assevera que tal princípio “significa que as condutas típicas, merecedoras de punição, devem ser suficientemente claras e bem elaboradas, de modo a não deixar dúvida por parte do destinatário da norma” (NUCCI, 2017, p. 29).

De forma complementar, as decisões do Superior Tribunal de Justiça (HC 399.109 – SC) e do Supremo Tribunal Federal (RHC 163.334 – SC) não respeitaram os sujeitos

tributários envolvidos na obrigação em comento, o que importou em confusão quanto à própria tipificação do delito, uma vez que, nas palavras de Kyioshi Harada, “o crime capitulado no citado inciso II exige a presença de dois contribuintes: aquele que retém ou desconta o tributo devido e aquele que sofre a retenção ou desconto do tributo devido” (HARADA, 2020).

Tal distinção entre contribuintes baseia-se na distinção existente entre impostos diretos e indiretos, de forma que apenas nos denominados impostos diretos há possibilidade de reter dos contribuintes o montante correspondente aos valores devidos, a exemplo do imposto de renda e das contribuições previdenciárias retidos nas fontes pagadoras, ou seja, os empregadores realizam os descontos devidos, transferindo ao fisco os valores correspondentes.

Enquanto, no caso do ICMS, por se tratar de um imposto indireto, tal mecanismo é impossível de se realizar, tendo em vista que o valor equivalente ao imposto a ser cobrado, estará embutido no preço do produto comercializado, compondo o rol de custos da mercadoria. Assim, o consumidor não realiza o recolhimento do imposto em separado ao pagamento pelo produto, as informações em letras miúdas constantes na nota fiscal não promovem os comerciantes ao patamar de retentores de impostos. Fato diverso do vivenciado em países que adotam o sistema de “tributação por fora”, no qual há nítida separação entre os valores pertencentes ao vendedor e os valores devidos ao fisco.

Dessa maneira, é imperioso destacarmos que para a correta tipificação do crime de apropriação indébita tributária, faz-se mister o não recolhimento de tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse ponto do presente trabalho é imperioso distinguirmos o que seria um “Direito Penal Tributário” do “Direito Tributário Penal”, e entendermos que apesar de o tema permear o debate jurídico tanto na seara fiscal quanto criminal, tal diferenciação se revelará de grande valor ao expormos os diferentes argumentos que permeiam o debate acerca da tipificação da apropriação indébita tributária nos casos de inadimplência do ICMS devidamente declarado.

Entretanto, tal distinção é meramente metodológica, e não constitui ramo apartado do direito, conforme assevera Luciano Amaro (2019, p. 464):

“Os crimes ditos ‘tributários’ ou ‘fiscais’ (assim designados porque atentam contra os interesses da administração fiscal) não se distinguem dos demais delitos a não ser por aspectos periféricos e acidentais. O fato de o bem jurídico objeto da tutela penal ser o recolhimento de tributo não dá à legislação que discipline tais crimes a condição de ramo jurídico apartado do

direito penal. Trata-se pura e simplesmente, de um capítulo do direito penal, que visa à tutela de um específico bem jurídico, assim como outros capítulos do direito penal amparam diferentes bens jurídicos [...]”.

Assim, apontamos como “Direito Penal Tributário”, didaticamente, as normas e princípios que disciplinam os delitos tributários, ou seja, que visam tutelar o bem jurídico do recebimento do tributo. Por outro lado, constitui o “Direito Tributário Penal” o setor do Direito Tributário que impõe sanções não criminais para condutas que afrontam o direito, trata-se das denominadas “infrações administrativas”, castigadas com a aplicação de sanções administrativas, aplicadas a partir de Processos Administrativos.

Ainda nos resta registrar duas breves definições trazidas por Guilherme de Souza Nucci (2017, p. 3 - 4) e Aníbal Bruno (1978, p. 34 - 35), do que seria a necessidade social da aplicação de sanções penais:

“É o conjunto de normas jurídicas voltado à fixação dos limites do poder punitivo do Estado, instituindo infrações penais e as sanções correspondentes, bem como regras atinentes à sua aplicação. [...] O direito penal objetivo é o corpo de normas jurídicas destinado ao combate à criminalidade”.

“O que se manifesta no exercício da Justiça penal é esse poder soberano do Estado, um poder jurídico que se faz efetivo pela lei penal, para que o Estado cumpra a sua função originária, que é assegurar as condições de existência e continuidade da organização social. Reduzi-lo a um direito subjetivo falsifica a natureza real dessa função e diminui a sua força e eficácia, porque resolve o episódio do crime apenas em um conflito entre direitos do indivíduo e direitos do Estado”.

Nesse diapasão, a tipificação da conduta de quem declara corretamente valores devidos de ICMS, mas não procede com o regular adimplemento do tributo devido como apropriação indébita tributária enquadra-se no rol das medidas próprias do “Direito Penal Tributário”, com previsão no art. 2º, inciso II da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária.

Ademais, no caso em comento (HC 399.109/SC e RHC 163.334/SC) os empresários autuados pela Receita catarinense e denunciados pelo Ministério Público Estadual, procederam com a correta declaração dos valores correspondentes ao montante devido em razão da incidência do ICMS, apenas deixaram de realizar o pagamento, estando, pois, em mora com a Fazenda Pública Estadual.

Apesar do não recolhimento do imposto devido, a conduta dos empresários não se pautou em fraude, sonegação ou outras dissimulações. A inadimplência foi resultante tão somente da falta de recursos que impossibilitaram o regular adimplemento da obrigação tributária.

O elemento objetivo da apropriação indébita pressupõe que o agente se apossou ou tome para si algo que pertença a outra pessoa, e que a coisa surrupiada seja fungível, dada a impossibilidade da apropriação nos casos de empréstimos ou depósitos.

Nesse sentido, é importante destacarmos que se faz mister a distinção entre impostos diretos e indiretos, para que possamos determinar se os empresários que declaram valores de ICMS (ou outros impostos cujo lançamento se dê por homologação da Fazenda Pública) são responsáveis pela obrigação tributária na forma do artigo 150, § 7º da Constituição Federal, ou se apenas compõe o polo passivo da obrigação tributária.

Os impostos ditos diretos são aqueles que possibilitam a retenção ou desconto do tributo devido, como é o caso do Imposto de Renda retido na fonte pelo empregador, e que também está presente no desconto das contribuições previdenciárias promovido pelos empregadores em favor de seus funcionários, e cuja apropriação indébita enseja tipificação própria (art. 168-A do Código Penal). Enquanto os impostos indiretos compõem os custos do produto, juntamente a despesas com a produção, comercialização e transporte da mercadoria, assim integram o preço da coisa, que é uno e indivisível, pertencendo unicamente ao comerciante. Tal distinção é ainda mais perceptível nos casos de sistemas de tributação por fora, onde o consumidor realiza o pagamento do imposto devido diretamente ao fisco competente, em guias próprias de recolhimento.

Outro dano aos direitos dos cidadãos é justamente a vagueza ao tipificar a conduta aqui tratada, tendo em vista que ao compararmos com um tipo penal que guarda profundas semelhanças no tocante à política penal que o constituiu, qual seja a apropriação indébita previdenciária (Art. 168-A do Código Penal), vemos que muitas garantias dadas ao contribuinte devedor do referido tipo penal não são aplicadas no caso em que se tutela bem jurídico semelhante, a exemplo da extinção da punibilidade quando o contribuinte espontaneamente declara, confessa e efetua o pagamento do tributo correspondente antes da instauração da ação fiscal (Art. 168-A, § 2º, do Código Penal); ou, a possibilidade do juiz deixar de aplicar a pena, ou aplicar apenas a pena de multa, quando o contribuinte acusado do delito for réu primário e de bons antecedentes, desde que tenha promovido o pagamento da dívida tributária após o início da ação fiscal e antes do oferecimento da denúncia, ou que o valor devido seja inferior ao mínimo estabelecido administrativamente para o ajuizamento da execução fiscal (Art. 168-A, § 3º, do Código Penal).

A simples menção de que a apropriação indébita tributária apenas incidirá na hipótese do devedor contumaz de imposto não pode ser a única fonte de garantias para os acusados. Tal fato é agravado se refletirmos sobre o atual momento de crise econômica a qual

o Brasil está inserido nos últimos 5 (cinco) anos, o que aumenta substancialmente o rol de devedores que não são habituais e que se preocupam demasiadamente com a situação de mora que os envolve, mas não conseguem colocar suas diversas obrigações em dia, dentre as quais se inserem as obrigações tributárias, justamente em virtude de tal crise econômica.

Desse modo, o tema em comento será aprofundado no Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), oportunidade na qual será analisada a tipificação de apropriação indébita por não recolhimento de valores regularmente declarados a título de ICMS a partir de estudos penais, tributários e constitucionais.

2 DIFERENCIAÇÃO ENTRE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

Ao tratarmos do estudo de uma infração à lei, nos deparamos com o conceito de sanção, conceituada como “a providência que o Estado-jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular de direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator” (CARVALHO, 2019, p. 515). Pode-se apontar duas naturezas distintas para a sanção, enquanto consequente legal para a infração, quais sejam: a mera reparação ou a punição, ressalvando-se que uma só ação pode implicar na cumulação de sanções.

No âmbito do Direito Tributário, as sanções geralmente são originadas do descumprimento da obrigação principal ou de determinado dever instrumental, sendo majoritariamente pecuniárias, revelando o caráter administrativo de tais penas. A face punitiva das sanções tributárias é evidenciada no art. 157 do Código Tributário Nacional, ao afirmar que “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”.

Ou seja, tal artigo do CTN reforça que a penalidade tributária também possui o fito punitivo, não objetivando a reparação ao erário, mas coibir a reincidência delitiva. Permanecendo, o sujeito passivo, obrigado ao pagamento do tributo devido, independentemente da realização do pagamento da sanção pecuniária. Logo, evidencia-se, também, a possibilidade de cumulação de sanções administrativas e penais, conforme sustentado no parágrafo supra.

Ante o alinhavado na introdução deste trabalho, é perceptível que o julgado objeto da presente análise aborda de forma direta dois ramos do estudo do direito, quais sejam o direito penal e o direito tributário, posto que a apropriação indébita tributária é delito contra a ordem tributária, prevista no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Da análise das sanções no âmbito da cobrança de tributos há uma bifurcação entre as sanções administrativas e as penais, respectivamente representadas pelo “Direito Tributário-Penal” e o “Direito Penal-Tributário”. Embora ambas encontrem previsão no ordenamento jurídico, e seja possível a cumulatividade entre tais sanções, ambas não se confundem em seu regime jurídico, havendo uma tradicional discussão doutrinária acerca das diferenças entre ambos os institutos.

Apesar da possibilidade de cumulação de sanções estampada no mencionado art. 157 do CTN, a aplicação concomitante de ambas as reprimendas suscita debates acerca da possibilidade de estarmos diante de um caso de *bis in idem*. Nesse caso, Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 1535) assevera:

“Conquanto não pareça haver questionamento judicial acerca da cumulação de penalidades, cabe esclarecer que o tema não é pacífico. Com efeito, basta ir ao Direito Comparado para encontrar diferente solução dada pelo ordenamento espanhol. Ali, a Lei Geral Tributária dispõe que se a Administração Tributária considerar que uma infração pode constituir crime, deve expedir um termo a ser remetido à jurisdição competente ou ao Ministério Público, abstendo-se de continuar o procedimento administrativo e que a sentença condenatória impede a imposição de sanções administrativas, daí decorrendo não ser permitido, pelos mesmos fatos, duplicar ou multiplicar a sanção”.

Não obstante a existência do reconhecimento da possibilidade de repetição da punição ao se aplicar condenação administrativa e penal, no Direito Comparado, conforme relato supramencionado, devemos ressaltar que “Não existe diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o crime; é opção do legislador incluir a conduta numa ou noutra categoria ou, ainda, prever que ambas se deem simultaneamente”. (SCHOUERI, 2019, p. 1534)

As diferenças entre tais esferas de atuação das sanções estatais podem ser exemplificadas pela distinção de natureza substancial, onde os crimes representam um ilícito ético, enquanto o ilícito administrativo é mero descumprimento de normas próprias da administração; outra diferenciação surge quando apontam ser o objetivo das sanções administrativas a preservação funcional da máquina estatal, ao passo que as sanções criminais visam a correção de um comportamento social deturpado para garantir a harmonia social; por fim, destacamos a diferença no fundamento axiológico, no qual a sanção administrativa decorre do *jus tributandi*, e a sanção criminal decorre do *jus puniendi*.

O último critério diferenciador possui maior complexidade, pois, sendo as reprimendas administrativas originadas a partir da própria competência tributária, caberá ao ente competente para instituir o tributo em comento o poder de instituir as consequências administrativas para o descumprimento das exigências formuladas no ato de cobrança do tributo devido. Por sua vez, a derivação das penalidades criminais do *jus puniendi* reserva a competência legislativa de tal matéria à União, por força do art. 22, inciso I, da CRFB/88, devido a competência exclusiva da União para legislar matérias de Direito Penal. Conforme preleciona Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 1537): “Reconhecida a distinção, de índole constitucional, entre o Direito Penal (*jus puniendi*) e o Direito Tributário (*jus tributandi*), não é desarrazoado argumentar que a cumulação de sanções pode não identificar, no cenário brasileiro, quebra do princípio *ne bis in idem*”.

A despeito das diferenciações realizadas, também podemos elencar similitudes entre os institutos jurídicos abordados, notadamente o compartilhamento de princípios jurídicos, a exemplo do princípio da legalidade constante no art. 97, inciso V, do CTN; do princípio *in dubio pro reo*, estampado no art. 112 do Código Tributário; do princípio da retroatividade benigna, positivada no art. 106, inciso II do CTN; o princípio da garantia do devido processo legal, que conforme dicção do art. 5º, LV, da CRFB/88, estende-se aos acusados em geral, não se limitando aos litigantes em processo judicial ou administrativo; também há coincidência entre o princípio da pessoalidade da pena, conforme prelecionado pelos arts. 131 a 134 do CTN, que veda a possibilidade de imposição da pena à pessoa diversa do infrator; por fim, aplica-se também o princípio do arrependimento posterior, que merece especial atenção em razão da análise aprofundada do HC 399.109/SC e RHC 163.663/SC que pretendemos realizar.

Os institutos penais que tratam da possibilidade de arrependimento do sujeito delitivo, consagrados nos arts. 15 e 16 do Código Penal, dialogam fortemente com o art. 138 do Código Tributário Nacional, que aborda o tema da denúncia espontânea. Tal situação permeia a discussão acerca da tipificação da apropriação indébita tributária ao questionarmos qual a consequência do pagamento do tributo declarado, porém não recolhido, para o processo penal instaurado. Nesse seguimento, destacamos:

“[...] No caso do Direito Tributário Penal, entretanto, o legislador foi ainda mais liberal: inspirado na menor gravidade da infração, o arrependimento posterior (i.e.: mesmo já consumada a infração) é perdoado. O pressuposto do dispositivo é a espontaneidade da atuação do sujeito passivo: iniciada a fiscalização, já não cabe cogitar de sua aplicação. Mesmo que o sujeito passivo recolha o tributo, ainda assim estará ele sujeito à penalidade. (SCHOUERI, 2019, p. 1574)

Tal temática não é esgotada, pois nasce o questionamento acerca da fixação do momento em que é rompida a espontaneidade do contribuinte. A partir da citação acima reportada, a referida espontaneidade estaria rompida no momento de instauração da fiscalização ou de qualquer outro procedimento administrativo. Entretanto, o Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, ao passo que reafirma a quebra da espontaneidade a partir da instauração do procedimento administrativo fiscal (ou medida de fiscalização), impõe que os efeitos do § 1º do art. 7º condicionam-se ao prazo de 60 (sessenta) dias, cabendo prorrogação sucessiva por igual período, nos termos do §2º do referido diploma legal.

Desta maneira, a análise do art. 7º, do Decreto 70.235/1972, impõe a quebra da aludida espontaneidade necessária à concessão do benefício da denúncia espontânea com o início do procedimento administrativo (ou medida de fiscalização), ressalvado os casos em que tal procedimento administrativo fiscal se estenda pelo prazo superior ao estipulado pelo § 1º do referido artigo. Nesses casos de desrespeito ao prazo de duração razoável do procedimento administrativo, será restabelecida a possibilidade de o sujeito passivo recolher o tributo devido, devidamente corrigido, com fito a obter o benefício da denúncia espontânea, afastando a responsabilização pelo ilícito.

Ante a complexidade dos temas, e a possibilidade de diversos desdobramentos, torna-se imperioso aprofundarmos o presente estudo do Direito Tributário Penal, e do Direito Penal Tributário através da conceituação de tais institutos.

2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

Ao estudarmos o Direito Tributário Penal, como ramo do próprio Direito Tributário, o fazemos delimitando seu estudo à aplicação das penalidades tributárias às infrações administrativas. Nesse diapasão, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 538-539) conceitua a sanção tributária nos seguintes termos:

“Assim como se denomina *obrigação tributária* o liame jurídico que se estabelece entre dois sujeitos – pretensor e devedor – designa-se por *sanção tributária* a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração. Além desse significado, obrigação e sanção querem dizer, respectivamente, o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, nos vínculos obrigacionais, e a importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou de não fazer, impostos sob o mesmo pretexto”.

Nesse diapasão, compete ao Direito Tributário Penal a regulação dos casos em que o contribuinte é autuado no âmbito administrativo por descumprimento de algum dever relacionado a mandamentos cogentes do Direito Tributário. Regulando desde a aplicação de multas e juros de mora em razão de mero inadimplemento, até multa por descumprimento de deveres instrumentais ou por embaraço a medidas fiscalizatórias, por exemplo.

O processo administrativo fiscal permite a fixação e imposição de penalidades pela própria autoridade administrativa, independentemente de sentença judicial, apenas exigindo “a necessária observância do *princípio da legalidade*” (CARVALHO FILHO, 2014, p. 93), uma vez que “somente a lei pode instituir tais sanções com a indicação das condutas

que possam constituir infrações administrativas. Atos administrativos servem apenas como meio de possibilitar a execução da norma legal sancionatória”. (CARVALHO FILHO, 2014, p. 93)

Após a obediência ao procedimento administrativo respectivo, a própria autoridade administrativa, ao cominar determinada pena pecuniária, a incorpora ao próprio crédito tributário, cuja exectoriedade fica condicionada à inscrição em dívida ativa do tributo devido, regularmente acrescido da penalidade correspondente. Tal previsão encontra guarida no art. 113, § 3º, do CTN, com a seguinte redação:

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

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

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

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

(Grifo nosso)

A aplicação das sanções tributárias de natureza pecuniária, as multas, possuem três funções primordiais, quais sejam: a didática, punitiva e indenizatória. A execução da mencionada penalidade condiciona-se ao princípio da proporcionalidade, que implica na avaliação da oportunidade e do *quantum* a ser aplicado.

Dessa maneira, o § 2º do art. 108 do CTN, ao vedar expressamente a utilização do Princípio da Equidade para a dispensa da exigibilidade de tributo, deixa subentendido que tal princípio poderá ser utilizado como fundamento para a não aplicação de penalidades administrativas.

Logo, podemos assinalar a similitude entre o referido artigo da legislação tributária com o Princípio da Insignificância (ou Bagatela), sendo um caso de “remissão parcial”, posto que os tributos em espécie não podem se beneficiar dessa possibilidade, apenas aplicando-se às penalidades.

Nos casos tratados pelo Direito Tributário Penal, a atuação jurisdicional limitar-se-á às provocações do sujeito passivo, que, com base no princípio constitucional da inafastabilidade jurisdicional (art. 5º, inciso XXXV, da CRFB/88), poderá provocar o Poder Judiciário para que seja analisada a legalidade do Processo Administrativo, a proporcionalidade da pena que lhe foi imposta, dentre outras matérias de interesse público.

Nesse sentido, é salutar destacarmos que “a doutrina tem feito referência à *coisa julgada administrativa*, tomando por empréstimo o instituto em virtude de alguns fatores de semelhança. Mas a semelhança está longe de significar a igualdade entre essas figuras”. (CARVALHO FILHO, 2014, p. 978) Apenas a instância judicial garante a imutabilidade da prestação jurisdicional do Estado. Nesse sentido, preleciona José dos Santos Carvalho Filho (2014, p. 978):

[...] A Administração Pública não exerce a função jurisdicional. Desse modo, embora possam ser semelhantes decisões proferidas no Judiciário e na Administração, elas não se confundem: enquanto as decisões judiciais podem vir a qualificar-se com o caráter da *definitividade absoluta*, as decisões administrativas sempre estarão desprovidas desse aspecto. A definitividade da função jurisdicional é *absoluta*, porque nenhum outro recurso existe para desfazê-la; a definitividade da decisão administrativa, quando ocorre, é relativa, porque pode muito bem ser desfeita e reformada por decisão de outra esfera de Poder – a judicial”.

Conforme já salientamos anteriormente, sendo as sanções administrativas derivadas do *jus tributandi*, elas deverão obedecer às regras estabelecidas pelos entes competentes para instituição da obrigação tributária correspondente. Portanto, devemos concluir que as garantias inerentes aos contribuintes, em matéria de instituição de tributos, devem ser respeitadas na aplicação das penalidades tributárias.

Tal ocorrência desencadeia uma série de peculiaridades do Direito Tributário Penal, que complementam os já mencionados princípios compartilhados com o Direito Penal Tributário, a exemplo da vedação à instituição de tributo com efeito de confisco, ou ainda, das sanções que de algum modo restrinjam o livre exercício profissional, configurando claras afrontas aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Materializando o princípio da vedação ao tributo com efeito confiscatório, podemos mencionar a ementa da ADI 551/RJ de relatoria do Ministro Ilmar Galvão a seguir transcrita:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. § 2º E 3º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.

(STF – ADI: 551 RJ, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 24/10/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 14/02/2003)

No mesmo sentido, aponta-se o julgamento da ADI-MC 1.075/DF, relatada pelo Ministro Celso de Mello, com seguinte conteúdo:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES. INOCORRÊNCIA. EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA. DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS. LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO. ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II). INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA. PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO. TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E DEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PREEITO LEGAL. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE.

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

[...]

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

[...]

(STF – ADI: 1.075/DF, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 17/06/1998, Tribunal Pleno, Diário da Justiça de 24/11/2006, ementário nº 2257-1)

Outra garantia dos contribuintes aplicável, também, ao Direito Tributário Penal é a vedação às sanções políticas, definidas por Hugo de Brito Machado (1998, p. 46) nas seguintes palavras: “[...] restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras”.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal editou ao menos 03 (três) súmulas que trataram do referido tema, a saber:

Súmula 70/STF: é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323/STF: é inadmissível a apreensão de mercadoria como meio coercitivo para pagamento de tributo.

Súmula 547: não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Apesar de tais posicionamentos da Suprema Corte, que corroboraram a aplicabilidade do Princípio da Proporcionalidade na imposição de penalidades administrativas pelo fisco, impossibilitando a imposição de pena que restringisse o exercício profissional, não há pacificidade no tema tratado.

A primeira controvérsia do tema cinge-se na atual redação, modificada pelo art. 25 da Lei nº 12.767/2012 do parágrafo único do artigo primeiro da Lei nº 9.492/97, que incluiu as Certidões de Dívidas Ativas dos entes federativos e suas respectivas autarquias e fundações públicas no rol de títulos passíveis de protesto.

Ora, se o art. 204 do Código Tributário Nacional confere liquidez e certeza a dívida regularmente inscrita, tendo efeito de prova pré-constituída, é totalmente dispensável o protesto de tal dívida, porquanto incontroversa a inadimplência do contribuinte. Sendo totalmente dispensável tal ato, resta a configuração de sanção política, devido à submissão do contribuinte aos demais empecilhos inerentes ao protesto de títulos.

Outra posição contrastante à proibição de instituição de sanções políticas evidencia-se no julgamento da Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1657/RJ, no qual o STF entendeu que o inadimplemento contumaz e isolado do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) acarreta comportamento afrontoso à “Livre Concorrência”, conforme transliteração do julgado:

RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos.

Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos

Industrializados, com consequente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.

(STF – AC-MC: 1657 RJ, Relator: JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 27/06/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-092 30/08/2007).

A partir do julgamento supramencionado, procedeu-se o cancelamento do registro especial para fabricação de cigarros da empresa recorrente, fato ensejador do encerramento de suas atividades, pois, o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.593/77, impõe como condição necessária à produção de cigarros, a inscrição em registro especial.

Apesar do precedente supracitado ter inaugurado um posicionamento que admite medidas tributárias que interferem na atividade empresarial, obtendo posterior ratificação pela Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173-6/DF e o Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ, tal posicionamento não permite a aplicação desarrazoada de sanções que interfiram em tal âmbito. Segundo Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 1554), tal aplicação se dará “somente quando não se apresentam como sanções (punições), mas justificam-se, antes, no sentido de preservar a concorrência que, doutro modo, se veria desrespeitada”.

Entretanto, o posicionamento adotado pelo STF a partir do julgamento da AC-MC: 1657/RJ recebe críticas, sobretudo por desconsiderar os limites do *jus tributandi* ao aplicar sanções aos descumpridores das obrigações tributárias correspondentes, ou seja, há clara confusão com as atribuições do *jus puniendi*. Tais condutas que afrontam a Ordem Econômica deveriam ser encaradas sob a ótica da Lei nº 12.529/2011 (Lei de Defesa da Concorrência), conforme assevera Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 1556):

“[...] a inovação do Princípio da Livre Concorrência não é suficiente para alargar o *jus tributandi*, que passa a fazer as vezes de *jus puniendi*. Afinal, pela ‘nova vertente’, poder-se-ia cogitar a hipótese de um município, diante de uma infração tributária (posto que contumaz), interditar um estabelecimento comercial, invocando a livre concorrência. Mais uma vez, insista-se: não é o município quem zela pela livre concorrência. Havendo algum ilícito no âmbito da Ordem Econômica, acione-se o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência”.

As situações nas quais as sanções tributárias têm sua função de desestimular o descumprimento de obrigações tributárias deturpadas, fazendo com que tais penalidades sejam utilizadas com o fito de cobrar tributos em atraso ou corrigir condutas anticoncorrenciais.

2.1.1 O Direito Tributário Penal no Código Tributário Nacional

Nesse ponto abordaremos as disciplinas conferidas as sanções tributárias no bojo do Código Tributário Nacional (CTN), analisando as questões inerentes a responsabilidade quanto às penalidades e a concessão de anistia às punições tributárias. Luís E. Schoueri (2019, p. 1569) resume sistematicamente os dispositivos do CTN que tratam das sanções tributárias:

“Como as penalidades se incorporam no próprio conceito de obrigação tributária “principal” (artigo 113, § 1º), claro que toda a disciplina desta interessa às infrações. O Código Tributário Nacional refere-se, ademais, às penalidades para incluí-las expressamente na legalidade tributária (artigo 97, V) e para prever a retroatividade benigna (artigo 106, II) e o *in dubio pro reo* (artigo 112). As penalidades reaparecem na definição do sujeito passivo (artigo 121) e de lançamento (artigo 142), admitindo-se que este se dê na modalidade de ofício (artigo 149, VI). Finalmente, a moratória (artigo 155, I e II), o pagamento (artigo 157), o inadimplemento do tributo (artigo 161), a consignação (artigo 164, I) e a repetição do indébito (artigo 167) voltam a versar sobre penalidades, evidenciando-se uma inserção sistemática na disciplina do Direito Tributário.

A primeira disciplina acerca da responsabilidade por infrações encontra-se no art. 136 do CTN, que prevê como regra geral a dispensabilidade do dolo do agente ou do responsável, e a independência da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. A partir de tal dicção, muitos asseveram que a responsabilidade pelas infrações tributárias é objetiva. Entretanto, tal abordagem não reflete a melhor essência do dispositivo, posto que o art. 136 do CTN, em momento algum dispensa a culpabilidade do agente, o que evidencia a absorção do Princípio da Pessoalidade pelo Direito Tributário Penal.

Todavia, o artigo supramencionado representa uma diferença entre as sanções tributárias e as sanções penais aplicáveis aos delitos contra a Ordem Tributária, para os quais aplica-se o disposto no art. 18 do Código Penal, pois, conforme exposto anteriormente, tais penas derivam do *jus puniendi*. Portanto, ressaltamos que para o Direito Penal Tributário o dolo é sempre exigido, restando a culpa apenas para as exceções previstas em lei.

Ainda no tocante a responsabilidade pelas infrações tributárias estampadas no Código Tributário Nacional, ressaltamos que o art. 137 consagra a responsabilidade pessoal do agente pelos atos praticados dolosamente. Não representa exceção a tal pressuposto a redação do art. 135 do CTN, posto que este artigo abarca as situações em que um terceiro foi lesado pelas ações de seu representante, nas hipóteses apontadas pelo art. 134.

Conforme assevera Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 1571), “a primeira hipótese que cogita o Código Tributário Nacional para a caracterização da responsabilidade

‘pessoal’ do agente é a de crime ou contravenção”, ou seja, quando a conduta a ser punida representar crime ou contravenção, a responsabilidade a ser imputada será pessoal do agente infrator.

Como já mencionado anteriormente, o art. 136 do CTN preleciona que as infrações tributárias serão majoritariamente independentes do dolo, facultando a lei a possibilidade de prever a aplicabilidade da penalidade apenas mediante a intencionalidade (culpa) do agente. Assim, recaindo sobre determinada sanção a exigência expressa do dolo específico para concreção do ato ilícito, incidirá a responsabilidade pessoal para punir aquele que deu azo ao cometimento da infração em questão.

A última hipótese ensejadora da responsabilidade pessoal do agente trazida pelo art. 137 será aplicada quando o dolo específico for atribuído a um determinado agente, representando os interesses de terceiros. Não faria sentido que a punição recaísse sobre a pessoa que também foi lesada, assim, a responsabilidade pessoal recai sobre quem praticou o ato ensejador da infração.

O outro instituto relativo ao Direito Tributário Penal e previsto no CTN é a “denúncia espontânea”, disciplinada no art. 138 do referido Código, pela qual haverá a exclusão da penalidade quando o contribuinte realizar a denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido (incluindo os encargos devidos), ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

O cerne da denúncia espontânea encontra-se, justamente, no estímulo dado para que o contribuinte que esteja em situação irregular a corrija antes da instauração de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória relacionada a infração em comento (parágrafo único do art. 138 do CTN), fazendo com que sejam poupados tempo e recursos das fazendas públicas.

Conforme já sustentamos anteriormente neste capítulo, a denúncia espontânea é ferramenta do denominado Direito Tributário Penal que apresenta similitude com as regras do arrependimento posterior e da desistência voluntária e arrependimento eficaz, previstos no Código Penal. Entretanto, *“o legislador foi ainda mais liberal: inspirado na menor gravidade da infração, o arrependimento posterior (i.e.: mesmo já consumada a infração) é perdoado”*. (SCHOUERI, 2019, p. 1574)

Tal observação se dá devido a disciplina do arrependimento posterior, que, conforme dicção do art. 16 do Código Penal, sua aplicação apenas implicará em redução da penalidade no patamar compreendido entre um e dois terços da pena imposta. Enquanto o

Direito Tributário Penal não realiza essa limitação, impondo que nos casos de denúncia espontânea toda a punição seja excluída.

Para o Direito Penal não há tal possibilidade de exclusão completa da penalidade porque há uma diferenciação entre os princípios aqui tratados. O art. 15 do CP, ao dispor sobre a desistência voluntária e arrependimento eficaz, delimita a responsabilidade do agente aos atos já praticados quando da desistência do prosseguimento da execução, ou ainda, quando ele consegue impedir os resultados de seus atos.

Por sua vez, a disciplina do art. 16 do CP, impõe ao agente que consumou a conduta delitiva, mas, posteriormente a tal consumação, buscou reparar o dano ou restituir a coisa, poderá se beneficiar da redução de pena, desde que tal ato seja realizado até o recebimento da denúncia ou da queixa.

Assim, podemos concluir que a denúncia espontânea representa uma interseção entre os institutos penais positivados nos arts. 15 e 16 do Código Penal, posto que se opera após a consumação do ato (arrependimento posterior), mas possibilita a exclusão total das penalidades, como a desistência voluntária e arrependimento eficaz.

Não podemos confundir os juros de mora incidentes sobre os tributos regularmente declarados, porém inadimplidos, com as demais penalidades tributárias oriundas de descumprimento de normas tributárias. Ambas as situações farão incidir multas, entretanto, as multas oriundas do inadimplemento são denominadas multas “de mora”, enquanto as multas aplicáveis ante comportamento em desconformidade com a lei são as multas “punitivas”.

Ainda que toda multa represente, em última análise, uma penalidade, a distinção está na gravidade da infração, sendo a multa “de mora” equivalente aos juros incidentes pelo atraso no pagamento, possuindo o condão de reparar o fisco. Tais juros moratórios não são afastados ante a denúncia espontânea, conforme sentença expressa no *caput* do art. 138.

Analisando a aplicabilidade da denúncia espontânea nos casos dos impostos sujeitos à lançamento por homologação, Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 360, com o seguinte teor: “*o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*”.

Tal conteúdo da súmula 360/STJ se deve ao fato do crédito tributário ser constituído em favor do fisco no momento em que o contribuinte apura e declara o valor correspondente, sendo prescindível novo lançamento por parte da Administração. Assim, não há atuação do sujeito passivo antes da instauração de procedimento administrativo ou qualquer outra medida fiscalizatória.

A única hipótese de incidência da denúncia espontânea envolvendo tributos submetidos ao lançamento por homologação se dá quando o contribuinte efetua a declaração do débito tributário e realiza seu pagamento integral, porém, posteriormente, verifica que a declaração foi errônea, restando diferença a maior, oportunidade na qual ele retifica a declaração original e procede a quitação integral do imposto devido. Logo, sendo desnecessário que o fisco constitua o crédito tributário relativo à parte inicialmente não declarada, aplica-se o benefício contido no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

A denúncia espontânea, consagrada no já mencionado art. 138 do CTN, é instituto indispensável à análise do caso que aqui nos propomos a fazer, posto que um dos questionamentos que deve ser respondido é acerca da continuidade da ação penal após o recolhimento dos valores declarados, mas não recolhidos, de ICMS.

2.2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Por sua vez, o Direito Penal Tributário é ramo do Direito Penal, decorrendo, portanto, do *jus puniendi* estatal. Objetiva a punição criminal daqueles que se propõem a realizar evasão de tributos. Tal tema não encontra pacificidade nas experiências internacionais, conforme ressalva Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 1580): “condutas que em um país se consideram criminosas, noutras localidades serão vistas como legítimas estratégias empregadas pelos contribuintes diante do Fisco”.

No intento de demonstrar que tal temática é tratada de diferentes formas em diversas oportunidades, Charles Adams (1999) nos traz a transcrição de um Decreto expedido por Constantino em meados de 320 d.C, no qual a matéria tributária é dissociada do Direito Penal.

*“In connection with the payment of taxes due, no person shall fear that he will suffer, at the hand of perverse and enraged judges, imprisonment, lashes of leaded whips, weights, or any other tortures devised by the arrogance of judges. Prisons are for criminals... In accordance with this law, taxpayers shall proceed with security”*¹

Ao tratarmos dos crimes tributários, ressaltamos que a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LXVII, veda a prisão civil por dívida, ressaltando as hipóteses do devedor voluntário e inescusável de alimentos, e o depositário infiel. Entretanto, em virtude da

¹ "Em relação ao pagamento de impostos devidos, nenhuma pessoa deverá temer que sofrerá, na mão de juízes perversos e enfurecidos, prisão, chicotadas de chicotes, pesos ou quaisquer outras torturas concebidas pela arrogância dos juízes. Prisões são para criminosos... De acordo com esta lei, os contribuintes devem proceder com segurança". (tradução nossa)

ratificação do Pacto de San José da Costa Rica pelo Brasil, o STF entendeu que a prisão civil por dívida do depositário infiel é ilícita, conforme edição da Súmula Vinculante nº 25. Portanto, o simples inadimplemento da obrigação tributária não pode ser tipificado como crime, como se vê:

“A criminalização de condutas que possam afetar o interesse da arrecadação sujeita-se, pois, a esse balizamento, que, em regra, tem levado o legislador ordinário (quando quer definir delitos ‘tributários’) a caracterizar a figura penal pelo *meio* empregado e não pelo só fato de o devedor inadimplir o dever de recolher o tributo” (AMARO, 2019, p. 492)

Entretanto, o Direito Penal Brasileiro tradicionalmente adotou o posicionamento de estabelecer punições criminais a condutas julgadas mais lesivas ao erário, as quais as aplicações de sanções administrativas não mais bastariam, sendo necessário que a punição se desse através de políticas criminais.

Nesse diapasão, podemos apontar uma breve linha cronológica dos crimes que envolviam matéria tributária. Notadamente, as tipificações mais antigas são o contrabando e o descaminho. Ambas as condutas inerentes à atividade de comercialização de mercadorias, sendo o contrabando a importação de produtos cuja comercialização é proibida no território em questão, e o descaminho é o não recolhimento de tributos inerentes a entrada, saída ou consumo de mercadoria, notadamente, aplica-se às importações fraudulentas.

A apropriação indébita, à qual se dedica esse trabalho, sempre foi um delito que manteve estreitas ligações com o Direito Tributário. Inicialmente, houve a primeira tipificação a exemplo do art. 86 da Lei nº 3.807/1960, que punia a retenção de valores dos contribuintes à título de contribuições previdenciárias sem o devido repasse aos cofres públicos. Norma com conteúdo semelhante estava contida na Lei nº 4.357/1964, que aplicava a mesma lógica para os valores retidos na fonte do Imposto de Renda e Empréstimos Compulsórios. A terceira hipótese de apropriação indébita até então prevista aplicava-se ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com previsão no art. 2º, do Decreto-Lei nº 326/1967.

A sonegação fiscal também já encontrou tipificações pretéritas, a exemplo da Lei nº 4.729/1965, que previu diversas condutas que poderiam ser classificadas enquanto sonegação fiscal, tendo o art. 3º do referido diploma exposto claramente que apenas tal lei poderia tipificar condutas de sonegação fiscal. Ademais, tal lei, valendo-se do princípio penal da especialidade, afastou a aplicação do Código Penal para o crime de sonegação, cabendo ao CP apenas aplicação subsidiária.

Modernizando alguns dos diplomas tratados anteriormente, havemos de citar os artigos 337-A e 168-A, do Código Penal, introduzidos pela Lei nº 9.983/2000, que passaram a tipificar a sonegação de contribuição previdenciária e a apropriação indébita previdenciária, respectivamente.

2.2.1 Crimes contra a ordem tributária – Lei nº 8.137/1990

Em 27 de dezembro de 1990 foi sancionada a Lei nº 8.137/1990, que disciplina os Crimes Contra a Ordem Tributária, tal diploma legislativo ampliou as possibilidades de tipificação de condutas como “Crimes Contra a Ordem Tributária”, unificando no art. 1º as hipóteses de sonegação fiscal, que passam a ser encaradas como “crimes de resultado”, exigindo que o contribuinte suprima ou reduza tributos através de táticas ardilosas, sem as quais o delito não estaria consumado.

Tal tratamento diferencia-se do conferido anteriormente pela Lei nº 4.729/1965, que ao punir a “sonegação fiscal” o fazia a partir da mera intencionalidade do agente em eximir-se ao pagamento de tributos, configurando um delito de “consumação antecipada”, assim a efetividade do dano provocado pelo agente é elemento dispensável para tipificação da conduta.

Paralelamente ao mencionado artigo, o inciso I do art. 2º da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, prevê crime que baseia-se no denominado “dolo específico”, dispensando a exigibilidade de demonstração da efetividade do resultado lesivo para que haja a consumação do crime, apenas requerendo comprovação da vontade do contribuinte em eximir-se do pagamento do tributo devido.

O art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, tipifica a “apropriação indébita tributária”, objeto do presente estudo. Tal previsão prescreve a consumação do delito a partir da omissão em recolher ao erário tributo ou contribuição social, descontada ou cobrada, na qualidade de sujeito passivo de obrigação no prazo legal. Conforme sustentado por Luciano Amaro (2019, p. 496): “A antiga figura da ‘apropriação indébita’ foi redesenhada por esse diploma legal, tornando-se ainda mais frágil sua sustentação à vista da vedação da prisão por dívida”.

A lei aqui tratada continua seu texto complementando o Código Penal para punir “crimes tributários” praticados por funcionários públicos (art. 3º); os crimes contra a Economia e as Relações de Consumo (arts. 4º e 7º); além de disciplinar a cominação das multas às penas impostas aos agentes (art. 8º, 9º e 10º); e, elencar três situações agravantes

(art. 12), quais sejam: a) ocasionar grave dano à coletividade; b) ser cometido por servidor público no exercício de suas funções; c) ser crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Por fim, o art. 15 prevê que os crimes relacionados na Lei nº 8.137/1990 serão de ações públicas incondicionadas, na forma do art. 100 do CP. Ressalvando, o art. 16, que qualquer pessoa poderá provocar o Ministério Público. Desde que se forneça, por escrito, informações sobre o fato, a autoria, a indicação do tempo, lugar e dos elementos de convicção.

2.2.2 Denúncia espontânea, pagamento do tributo e trancamento da ação penal

Conforme já salientamos ao tratarmos das sanções administrativas aplicáveis ao Direito Tributário, o instituto da denúncia espontânea é previsto no art. 138 do CTN, que prevê a exclusão da punibilidade quando o contribuinte denunciar voluntariamente a infração, e proceder o regular pagamento do tributo cabido, devidamente acrescido dos juros de mora.

Ressalvando-se que, quando o tributo carecer de apuração judicial, o contribuinte deve proceder o regular depósito do montante arbitrado pela autoridade administrativa. Bem como, que a denúncia será considerada espontânea se realizada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória.

Originalmente, o art. 14 da Lei nº 8.137/1990, previa a extinção da punibilidade dos Crimes Contra a Ordem Tributária, desde que o contribuinte procedesse o pagamento do tributo ou contribuição social em questão, incluindo as obrigações acessórias, até a data de recebimento da denúncia. Tendo sido, tal dispositivo, revogado pela Lei nº 8.383/1991.

Outros diplomas legais trataram do tema, notadamente a Lei nº 9.249/1995, que restabeleceu a extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo devido, conforme antiga redação do art. 14 da Lei nº 9.137/1990. Por sua vez, a Lei 9.983/2000, ao introduzir o art. 168-A do Código Penal, que tipificou a “Apropriação Indébita Tributária”, impondo a extinção da punibilidade do crime se realizado o pagamento do tributo antes do início da ação fiscal, restando a possibilidade condicional de extinção de punibilidade ante o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

Posteriormente, a Lei nº 10.684/2003 retirou a condição de que o pagamento se desse antes do recebimento da denúncia, passando a acatar a extinção da punibilidade a qualquer tempo. Inclusive, o art. 9º, do referido diploma legal, consagra a suspensão da

pretensão punitiva do estado enquanto houver o regular parcelamento do débito, paralisando também a prescrição da ação penal.

Por fim, desnecessariamente, a Lei 12.382/2011, ao alterar o regulamento da representação fiscal nos crimes contra a ordem tributária (Lei 9.430/1996), modificou a redação original do art. 83, para estatuir a extinção da punibilidade a partir do pagamento integral do débito tributário objeto de parcelamento.

Conforme preleciona Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 1573): “A ideia de denúncia espontânea é estimular o sujeito passivo se redimir de sua infração: uma vez reparada, espontaneamente, a falta cometida, o legislador afasta qualquer penalidade”.

Além do mais: “[...] seria inconcebível que o Estado estimulasse o infrator a regularizar sua situação fiscal, acenando-lhe com a dispensa de sanções administrativas, e aproveitasse a denúncia espontânea para prender o infrator”. (AMARO, 2019, p. 499).

3 ASPECTOS RELEVANTES DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA

Após a contextualização das possíveis punições originadas a partir de infrações que tenham como sujeito passivo o Estado, cujo objeto jurídico é a administração pública, levando-se em conta seu interesse patrimonial e moral, além de objeto material consubstanciado no direito ou imposto devido. E, conforme salientado no capítulo anterior, pode resultar em duas formas de penalidades distintas, as reprimendas administrativas e as penas criminais, cujo tratamento jurídico se dá através do Direito Tributário Penal e do Direito Penal Tributário, respectivamente.

Conforme mencionado na Introdução, o objeto de estudo do presente trabalho é a hipótese de tipificação do não recolhimento do ICMS como crime de apropriação indébita tributária. Assim, faz-se mister definirmos o que seria tal crime, e quais seus pontos de conexão com outros delitos congêneres.

Inicialmente, devemos destacar que o crime de apropriação indébita se encontra tipificado no art. 168, do Código Penal, sendo o quinto capítulo do Título II, intitulado “Dos crimes contra o patrimônio”. Assim, a partir da inteligência do referido artigo, haverá apropriação indébita quando determinado sujeito se apropriar (tomar como sua) coisa alheia móvel que pertença a outrem, desde que já tenha sua posse ou detenção, posto que quando o agente não for possuidor do bem a ser apropriado estaremos diante de outros delitos contra o patrimônio, como o furto, roubo ou usurpação.

Ressaltamos que o elemento subjetivo do crime é o dolo, desde que atual, ou seja, que ocorra no momento da conduta que intenta a apropriação, não sendo admitido o denominado “dolo subsequente”, verificado quando o agente inicia uma ação investido de boa-fé, passando a agir de forma ilícita posteriormente, ou quando apenas conhece a ilicitude de sua conduta após a prática delitiva sem que haja ulterior conduta que busque mitigar tal infração. Sendo admissível a forma tentada da apropriação indébita, por se tratar de crime plurissubsistente, isto é, a conduta é fracionada em diversos atos que unidos culminam com a consumação delitiva, o que possibilita a punição do crime na forma tentada.

As hipóteses de aumento de pena relacionadas à apropriação indébita estão previstas no art. 168, § 1º, do Código Penal: a) quando o depositário recebe a coisa em “depósito necessário”, aquele realizado em virtude de calamidades; b) quando tenha recebido o bem na condição de tutor, curador, administrador judicial, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial; c) quando o haja recebido em razão de ofício, emprego ou profissão.

O art. 169 da codificação penal prevê mais três hipóteses de apropriação indébita: a) apropriação de coisa havida por erro, caso fortuito ou força da natureza (*caput*), que se diferencia do delito tipificado no art. 168 pela forma como a coisa chega ao sujeito ativo, podendo ser mediante erro, evento acidental ou força da natureza; b) apropriação de tesouro (inciso I do art. 169 do CP), consumir-se-á quando determinada pessoa assenhorar-se, ainda que parcialmente, de tesouro achado em prédio de outra pessoa; c) apropriação de coisa achada, consubstanciada a partir do apoderamento de bem perdido, após decorridos 15 (quinze) dias desde que o objeto haja sido encontrado pelo terceiro não proprietário do item, sem que o agente tenha restituído a coisa ao legítimo dono, ou a entregue à autoridade competente.

É salutar frisarmos que em virtude do disposto no art. 170 do CP, para as diversas modalidades de apropriação indébita, há de se aplicar analogamente o art. 155, § 2º, que possibilita ao juiz a substituição da pena de reclusão pela de detenção, diminuída de um a dois terços, podendo, ainda, aplicar apenas a pena de multa, desde que o criminoso seja primário e a coisa furtada (ou apropriada) seja de pequeno valor.

Ao tratar sobre as disposições gerais concernentes aos crimes contra o patrimônio, os arts. 181 a 183 do CP, isentarão de pena quem cometer tais delitos contra cônjuge (na constância da sociedade conjugal), e contra ascendente ou descendente. Bem como, condicionarão à representação os delitos praticados contra cônjuge desquitado ou judicialmente separado, irmãos, tios e sobrinhos (desde que o agente coabite com eles).

As mencionadas disposições gerais comportarão exceções quando houver emprego de grave ameaça ou violência a pessoa, em se tratando de estranho que participa do crime nos moldes do art. 29 do Código Penal, ou, quando o crime for praticado contra pessoa com idade superior a 60 (sessenta) anos.

3.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

Conforme ressaltado anteriormente no “*item 2.2*”, podemos apontar como primeira tipificação de uma conduta como apropriação indébita previdenciária a norma contida no art. 86 da Lei nº 3.807/1960, que punia a retenção de valores dos contribuintes à título de contribuições previdenciárias sem o devido repasse aos cofres públicos.

Atualmente, tal delito está positivado no art. 168-A do Código Penal, após a tratativa da apropriação indébita genérica (art. 168 do CP). Nesse sentido, a leitura do art. 168-A da codificação penalista indica que a conduta será típica quando o retentor tributário

deixar de repassar a contribuição previdenciária que houvera retido do contribuinte, no prazo e forma legal, ou convencional. Percebe-se que o conteúdo normativo do respectivo tipo penal constitui uma “norma penal em branco”, posto que necessita da complementação normativa de outros diplomas para efetivar sua aplicação.

O sujeito ativo do delito em comento é sempre o substituto tributário, que se apropria de quantia originalmente devida ao órgão previdenciário competente. Assim, como o enquadramento no art. 168-A só se dará quando o dinheiro indevidamente apropriado for originalmente devido ao órgão previdenciário competente, o sujeito passivo sempre será o Estado, especialmente o INSS. O objeto jurídico tutelado é a seguridade social, materialmente as contribuições previdenciárias.

Como o sujeito passivo do crime capitulado no art. 168-A é o Estado, especialmente o INSS, que é uma autarquia Federal, a competência jurisdicional será da Justiça Federal. Sendo, a ação penal, de natureza pública, e incondicionada a representação.

Concretamente, a tipificação da apropriação indébita previdenciária necessita do amparo legal extraído a partir leis e regulamentos que disciplinam as contribuições previdenciárias, para delimitação precisa dos “prazos e formas” mencionados pelo art. 168-A do Código Penal. Logo, uma interpretação da norma criminal em dissonância com os critérios previdenciários conduzirá o intérprete a erro. Trata-se, portanto, de litígio que demanda uma solução transversal em virtude da evidente interdisciplinaridade do tema.

O parágrafo primeiro do mencionado art. 168-A amplia as possibilidades de tipificação de condutas como crime de apropriação indébita previdenciária. Para tanto, o parágrafo primeiro do diploma legal mencionado prevê três hipóteses: a) deixar de recolher valor destinado à Previdência Social que tenha sido descontado de pagamento efetuado a segurados, terceiros ou arrecadado do público; b) deixar de recolher contribuições devidas à Previdência que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; c) deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já houverem sido reembolsados à empresa pela Previdência Social.

Aa consumação do delito apenas se dá quando ocorre a omissão ao repasse da quantia devida ao INSS, configurando delito unissubsistente, ou seja, cuja ação não podendo ser fracionada impossibilita a ocorrência de punição pela mera tentativa.

Quanto ao elemento subjetivo do tipo, devemos salientar que não há pacificidade quanto ao tema. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça têm decidido que o dolo genérico é suficiente para embasar a condenação por apropriação indébita

tributária, conforme ementa do HC 96092/SP, de relatoria da Ministra Carmen Lúcia, abaixo transcrita:

HABEAS CORPUS. PENAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO (*ANIMUS REM SIBI HABENDI*). IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES. ORDEM DENEGADA.

1. É firme a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal no sentido de que para a configuração do delito de apropriação indébita previdenciária, não é necessário um fim específico, ou seja, o *animus rem sibi habendi* (cf., por exemplo, HC 84.589, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10.12.2004), “bastando para nesta incidir a vontade livre e consciente de não recolher as importâncias descontadas dos salários dos empregados da empresa pela qual responde o agente” (HC 78.234, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 21.5.1999). No mesmo sentido: HC 86.478, de minha relatoria, DJ 7.12.2006; RHC 86.072, Rel. Min. Eros Grau, DJ 28.10.2005; HC 84.021, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 14.5.2004; entre outros.

2. A espécie de dolo não tem influência na classificação dos crimes segundo o resultado, pois crimes materiais ou formais podem ter como móvel tanto o dolo genérico quanto o dolo específico.

3. Habeas Corpus denegado.

(STF – HC: 96092/SP, Relatora: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 02/06/2009, Primeira Turma, Data de Publicação no DJe: 01.07.2009)

No mesmo sentido, revelando a posição do Superior Tribunal de Justiça, temos a seguinte ementa, retirada do AgRg no RESp 1400958/SP:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL. CAUSA SUPRALEGAL DE EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CP. REGULAR ESCRITURAÇÃO DOS DESCONTOS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. DIFICULDADES FINANCEIRAS COMPROVADAS. EXCLUSÃO DE CULPABILIDADE. ABSOLVIÇÃO APONTADA NA ORIGEM. ACÓRDÃO FIRMADO EM MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. TIPICIDADE. DOLO ESPECÍFICO. COMPROVAÇÃO DESNECESSÁRIA. DOSIMETRIA. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

[...]

2. No que tange ao delito de apropriação indébita previdenciária, este Superior Tribunal considera que constitui crime omissivo próprio, que se perfaz com a mera omissão de recolhimento da contribuição previdenciária dentro do prazo e das formas legais, prescindindo, portanto, do dolo específico.

[...]

(STJ – AgRg no RESp: 1400958/SP – 2013/0296243-3, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 05/08/2014, T6 – SEXTA TURMA, Data de Publicação no DJe: 19/08/2014)

Entretanto, nos filiamos ao entendimento de Guilherme de Souza Nucci (2017, p.788): “Se o elemento específico for dispensável, a ação penal termina transformada em mera *ação de cobrança*”. Ao aceitar o dolo genérico, se pune indistintamente os retentores inadimplentes, sem separar aqueles que deixaram de repassar os valores devidos em virtude de dificuldades financeiras vivenciadas pela empresa, daqueles que intentaram enriquecer ilicitamente, se apropriando do montante devido em caráter definitivo.

A dispensabilidade do dolo específico para configuração do delito desconsidera o risco da atividade empresária. Por vezes, os empresários retentores da contribuição previdenciária, encontram-se em dificuldades financeiras, o que impossibilita o pagamento integral de todas as obrigações assumidas, fazendo com que eles tenham de escolher realizar o recolhimento das contribuições à seguridade social, ou pagar os fornecedores, ou pagar os próprios empregados integralmente.

Nesse sentido, nos parece mais acertadas as interpretações que impõem a necessidade de demonstração do dolo específico para configuração do delito em comento, conforme Apelação Criminal 3892/SE, julgada pelo Tribunal Regional da 5ª Região:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. DELITO DE OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONDENAÇÃO DO RÉU PELO JUÍZO MONOCRÁTICO. INTENÇÃO DO LEGISLADOR EM APERFEIÇOAR O TIPO PENAL COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 9.983/2000, QUE ACRESCENTOU O ART. 168-A AO CÓDIGO PENAL (APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA). INOCORRÊNCIA DE *ABOLITIO CIMINIS*. DIFICULDADES FINANCEIRAS ENFRENTADAS PELA EMPRESA GERIDA PELO RECORRENTE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. ABSOLVIÇÃO DO APELANTE.

1. Com o advento da Lei nº 9.983/00, não houve a abolição dos crimes previstos no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, pois o que o legislador desejou foi o aperfeiçoamento do tipo penal através da incorporação do art. 168-A ao Código Penal, onde está tipificado o crime de apropriação indébita previdenciária. Não haveria nenhum motivo razoável para que, em querendo abolir o referido crime previdenciário, houvesse o legislador inserido no Código Penal Brasileiro, por meio da própria lei que se quer ter por discriminante, tipificação idêntica à prevista na legislação anterior. Impossível, pois, de se abstrair da Lei nº 9.983/00 a intenção legislativa de descriminalizar a conduta ora sob análise, pois apenas e tão-somente o *quantum* da pena *in abstracto* foi alterado.

2. O delito de apropriação indébita previdenciária – artigo 168-A, do CP – se perfaz com a indissociável presença do dolo específico, ou seja, a vontade de apropriação da coisa alheia, sem pretensão de restituí-la. Não restando evidenciado o elemento subjetivo específico do crime em tela, afigura-se atípico o fato.

3. As dificuldades financeiras da empresa justificam a incidência da causa supralegal de exclusão da culpabilidade em face da inexigibilidade de conduta diversa. Alie-se a isto o fato do Ministério Público Federal

não haver logrado comprovar que os valores não recolhidos à Previdência Social pelo Apelante tenham sido utilizados para aquisição de bens economicamente valoráveis.

4. Apelação Criminal interposta pela Defesa conhecida e provida, para se absolver o réu. Sentença reformada.

(TRF-5 – ACR: 3892/SE 2003.85.00.004323-5, Relator: Desembargador Federal Élio Wanderley de Siqueira Filho (Substituto), Data de Julgamento: 07/04/2005, Primeira Turma, Data de Publicação no Diário da Justiça: 16/06/2005). (Grifo nosso)

Inclusive, o julgado supramencionado faz referência à aplicabilidade da exclusão de punibilidade supralegal derivada da inexigibilidade de conduta diversa, por entender que a punição ao empresário que deixa de recolher as contribuições previdenciárias devidas em razão de intempéries econômicas – não o fazendo com o objetivo deliberado de enriquecimento ilícito – é injustificada. Nesse sentido Marco Antonio Nahum (2001, p. 98) assevera: “reconhecida taxativamente a lacuna do sistema jurídico quanto às hipóteses de *inexigibilidade*, há que se admiti-la como causa supralegal e excludente de culpabilidade, sob pena de não se poder reconhecer um pleno direito penal da culpa”.

O parágrafo terceiro do respectivo artigo prevê uma causa de extinção da punibilidade a ser verificada sempre que o agente declare, confesse e adimple com as contribuições atrasadas, prestando as devidas informações à Previdência Social, em conformidade com as normas e regulamentos competentes. Desde que tal ato se dê antes do início da ação fiscal, em clara analogia ao instituto da denúncia espontânea, presente nas infrações tributárias.

O perdão judicial aplicável ao crime de apropriação indébita tributária encontra-se positivado no parágrafo quarto do mencionado art. 168-A, estabelecendo como critério para sua concessão: a primariedade e bons antecedentes criminais do agente; o pagamento integral das contribuições em atraso com acréscimo dos acessórios após o início da ação fiscal, e antes do recebimento da denúncia; que o valor da execução (contribuições previdenciárias acrescidas dos acessórios) seja inferior ao mínimo para ajuizamento das execuções fiscais previdenciárias.

Ademais, o código penal tipifica outra conduta assemelhada ao crime aqui tratado: a sonegação de contribuição previdenciária, normatizada no art. 337-A, incluído pela Lei nº 9.983/2000, mesmo diploma legal que inseriu o crime de apropriação indébita previdenciária na codificação penal.

Semelhantemente a apropriação indébita previdenciária, o sujeito passivo do crime preconizado pelo art. 337-A é o Estado, especialmente o INSS, tendo como objeto jurídico a proteção à seguridade social, e como objeto material os fatos geradores de

contribuições previdenciárias. A causa também será pública incondicionada e de competência da Justiça Federal. A consumação do delito se dará quando constatada a ocorrência de qualquer das condutas tipificadas pelo artigo em comento, independente da constatação de prejuízo do INSS, não se admitindo a forma tentada. Entretanto, o sujeito passivo será sempre os administradores das empresas que suprimiram ou reduziram as contribuições, constituindo, portanto, um delito de mão própria.

A Corte Cidadã entende que o dolo específico de fraudar a previdência social também é dispensável no caso de sonegação de contribuição previdenciária, conforme julgado a seguir transcrito:

PENAL E PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DOLO GENÉRICO. DESNECESSÁRIO DEMONSTRAR O DOLO ESPECÍFICO. DIFICULDADES FINANCEIRAS NÃO DEMONSTRADAS. DOSIMETRIA. ATENUANTE DA CONFISSÃO ESPONTÂNEA. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 231/STJ. PENA RESTRITIVA DE DIREITOS. QUANTIDADE DE HORA DE TRABALHO NÃO EXCESSIVA. DOSIMETRIA MANTIDA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Não há se falar em ofensa ao art. 337-A, inciso I, do Código Penal, porquanto **o Tribunal Regional considerou ser desnecessária a demonstração do dolo específico, em consonância com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.**

2. No tocante à tese da defesa de atipicidade da conduta por ausência do dolo específico, em virtude das dificuldades financeiras vividas pela empresa, observo que nada ficou comprovado pelo recorrente. Como se pode verificar, afirmando a Corte *a quo*, soberana na análise das circunstâncias fáticas da causa, que, embora o acusado tenha demonstrado certa precariedade financeira vivida pela empresa à época dos fatos, para o reconhecimento de dificuldade financeira impeditiva do cumprimento pelo apelante de suas obrigações previdenciárias, faz-se necessária a efetiva e concreta comprovação de que a empresa estava em situação extrema, fora do risco normal do empreendimento, que justificasse a prática do crime. Desse ônus a defesa não se desincumbiu. Logo, concluir de forma diversa para absolver o recorrente por ausência de dolo específico, conforme requer a defesa, implica em exame aprofundado de provas, inviável em recurso especial, a teor do enunciado da Súmula nº 7/STJ.

[...]

(STJ – AgRg no AREsp: 1625149/DF 2019/0349110-4, Relator: Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, Data de Julgamento: 28/04/2020, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/05/2020) (Grifo nosso)

Entretanto, continuamos a nos filiar a doutrina capitaneada por Guilherme de Souza Nucci, que entende pela indispensabilidade do dolo específico para todos os crimes de natureza fiscal, sendo imperioso o *animus* de fraudar, suprimir, ou por qualquer outra forma, lesar a administração pública.

No caso do art. 337-A do código penal, a interpretação das condutas tipificadas nos conduzem, de forma mais direta, à imprescindibilidade do dolo específico, porquanto as condutas previstas demandam ações diretas do dirigente da empresa que visem a supressão das contribuições previdenciárias respectivas, quais seja: (I) omitir informações legais; (II) deixar de lançar nos registros contábeis as quantias descontadas dos segurados ou devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviço; (III) omitir, ainda que parcialmente, fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.

Identicamente ao ocorrido no delito de apropriação indébita previdenciária, a punibilidade do agente pode ser excluída do crime de sonegação de contribuição previdenciária quando o sujeito ativo da conduta tipificada declarar espontaneamente, prestando todas as informações necessárias, nas formas legais, antes da instauração da ação fiscal.

Quanto ao perdão judicial, ambos os delitos possibilitam sua concessão desde que o agente tenha bons antecedentes criminais e seja réu primário, sendo exigido, ainda que o valor das contribuições devidas acrescidas dos acessórios respectivos não ultrapasse o limite mínimo estabelecido administrativamente pela Previdência Social para ajuizamento de suas execuções fiscais. Entretanto, o art. 337-A, § 2º, do Código Penal, não menciona expressamente o condicionamento ao pagamento da dívida e demais encargos entre o período de início da ação fiscal e o recebimento da denúncia.

Guilherme de Souza Nucci (2017, p. 1159) preleciona que: “não se deve confundir, no entanto, pequeno valor, não justificador da ação fiscal do Estado, com *valor ínfimo*. Este último permite a configuração do crime de bagatela, isto é, a aplicação do princípio da insignificância, que torna atípica a conduta[...]”.

Por fim, quanto a causa de diminuição de pena prevista no parágrafo 3º do art. 337-A do CP, devemos salientar que o juiz poderá diminuir a pena de um terço até a metade, quando o sujeito ativo do delito for empregador “pessoa física”, e sua folha de pagamento seja inferior ao valor de R\$ 1.510,00 (mil quinhentos e dez reais). Tal valor foi estipulado a partir da Lei nº 9.983/2000, e conforme parágrafo quarto do mesmo artigo, deve ser corrigido nas mesmas datas e obedecendo aos mesmos índices do reajuste dos benefícios previdenciários.

3.2 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

A apropriação indébita é ilícito penal tradicionalmente reprimido pelo ordenamento jurídico pátrio. Podemos apontar como marco inicial da relação entre a

apropriação indébita e o Direito Tributário, o art. 11 da Lei nº 4.357/1964, que equiparou ao crime previsto no art. 168 do Código Penal, o não recolhimento dentro de 90 (noventa) dias dos: a) impostos de renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras das rendas; b) os impostos de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia; c) os impostos do selo recebidos de terceiros pelo estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

Posteriormente, o artigo 2^a do Decreto-Lei nº 326/1967, enquadrou na mesma hipótese normativa aqueles que utilizavam o produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para fim diverso do recolhimento ao erário, imputando tal conduta aos responsáveis legais das firmas em questão, possibilitando a extinção da punibilidade nos casos em que o pagamento do tributo suprimido seja procedido espontaneamente, antes da instauração de qualquer medida fiscalizatória, ou, em caso de instauração de procedimento administrativo fiscal, se o pagamento se der até antes da decisão administrativa de primeira instância.

Hodiernamente, a Lei nº 8.137/1990, define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Tal diploma normativo tratou da conduta então nomeada apropriação indébita tributária em seu art. 2^a, inciso II, ao dispor que constitui crime contra a ordem tributária “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”.

Tradicionalmente, a jurisprudência mencionava que os crimes formais poderiam ter a persecução criminal iniciada antes da finalização do procedimento administrativo competente, posto que para a consumação do crime formal é desnecessário o aferimento do resultado naturalístico. Nesse sentido, foi editada a Súmula Vinculante nº 24, publicada em 11 de dezembro de 2009, que resguardava a imperatividade da finalização do procedimento administrativo para possibilidade de denúncia criminal apenas para os delitos previstos no art. 1^a, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990.

Assim, havia a possibilidade de julgamento paradoxal, onde o mesmo agente poderia ser inocentado administrativamente, e condenado no âmbito criminal. A resolução de tal problema deu-se com o advento da Lei nº 12.350/2010, cujo objetivo legal era dispor sobre as medidas tributárias referentes à realização da Copa das Confederações em 2013 e da Copa do Mundo em 2014, que alterou o art. 83 da Lei nº 9.430/1996, que ampliou a todos os delitos

previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, bem como aos delitos tipificados nos arts. 168-A e 337-A do CP, a necessidade de encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público competente, após decisão final sobre a exigência fiscal do crédito tributário respectivo.

Tal resolução legislativa permitiu que a Lei nº 12.382/2011, que disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houver parcelamento do débito tributário, em seu art. 6º, acrescentasse os parágrafos 1º e 5º ao mencionado art. 83 da Lei nº 12.350/2010, delimitando que a prescrição penal apenas se dará após concluso o processo administrativo.

Ao tipificar a conduta da apropriação indébita, o legislador eleva o retentor da condição de responsável tributário para o status de agente arrecadador. Havendo a responsabilidade tributária, o sujeito arrecadaria os tributos em nome próprio, não havendo de se falar em apropriação indébita, mas em mero inadimplemento fiscal. Assim, a prisão seria por dívida, portanto, manifestamente inconstitucional, conforme interpretação do STF consonante o Tratado de San José da Costa Rica.

Importa salientar que “a apropriação indébita não desencadeia em prisão por dívida: a conduta não está em deixar de pagar o que é devido; o ilícito surge quando alguém, encarregado de receber algo em nome de terceiro, deixa de repassar o àquele que lhe confiou o numerário”. (SCHOUERI, 2019, p. 1592/1593)

A atual legislação aplicável aos casos de apropriação indébita de tributos é mais refinada que as aplicadas anteriormente, em razão de atualmente a legislação tipificar a circunstância de descontar ou cobrar os tributos ou contribuições previdenciárias respectivas, enquanto as normas anteriores faziam menções diretas às ações relacionadas a tributos específicos. Assim, afastando-se a configuração típica da apropriação indébita, a conduta deve ser considerada atípica, sem que haja questionamento quanto à intencionalidade do agente em locupletar-se dos valores originalmente devidos ao erário.

Nos ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 1593): “Com a nova redação, fica claro que se não houver desconto ou retenção, não há que se cogitar crime. Afasta-se, daí, a possibilidade de se punir a fonte que não recolheu o tributo mas tampouco deixou de efetuar a retenção”. Ou seja, o cerne da questão passa a ser se o agente atua como “arrecadador”, se o tributo foi retido de outrem, sendo desnecessário a confirmação de que os valores foram locupletados pelo retentor, consumando-se o delito a partir do não recolhimento do montante retido no prazo legal.

Quanto à exclusão da punibilidade, devemos rememorar o conceito de denúncia espontânea ao apontarmos o disposto no art. 14 da Lei nº 8.137/1990, que excluía a punibilidade dos agentes que houvessem promovido o pagamento integral do tributo devido com os acessórios correspondentes, antes do recebimento da denúncia penal. Tal dispositivo foi revogado com o advento da Lei nº 8.383/1991, passando a ser reestabelecido, nos termos originais da Lei nº 8.137/1990, pelo art. 34 da Lei nº 9.249/1995.

Encontra-se em vigência concomitante com o art. 34 da Lei nº 9.249/1995, o art. 9º da Lei nº 10.684/2003, que em seu *caput* estabelece a suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes contra a Ordem Tributária, quando os agentes dos aludidos crimes estiverem contemplados por regime de parcelamento, extinguindo-a conjuntamente a extinção do crédito tributário. Havendo descumprimento do acordo de parcelamento tributário, retoma-se a contagem do prazo prescricional para exercício da pretensão punitiva do Estado.

Apesar do reestabelecimento do disposto pelo art. 14 da Lei nº 8.137/1990 em sua literalidade, exigindo que para ocorrência da extinção da punibilidade o pagamento do tributo se dê até a data de recebimento da denúncia criminal, o § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 extingue a punibilidade mediante o pagamento do tributo com os acréscimos legais, independente do momento em que tal adimplemento se der, ainda que após o recebimento da denúncia penal.

Tal possibilidade de extinção da punibilidade mediante pagamento integral da dívida tributária independentemente de quando se der tal pagamento, representa norma penal mais favorável ao réu, devendo ser aplicada conforme consagrado pelo art. 2º do Código Penal, cuja redação diz que a lei posterior, que de qualquer modo favoreça o agente, seja aplicada aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado. Assim, o chamado princípio da aplicação da norma penal mais favorável impõe a interpretação do mencionado diploma legal para admitir que o pagamento do tributo realizado a qualquer momento tenha o condão de extinguir a punibilidade do agente.

4 HABEAS CORPUS Nº 399.109/SC E A TIPIFICAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE VALORES DECLARADOS À TÍTULO DE ICMS COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990)

Como vimos anteriormente, a legislação penal sempre se ocupou dos delitos que tem como bem jurídico tutelado o Sistema Tributário Nacional. Hodiernamente, a legislação penal extravagante tem se dedicado à tipificação de condutas que superam a sonegação fiscal – associada tipicamente ao cometimento de atos fraudulentos que diminuem ilicitamente o montante de impostos pagos ao fisco – ocupando-se também de fatos típicos consumados a partir do não recolhimento de tributos e contribuições.

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a ordem tributária passou a ter ainda maior destaque, em virtude da prodigalidade de normas programáticas previstas na CRFB/88, impondo ao Estado o ônus de protagonizar políticas públicas voltadas à satisfação dos referidos direitos sociais, cuja efetivação depende de investimentos públicos, consequentemente, dependendo da arrecadação tributária.

Assim, a injunção tributária constitui um mecanismo para alcance do desenvolvimento político-social da nação, considerando que é através da arrecadação tributária que o Estado pode acumular recursos hábeis a custear as despesas da estrutura pública, bem como fomentar o investimento em políticas públicas que permitam aos cidadãos ter uma existência digna, consagrando um dos fundamentos republicanos elencados no art. 1º da CRFB/88, qual seja o princípio da Dignidade da Pessoa Humana (art. 1º, III, da CRFB/88).

Nesse sentido, a cobrança de tributos, além de representar o fiel cumprimento da legislação, por se tratar de um dever social de todos os cidadãos que, respeitando a capacidade contributiva, estejam sujeitos ao pagamento dos tributos respectivos, também pode ser definida como “o preço para se ter e garantir a liberdade, já que imbricada com a consecução dos direitos fundamentais e a promoção da dignidade humana”. (TORRES, 1991, p. 91)

Outrossim, assevera Luiz Régis Prado (2004, p. 399): “[...] a tutela penal se encontra justificada pela natureza supra-individual, de índole institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais”.

Assim, podemos apontar que a ação estatal para efetivação da cobrança de tributos pauta-se, principalmente, a partir da execução fiscal de contribuintes inscritos em dívida ativa e da persecução criminal de sujeitos que lesem o Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, o julgado que norteia o presente trabalho trata-se de Habeas Corpus impetrado em favor de Robson Schumacher e Vanderléia Silva Ribeiro Schumacher, que foram denunciados no primeiro grau pelo crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990), por não terem procedido com o efetivo pagamento do tributo em comento, apesar de ter regularmente declarado as operações em Declaração de Informação do ICMS e Movimento Econômico (DIME).

O juízo de primeiro grau, da comarca de Brusque/SC, entendeu pela absolvição sumária dos réus, baseados nos argumentos defensivos de que a conduta narrada é atípica, por consistir no não recolhimento de ICMS próprio, não havendo substituição tributária, estando-se diante de caso e sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica representada pelos sócios Robson Schumacher e Vanderléia Schumacher. Assim, o contribuinte de fato é a própria pessoa jurídica, e não o consumidor final, ainda que o custo do tributo esteja embutido no preço repassado aos consumidores finais.

A partir da sentença que absolveu sumariamente os réus, o MP/SC manejou perante o Tribunal de Justiça de Santa Catarina recurso de Apelação, que determinou a reforma da sentença *a quo*, estabelecendo o retorno dos autos à comarca de origem (Brusque/SC), conforme ementado abaixo:

Apelação criminal. Crime contra a Ordem Tributária. Falta de recolhimento de ICMS, em continuidade delitiva (lei 8.137/90). Sentença de absolvição sumária. Recurso do Ministério Público. Absolvição calcada na atipicidade da conduta. Tese de que o comerciante figura no papel de contribuinte direto de obrigação tributária própria e de que não há apropriação de imposto cobrado ou descontado de terceiro. O ICMS é tributo indireto, uma vez que é incluído no preço cobrado na venda de mercadoria ou na prestação de serviço, e é obrigação da pessoa jurídica que o cobra unicamente remeter ao erário o que foi repassado ao consumidor. Declaração nas DIMES e não repasse que aperfeiçoam o delito. Criminalização que não se assemelha à prisão civil por dívida porquanto a conduta é penalmente relevante e não se equipara à mera inadimplência fiscal. Inviabilidade de absolvição sumária na forma do art. 397, III, do código e processo penal. Existência de elementos que apontam para a ocorrência do crime. Recurso provido a fim de determinar o retorno dos autos à comarca de origem para prosseguimento do feito.

Recurso conhecido e provido.

(TJ-SC – APR: 0900206-88.2015.8.24.0011, Relator: Desembargador Antônio Zoldan da Veiga, Data de Julgamento: 26/09/2019, Quinta Câmara Criminal)

Irresignado com tal decisão, a defesa dos acusados impetrou Habeas Corpus perante o Superior Tribunal de Justiça, arguindo que o caso é de manifesta atipicidade da conduta imputada aos pacientes, sustentando o mesmo argumento que culminou com a

sentença absolutória do primeiro grau, de que não há tipicidade formal, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição tributária passiva da pessoa jurídica, real contribuinte da relação tributária. Assim, o não recolhimento do referido tributo não ensejaria crime por não preencher a elementar do tipo, qual seja, descontar ou cobrar na qualidade de sujeito passivo da obrigação, conforme inteligência do inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990.

Assim, o *writ* foi encaminhado para a Procuradoria-Geral da República, para que ela se manifestasse acerca da ordem requerida pelos impetrantes. O parecer, de autoria da Sub-Procuradora-Geral da República Maria Hilda Marsiaj Pinto, opinou pelo não cabimento do HC, por pretender substituir recurso especial, e, no mérito, defendia que o crime delineado pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não é limitado às hipóteses de substituição tributária, atingindo os intermediários do pagamento do tributo. Assim, o parecer do MPF é no sentido de não concessão da ordem pretendida e manutenção do acórdão do TJ-SC, conforme ementário:

HABEAS CORPUS. SUBSTITUTIVO DE RECURSO ESPECIAL. INVIABILIDADE. ANÁLISE DA QUESTÃO DE FUNDO PARA FINS DE VERIFICAÇÃO DE FLAGRANTE ABUSO DE PODER OU TERATOLOGIA. CRIME TRIBUTÁRIO (ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990). NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS REPASSADO AO CONSUMIDOR. TIPICIDADE. VALOR DO TRIBUTOS QUE É COBRADO DE TERCEIRO. COMERCIANTE QUE ATUA COMO INTERMEDIÁRIO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. PELO NÃO CONHECIMENTO DO WRIT E, SE CONHECIDO, PELA DENEGACÃO DA ORDEM.

(PGR – Procuradoria-Geral da República. Parecer Ministerial nº 00321013/2017/DF. Brasília: Procuradoria-Geral da República, 22 de junho de 2017. Petição Eletrônica juntada ao Habeas Corpus (HC) nº 399.109-SC (2017/0106798-0) em 27/06/2017).

O parecer supracitado lastreou-se no argumento de que quem arca com a despesa do pagamento do ICMS é o consumidor final, tendo em vista a incorporação desse custo ao preço final do produto. Assim, conforme o mencionado parecer: “ainda que este (consumidor) não possa ser judicialmente cobrado pelo pagamento do tributo, é ele (consumidor) quem, de fato, arca com essa despesa. Ou seja, o ICMS é cobrado do consumidor final, de modo que a elementar do tipo ‘descontado **ou cobrado**’ está preenchida”.

4.1 VOTO-RELATOR DO MINISTRO ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ

A relatoria do processo em comento foi distribuída ao Ministro Rogério Schietti Cruz, que ao se deparar com o caso levou a análise à Terceira Seção do STJ, composta pelos

integrantes das Quinta e Sexta Turmas, todos colegiados reservados à análise das matérias penais. Tal encaminhamento obedece ao art. 127 do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça (RISTJ), a fim prevenção de divergências e uniformização do entendimento entre as turmas componentes da Seção respectiva, tendo em vista que casos com premissas fáticas semelhantes culminavam em decisões conflitantes.

A Quinta Turma do STJ adota o entendimento de que a inocorrência do repasse do ICMS “recolhido pelo sujeito passivo” enquadra-se no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, bastando a comprovação do dolo.

Por sua vez, ao analisar casos de inadimplemento de ICMS a Sexta Turma do STJ entendia ser necessária a distinção de duas hipóteses. Assim, a primeira hipótese se referiria ao ICMS recolhido em operações próprias, enquanto a segunda hipótese se ocuparia dos casos de ICMS recolhidos por substituição tributária.

A partir de tal distinção, o entendimento turmário respectivo apontava que na primeira hipótese estaríamos diante de mero inadimplemento fiscal, posto que nas operações próprias a pessoa jurídica que figura na sujeição passiva tributária. Enquanto a hipótese de inadimplemento de ICMS recolhido por substituição tributária ensejará a tipificação da conduta como crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990).

Após a inserção do tema na pauta da Terceira Seção da Corte Cidadã, o Ministro Relator conduziu seu voto detalhando o problema, a partir de um viés explicitado justamente no primeiro ponto de seu voto, ao abordar a importância da tutela penal para a tributação, expondo a magnitude dos impactos que a criminalidade causa ao atingir o erário.

Mais adiante, o Relator prossegue seu voto adentrando na interpretação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, indicando a similitude do delito com o crime previsto no art. 168 do CP (apropriação indébita). Ao traçar um histórico do delito em comento, o Ministro Schietti rememora a definição dada pela jurisprudência do STF e do STJ ao tema, afirmando que a apropriação indébita estará configurada quando o agente se apropriar de coisa fungível que lhe foi confiada para transmissão a terceiro ou para outra finalidade que não o depósito.

Assim, o entendimento do relator é a da necessidade em reconhecer as características essenciais da apropriação indébita como indissociáveis ao crime tributário, elencando quatro aspectos essenciais ao delito de apropriação indébita tributária: I) inexistência de clandestinidade no tipo penal, assim, o registro, apuração e declaração em guias próprias ou em livros fiscais do imposto devido não exercem influência na tipificação; II) conforme exegese do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é o sujeito passivo da obrigação tributária; III) para

configuração do delito exige-se a comprovação do dolo, ainda que potencial, de não recolher o tributo, sendo dispensável a motivação; IV) a expressão “valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado”, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito (segunda característica apontada pelo relator), apenas àqueles que **descontem** ou **cobrem** os valores dos respectivos tributos.

O quarto ponto é o cerne da discussão da tese defensiva, a qual afirma que o empresário é sujeito passivo da obrigação tributária, sendo devedor do ICMS apurado nas transações, e não efetiva desconto ou cobrança do imposto em relação ao contribuinte. Aprofundando a discussão em seu voto, o Ministro Rogério Schietti Cruz se dispõe a encarar os termos “descontado” e “cobrado” à luz do Direito tributário.

Assim, o Ministro expõe que, a bem da verdade, nenhum sujeito passivo de obrigação tributária é apto a descontar ou cobrar tributo de outrem, ele apenas retém tal tributo. Tal interpretação lastreia-se no art. 119 do CTN, que classifica os sujeitos ativos da obrigação tributária como uma **pessoa jurídica de direito público** competente para exigir o seu cumprimento.

O artigo do Código Tributário Nacional supramencionado bifurca-se em uma divergência doutrinária acerca da possibilidade de pessoas jurídicas de Direito Privado serem sujeitos ativos de obrigações tributárias. Tal divergência instaura-se pela necessidade de separação entre a competência para instituição de tributos e a possibilidade de figuração no polo ativo da relação tributária. Enquanto a competência para instituição de tributos atribuição indelegável dos entes políticos do Estado, a aptidão para cobrança de tributos (capacidade tributária ativa) é passível de delegação, que deve ser legal, transmitindo ao delegatário as prerrogativas de fiscalização do cumprimento das obrigações pelos contribuintes e de cobrança dos créditos tributários respectivos.

Assim, a conduta a ser tipificada pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, só pode se relacionar a retenção de tributos. Ou seja, quando o Fisco visar a facilitação de sua atividade arrecadatória instituindo a obrigação do “agente de arrecadação” reter tributo para posterior recolhimento, assim como se procede nos casos de Imposto de Renda retidos pela fonte pagadora (art. 45, parágrafo único, do CTN).

O Ministro-Relator ainda aponta como outra falha de técnica legislativa o emprego do termo “descontado”, pela impossibilidade do sujeito passivo da obrigação tributária de proceder com descontos ante terceiros. Assim, sob tal termo também há de recair hipótese de retenção.

Sinteticamente, a interpretação do Ministro Rogério Schietti Cruz culmina na restrição dos possíveis sujeitos ativos do delito de apropriação indébita tributária para àqueles sujeitos passivos que houverem procedido com a regular retenção do imposto respectivo. Recaindo, portanto, em hipótese de substituição tributária.

A substituição tributária do ICMS é prevista no art. 150, § 7º, da CRFB/88, que possibilita à lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Tal dispositivo constitucional é utilizado pelos devedores de ICMS inseridos em uma cadeia produtiva de determinado produto em razão da não-cumulatividade do referido imposto, conforme estabelecido pelo art. 25 da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), com seguinte teor: “Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado”.

O sistema originado a partir do artigo supramencionado é conhecido como “Débito x Crédito”, no qual o montante de ICMS devido pelo contribuinte deve ser abatido dos valores já pagos por este em etapas anteriores, ou na compra de bens e serviços já onerados pelo mesmo imposto. Em nada se assemelhando ao caso tratado aqui (HC nº 399.109/SC), posto que o *writ* estudado se trata de ICMS recolhidos em operações próprias, ou seja, onde não há incidência da não cumulatividade do imposto, sem consequente substituição tributária.

Após o detalhamento dos termos “descontado” e “cobrado” para fins tributários, o Relator do HC nº 309.199/SC realiza o mesmo exercício sob o enfoque do Direito Penal. Para tanto, alude que os termos não estão perfeitamente adequados aos institutos do Direito Tributário, devendo serem adequados pelo julgador ao sentido penal equivalente.

Para o julgador o termo “descontado” deve ser assemelhado a “abatido”, “diminuído”, ou “reduzido”, dentro da ideia de que após a ocorrência do “desconto” haverá diminuição dos valores a serem recebidos pelo contribuinte, semelhantemente ao ocorrido com o Imposto de Renda retido na fonte, onde o empregado recebe um valor menor do que o devido em caso de não incidência do imposto devido.

Nesse sentido, o Min. Rogério Schietti analisou sistematicamente o Código Penal a fim de tecer comparação entre o delito ora estudado e os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. Nesse sentido, o relator observou

que os crimes previstos no Código Penal utilizam o termo “descontado” relacionado à ideia de responsabilidade tributária por substituição, reafirmando o sentido sustentado pelo Min. Schietti de que tal termo teria o mesmo sentido no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Enquanto o sentido atribuído a “cobrado” aproxima-se da ideia de “receber”, “pedir”, “embolsar” ou “coletar”, indicando a ideia de acréscimo, ou seja, que o consumidor final pagará mais caro pelo embutimento do imposto no preço final do produto. Tal ideia refere-se às relações tributárias originadas a partir dos tributos indiretos, inclusive os realizados mediante operações próprias, por se referir a repasses dos custos tributários aos consumidores finais.

Por fim, para embasar o entendimento relatorial, o Min. Rogério Schietti realiza um apanhado histórico da própria Lei nº 8.137/1990, no qual aponta que originalmente o art. 3º da Lei em comento possuía a seguinte redação:

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.

A partir de tal trecho, buscando a *mens legis* do legislador originário, o Ministro Schietti concluiu que o inciso IV supramencionado tipificava a conduta de quem não recolhesse aos cofres públicos tributos retidos pela fonte pagadora, relacionada diretamente aos casos de substituição tributária dos impostos diretos.

Realizando análise semelhante em relação ao inciso V do art. 3º do projeto de lei original (PL 4.788/1990), o Relator concluiu que a tipificação originalmente prevista incidiria justamente nos casos de tributação em cadeia de produção que repercutisse economicamente no valor final do produto.

Para o Ministro Rogério Schietti, o atual art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 é produto da unificação dos tipos penais constantes nos incisos IV e V do art. 3º do então Projeto de Lei nº 4.788/1990. Assim, justifica-se a tipificação da apropriação indébita tributária nos casos de substituição tributária do ICMS (da mesma forma que entende a 5ª Turma do STJ), bem como a tipificação do mesmo delito para os casos em que o custo do tributo é repassado ao consumidor, por se tratar de imposto indireto.

Nesse sentido, apesar de longa digressão realizada pelo Ministro Rogério Schietti Cruz, a conclusão é semelhante a exarada no parecer da PGR nº 00321013/2017/DF, acostado aos autos do *writ* objeto do nosso estudo. Ou seja, o caso concreto merece tipificação pelos empresários repassarem os custos com o ICMS aos consumidores finais, o que em tese configurou a apropriação indébita tributária, pois os pacientes locupletaram-se de valores destinados ao pagamento dos impostos, uma vez que se não houvesse a incidência do referido tributo, o produto seria, hipoteticamente, proporcionalmente mais barato.

Consequentemente, o Voto-Relator reconheceu o dolo dos pacientes em apropriarem-se dos valores respectivos, denegando a ordem pretendida, mantendo a decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ-SC), devido os pacientes deixarem de recolher na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, valor do tributo (ICMS) ‘cobrado’ do adquirente da cadeia de consumo, no prazo legal.

O voto do Ministro-Relator foi seguido pelos Ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antônio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Félix Fischer. Registrou-se ausência justificada do Ministro Nefi Cordeiro, e não votou o Ministro Ribeiro Dantas, que presidia o julgamento. Apesar da Ministra Maria Thereza de Assis Moura ter inaugurado divergência do Voto-Relator ao apresentar seu Voto-Vogal – tendo sido seguida pelos Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior – o posicionamento do Relator sagrou-se vencedor, culminando na seguinte ementa:

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 nº 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 nº 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.

(STJ – Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus (HC) nº 399.109/SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018).

Apesar de ter sido voto vencido, o embasamento teórico do Voto-Vogal proposto pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura merece especial destaque pela compreensão do caso. Por isso, a seguir, nos deteremos em sua análise.

4.2 VOTO-VOGAL DA MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

Conforme mencionamos anteriormente, o resultado do julgamento do HC 399.109/SC seguiu a tese adotada pelo Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, entendendo pela denegação da ordem e tipificação da apropriação indébita tributária. Entretanto, nos parece mais acertado os fundamentos trazidos pelo voto divergente.

O voto em questão, ao resumir o caso, já delimita o campo de atuação nebuloso que causa confusão entre os julgadores, em que se discute se o não recolhimento de ICMS referente às operações próprias, devidamente declaradas em DIME, constitui crime de apropriação indébita tributária. Tal controvérsia estabelece-se na dificuldade em se determinar qual a correta interpretação da expressão típica “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação”, presente no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990.

Nesse sentido, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura defende que ao se referir aos termos “descontado ou cobrado”, o tipo penal restringe sua incidência aos casos de responsabilidade tributária, sem que tal reprimenda possa ser estendida aos casos envolvendo

tributos indiretos, posto que não existe relação jurídica tributária entre o Fisco estadual (competente para a cobrança de ICMS) e o consumidor final, representando um equívoco jurídico afirmar que o ICMS tenha sido cobrado do consumidor final simplesmente pelo embutimento no preço final do produto.

Assim, a Ministra desenvolveu seu raciocínio questionando se a extensão realizada no caso dos tributos indiretos também abarca as hipóteses em que os empresários não procedem com o pagamento do imposto de renda, ou com a contribuição previdenciária, ou ainda, com aluguel do imóvel, energia elétrica, salários dos funcionários, dentre tantas outras despesas que são consideradas no momento de precificação de uma mercadoria.

Apesar de todos os custos diretos e indiretos serem variáveis consideradas no momento de fixação do preço das mercadorias, não se cogita da persecução criminal nesses casos. Assim como nos casos narrados, o não recolhimento de ICMS próprio não merece ensejar a tipificação da apropriação indébita tributária, porque o tributo em comento é devido em nome próprio, não caracterizando apropriação indébita, por não haver locupletamento de coisa alheia móvel.

Nesse diapasão, evocando o art. 121 do CTN, a Ministra define o contribuinte como sendo o titular da capacidade contributiva, o escolhido pelo legislador para o pagamento de imposto por externar os signos-presuntivos de riqueza. Enquanto o responsável tributário é a pessoa que pode exercer poder sobre os valores do contribuinte, favorecendo a arrecadação.

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

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

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

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, podemos apontar a existência de substituição tributária nos casos de substituição tributária, tanto nos casos em que os fatos geradores ainda não ocorreram, a denominada substituição tributária “para frente”. Como também ocorre nos casos em que apenas a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria arca integralmente com o tributo, é o caso de substituição “para trás”, vislumbrada no sistema “Crédito x Débito” relacionado à não-cumulatividade do ICMS.

A criminalização do não recolhimento dos impostos devidos enquanto substituto tributário justifica-se pela ocorrência de real apropriação de valores de terceiros, e não pelo mero inadimplemento tributário pessoal.

O Voto-Vogal em análise pugna pela realização de uma interpretação sistemática entre Direito Penal e Direito Tributário, concluindo que o tipo penal estampado no art. 2º, II, do CTN, refere-se justamente à figura da responsabilidade tributária, forma de sujeição passiva indireta. Entretanto, não é o caso do ICMS próprio, devido a não ocorrência de substituição tributária, mas sim de sujeição passiva tributária direta, não havendo responsável tributário nem sujeição passiva indireta, sendo o contribuinte sujeito passivo da obrigação tributária.

Nessa toada, não há de se falar em apropriação de valores de terceiros, uma vez que o comerciante é o contribuinte (sujeito passivo tributário), sendo o tributo devido por ele próprio. Portanto, está-se diante de caso de inadimplemento fiscal, que deve ser combatido pelos recursos legais previstos na Lei nº 6.830/1980 (Lei das Execuções Fiscais).

O Voto em comento também esclarece a importância de frisar-se que os impostos devidos foram regularmente declarados na respectiva DIME, pois, tal fato afasta qualquer hipótese de configuração de sonegação fiscal. Salienta-se que a sonegação fiscal se norteia pelo dolo deliberado em suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social, mediante meios ardis e fraudulentos.

No julgamento do ARE nº 999.425/SC, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski asseverou que: “as condutas tipificadas na Lei 8.137/1990 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude [...]. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou sejam apenas a dívida com o Fisco.” (STF – ARE 999.425/SC, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Processo eletrônico – REPERCUSSÃO GERAL. julgado em: 02/03/2017, Publicado em: 16/03/2017)

Assim, ao constatar-se que o caso em estudo é de mero inadimplemento fiscal, e não de apropriação indébita tributária, considerando a não adequação típica do delito, a aplicação das reprimendas devem ser centradas no denominado “Direito Tributário Penal”, ou seja, aplicam-se sanções administrativas ao contribuinte inadimplente, e através da execução fiscal própria busca-se a satisfação dos créditos tributários correspondentes, acrescidos dos encargos legais, bem como a inscrição do contribuinte em dívida ativa.

Ao divergir do Ministro Relator, a Ministra Maria Thereza Assis Moura conduz seu voto da seguinte maneira: “[...] a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, corretamente declaradas pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita tributária, nem sonegação fiscal.”

Revelando a motivação do julgamento, a Ministra finaliza: “Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise em prisão civil por dívida.” Concedendo, portanto, a ordem para reestabelecimento da sentença absolutória.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o resultado adverso do julgamento pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a defesa dos pacientes manejou Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC perante o Supremo Tribunal Federal, de Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso.

O julgamento perante o STF resultou na aprovação do voto do relator que seguiu a mesma linha do proposto pelo STJ. O julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus mencionado culminou no firmamento de uma tese pela Suprema Corte, que apenas acrescentou uma condicionante à tipificação, qual seja a necessidade de que os inadimplementos observados sejam reiterados, cuja contumácia foi fixada em 03 (três) períodos, conforme podemos depreender da ementa transcrita:

DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE.

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.

3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.

4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.

5. Impõem-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

7. Recurso desprovido.

8. Fixação da seguinte tese: *O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.*

(STF – RHC 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso, Data de Julgamento: 11/02/2019, Data de Publicação no DJe: 13/2/2019)

Apesar da tese firmada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina ter sido posteriormente confirmada pela maioria dos Ministros componentes da Terceira Seção do STJ, posicionamento mantido também pelo pleno do Supremo Tribunal Federal, entendemos que os fundamentos que sustentam a hipótese de tipificação do inadimplemento de ICMS como apropriação indébita tributária são insuficientes para tal criminalização.

O voto da Min. Maria Thereza de Assis Moura pontua bem a questão, ao afirmar que a controvérsia suscitada consiste justamente no enquadramento da conduta com as ações próprias do delito de apropriação indébita, ou seja, para a regular tipificação do caso no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, faz-se mister que o sujeito ativo delitivo se aproprie de valores de terceiros. Em se tratando de apropriação indébita, especificamente, exige-se que o agente se aproprie de dinheiro destinado ao pagamento de tributo.

Ora, não condiz com a melhor interpretação dos fatos o simples argumento de que devido o tributo em comento compor a precificação das mercadorias ou serviços comercializados há a “cobrança” do imposto pelo comerciante ao consumidor final, logo, o não recolhimento do imposto importaria em apropriação indébita tributária, em razão do tributo compor a precificação do produto.

Nesse sentido, assevera Kiyoshi Harada (2019), que funcionou no RHC 163.333/SC na condição de *Amicus Curie* indicado pela Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FECOMERCIO-SP):

“Isso só é possível relação a tributos diretos, sendo absolutamente impossível juridicamente em relação a impostos indiretos, como o ICMS, porque o valor desse imposto está embutido no preço da mercadoria juntamente com outras despesas, como as concernentes a salários dos empregados, aluguéis, matérias primas, além da margem de lucro que entram na composição da política de preços. Por isso, nos tributos indiretos o valor do imposto representa um custo, integrando o preço que é uno e indivisível, pertencendo unicamente ao comerciante e a mais ninguém, muito menos ao fisco que não é sócio na exploração da atividade econômica”.

Nesse sentido, podemos realizar exercício interpretativo semelhante ao feito pelo Ministro Luís Roberto Barroso ao buscar no Direito Comparado exemplos de países que punem o não recolhimento de impostos semelhantes ao ICMS. Assim, realizaríamos tal

interpretação para destacar que o Sistema Tributário Brasileiro adota claramente a tese de incorporação dos impostos indiretos aos preços das mercadorias, sem que isso represente hipótese de substituição tributária.

Só há separação entre preço do produto e valor cobrado à título de imposto nos países que adotam o denominado “sistema de tributação por fora”, a exemplo de EUA e Japão, nos quais é gerado uma guia própria de recolhimento de tributo no mesmo instante em que a compra é processada, fazendo com que o imposto seja devidamente destacado do produto. Assim, nesses países há maior combate à sonegação fiscal e transparência quanto a arrecadação, enquanto no Brasil o único recurso conferido aos consumidores é a possibilidade de conferir os montantes pagos à título de tributos no final das notas fiscais, informação meramente educativa.

Logo, torna-se insustentável a defesa de confusão entre consumidor (que paga o preço total da mercadoria) e contribuinte (sujeito passivo tributário). A relação tributária referente à cobrança do ICMS se dá exclusivamente entre Fisco estadual e o comercializador de bens ou serviços.

Ressaltando que as interpretações realizadas pela Terceira Turma do STJ e ratificada pelo Plenário do STF importam em alargamento de institutos do Direito Tributário para possibilitar a criminalização da referida conduta, o que nos faz questionar qual a real motivação dos Ministros em criminalizar o não recolhimento do ICMS próprio devidamente declarado, ou seja, o mero inadimplemento fiscal.

A única hipótese que vislumbramos é a vontade dos julgadores em auxiliarem a atividade arrecadatória do Estado, posto que a criminalização da referida conduta tende a aumentar o receio dos empresários em não pagarem o imposto, devido a possibilidade de prisão. Essa intenção ficou estampada em alguns trechos dos julgamentos, a exemplo do Voto-Relator do Ministro Rogério Schietti (STJ – HC nº 399.109/SC. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018):

“Não obstante as profundas discussões sócios-filosóficas acerca das premissas reais, nas quais se alicerça e se justifica o discurso oficial da política criminal voltada para a proteção penal de bens ligados à ordem tributária, não há como deixar de reconhecer **a magnitude dos impactos que a criminalidade causa quando atinge esse setor**, notadamente pelas consequências indiretas, as quais implicam, dentre outras, **o aumento das desigualdades sociais**.”

No mesmo sentido podemos mencionar o seguinte trecho da ementa do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC (STF – RHC 163.334/SC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de Julgamento: 12/12/2019):

“4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. **Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência.** Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.” (Grifo nosso)

Ainda que seja louvável a tentativa de reduzir a inadimplência fiscal, o Direito Penal não é a melhor ferramenta para resolução de tal problema. Inclusive, por se tratar de prisão civil por dívida, tendo em vista que o mero inadimplemento não é crime, é apenas descumprimento de obrigação tributária, e, como sabemos, a prisão civil por dívida é incompatível com a atual ordem constitucional brasileira, por ferir o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos (Decreto nº 592/1992), e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Decreto nº 678/1992), conforme citações respectivas:

Art. 11. Ninguém poderá ser preso apenas por não poder cumprir com uma obrigação contratual.
(Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, recepcionado pelo Decreto nº 592/1992)

Art. 7.7. Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.
(Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San José da Costa Rica, recepcionado pelo Decreto nº 678/1992)

Em artigo já citado, Kiyoshi Harada (2019), explicita a inocuidade da criminalização da conduta objeto de nosso estudo para a redução da inadimplência fiscal, posto que tal fato dá-se, majoritariamente, em razão de uma tributação injusta e desproporcional, e que não respeita a capacidade contributiva dos contribuintes por tributar de forma mais leve os grandes produtores de riquezas, fazendo com que seja necessário aumentar o peso aos demais contribuintes:

“[...] em geral, para aliviar a carga tributária de uma minoria de contribuintes favorecidos por uma gama de fantásticos incentivos fiscais de toda sorte, alguns deles ostensivamente dirigidos, porque frutos de encomendas políticas, mediante uso de expedientes que descabem, às vezes, para a *prática de delitos*. Por conta desses incentivos, perde-se a arrecadação de cerca de 270 bilhões anuais, *estupidamente* imputados a contribuintes não contemplados com os benefícios fiscais.”

Além disso, outra justificativa apontada inicialmente no voto do Ministro-Relator Rogério Schietti Cruz, e reprisado no voto do Ministro Roberto Barroso (Relator do RHC 163.334/SC no âmbito do Supremo Tribunal Federal), é a de que originalmente o Projeto de Lei nº 4.788/1990 previa em seu art. 3º os incisos IV e V, de forma clara e direta, a tipificação do não-recolhimento do imposto devido nos sessenta dias subsequentes ao vencimento da obrigação tributária.

Ambos os Ministros Relatores, e demais julgadores que os acompanharam na respectiva Corte, entenderam que a tipificação inicial da conduta em comento no Projeto de Lei representaria a *mens legis* do legislador original. Entretanto, tal argumento também não merece prosperar, visto que se o Poder Legislativo (constitucionalmente incumbido da função precípua de legislar) entendeu que a redação do art. 3º, do mencionado PL nº 4.788/1990, não deveria ser reprisado no texto final do projeto, que resultou na Lei nº 8.137/1990, representando a positivação da vontade dos legisladores em não criminalizar tal conduta.

Não é razoável, nem tampouco lógico, admitirmos que o simples fato de uma conduta ser tipificada no Projeto de Lei representa mais o *animus* legislativo, do que a exclusão de tal tipificação do texto final. Esse sim, traduz a intenção do legislador em não criminalizar a conduta em apreço.

Ainda merece destaque a inserção realizada pelo voto do Ministro Barroso, no RHC 163.334/SC, da necessidade de comprovação do dolo (intenção de não pagar o imposto) para caracterização do delito. Tal destaque passou a compor a tese firmada no respectivo julgado (STF – RHC 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso, Data de Julgamento: 11/02/2019, Data de Publicação no DJe: 13/2/2019): “*O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.*”

Ora, tal requisito estampa mais uma contradição do próprio julgamento, uma vez que se o contribuinte declara corretamente o que apurou, e qual o montante devido, por óbvio não atua com dolo. A ação dolosa constitui a sonegação, onde deliberadamente o agente suprime imposto devido através de meios fraudulentos.

O resultado pretendido pelo STF e pelo STJ pode não ser alcançado, e desencadear um efeito contrário, estimulando mais contribuintes a praticarem sonegação total ou parcial de tributos, especialmente aqueles que encontram-se em difícil situação econômica, e com o a capacidade contributiva extremamente reduzida, pois, não possuem mais custos a

serem cortados, nem capital de giro suficiente para arcar com as despesas, ocasionando a necessidade de sonegação para garantir a sobrevivência da empresa.

Além do mais, caso a postura adotada pelas respectivas Cortes fosse contrária, privilegiando os contribuintes que, apesar de inadimplentes, realizam as declarações fazendárias devidas, estimular-se-ia a desburocratização do sistema tributário nacional, tendo em vista que o tributo declarado pelo contribuinte não pode ser posteriormente contestado por ele em juízo, podendo ser inscrito em dívida ativa de imediato, com consequente início da execução fiscal correspondente, de natureza cível, e não criminal.

Assim, concluímos o presente trabalho com a ideia de que a solução para a inadimplência fiscal não passa pela criminalização da dívida. Tampouco acreditamos que tal tipificação do não recolhimento de ICMS devidos em operações próprias seja possível, pelo contrário, nos filiamos a corrente que rechaça tal hipótese pelo carecimento de tipificação expressa na legislação criminal, reafirmando que: “A política criminal tributária que deve observar e fazer cumprir é aquela positivada pelo Órgão Legislativo, quer queiram ou não os ilustres integrantes do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição.” (HARADA, 2019)

A criminalização abordada no respectivo trabalho é resultante unicamente de uma vontade exarada pela Cortes Jurisdicionais, que apesar de serem os mais altos tribunais nacionais (STF e STJ), não tem o condão de tipificar condutas como crimes. Tal tarefa é de competência privativa da União, conforme art. 22, I, da CRFB/88, assim, a competência para legislar matéria penal recairá sob o Congresso Nacional, cabendo ao STF a guarda precípua da Constituição, e ao STJ a uniformização da interpretação da lei federal. Inclusive, o Direito Penal exige que para a existência de crime haja previsão em **lei penal anterior**.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization**. 2. ed. Lanham, New York, Toronto, Plymouth: Madison, 1999.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** / Luciano Amaro. - 23. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acessado em: 10 de outubro de 2020.

BRASIL, **Decreto nº 592/1992**, Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm>. Acessado em: 24 de novembro de 2020.

BRASIL, **Decreto nº 678/1992**, Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San José da Costa Rica. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm>. Acessado em: 24 de novembro de 2020.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 2.848/1940**, Código Penal Brasileiro. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acessado em: 10 de outubro de 2020.

BRASIL, **Lei nº 5.172/1966**, Código Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acessado em: 05 de outubro de 2020.

BRASIL, **Lei nº 8.137/1990**, Lei de crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acessado em: 05 de outubro de 2020.

BRASIL, Procuradoria-Geral da República. **Parecer Ministerial nº 00321013/2017/DF**. Brasília: Procuradoria-Geral da República, 22 de junho de 2017. Petição Eletrônica juntada ao Habeas Corpus (HC) nº 399.109-SC (2017/0106798-0) em 27/06/2017

BRASIL, **Projeto de Lei nº 4.788/1990**. Disponível em: < <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>>. Acesso em: 24 de novembro de 2020.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.138.189 – GO**. Quinta Turma. Relator: Ministro Jorge Mussi. Data de Julgamento: 12 de dezembro de 2017. Data de publicação no DJe: 19 de dezembro de 2017.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.625.149 – DF**. Quinta Turma. Relator: Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data de Julgamento: 28 de abril de 2020. Data de Publicação no DJe: 04 de maio de 2020.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC**. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Voto-Relator do Ministro Rogério Schietti Cruz**. Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Voto-Vogal da Ministra Maria Thereza de Assis Moura**. Habeas Corpus (HC) nº 399.109 SC. Terceira Seção. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 17 de junho de 1998. Publicado no Diário da Justiça em: 24 de novembro de 2006, ementário nº 2257-1

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental nº 999.425/SC**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Processo eletrônico – REPERCUSSÃO GERAL. julgado em: 02 de março de 2017, Publicado em: 16 de março de 2017

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) nº 163.334 SC**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de Julgamento: 12 de dezembro de 2019. Data de publicação: DJ nº 280 do dia 17 de dezembro de 2019.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Criminal nº 3.892/SE** (2003.85.00.004323-5). Primeira Turma. Relator: Desembargador Federal Élio Wanderley de Siqueira Filho (Substituto), Data de Julgamento: 07 de abril de 2005. Data de Publicação no Diário da Justiça: 16 de junho de 2005.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal – Parte Geral** / Aníbal Bruno. - Rio de Janeiro: Forense, 1978. t. I.

CARVALHO FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de direito administrativo** / José dos Santos Carvalho Filho. – 27. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2013. – São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho. - 30. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

HARADA, Kyioshi. **Anatomia do crime de apropriação indébita do ICMS**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/318043/anatomia-do-crime-de-apropriacao-indebita-do-icms>>. Acessado em: 14 de fevereiro de 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Políticas no Direito Tributário**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. 1998, p. 46.

NAHUM, Marco Antonio R. **Inexigibilidade de conduta diversa** – Causa supralegal – Excludente de culpabilidade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** / Guilherme de Souza Nucci. - 13. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PRADO, Luís Régis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. APR: 0900206-88.2015.8.24.0011, Relator: Desembargador Antônio Zoldan da Veiga, Quinta Câmara Criminal. Data de Julgamento: 26/09/2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** / Luís Eduardo Schoueri. – 9ª. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.