



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

RODRIGO PEREIRA DE OLIVEIRA

**O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO CONTEXTO DA INADIMPLÊNCIA DO ICMS:
UMA ANÁLISE DA DECISÃO DO STF PROFERIDA EM SEDE DO RECURSO ORDINÁRIO
EM HABEAS CORPUS Nº163.334**

JOÃO PESSOA
2022

RODRIGO PEREIRA DE OLIVEIRA

**O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO CONTEXTO DA INADIMPLÊNCIA DO ICMS:
UMA ANÁLISE DA DECISÃO DO STF PROFERIDA EM SEDE DO RECURSO ORDINÁRIO
EM HABEAS CORPUS Nº163.334**

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. JOAO CLAUDIO
CARNEIRO DE CARVALHO

JOÃO PESSOA
2022

**Catálogo na publicação Seção de
Catálogo e Classificação**

O48c Oliveira, Rodrigo Pereira de.

O crime de apropriação indébita no contexto da inadimplência do ICMS: uma análise da decisão do STF proferida em sede do recurso ordinário em habeas corpus nº 163.334 / Rodrigo Pereira de Oliveira. - João Pessoa, 2022.

33 f.

Orientação: João Claudio Carvalho.TCC
(Graduação) - UFPB/CCJ.

UFPB/CCJ

CDU 34

RODRIGO PEREIRA DE OLIVEIRA

**O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO CONTEXTO DA INADIMPLÊNCIA DO ICMS:
UMA ANÁLISE DA DECISÃO DO STF PROFERIDA EM SEDE DO RECURSO ORDINÁRIO
EM HABEAS CORPUS Nº163.334**

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. JOAO CLAUDIO CARNEIRO
DE CARVALHO

DATA DA APROVAÇÃO: 03/06/2022

BANCA EXAMINADORA:

**Prof. Dr. JOÃO CLAUDIO CARNEIRO DE CARVALHO
(ORIENTADOR)**

**Prof. Dr. BASILE GEORGES CAMPOS CHRISTOPOULOS
(AVALIADOR)**

**Prof. Dr. GEILSON SALOMÃO LEITE
(AVALIADOR)**

RESUMO

O presente trabalho visa analisar a decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em sede do recurso ordinário em habeas corpus nº163.334, em dezembro de 2019. Nesta decisão foi fixada tese sobre a criminalização do contribuinte por dívidas do ICMS declarado, a fim de coibir a inadimplência contumaz e dolosa do ICMS. Dessa forma, apresentamos o voto proferido por cada Ministro do STF, presente na decisão, além da aplicabilidade da tese nos julgamentos dos Tribunais. Entre os argumentos apresentados, destacamos o fato das empresas que dolosa e sistematicamente descumprem o regramento fiscal, deixando de recolher aos cofres públicos o imposto devido, obtêm indevida vantagem em relação às demais empresas do mesmo segmento, constituindo verdadeira afronta ao princípio constitucional da livre concorrência. Metodologicamente, através de uma pesquisa bibliográfica de autores especialistas, analisamos o alinhamento da sentença com a doutrina e a jurisprudência correlata e a possibilidade de a tese ter sido firmada influenciada pelo ativismo judicial. O objetivo do trabalho foi apresentar substrato argumentativo e teórico que não teve o intento de esgotamento da matéria, mas que procurou trazer luz ao seu campo de aplicação. Por fim conclui-se que as próprias características de cobrança do ICMS e o fato do contribuinte emitir nota fiscal com destaque do imposto, bem como a própria declaração do contribuinte ao Fisco possibilitam a verificação que, o valor pago pela mercadoria tinha em seu preço o valor do imposto embutido. E assim, realizar a cobrança do ICMS ao consumidor e não repassar para os cofres do Estado, atendidos, ainda, os requisitos de contumácia e dolo de apropriação, caracterizariam a tipicidade do delito penal. Com relação a presença de ativismo judicial, consideramos que ele esteve presente na decisão do RHC 163.334/SC, visto que fatores políticos, econômicos, jurídicos e até sociais foram considerados para a tomada de decisão.

Palavras-chave: ICMS. Inadimplência. Apropriação indébita tributária. Julgamento recurso ordinário em habeas corpus nº163.334.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the decision of the Federal Supreme Court handed down in the ordinary recourse in habeas corpus nº163.334, in December 2019. In this decision, thesis was established thesis on the criminalization of taxpayers for declared ICMS debts. In order to curb the persistent and willful default of ICMS. In this way, we present the vote given by each Minister of the STF, present in the decision, in addition to the applicability of the thesis in the judgments of the Courts. Among the arguments presented, we highlight the fact that companies that intentionally and systematically fail to comply with the tax rules, failing to collect the tax due from the public coffers, obtain an undue advantage in relation to other companies in the same segment, constituting a true affront to the constitutional principle of free competition. Methodologically, through a bibliographic research of specialist authors, we analyzed the alignment of the sentence with the doctrine and related jurisprudence and the possibility of the thesis having been signed influenced by judicial activism. The objective of the work was to present an argumentative and theoretical substrate that did not intend to exhaust the matter, but that sought to bring light to its field of application. Finally, it is concluded that the characteristics of ICMS collection and the fact that the taxpayer issues an invoice highlighting the tax, as well as the taxpayer's own declaration to the tax authorities, allow the verification that the amount paid for the goods had in its price the embedded tax amount. And so, charging the ICMS to the consumer and not passing it on to the State coffers, also meeting the requirements of default and misappropriation, would characterize the typicality of the criminal offense. Regarding the presence of judicial activism, we consider that it was present in the decision of RHC 163.334/SC, since political, economic, legal and even social factors were considered for the decision making.

Key-words: ICMS. Default. Tax misappropriation. Ordinary recourse in habeas corpus nº163.334

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 UMA ANÁLISE SOBRE O JULGAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº163.334	8
a) Ministro Luís Roberto Barroso Relator.....	9
b) Ministro Alexandre Moraes.....	12
c) Ministro Gilmar Mendes.....	14
d) Ministro Luiz Fux.....	15
e) Ministro Edson Fachin.....	16
f) Ministra Rosa Weber.....	16
g) Ministro Carmen Lúcia.....	17
h) Ministro Ricardo Lewandowski.....	17
i) Ministro Marco Aurélio.....	17
j) Ministra Dias Toffi (Presidente).....	18
2.1 TESE FIRMADA A PARTIR DO JULGAMENTO DO RECURSO	18
3 DOCTRINA SOBRE APROPRIAÇÃO EM DEBITA TRIBUTÁRIA	18
4 PESQUISA JURISPRUDENCIAL SOBRE A APLICABILIDADE DA DECISÃO EM CASOS DE APROPRIAÇÃO EM DEBITA TRIBUTÁRIA OCORRIDAS APÓS O JULGAMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº163.334.....	20
5 ATIVISMO JUDICIAL: UMA ANÁLISE DA SUA PRESENÇA NO JULGAMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS N. 163.334.....	24
5.1 ATIVISMO JUDICIAL.....	24
5.2 JULGAMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS N. 163.334.....	26
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	28
REFERÊNCIAS	29

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende abordar o crime de apropriação indébita no contexto da inadimplência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), onde neste primeiro momento abordaremos as características do ICMS para facilitar a compreensão das particularidades deste imposto.

O ICMS é um imposto com função fiscal, isto é, se presta à arrecadação de tributos, e não a induzir comportamentos, podendo ser seletivo em função da essencialidade, incidindo sobre o valor agregado, em obediência ao princípio da não cumulatividade. É um imposto de caráter nacional, fortemente regrado pela Constituição Federal e por Lei Complementar com vistas a uniformizar o tributo em todo o país. Ele possui 3 (três) diferentes materialidades (fatos geradores) como a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e a prestação de serviço de comunicação.

Quanto ao contribuinte do ICMS, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) determina expressamente que caberá à Lei Complementar defini-los. A Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) cumpriu essa função constitucional, definindo, no art. 4º, os contribuintes do imposto, que podem ser assim descritos: Pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; Importadores de bens de qualquer natureza; Prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e Prestadores de serviços de comunicação.

O ICMS foi inserido em um importante embate jurídico com relação ao crime de apropriação indébita tributária. Neste contexto, a lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, após estabelecer que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas previstas no art. 1º, dispôs no seu art. 2º, II, que:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza

[...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

[...]

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (BRASIL, 1990).

De acordo com o artigo acima, a apropriação indébita tributária consiste em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do tributo descontado ou cobrado e que deveria ter sido

recolhido aos cofres públicos. O contribuinte ou responsável tributário (sujeito passivo da obrigação tributária) aparece como sujeito ativo do tipo penal, tendo como tipo objetivo praticado deixar de recolher o valor descontado ou cobrado.

A configuração da apropriação indébita tributária sempre causou divergências no meio doutrinário e jurisprudencial, principalmente, em relação aos impostos envolvidos e à sujeição ativa do crime previsto no art. 2º II da Lei 8.137/90. A discussão circula, principalmente, em definir se o valor do ICMS é cobrado ou não do consumidor e, ainda, se a empresa, ao deixar de recolher o imposto, estaria se apropriando desses valores em detrimento do fisco.

No dia 18 de dezembro de 2019, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº163.334 (RHC163.334), no qual restou fixada a seguinte tese: "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990" (BRASIL, 2019).

Neste diapasão, por meio do ato interpretativo dos julgadores, a jurisprudência do STF exerceu uma função construtiva no sistema jurídico, onde coube a esta corte, a função de clarear a vagueza dos textos legais pela via interpretativa, apontando quais fatos incidem no âmbito de proteção de determinada norma.

A pertinência do estudo encontra amparo na grande repercussão econômica da matéria, visto que o ICMS representa a maior fonte de receita dos Estados Federados e, desta forma, é o responsável pelo custeio de significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de interesse público. A possibilidade de condenação criminal pela falta de recolhimento do ICMS, certamente, vai dificultar a atividade empresária brasileira, gerando ainda mais controvérsia ao tema

Dessa forma o presente objetiva analisar como o Supremo Tribunal Federal tem enfrentado os litígios que envolvam o tema, mais especificamente far-se-á uma análise do julgamento do RHC 163.334 ocorrido em plenário do STF, no dia 18 de dezembro de 2019, em que figura como Reclamante: Srs. Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher; e como recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina e Ministério Público Federal, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, onde foi discutida em plenário a questão sobre a caracterização do crime de apropriação indébita no contexto da inadimplência do ICMS. Valendo destacar que o recurso teve a sua repercussão geral reconhecida e a tese, ali firmada, é a que passa a valer para todos os gestores da Administração Pública e para os Tribunais brasileiros, quando se depararem com situações em que envolvam o assunto.

A análise da decisão apresenta os argumentos trazidos pelos ministros, trazendo tanto os argumentos dos ministros que apoiam a criminalização da conduta em destaque, quanto àquele desfavorável. Após, através de uma pesquisa bibliográfica, analisou-se o alinhamento da sentença com a doutrina e a jurisprudência correlata e a possibilidade de a tese ter sido firmada influenciada pelo ativismo judicial.

Destaca-se que o trabalho foi realizado por meio de pesquisa bibliográfica de autores especialistas. Ademais, analisaram-se alguns julgados que integram atualmente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, tudo com o objetivo de apresentar substrato argumentativo e teórico que não teve o intento de esgotamento da matéria, mas que procurou trazer luz ao seu campo de aplicação.

2 UMA ANÁLISE SOBRE O JULGAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº163.334

O presente capítulo busca fazer uma análise do julgamento em plenário do Supremo Tribunal Federal ocorrido no dia 18 de dezembro de 2019, sobre o Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334, de Santa Catarina, em que figuram como reclamante: Srs. Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher; e como recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina e Ministério Público Federal, relatoria atribuída ao Ministro Luís Roberto Barroso. No caso sob análise foi discutida a temática sobre a caracterização do crime de apropriação indébita no contexto da inadimplência do ICMS.

Em virtude da relevância prática da matéria, que afeta dezenas de milhares de contribuintes por todo o país, o relator, em homenagem à segurança jurídica, remeteu a matéria para apreciação do Plenário. O relator concedeu liminar, de ofício, determinando que não fosse executada qualquer pena contra os recorrentes, seja de prisão ou restritiva de direitos, sem prejuízo do trâmite da ação penal contra eles movida. Além disso, convocou uma reunião com os representantes das partes, terceiros admitidos no processo e órgãos públicos diretamente interessados para que entregassem memoriais escritos e apresentassem seus argumentos (BRASIL, 2019).

Dessa forma, passa-se a expor como foi o voto proferido por cada Ministro, apresentando uma síntese da argumentação jurídica manifestada por suas Excelências e por derradeiro informa-se a tese que foi definida a partir deste julgamento.

a) Ministro Luís Roberto Barroso - Relator

O Ministro iniciou a apresentação do seu voto fazendo a exposição da questão a ser examinada: “deixar o comerciante de recolher ICMS próprio, escriturado e declarado, repassado economicamente ao comprador da mercadoria ou tomador do serviço, é crime?” (BRASIL, 2019).

Ato contínuo estabeleceu três premissas importantes para equacionar a matéria. A primeira seria o Direito Penal devendo ser sério, igualitário e moderado desempenhando um papel dissuasivo da criminalidade, sem distinção entre ricos e pobres, evitando o excesso de tipificações. A segunda premissa seria o dever fundamental de todos os cidadãos em pagar tributos, destacando o crime fiscal como a outra face da corrupção. A terceira seria a intersecção entre o Direito Penal e Direito Tributário, reconhecendo a tipicidade criminal em alguns casos de reprovabilidade especial e não em qualquer mero inadimplemento tributário.

Seguindo na sustentação destacou o preenchimento do tipo penal em caso de não recolhimento de ICMS, onde utilizou a interpretação semântica e sistemática do tipo penal, analisando o sentido literal da norma, em conjunto com outras normas penais e tributárias.

Nesta toada passou a discorrer sobre os elementos do tipo penal presentes no art. 2º, II, da Lei nº 8137/1990, qual seja: “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos (BRASIL,1990)”. Com relação ao possível sujeito ativo do delito, concluiu tratar-se de crime próprio, e por isso só pode ser cometido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, podendo ser direto ou indireto, substituto ou substituído tributário, contribuinte e responsável etc. Salientou que a legislação não distingue os sujeitos passivos e por isso não caberia ao intérprete fazê-la, podendo, assim, ser sujeito ativo do delito qualquer sujeito passivo de obrigação tributária.

Prosseguindo na análise dos elementos do tipo penal, destacou que o objeto do delito é o valor do tributo não recolhido aos cofres públicos sendo irrelevante, do ponto de vista jurídico-penal, saber se aquele que arca economicamente com o valor pago é ou não o contribuinte. O tipo penal possui conduta mista, sendo composta por uma ação (cobrança ou desconto do valor do tributo devido), seguida por uma omissão (deixar de recolher o valor cobrado). Ponderou que se o sujeito passivo conseguir demonstrar que não recebeu efetivamente do adquirente o valor do tributo, o crime estará afastado.

Especificamente no caso do ICMS, pontuou que o imposto é cobrado de cada integrante da cadeia, até chegar ao consumidor final. Este, após sucessivas transferências de encargo, suporta o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, acrescido ao preço do produto.

Apesar de a defesa alegar que o sujeito passivo do ICMS sempre seria o comerciante, e que o consumidor final seria mero contribuinte de fato do imposto, o tipo penal não contraria esse argumento, já que o próprio tipo penal reconhece que a obrigação jurídico-tributária recai sobre o comerciante. Portanto, o sujeito passivo do tributo não pode se apropriar do valor do ICMS cobrado, sob pena de incorrer no tipo penal, visto que o valor do ICMS, cobrado dos consumidores, apenas transita no caixa do sujeito passivo.

Ademais destacou que a conduta não pode ser comparada a um mero inadimplemento tributário, é preciso estar presente uma especial reprovabilidade encontrada tanto na sonegação fiscal como na apropriação indébita tributária. Na primeira, a reprovabilidade se extrai da prática de atos dolosos praticados com o intuito de subtrair do Estado o conhecimento acerca da existência da própria obrigação tributária ou de seus elementos. Já na segunda, na apropriação indébita tributária, a reprovação da conduta está vinculada ao fato do agente tomar para si um valor que não lhe pertence, sendo o dever de recolher o tributo o único motivo para ele ter recebido este valor.

Fazendo uso da interpretação histórica e referenciando o direito comparado, o ministro concluiu que o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 também corrobora com o entendimento da presença da tipicidade da conduta de não recolhimento do ICMS repassado aos consumidores. Pontuou que o exame do processo legislativo reforça a presença da tipicidade da conduta de omissão no recolhimento do valor do ICMS economicamente transferido ao consumidor final. Ao analisar o direito comparado, indicou que a criminalização do não recolhimento de tributos indiretos, transferidos economicamente ao consumidor final encontra-se presente em outros ordenamentos de outros países como Portugal, Itália e EUA.

Partindo de uma interpretação teleológica e consequencialista, destacou que o Estado arrecada tributos para a consecução dos fins que lhe são atribuídos constitucionalmente, e que, portanto, os crimes tributários são um mal social grave, considerando-o a outra face da corrupção. A falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS também prejudica a livre concorrência, já que as empresas que sistematicamente não recolhem o ICMS colocam-se, ilicitamente, em uma situação de enorme vantagem competitiva. Caso não houvesse punição para esta prática, aqueles que deixarem de recolher o imposto acabariam por pressionar os concorrentes a seguir o mesmo caminho, e assim sucessivamente.

Destacou que a existência de alguns julgados do STJ reconhecendo a atipicidade da apropriação de ICMS fez com que diversos contribuintes passassem a declarar os valores devidos, sem recolhê-los, contando com a impunidade, com efeitos graves para a livre concorrência.

No campo da interpretação restritiva e do dolo de apropriação, reforçou a distinção entre o crime de apropriação indébita e a mera inadimplência como sendo a circunstância de o sujeito passivo da obrigação tributária se apropriar de um valor que não lhe pertence, destacando que a conduta deve lesionar de modo significativo o bem jurídico protegido. Além disso, salientou que nem todo devedor de ICMS comete o delito. Assim, se o comerciante deixar de pagar o tributo em virtude de circunstâncias excepcionais não haverá crime. De forma contrária, se o comerciante é um devedor contumaz, que utiliza os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos, estará enquadrado no delito.

Salientou a necessidade de a inadimplência do devedor ser reiterada, sistemática, contumaz, constituindo verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para se enriquecer ilicitamente, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Neste delito a demonstração do dolo é necessária, não sendo admitida a forma culposa. Pontuou que no tipo penal analisado, o elemento subjetivo assume a forma de dolo de apropriação, onde deve haver a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço.

Quanto ao dolo de apropriação, afirmou que este deve ser apurado na instrução criminal, baseado em circunstâncias objetivas factuais, elencado em seguida alguns exemplos destas circunstâncias 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; o encerramento irregular das suas atividades; o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc. Cabe, assim, ao juiz de cada caso analisar se as provas constantes dos autos são suficientes para a demonstração dessa atuação contumaz e do dolo de apropriação dos recorrentes.

Dessa forma concluiu o seu voto negando provimento ao recurso e propondo a 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.”¹

¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334, do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em:

b) Ministro Alexandre de Moraes

O Ministro iniciou seu voto apresentando a evolução histórica do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, como forma de compreender a intenção do legislador na sua tipificação. Lembrou que Lei n. 8.137/90 não foi a primeira norma reguladora dos delitos fiscais no período pós-constituente e apresentou todo o complexo normativo que resultou a Lei n. 8.137/90.

Seguindo seu voto, discorreu sobre os efeitos da sonegação fiscal no Brasil e a sua previsão no direito comparado. Destacou que tanto no âmbito administrativo como no âmbito penal, a punição pelo não recolhimento do ICMS não possui efetividade em virtude das possibilidades de o contribuinte pagar o tributo extinguindo, assim, a sua punibilidade. Concluiu que este fato, corrobora para existência de verdadeiros rombos na arrecadação dos Estados, comprometendo, sobremaneira, a adequada prestação de serviços públicos estatais, ensejando inúmeras ações fiscais e penais desnecessárias que contribuem para a morosidade do Poder Judiciário.

O Ministro trouxe dados de um estudo publicado pelo SINPROFAZ que permite inferir que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Com relação ao delito ora discutido, exemplificou países como EUA, Costa Rica, Portugal e Itália que possuem previsão legislativa de tipificação da conduta de apropriação indébita do imposto sobre consumo como crime.

Por conseguinte, destacou a constitucionalidade do Art. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90, a inexistência de prisão por dívida e a tipicidade da conduta daquele que deixa de recolher, aos cofres públicos, valor de ICMS que foi repassado ao consumidor final. Neste contexto trouxe ao seu voto julgamento realizado pelo próprio STF, que ao analisar o Tema 937 (ARE 999.425 RG/SC, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 2/3/2017), reafirmou a jurisprudência da corte, no sentido de que os crimes previstos na Lei n. 8.137/90 não violavam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal (prisão civil por dívida).

Apresentou diversas vezes que a Suprema Corte se pronunciou no sentido de declarar que a conduta descrita no Art. 2º da Lei n. 8.137/90 não se refere ao mero inadimplemento tributário, e, sim, à caracterização de uma conduta dolosa com o escopo de suprimir ou reduzir o sobredito tributo.

Na sequência da sua exposição, trouxe a posição de importantes doutrinadores, que embasaram seu convencimento de que por ser o ICMS uma espécie de tributo indireto incidente sobre o consumo, não se pode considerar como sujeito passivo da obrigação tributária seja

aquele que efetivamente arca com o ônus financeiro do tributo. Neste caso, ocorre a transferência do ônus do tributo do contribuinte de direito para o contribuinte de fato, assim, quem efetivamente pagar o tributo é o consumidor final, ficando a cargo do empresário a retenção do valor para repasse ao fisco.

Complementa o posicionamento anterior, concluindo que apenas analisando o documento fiscal é possível verificar o montante da carga tributária é sempre repassado diretamente e cobrado do consumidor final, e que o destaque do ICMS no documento fiscal também tem a finalidade de mostrar ao contribuinte de fato o valor que lhe é cobrado pelo contribuinte de direito, para posterior repasse ao fisco. Conclui, assim, que o sujeito passivo da obrigação tributária que, no prazo legal, deixa de recolher aos cofres públicos valor do tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado de terceiro (cujo ônus tributário foi repassado ao consumidor final), pratica o crime previsto no Art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, haja vista que o legislador não previu que o sujeito passivo da obrigação tributária seria apenas o substituto tributário.

Passando para a análise do caso concreto, ressaltou que tanto o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina quanto o Superior Tribunal de Justiça assentaram que a conduta prevista no Art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 não é o mero inadimplemento tributário ou uma simples dívida de natureza civil para com o Estado, e sim uma conduta penalmente relevante.

Por fim ponderou que não havia reparo a ser feito no entendimento aplicado, visto que os recorrentes não apresentaram qualquer argumento apto a desconstituir os fundamentos apontados.

Ante o exposto, o ministro negou provimento ao recurso ordinário em habeas corpus.

c) Ministro Gilmar Mendes

O Ministro iniciou seu voto argumentando que o dolo (vontade de se apropriar dos valores retidos) deve ser levado em conta, considerando necessária a presença do elemento subjetivo especial do injusto em comento. Desta forma, o mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, não preenche o tipo subjetivo do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, mostrando-se necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco. Não estando presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida.

Nesta toada, o Ministro esclareceu que os recorrentes não se apropriaram de um valor pertencente a terceiro, não havendo a presença do elemento da quebra de confiança depositada no substituto tributário que justifica o ilícito penal como modalidade de fraude. Apresentou jurisprudência da Suprema Corte no sentido de não se admitir a aplicação da analogia para suprir lacunas na esfera penal, de modo a impedir a criação de penalidade não mencionada na lei.

Continuou seu voto, declarando que devido à ausência de uma demonstração clara do elemento subjetivo específico, na exordial acusatória, o caso concreto versava sobre a simples criminalização do inadimplemento e, portanto, de fato atípico. Sendo assim, a conduta tipificada só se justificaria se houvesse alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal.

Trouxe a doutrina de Hugo de Brito Machado que dispõe que:

A nosso ver só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Não aquele que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços.²

Baseando-se nos ensinamentos doutrinários, destacou a diferença entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – assim sendo, concluiu que o consumidor não integra a relação jurídica tributária.

Ressaltou que o ICMS não pode ser considerado um imposto retido, pois não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação comercial. Ao receber o valor do consumidor final, o vendedor o integra ao seu patrimônio e, somente ao fim do período de apuração, depois de compensar possíveis créditos existentes, irá fazer o repasse ao Estado. Sintetizou seu argumento afirmando que: “o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual.”³

Destacou o Ministro em seu voto que o contribuinte de direito não pode ser considerado um mero intermediário, que recebe o ICMS do contribuinte de fato e repassa-o, prontamente, ao Estado.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 2011. p. 406.

³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334, do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. p. 100, acesso em 23 de março de 2022.

Por fim concluiu que os recorrentes foram denunciados por uma conduta atípica, visto que não existe uma devida descrição de uma situação fática prevista no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990.

Ante o exposto, o Ministro votou pelo provimento do Recurso em Habeas Corpus, contrariando o voto do Ministro relator.

d) Ministro Luiz Fux

O Ministro iniciou seu voto apresentando argumentos que ele mesmo chamou de interdisciplinares. Primeiro, destacou o quanto a sonegação fiscal pode ser prejudicial para que o Estado possa cumprir com suas obrigações constitucionais, realizando uma vinculação íntima entre tributação e capacidade de satisfação das necessidades coletivas. Segundo, ponderou que a sonegação de impostos também prejudica o princípio da livre iniciativa, elevando o risco-país e afastando prováveis investidores, diminuindo a capacidade do Brasil na geração de empregos. Seguindo seu voto, destacou que o tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 é punível a título doloso.

Por fim, o Ministro sugeriu interpretação conforme, concluindo que para ocorrer a caracterização do delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, a denúncia deve deixar claro que ocorreu a efetiva cobrança ou desconto do tributo do preço final ao consumidor ou a redução do preço para finalidade ilícita. Destacou a importância de excluir do tipo penal a criminalização da mera inadimplência isolada do contribuinte.

Ante o exposto, o negou provimento ao recurso ordinário em habeas corpus e declarou estar de acordo com a Tese proposta pelo relator.

e) Ministro Edson Fachin

O Ministro iniciou seu voto ressaltando que a configuração do crime de apropriação indébita não pressupõe a clandestinidade. Pontuou o sujeito ativo do crime como sendo o sujeito passivo da obrigação tributária e a necessidade de haver uma conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo) para caracterização do tipo penal.

Em ato contínuo, destacou a existência da expressão ‘descontado ou cobrado’ na descrição típica, fato que restringe a abrangência do sujeito ativo do delito e descartou a possibilidade de absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária fundamentada na atipicidade do ato.

Destacou que o sujeito passivo do tipo penal abrange tanto o contribuinte quanto o responsável, conforme disposto no art. 121 do Código Tributário Nacional. Trouxe em seu voto a posição da Suprema Corte, que assentou jurisprudência no sentido de declarar que o valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte.

Prosseguindo no seu voto, o Ministro chamou a atenção para o fato do ICMS ser um imposto não cumulativo e seletivo, e estas características alinham a carga econômica ao consumidor final, atingindo parcela da riqueza deste último.

Por fim, pontuou a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 e a necessidade de uma conduta dolosa de não recolhimento de valor referente a ICMS, seja por parte do responsável, seja por parte do contribuinte.

Diante o exposto, acompanhou o relator e votou pelo desprovimento do recurso.

f) Ministra Rosa Weber

A Ministra iniciou seu voto registrando que o fato do contribuinte declarar em livros próprios o imposto devido não exerce nenhuma influência na prática do crime. Reforçou o sujeito passivo da obrigação tributária como o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária, mas restringiu àqueles que ‘descontam’ ou ‘cobram’ o tributo ou contribuição. Afirmou ser prescindível a existência de elemento subjetivo especial para a tipificação do delito.

Continuando seu voto, a Ministra afirmou ser inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária utilizando a atipicidade como fundamento, principalmente quando a denúncia trouxe a descrição do fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude. Assim, o dolo deve ser esclarecido na instrução criminal.

Ao final do seu voto, denegou o habeas corpus, negando provimento ao recurso.

g) Ministra Cármen Lúcia

A ministra iniciou seu voto afirmando concordar integralmente com o voto do Ministro-Relator, no sentido de negar provimento ao recurso. Destacou que a norma não faz a indicação específica de um tributo, e o tipo penal não restringe a sua incidência a determinadas espécies de sujeito passivo.

Continuou seu voto, afirmando que o ICMS não compõe o faturamento da empresa e, sendo assim, não pertencem ao contribuinte. Considerou que o caso em análise não há nada que possa ser considerado como indevido, ou ilegal, ou que configure constrangimento.

Ao final, reafirmou sua posição de acompanhar o voto do Ministro-Relator e negar provimento ao recurso.

h) Ministro Ricardo Lewandowski

O Ministro iniciou seu voto lembrando a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, assentada pela Suprema Corte. Acompanhando o voto divergente do Ministro Gilmar Mendes, destacou que não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, e que, por isso, o valor do ICMS embutido no preço não pode ter sido ‘cobrado’ ou ‘descontado’ deste último.

Ante o exposto, acompanhou a divergência iniciada pelo Ministro Gilmar Mendes, em todos os seus fundamentos, dando provimento ao recurso ordinário em habeas corpus.

i) Ministro Marco Aurélio

O Ministro iniciou seu voto citando posicionamento doutrinário, mais precisamente Miguel Teixeira Filho, segundo o qual o ICMS não é ‘descontado’ nem tampouco ‘cobrado’ por quem realiza a operação de saídas. Para o referido autor o ICMS integra o valor cobrado constituindo dos elementos do custo da mercadoria vendida.

Continuando seu voto, lembrou jurisprudência do STF que afirma a impossibilidade de haver coação política para obrigar recolhimento do tributo. Afirmou que o caso analisado abriria margem ao ajuizamento de executivo fiscal e não uma ação de natureza penal. Lembrou que a atuação do STF está vinculada ao Direito positivo, vinculada principalmente à Constituição Federal, da qual ele é guarda.

Ante o exposto, votou pelo provimento do recurso.

j) Ministro Dias Toffoli (Presidente)

Após pedir vista dos autos, o Ministro iniciou seu voto lembrando que o STF já havia decidido que o valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte no preço pago pelo comprador ou tomador do serviço não é propriedade desse contribuinte, mas sim do

Estado. Reforçou que o ICMS pago pelo consumidor final caracteriza-se como um mero ingresso temporário em sua contabilidade.

Continuou afirmando que as circunstâncias que ensejam o não recolhimento do tributo podem sim caracterizar apropriação indébita tributária, tipificada no art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, seja por parte do responsável, seja por parte do contribuinte. E para distinguir o ilícito penal da mera inadimplência, é necessário a demonstração do elemento subjetivo do tipo (dolo).

Destacou a importância da caracterização da contumácia delitiva, que diferencia esses devedores contumazes daqueles que, em virtude de circunstâncias excepcionais estariam caracterizados como meros inadimplentes.

Em face do exposto, negou provimento ao recurso ordinário, acompanhando o Relator.

2.1 TESE FIRMADA A PARTIR DO JULGAMENTO DO RECURSO

O provimento ao recurso ordinário foi negado pelo Tribunal por maioria dos votos. Apesar de ter havido divergência nos votos dos Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio em relação ao voto do relator, estes restaram-se vencidos. Em seguida, por maioria, fixou-se 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, vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.⁴

3 DOCTRINA SOBRE APROPRIAÇÃO EM DEBITA TRIBUTÁRIA

A decisão proferida pelos ministros do STF no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334 provocou algumas críticas de doutrinadores do direito. Alguns autores como Pierpaolo Bottini e Heloisa Estellita defendem que “os Ministros confundiram

⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334, do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. p. 100, acesso em 23 de março de 2022.

alguns institutos importantes”⁵. Para os professores, existem tributos que, no intuito de facilitar a arrecadação, são cobrados ou descontados de seus contribuintes por terceiros, é o que podemos observar na cobrança do ICMS substituição tributária.

Como exemplo, podemos citar a cobrança do ICMS da cerveja, onde o ICMS incidente sobre a cadeia de circulação desta mercadoria é cobrado da fábrica da bebida. O industrial presume e recolhe o ICMS que será gerado nas operações subsequentes com esta mercadoria, ou seja, deverá ser retido no início da cadeia o ICMS, que será devido na venda do distribuidor para o varejista, e na venda do varejista para o consumidor final. Tal recurso não integra o patrimônio do fabricante, assim a omissão no repasse pode caracterizar a apropriação de algo alheio, pois a monta retida diz respeito a imposto devido pelo consumidor, o real contribuinte.

Os professores supracitados defendem que em relação ao ICMS próprio, objeto do RHC 163.334, a situação é diversa. O consumidor final irá apenas arcar com o ônus econômico do tributo embutido no preço da mercadoria, juntamente com diversas despesas do vendedor. Neste caso, o contribuinte seria exclusivamente o comerciante, já que este possui relação jurídica com o Fisco. Assim, o STF, neste julgamento, teria confundido os conceitos normativos de descontado e cobrado, que estão presentes no inciso II do art. 2º da lei 8.137/90, já que estes se referem a casos de responsabilidade tributária.

Outro ponto destacado pelos autores, no que se refere ao elemento subjetivo do tipo do art. 2º, II, da lei 8.137/1990, está no fato da necessidade de existir uma efetiva intenção de fraude por parte do agente, e, desta forma, o mero dolo genérico de não recolher tributos não seria suficiente. A materialização do elemento subjetivo especial exige que esteja presente uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do Fisco, utilizando-se de meios ardilosos para ludibriar o Fisco, como ocorre na sonegação⁶. Esta subjetividade, a ser demonstrada pela acusação, acaba criminalizando o mero inadimplemento de dívida fiscal, violando, assim, o art.

⁵ BOTTINI, Pierpaolo Cruz; ESTELLITA, Heloisa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. Conjur, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos>>. Acesso em 29 de abril de 2022.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n.º 999425/SC. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, julgado em: 02 mar. 2017.

5º, LXVII, da CF/88 e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos que proíbem a prisão por dívida.

Neste sentido, alguns autores como André Luis Ulrich Pinto defendem que se existe a necessidade do dolo do contribuinte para que a conduta descrita no tipo penal possa ser imputada, aquele que não recolhe o ICMS próprio no prazo estabelecido em lei não pode ser penalizado, ao menos não pela conduta de inadimplemento do tributo. Desta forma, se o contribuinte tivesse a intenção de reduzir ou suprimir o ICMS próprio, obviamente não encaminharia ao fisco sua declaração tributária. Assim, o sonegador busca ocultar o fato gerador do imposto, e não lança nos livros os tributos devidos (PINTO, 2020).

Com relação ao dolo como elemento subjetivo do tipo penal descrito no inciso II, artigo 2º da lei 8.137/90 observamos posicionamentos doutrinários divergentes: a necessidade ou não do dolo específico, caracterizado pela intenção de apropriar-se dos valores retidos e não transferidos ao Fisco (OLIVEIRA, 2020).

Neste contexto, existem duas correntes distintas, uma entende que a configuração do crime em análise exige a presença de um dolo especial em consonância ao crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal, estando alinhada a decisão do STF analisada. E a outra defende a necessidade da existência apenas do dolo genérico, bastando a livre vontade de não recolher o valor do tributo dentro do prazo legal (OLIVEIRA, 2020).

Outro ponto conflitante na doutrina, repousa no fato de considerar o ato de escriturar e declarar o tributo ao Fisco uma confissão de dívida. Para alguns autores, esta conduta (escriturar e declarar) não seria compatível com o contribuinte que, intencionalmente, estivesse disposto a apropriar-se de tais valores.

Nesse ponto, Hugo de Brito Machado ensina que: “o fato de se apurar e declarar o imposto devido, ainda que não haja o pagamento, afasta o dolo de apropriar-se do que poderia ser considerado alheio, tornando a situação igual à de qualquer outra dívida.”⁷ Desta forma, a tipicidade do fato não estaria aperfeiçoada se o devedor não se omitir em informar ao credor sobre a obrigação tributária.

Em sentido oposto, ponderou o Ministro Rogério Schietti Cruz, que o fato do devedor apurar e declarar o tributo devido não impede a prática do delito, apenas demonstra a

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências**. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera-grades-incoerencias>>. Consulta: 30/04/2022.

inexistência de clandestinidade, característica presente no delito de apropriação indébita tributária.⁸

Outro ponto importante, conforme pontua o autor Marcelo Knopfelmacher, reside no fato da decisão tomada no julgamento em análise gerar insegurança jurídica, considerando que o novo entendimento irá causar uma enxurrada de denúncia. Assim, tipos penais não devem ser criados por interpretação da lei, e, sim, através de deliberação do Poder Legislativo em tal sentido.⁹

4 PESQUISA JURISPRUDENCIAL SOBRE A APLICABILIDADE DA DECISÃO EM CASOS DE APROPRIAÇÃO EM DÉBITA TRIBUTÁRIA OCORRIDAS APÓS O JULGAMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº163.334

Após a decisão da 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça realizada no julgamento do HC 399.109/SC em agosto de 2018, onde foi consolidado o entendimento que o destaque do ICMS na nota fiscal, sem o respectivo recolhimento do imposto devido em operações próprias cujo ônus financeiro tenha sido repassado ao consumidor final através do preço pago deveria ser considerado crime (BRASIL, 2018).

Neste julgamento, ficou assente que o dolo do contribuinte em apropriar-se do valor do ICMS devido ao Estado seria o fator que o distinguiria do mero inadimplemento do tributo. Entre os fundamentos trazidos no julgado podemos destacar a necessidade de existência do dolo de apropriação, a irrelevância da distinção dos regimes jurídicos do ICMS-ST e do ICMS-próprio e a declaração regular do ICMS-próprio pelo contribuinte não descaracteriza o crime de apropriação indébita tributária, afastando, apenas, a configuração do crime de sonegação (BRASIL, 2018).

Após esta decisão, o caso seguiu para o STF onde, em dezembro de 2019, ocorreu o julgamento do RHC 163.334/SC que referendou a decisão do STJ supracitada. A nova tese fixada pelo STF, a partir deste julgamento, apontou a exigência de elementos constitutivos

⁸ **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.** HC 399.109/SC. Relator: Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ. julgado em 22 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/secao-stj-julga-deixar-pagar-icms.pdf>. Acesso em: 29/04/2022.

⁹ **KNOPFELMACHER, Marcelo.** É temerário criminalizar não pagamento de tributos, diz advogado. Revista Consultor Jurídico, 26 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-26/criminalizar-nao-pagamento-tributos-gerainsegurancaadvogado#:~:text=Criminalizar%20n%C3%A3o%20pagamento%20de%20tributos%20gera%20inseguran%C3%A7a%2C%20diz%20advogado&text=Em%20agosto%2C%20a%203%C2%AA%20Se%C3%A7%C3%A3o,clientes%20caracteriza%20apropria%C3%A7%C3%A3o%20ind%C3%A9bita%20tribut%C3%A1ria>. Acesso em: 29/04/2022.

novos para configuração dos crimes de apropriação indébita tributária, além daqueles previstos pelo artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 quando do não recolhimento de ICMS.

Utilizando uma análise teleológica, o ministro Luís Roberto Barroso, relator do RHC 163.334/SC, concluiu que para haver uma responsabilização para os crimes de natureza tributária: "o devedor contumaz, que não paga quase que como estratégia empresarial, que lhe dá vantagem competitiva e permite que venda mais barato que os outros, induzindo os demais à mesma estratégia criminosa".¹⁰

O entendimento firmado neste julgado estabeleceu alguns critérios que permitem a devida diferenciação entre o mero inadimplemento fiscal e o crime tributário. Entre eles, podemos destacar a contumácia e o dolo especial de apropriação.

A partir do acórdão do RHC 163.334/SC, a jurisprudência passou a definir parâmetros que possibilitam a caracterização do requisito da contumácia. Como exemplo, podemos citar o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 1865750/SC, onde a 6ª Turma do STJ inocentou contribuinte que não recolheu o ICMS por três meses, pontuando que o caso não caracterizaria um comportamento contumaz:

Tendo o recorrente sido condenado por deixar de recolher o tributo por três meses, nos meses de julho, agosto e outubro de 2011, inexistindo referência a ser agente contumaz ou sobre a existência de processo administrativo fiscal para apurar apropriação em períodos posteriores a esse lapso temporal, deve ser reconhecida a atipicidade da conduta.¹¹

Em outro julgado, no Recurso Especial 1852129/SC, o STJ considerou que o não recolhimento do ICMS por quatro meses não tipifica uma conduta do contribuinte como criminosa. O Ministro Sebastião Reis Júnior pontuou que:

Os elementos probatórios coligidos rechaçam a existência de contumácia delitiva, pois, do que se colhe da moldura fática delineada na instância ordinária, a ausência do recolhimento do ICMS declarado consubstanciou um evento isolado na gestão da pessoa jurídica pois perdurou por um pequeno período de tempo (quatro meses),

¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334, do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. p. 100. Acesso em 23 de março de 2022.

¹¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - AgRg no REsp: 1865750 SC 2020/0056939-6, Relator: Ministro NEFI CORDEIRO, Data de Julgamento: 22/09/2020, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/09/2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1101125305/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1865750-sc-2020-0056939-6/inteiro-teor-1101125316?ref=feed>. Acesso em 01 de maio de 2022.

inexistindo menção a nenhum processo administrativo fiscal iniciado para apurar apropriação subsequente a esse lapso temporal.¹²

Desta forma, novamente em relação a caracterização da contumácia, percebemos que o novo entendimento impediu que o crime de apropriação indébita tributária seja imputado na forma de concurso material ou crime continuado. Assim, definiu o Ministro Barroso, que a contumácia seria caracterizada pela inadimplência “reiterada” e “sistemática” do tributo.

Com relação a caracterização do dolo específico de apropriação, extraímos do julgamento realizado pelo STF no RHC 163.334/SC que a sua materialização dar-se-á por uma ação predatória com objetivo de lesar a concorrência, enriquecer-se ilicitamente ou realizar financiamento econômico às custas do Erário. Este posicionamento também vem sendo adotado pelos Tribunais brasileiros.

Como exemplo da aplicação deste novo entendimento, a jurisprudência vem proferindo importantes decisões, como a proferida pelo STJ no AgRg no Recurso Especial n. 1.867.109/SC, que em seu julgamento pontuou que:

Nos termos do atual entendimento do Pretório Excelso, inafastável a conclusão de que, conquanto o fato deletério atribuído ao ora agravante, a princípio, se subsuma à figura penal antes mencionada, a ausência de contumácia – o débito com o fisco se refere a tão somente um mês – conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta e, por conseguinte, à absolvição do réu¹³

Neste diapasão, vários casos vêm sendo julgados em diversos tribunais do nosso país, que passaram a aplicar nestes as novas diretrizes definidas na tese fixada pelo STF na decisão do RHC 163.334/SC.

5 ATIVISMO JUDICIAL: UMA ANÁLISE DA SUA PRESENÇA NO JULGAMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS N. 163.334.

Neste capítulo, iremos introduzir o conceito de ativismo judicial sob a égide de diferentes doutrinadores, e, em seguida, entraremos no mérito se a decisão proferida pelo

¹² Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 1852129/SC, Rel. Ministro Sebastião Reis Júnior, DJe: 26/06/2020.

¹³ Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial n. 1.867.109/SC, rel. ministra Laurita Vaz, 6ª Turma, DJe: 4/9/2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1101121761/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1867109-sc-2020-0063833-1/inteiro-teor-1101121774>. Acesso em 01 de maio de 2022.

Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334 foi carreada por este viés ativista.

Neste diapasão, um precedente judicial tanto pode versar sobre questões corriqueiras, com jurisprudência consolidada, como pode definir matérias pioneiras de grande importância social, política ou econômica. Assim, o poder judiciário vem assumindo um papel que ultrapassa a simples interpretação da lei, e passa a definir, em alguns casos, regras de políticas públicas. A decisão ora analisada, apesar da grande relevância social alcançada, encontrou vários pontos de vista contrários.

O desafio de identificarmos a presença do ativismo judicial, encontra-se presente nas dificuldades inerentes ao processo de interpretação constitucional, que não pode ser caracterizado como uma mera atividade de controle de constitucionalidade, mas a presença dessa mesma conduta de desafios aos atos de outro poder (DO VALE, 2015).

5.1 ATIVISMO JUDICIAL

O ativismo judicial é um debate que foi introduzido no Brasil recentemente, já que surge a partir do processo de redemocratização e constitucionalização do direito com a promulgação da CF/88. A doutrina não apresenta um consenso quanto a sua definição conceitual. Para os seus defensores, o conceito transita entre um modo de concretização de direitos fundamentais realizado, no contexto brasileiro, pelo Supremo Tribunal Federal. Para os críticos, o ativismo judicial apresenta-se como uma intervenção indevida do STF no papel dos demais poderes da República, trazendo riscos ao processo democrático.

O termo ativismo judicial apareceu pela primeira vez em um artigo jornalístico publicado nos Estados Unidos em 1947 pela revista *Fortune*, de autoria do jornalista Arthur Schlesinger Jr., que analisando o perfil dos juizes da Suprema Corte, os dividiu entre ativistas e de autocontenção (VALLE, 2009).

No Brasil, o processo de redemocratização fez reavivar a cidadania no povo brasileiro. Em busca de uma ampliação dos direitos, a população passou a buscar a proteção de seus interesses perante juizes e tribunais, aumentando a demanda por justiça, fortalecendo e expandindo o Poder Judiciário. Neste contexto, algumas questões de larga repercussão política ou social passaram a ser decididas por órgãos do Poder Judiciário, e não pelas instâncias políticas tradicionais como o Congresso Nacional e o Poder Executivo (BARROSO, 2009).

O autor americano William Marshall apresentou conceito interessante para o termo. Segundo o autor, o ativismo jurisdicional pode ser caracterizado por uma recusa dos tribunais

de se manterem dentro dos limites jurisdicionais estabelecidos no exercício do poder (MARSHALL, 2002).

Baseando-se no conceito do autor supracitado, Vanice Regina Lório do Valle (2009) ensina que o Supremo Tribunal Federal, utilizando uma postura ativista, acaba redefinindo os limites de sua própria competência jurisdicional, atuando em áreas e temas que não estavam inicialmente previstos no texto constitucional o que acaba por abalar a própria relação de poderes num Estado Democrático (VALLE, 2009).

Neste sentido, o ativismo judicial, no Brasil, surge como um exercício expansivo da atividade jurisdicional frente aos demais poderes, onde fatores políticos, econômicos, jurídicos e até sociais devem ser considerados. Ele se manifesta através de diversas formas e práticas decisórias, seja realizando uma interpretação extensiva da Constituição, através da criação legislativa pelo judiciário; seja realizando o controle de constitucionalidade, a afirmação de direitos fundamentais e a intervenção do judiciário em políticas públicas (CAMPOS, 2014).

O ativismo judicial está ligado ao fenômeno da judicialização da política, como consequência, ocorre uma transferência de poder para juízes e tribunais, com alterações significativas na linguagem, na argumentação e no modo de participação da sociedade. Para a ocorrência deste fenômeno concorre uma série de fatores como um sistema político democrático; o uso dos tribunais pelos grupos de interesse; a separação dos poderes; o exercício dos direitos políticos; a inefetividade das instituições majoritárias, a transferência dos poderes decisórios de outros poderes ao Poder Judiciário tem causas múltiplas (BARROSO, 2009).

5.2 JULGAMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS N. 163.334

No caso em tela estamos diante de um tema altamente relevante no contexto econômico, político, social e jurídico das nações organizadas, pois envolve interesses de praticamente todos os estratos da sociedade. No julgamento do RHC 163.334-SC, o STF adotou o entendimento de que constitui ilícito penal a falta de pagamento do ICMS inserido nos preços das operações praticadas pelos seus respectivos contribuintes.

O cerne da questão foi a falta de pagamento, no prazo legal, de ICMS descontado ou cobrado de outrem, na qualidade de sujeito passivo da obrigação principal, que o particular deveria recolher aos cofres públicos. Neste contexto, baseado nas normas do Art. 1º, incisos I

a IV da Lei 8.137/90, ganhou importância a necessidade do dolo de apropriação e da contumácia, além da importância das expressões “descontado e cobrado”.

No início do seu voto, o Ministro Relator, seguido pela maioria dos outros Ministros do STF, destacou a importância dos crimes tributários para a sociedade brasileira, visto que "o calote fiscal impossibilita o país de acudir as demandas da sociedade"¹⁴. Na sequência, pontuou que a importância fiscal justificaria o emprego da coerção estatal, mesmo que para isso fosse necessário a restrição de direitos fundamentais individuais. Outro argumento utilizado foi que a empresa seria mera depositária do ICMS, e desta forma, este não comporia o patrimônio da empresa, interpretação que recebeu muitas críticas da doutrina.

Outro argumento utilizado pelo Ministro Luís Roberto Barroso foi a de que o custo do ICMS estaria incluso no preço da mercadoria ou serviço vendido, e, portanto, o consumidor arcaria com o ônus financeiro. Por fim merece destaque o argumento de que boa parte da doutrina e jurisprudência já teria equiparado o crime da lei Especial com o Crime previsto no Código Penal.

Os argumentos levantados pelo Relator, mostram um verdadeiro malabarismo jurídico tentando justificar a tipificação penal do contribuinte que informar o débito de ICMS próprio ao fisco e não pagar no prazo correto. Ante a inércia legislativa estatal a fim de promover adequada solução fiscal para a alta inadimplência dos contribuintes, o STF atua como verdadeiro ativista judicial procurando encontrar soluções as demandas sociais.

Sobre esse julgado, BANDEIRA (2021) advoga que:

O ativismo judicial presente no caso em comento, com a ocorrência inclusive da tipificação penal da "apropriação indébita tributária" feita de via transversa, merece especial atenção da nossa sociedade porque pavimenta caminho para possíveis novas atuações de igual conteúdo e forma daquela Corte, passando ela a exercer papel que não lhe é constitucionalmente assegurado.

Pode (deve) o Direito Penal, e consequentemente toda a coerção promovida pelo aparelho estatal, alcançar a inadimplência fiscal para considerar crime a apropriação indébita de recursos públicos no caso de débito tributário declarado e não pago?

Ambiciona-se inferir ao final que o Direito Penal não é meio adequado para a implementação de políticas sociais ou mesmo econômicas, sob pena de ferir o próprio fundamento epistemológico da ciência penal.

Como visto, sob o enfoque estritamente tributário, razão não assiste aos Ministros da Eg. Corte Suprema. Isso porque o sujeito passivo da obrigação tributária não cobra imposto. Esta é atribuição constitucionalmente assegurada apenas ao Estado. O que ocorre, nestes casos em que o sujeito passivo da obrigação é pessoa diferente do

¹⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334, do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. p. 100, acesso em 23 de março de 2022.

contribuinte, é uma operacionalização racional feita pelo Fisco para facilitar a cobrança do imposto.

Conclui-se, por oportuno, que, sob pena de afronta ao embasamento epistemológico da ciência penal, que o Direito Penal não é o meio legal e adequado para a mera implementação de políticas sociais e econômicas, em especial na utilização para coerção estatal da mera inadimplência fiscal.¹⁵

Além disso, o STF ao criminalizar o chamado "devedor contumaz" não definiu quais seriam as balizas legais para definir se o contribuinte é, ou não, devedor contumaz. Assim ficaria a cargo dos inadimplentes fiscais provarem nos autos que não agem de forma "contumaz" ao não recolher o ICMS, tendo que provar, ainda, a ausência da vontade (dolo específico) em lesar o Fisco. Essa interpretação dada pelo STF, contrariou importantes princípios fundamentais existentes na CF/88.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O crime de apropriação indébita e a mera inadimplência não podem ser confundidos. Para a configuração do crime faz-se necessário práticas reiteradas, sistemáticas e contumazes, que constituem verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para se enriquecer ilicitamente, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Necessário, também, o elemento subjetivo que assume a forma de dolo de apropriação, onde deve haver a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço.

Podemos observar que no Julgamento do RHC 163.334/SC, os Ministros que seguiram a tese do Relator pontuaram o fato da falta de pagamento dos tributos provocarem uma escassez de recursos nos cofres públicos. Para isso, os Ministros apresentaram dados e pesquisas relativos à essa questão. Contudo, não se atentaram para um ponto em específico: os números apresentados, em regra, se referiam a prática de sonegação de tributos, o que não se confunde com delito previsto no art. 2º, II da Lei 8.137/90.

¹⁵ BANDEIRA, Paloma Gurgel de Oliveira Cerqueira. A decisão inconstitucional do STF de criminalizar o contribuinte por dívida de ICMS. Migalhas, 2021. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/349672/a-decisao-inconstitucional-do-stf-de-criminalizar-o-contribuinte>>. Acesso em: 11 de abril de 2022.

Apesar desta controvérsia, consideramos preponderantes diversos argumentos apresentados pelos Ministros que denegaram o Habeas Corpus, entre eles podemos citar: a legislação não faz distinção dos sujeitos passivos do crime, e por isso não caberia ao intérprete fazê-la, podendo, assim, ser sujeito ativo do delito qualquer sujeito passivo de obrigação tributária; a falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS prejudica a livre concorrência; se o comerciante deixar de pagar o tributo em virtude de circunstâncias excepcionais não haverá crime; e dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal, baseado em circunstâncias objetivas factuais.

As próprias características de cobrança do ICMS e o fato do contribuinte emitir nota fiscal com destaque do imposto, assim como a própria declaração do contribuinte ao Fisco possibilitam a verificação que, o valor pago pela mercadoria tinha em seu preço o valor do imposto embutido. Desta forma, realizar a cobrança do ICMS ao consumidor e não repassar para os cofres do Estado, atendidos, ainda, os requisitos de contumácia e dolo de apropriação, caracterizariam a tipicidade do delito penal.

Verificando os conceitos pontuados pelos Ministros do STF no julgamento analisado, observamos que nem mesmo a doutrina consegue unanimidade sobre diferentes pontos, como a necessidade específica do dolo de apropriação para configuração do crime e o fato da declaração do contribuinte afastar ou não o dolo de apropriar-se.

As novas diretrizes do STF, após a tese firmada, devem ser aplicadas a todos os casos envolvendo os crimes de apropriação indébita tributária. Devendo ser observados os fundamentos que sustentaram a decisão, suas premissas e conclusões obtidas pela aplicação dos métodos interpretativos. Observamos que os diversos tribunais brasileiros vêm aplicando o novo entendimento conforme demonstramos em diversos julgados que se sucederam.

Com relação a presença de ativismo judicial, consideramos que ele esteve presente na decisão do RHC 163.334/SC. Podemos observar um exercício expansivo da atividade jurisdicional frente aos demais poderes, onde fatores políticos, econômicos, jurídicos e até sociais foram considerados para a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA, Paloma Gurgel de Oliveira Cerqueira. A decisão inconstitucional do STF de criminalizar o contribuinte por dívida de ICMS. Migalhas, 2021. Disponível em: < <https://www.migalhas.com.br/depeso/349672/a-decisao-inconstitucional-do-stf-de-criminalizar-o-contribuinte>>. Acesso em: 11 de abril de 2022.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. Suffragium - Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará, Fortaleza, v. 5, n. 8, p. 11-22, jan./dez. 2009. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.tse.jus.br/xmlui/handle/bdtse/5498>>. Acesso em: 11 de abril de 2022.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; ESTELLITA, Heloisa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. Conjur, 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos>>. Acesso em 29 de abril de 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 março 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 20 março de 2022.

BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 20 março de 2022.

BRASIL, Casa Civil do. Lei 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> . Acesso em: 20 março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334, do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>>. Acesso em 23 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n.º 999425/SC. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, julgado em: 02 mar. 2017. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/861474093/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-com-agravo-rg-are-999425-sc-santa-catarina/inteiro-teor-861474113?ref=juris-tabs#:~:text=8%20de%2022->>

,ARE%20999425%20RG%20%2F%20SC,do%20n%C3%A3o%20pagamento%20de%20tributos.>. Acesso em 29 de abril de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. STJ-HC: 399.109 SC 2017/0106798-0, Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3- Terceira Seção, Data de Publicação: DJE: 31/08/2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/inteiro-teor-620250220?ref=juris-tabs>. Acesso em: 01 de maio de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - AgRg no REsp: 1865750 SC 2020/0056939-6, Relator: Ministro NEFI CORDEIRO, Data de Julgamento: 22/09/2020, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/09/2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1101125305/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1865750-sc-2020-0056939-6/inteiro-teor-1101125316?ref=feed>. Acesso em 01 de maio de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 1852129/SC, Rel. Ministro Sebastião Reis Júnior, DJe: 26/06/2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/882661513/recurso-especial-resp-1852129-sc-2019-0364555-6/inteiro-teor-882661543>. Acesso em 01 de maio de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial n. 1.867.109/SC, rel. ministra Laurita Vaz, 6ª Turma, DJe: 4/9/2020. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1101121761/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1867109-sc-2020-0063833-1/inteiro-teor-1101121774>. Acesso em 01 de maio de 2022.

CAMPOS, Carlos Alexandre de A. Dimensões do ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal. Rio de Janeiro: Forense, 2014b.

KNOPFELMACHER, Marcelo. É temerário criminalizar não pagamento de tributos, diz advogado. Revista Consultor Jurídico. 26 de setembro de 2018. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2018-set-26/criminalizar-nao-pagamento-tributos-gerainsegurancaadvogado#:~:text=Criminalizar%20n%C3%A3o%20pagamento%20de%20tributos%20gera%20inseguran%C3%A7a%2C%20diz%20advogado&text=Em%20agosto%2C%20a%203%C2%AA%20Se%C3%A7%C3%A3o,clientes%20caracteriza%20apropria%C3%A7%C3%A3o%20ind%C3%A9bita%20tribut%C3%A1ria](https://www.conjur.com.br/2018-set-26/criminalizar-nao-pagamento-tributos-gerainsegurancaadvogado#:~:text=Criminalizar%20n%C3%A3o%20pagamento%20de%20tributos%20gera%20inseguran%C3%A7a%2C%20diz%20advogado&text=Em%20agosto%2C%20a%203%C2%AA%20Se%C3%A7%C3%A3o,clientes%20caracteriza%20apropria%C3%A7%C3%A3o%20ind%C3%A9bita%20tribut%C3%A1ria.). Acesso em: 29 de abril de 2022.

LOPES, Paulo Danilo Reis. Criminalização de condutas ligadas à tributação. Ativismo judicial?. Jusbrasil, 2020. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/79998/criminalizacao-de-condutas-ligadas-a-tributacao-ativismo-judicial> >. Acesso em: 11 de abril de 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Prisão por dívida tributária é equivocada e gera graves incoerências. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera- graves-incoerencias> >. Consulta: 30/04/2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

MARSHALL, William P. Conservatives and Seven sins of judicial activism. University of Colorado. Law Review. V. 73, set. 2002, p.37. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=330266#references-widget>. Acesso em: 11 de abril de 2022.

OLIVEIRA, Daniel Martins de. “Apropriação indébita tributária” e o problema da aplicabilidade do art. 2º, II da lei nº 8.137/1990 ao ICMS próprio. 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/55207/1/2020_tcc_dmoliveira.pdf>. Acesso em 30 de abril de 2022.

PINTO, André Luis Ulrich. O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E O NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO. REVI, v. 1, n. 35, 2020. Disponível em: <<http://book.uniguacu.edu.br/index.php/REVI/article/view/237>>. Acesso em 29 de abril de 2022.

VALE, Ionilton Pereira. O Ativismo Judicial: conceito e formas de interpretação. Jusbrasil, 2015. Disponível em: <<https://ioniltonpereira.jusbrasil.com.br/artigos/180795664/o-ativismo-judicial-conceito-e-formas-de-interpretacao>>. Acesso em: 11 de abril de 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

MARSHALL, William P. Conservatives and Seven sins of judicial activism. University of Colorado. Law Review. V. 73, set. 2002, p.37. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=330266#references-widget>. Acesso em: 11 de abril de 2022.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. Suffragium - Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará, Fortaleza, v. 5, n. 8, p. 11-22, jan./dez. 2009. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.tse.jus.br/xmlui/handle/bdtse/5498>>. Acesso em: 11 de abril de 2022.

RAMOS, Elival da Silva, Ativismo judicial. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p214.

VALLE, Vanice R. L. (org). Ativismo jurisdicional e o supremo tribunal federal: laboratório de análise jurisprudencial do STF. Curitiba: Juruá, 2009.