

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

LUANA DE ALMEIDA BRAUN

A CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS DECLARADO E NÃO RECOLHIDO

Análise acerca da possibilidade de enquadramento no tipo penal do Art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90 à luz da virada jurisprudencial realizada pelo STJ no Habeas Corpus 399.109/SC

PORTO ALEGRE
2019

Luana de Almeida Braun

A CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS DECLARADO E NÃO RECOLHIDO

Análise acerca da possibilidade de enquadramento no tipo penal do Art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90 à luz da virada jurisprudencial realizada pelo STJ no Habeas Corpus 399.109/SC

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Direito, junto à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

PORTO ALEGRE
2019

Luana de Almeida Braun

A CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS DECLARADO E NÃO RECOLHIDO

Análise acerca da possibilidade de enquadramento do ICMS próprio no tipo penal previsto no Art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90 à luz da virada jurisprudencial realizada pelo STJ no HC 399.109/SC

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Direito, junto à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em / /

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Andrei Pitten Velloso (Orientador)

Professora Dra. Maria Cristina Cereser Pezzella

Professor Msc. Eduardo de Sampaio Leite Jobim

PORTO ALEGRE
2019

Aos meus pais, pelo amor incondicional.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, aos meus pais Flavio e Saionara que nunca mediram esforços para que eu pudesse realizar todos os meus sonhos. Obrigada por todo amor, suporte e compreensão ao longo, não só dessa jornada acadêmica, mas principalmente da vida. Sou eternamente grata por compartilhar a vida com vocês e jamais conseguirei por em palavras o quanto os amo e quão grata eu sou. Obrigada, obrigada, obrigada!

Aos meus avós, exemplos de amor, dedicação e carinho e que mesmo com a distância ao longo desses anos de graduação sempre se mostraram tão presentes através de simples gestos. Obrigada pelo amor incondicional.

Ao meu Dindo José Manoel por ser meu exemplo. Grande parte da guinada para o Direito vem da admiração e do espelho que tu sempre foste para mim. Obrigada pelo suporte ao longo de toda essa jornada juntamente com a Tânia.

A toda minha família que sempre participou e sonhou comigo todas as etapas da vida, o meu muito obrigado.

Ao Marcelo, pelo companheirismo, incentivo e palavras de conforto emanadas durante a realização desta monografia. Obrigada por todo esforço para tornar esse período o mais leve possível.

A minha amiga Letícia, pela certeza de uma amizade para vida toda independente de qualquer circunstância, distância ou fator. Obrigada pelos bons anos divididos em busca do sonho que sonhamos e buscamos juntas.

Aos meus colegas/amigos do contencioso judicial do Rafael Pandolfo Advogados Associados, que todos os dias me ensinam algo, comumente lições que vão muito além do direito tributário. Obrigada pelo suporte, palavras de incentivo e discussões que incrementaram esse trabalho.

Agradeço em especial minha orientadora Dra. Paula Bica Becker, não só pelas considerações e orientações fundamentais à essa monografia, mas principalmente por ser uma inspiração como pessoa, mulher, amiga, gestora e profissional.

E por último, mas não menos importante, as minhas grandes companheiras de jornada durante esses cinco longos anos de faculdade, Natany e Karine. Não foi uma jornada fácil, contudo, foi muito mais leve pela certeza que independente das circunstâncias teria o apoio e o abraço sincero e apertado e vocês. A vida no “Castelinho” (e principalmente fora dele) é muito melhor tendo vocês ao meu lado

RESUMO

À luz do recente entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no Habeas Corpus 399.109/SC, restou consignada a hipótese de prisão do contribuinte que, muito embora declare seus débitos próprios de ICMS, deixa de realizar o pagamento devido no prazo legal. O novo julgado aduziu que tal prática se assemelha ao crime de apropriação indébita, muito embora a jurisprudência massiva considere tal circunstância mero inadimplemento fiscal. Nesse contexto, a presente pesquisa traça uma análise dos sujeitos pertencentes a esta relação jurídico-tributária, culminada com a análise do ponto de vista penal de tais aspectos, demonstrando assim os vícios constantes na decisão do Tribunal Superior. Por fim, em vista do novo julgado, analisaremos a possibilidade de retroatividade da decisão exarada nos termos do novo artigo. 23 da LINDB.

Palavras-chave: Direito Tributário. ICMS. Crimes contra a Ordem Tributária. Inadimplemento fiscal.

ABSTRACT

According to a recent understanding adopted by the Higher Court of Justice in the habeas corpus 399.109/SC, it reinstated a hypothesis of imprisonment of the contributor that, although declare its own ICMS debts, fails to pay or do not honor the legal deadline. The judgment adduced that such a practice resembles the crime of misappropriation, although the massive jurisprudence finds this circumstance mere tax delinquency. In this context, the present research traces an analysis of the subjects in this tax juridical relationship, culminating with a study from the criminal point of view of these aspects, thus demonstrating the defects contained in the decision of the High Court. Finally, considering the new judgment, we will analyze the possibility of retroactivity of the decision issued under the new article. 23 of LINDB.

Keywords: Tax Law. ICMS. Crimes against the Tax Order. Tax default.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	10
2 - DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS	12
2.1 Recorte constitucional do ICMS e características gerais	12
2.2 Sujeitos do ICMS.....	16
2.3 Da substituição tributária progressiva	22
3 - DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	28
3.1 Da criminalização de condutas no âmbito do direito tributário	28
3.2 Análise do art. 2º da Lei 8.137/90	35
3.3 Exame do acórdão relativo ao Habeas Corpus 399.109/SC à luz das considerações emanadas e perspectivas futuras	37
4- POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DO ENTENDIMENTO	43
4.1 Possibilidade de aplicação retroativa do entendimento exarado pelo STJ à luz do novo art. 23 da LINDB.....	43
5 - CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	49

1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo investigar o processo de penalização de condutas, visando, dessa forma ponderar a (in)correção entendimento firmado pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 22 de agosto de 2018, nos autos do julgamento do *Habeas Corpus* 399.109/SC, quanto à penalização da falta de recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) próprio, ainda que este tenha sido efetivamente declarado.

Para tanto, no decorrer do trabalho estudaremos os termos e institutos que delineiam o ICMS, a origem dos crimes contra a ordem econômica, bem como a redação do inciso II, do art. 2º, da Lei nº 8.137/90, que dispõe sobre a chamada “apropriação indébita tributária”.

Com o intuito de fornecer respostas para os questionamentos supracitados, dividiu-se o presente estudo em dois capítulos bases: o primeiro versando basicamente sobre o ICMS e o segundo abrangendo os termos da ordem penal-tributária.

Sendo assim, conforme mencionado, o primeiro capítulo se desenvolverá em torno do ICMS e o estudos daqueles que compõe sua cadeia e a definição que a doutrina dispôs até então para cada um deles. Trataremos, ainda, dos preceitos da legislação específica ao ICMS, discorrendo acerca das suas principais características.

O segundo capítulo irá se atentar à questão penal que permeia os crimes contra a ordem tributária, debatendo inicialmente acerca da tendência de criminalização de condutas e posteriormente passando ao tipo específico previsto no art. 2º, inc. II, da Lei n.º 8.137/90. Já o terceiro capítulo tratará de uma síntese da decisão proferida pelo STJ no *Habeas Corpus* 399.109/SC, rememorando através de uma breve síntese fática do histórico do processo analisado, posteriormente um breve apanhado do entendimento constante nos votos dos ministros, encerrando-se com o entendimento do Superior Tribunal Federal em julgamento de tema pertinente

ao caso, bem como a atualização da situação do Habeas Corpus 399.109/SC (naquela instância já numerada como RHC 163.334/SC) no âmbito da Corte Suprema.

Ademais, considerando a abrangência nacional de eventual manutenção da decisão, o penúltimo capítulo irá analisar, sob a ótica do art. 23 da LINDB, a possibilidade de retroatividade da decisão no âmbito da esfera judicial.

Por fim, serão sistematizadas as conclusões que foram alcançadas ao longo do presente trabalho, apresentando-se as conclusões exaradas quando da elaboração deste trabalho.

2 - DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS

2.1 Recorte constitucional do ICMS e características gerais

Preambularmente à discussão objeto deste trabalho, qual seja o exame dos termos de ordem tributária e penal que alicerçaram a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e acabaram por levar a inclusão da inadimplência do Imposto sobre circulação de Mercadorias (ICMS) próprio declarado mas não recolhido à esfera penal, faz-se mister a correta conceituação e esclarecimentos que compõem essa cadeia tributária, uma vez que o tema concernente à esta monografia tem como plano de fundo o complexo sistema de apuração e pagamento do ICMS.

Impõe-se referir que a análise contida neste subcapítulo não pretende de forma alguma extinguir o exame dos aspectos atinentes ao ICMS, apenas pretende-se, para fins de nivelamento, uma apuração geral dos termos que permeiam o regime de apuração do imposto objeto de deliberação. Vejamos.

O ICMS trata-se de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto no art. 155, II e seus § 2º, 3º, 4º e 5º, no art. 158, IV, e no art. 147 (que dispõe sobre a competência cumulativa), da Constituição da República, todos listados abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

.....
 IV - Vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

No que concerne ao Código Tributário Nacional, os arts. 52 a 58 foram revogados. Cumpre referir que por tratar-se de um tributo estadual, cabe à cada Estado e/ou ao Distrito Federal, através de lei ordinária, regulamentar a matéria. A Constituição Federal atribuiu competência tributária à União para criar uma lei geral sobre o ICMS, através de Lei Complementar. Dessa forma, no ano de 1996 foi editada a Lei Complementar n.º 87/1996– intitulada “Lei Kandir”.

Antes de adentrarmos mais detidamente nas características específicas do ICMS que alicerçam o entendimento jurisprudencial do enquadramento do mesmo na conduta prevista no inciso II, do art. 2º, da Lei nº 8.137/90 pelo STJ, faz-se necessária a apresentação, por meio de um apanhado geral, destacando-se os que se seguem.

O ICMS é dotado de seletividade. Tal característica determina que a alíquota incidente variará em função da essencialidade do produto, ou seja, o bem essencial tem uma alíquota menor do que os bens supérfluos. Nesse sentido, o ICMS poderá ser seletivo (CF, art. 155, § 2º, III), embora, para Roque Carazza (1997), seja sempre obrigatório.

Aliomar Baleeiro (1984) assim pontuou sobre a seletividade:

“a seletividade significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo”(BALEIRO, 1984, p.175).

Já Fábio Canazaro (2015) destacou que o legislador não é livre para identificar ou conceituar o que é ou não é essencial como fator indicativo. Para ele, é necessário que haja “tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal” e “tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas” (CANAZARO, 2015, p. 153-154)

No que tange a não cumulatividade, ela é determinada pelos art. 155, § 2º, I, da CF e art. 19 da LC n. 87/96 e dispõe que o devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços será compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado , bem como pelo Distrito Federal.

Precisa é a conceituação dada por Leandro Paulsen (2019) que define a não cumulatividade como técnica de tributação manejada para impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de determinado item impliquem ônus tributário muito alto, decorrente da tributação sucessiva da mercadoria diversas vezes. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto.

Já para Hugo de Brito Machado (2013) “a não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos do nosso sistema tributário” (BRITO, 2013, p. 22). Consoante o referido autor, entre as principais desvantagens destacam-se a complexidade da administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes, bem como enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis.

Ademais, o ICMS é também considerado indireto porque permite o fenômeno da repercussão tributária^[s1], ou seja, o repasse do encargo financeiro do tributo. Segundo Cláudio Carneiro (2013) tal característica permite a existência de dois entes: o contribuinte de direito, qual seja, aquele que por lei tem o dever de pagar o tributo, e o contribuinte de fato, aquele que de fato acaba suportando o desgaste da repercussão e, assim, acaba pagando o preço embutido no produto. Veremos melhor este tema quando abordarmos os sujeitos da cadeia tributária do ICMS, ainda neste capítulo.

2.2 Sujeitos do ICMS

Para a necessária compreensão da multiplicidade de todas as relações jurídicas estabelecidas em função da tributação, é necessária a distinção entre seus sujeitos. Sendo assim, neste subcapítulo, atender-nos-emos para a definição de cada um deles na cadeia tributária do ICMS.

Segundo José Eduardo Soares de Melo (2012) a Constituição Federal de 1988 traça as materialidades do ICMS, facilitando, assim, a tarefa do legislador de compor o arquétipo do tributo no que tange aos contribuintes que, via de regra, deverão ser pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, prestadores de serviço de comunicação e importadores de bens e mercadorias (MELO, 2012, p. 189).

Ainda nesse sentido, temos o art. 4º da Lei Complementar n.º 87/96 que define a figura do contribuinte, *in verbis*:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ainda existem outras emendas constitucionais, convênios e súmulas que ora alargam, ora restringem o conceito de contribuinte do ICMS, contudo, fixar-nos-emos naqueles já citados, uma vez que se tratam dos necessários para deslinde deste trabalho.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional diferencia duas categorias de sujeito passivo tributário: o contribuinte e o responsável. Confira-se a redação do dispositivo legal:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Para Hector Villegas (1980), a sujeição passiva se distribui em posições básicas, das quais a primeira divide os sujeitos passivos em contribuintes (sujeitos

passivos por dívida própria e responsáveis (sujeitos passivos por dívida alheia), estando a substituição tributária incluída neste último. (VILLEGAS, 1980, p.113)

Em análise do art. 121 do CTN, Heleno Taveira Torres (2019) entende que o sujeito passivo do ICMS é aquele que realiza a hipótese de incidência consistente na operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Refere o autor que o adquirente da mercadoria, que acaba ocupando a condição de consumidor final, ou seja, de último integrante da cadeia, não pode ser considerado o contribuinte de ICMS, uma vez que “não concorre para a realização dos suportes fáticos das normas impositivas deste imposto. Não detém, portanto, relação "pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador da obrigação tributária” (TORRES, 2019, p.75).

Sendo assim, não poderia o consumidor final de forma alguma assumir a condição de sujeito passivo do ICMS pelas vias do art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN, uma vez que ausente o vínculo com o fato gerador, como exige o art. 128 do CTN, abaixo colacionado:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Como já mencionado, a operacionalização da cobrança do ICMS dar-se-á pela “saída^[s2]” das mercadorias, excetuadas as previsões contidas no art. 12 da LC 87/96, de modo que apenas o produtor ou comerciante serão aptos a realizar a hipótese de incidência do ICMS.

Nesse mesmo sentido, convém colacionar parte do voto da Ministra Maria Thereza Assis Moura, que no julgamento do *Habeas Corpus* 399.109, assim pontuou:

“No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final” (Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109/SC. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz. 31 de agosto de 2018)

Reforçando tal entendimento, temos a lição de Roque Antonio Carazza (1994), para quem o consumidor final não figura no polo passivo da obrigação de

pagar o ICMS. Isso se baseia na lógica de que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não será ele o executado ou sancionado, mas sim o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil, pois mesmo que eles deixem de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não irão se eximir de pagar o ICMS, uma vez que são os contribuintes de *jure*.

No mesmo contexto, preciso é o magistério de Luiz Felipe Silveira Difini (2008) que assim entende:

“A praxe fiscal tem denominado (impropriamente) o contribuinte (que, todavia, normalmente repasse o ônus tributário a terceiro) de contribuinte de “direito”, e aquele que afinal arca com o ônus tributário (normalmente, o consumidor final), de “contribuinte de fato”. A terminologia é generalizada, mas a impropriedade é manifesta, especialmente quanto ao chamado “contribuinte de fato”. Este não é contribuinte, não tem qualquer relação jurídica com o fisco, não se situa em qualquer dos polos da relação obrigacional tributária. É apenas o agente *econômico* que arca com o ônus econômico, o que é relação *econômica* e não *jurídica*” (DIFINI, 2008, p.30).

Nesse diapasão,^[s3] se infere que a interpretação do inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137 /1990 a partir de uma visão econômica reacende a divisão entre "contribuinte de direito" e "contribuinte de fato", que pouco acrescenta, pois, aquele que muitas vezes se convencionou chamar de "contribuinte de fato", na verdade, é quem tendo relação econômica-jurídica com o contribuinte de direito normalmente é impactado economicamente pelo custo da obrigação tributária.

Contudo, verifica-se que isso não ocorre no caso de ICMS próprio. Ainda que o valor desse imposto seja repassado no preço final da mercadoria, o consumidor, ao contrário do contribuinte substituído, não deve originalmente tributo algum ao Estado^[s4]; no pagamento do preço do produto, nada é confiado ao contribuinte para posterior entrega ao Fisco. Existe apenas uma equivalência financeira, entre o valor adicionado ao preço, e o ICMS que o próprio vendedor deve ao Estado.

Via de regra, a figura do "contribuinte de fato" não tem aplicação jurídica fora dos limites da compensação de tributos no regime de não cumulatividade ou da repetição de indébito, conforme o art. 166 do CTN, *in verbis*:

"Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."

Reforçando os termos já destacados, o entendimento de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1981):

"Não há nenhuma objetividade que possa ser aproveitada pelo jurista na construção, na categorização que leva à ereção desta figura, estranha e excrescente, conhecida como "contribuinte de fato" (censurada acerbamente por Hector Villegas e Alfredo A. Becker). Efetivamente, é preciso considerar que a existência ou não de um "contribuinte de fato" e a eventual importância que ele possa ter no plano dos efeitos econômicos do ICM -entendido como categoria não jurídica -depende exclusivamente das leis de mercado. São as contingências de setores do mercado, combinadas com determinados fatores pessoais ligados aos intervenientes num determinado negócio, que irão dizer se existe ou não "contribuinte de fato" e se esse "contribuinte de fato" arca ou não com o peso do tributo devido em razão do negócio realizado. Essa especulação repousa numa fenomenologia fluida, imprecisa, de difícil comprovação e discutível caracterização, mesmo aos olhos dos mais lúcidos economistas e especialistas em ciência das finanças. Trazer esta categoria para o mundo do direito é, no mínimo, retirar do direito a sua necessária objetividade, comprometendo, conseqüentemente, toda segurança que deveria refletir."(ATALIBA, Geraldo, GIARDINO, Cléber, 1981, p. 83-84)

Feitas as devidas diferenciações para fins de definição dos sujeitos da cadeia tributária do ICMS, imperioso para fins de demonstração da contradição existente no caso em tela o entendimento da jurisprudência envolta ao "contribuinte de fato" na jurisprudência. O próprio STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que ao mesmo não cabe o direito de restituição, uma vez que não é dotado da característica de contribuinte. Cumpre mencionar que ainda que tal julgado trate de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), a cadeia tributária de tal muito se assemelha ao ICMS, de modo que não há prejuízo ou distorção para fins de comparação. Vejamos:

"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. (REsp 903.394/AL, Relator. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010).

TRIBUTÁRIO. IPI. EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E SIMILARES. ART. 51 DO CTN. NÃO-INCIDÊNCIA.CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O art. 51 do CTN não prevê os comerciantes de produtos industrializados destinados ao varejo (consumidores finais) como contribuintes do IPI, a ensejar o aproveitamento dos créditos destacados das notas fiscais a esse título.
2. Empresa cuja atividade não é tributada pelo IPI não tem direito ao crédito relativo aos produtos que adquira para essa finalidade. Não há falar em crédito quando não ocorre nenhuma contraprestação.
3. Aplicação, por analogia, dos precedentes relativos à utilização de crédito tributário das empresas de construção civil.
4. Recurso Especial não provido.(AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA em REsp n.º 909.980/CE, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 09/06/2010)

Reforçando o entendimento que o responsável pelo tributo é o sujeito passivo, assim promove Heleno Taveira Torres (2019):

“Responde pelo tributo, no ICMS, aquele que promove o ato de circulação de mercadorias, que não é o consumidor direto, mas sempre o sujeito que dá ensejo à sua execução. Afora o ICMS na importação e as hipóteses de serviços, ou o sujeito é o produtor da mercadoria (na venda ou troca), industrial (que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo), atacadista (mercadoria destinada à revenda ou à industrialização) ou comerciante (mercadoria destinada a uso ou consumo do próprio destinatário). É a destinação ao comércio que gera a aplicação desse tributo, não a aquisição, a qualquer título, na forma de mercadoria” (TORRES, 2019, p.50).

Ainda nessa mesma linha, consubstanciando o entendimento de que a recepção ao encargo financeiro do tributo não o torna necessariamente o contribuinte do mesmo, Altamiro Velludo Salvador Netto (2019) assevera que “não se pode confundir dever jurídico-tributário que recai sobre o empresário-contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente” (NETTO, 2019).

Para análise, imperiosa a colação da situação ocorrida na cadeia tributária do ICMS descrita por Andreas Eisele:

“o contribuinte ao vender a mercadoria, destaca na nota fiscal o valor correspondente ao imposto que integrará o preço que será pago pelo adquirente. Nessa relação, o comprador é denominado (de forma alegórica) como “contribuinte de fato”, porque pagará ao vendedor o valor representativo do ICMS contabilmente incluído no preço, embora não seja, efetivamente, contribuinte do tributo, pois o único sujeito passivo da obrigação tributária é o vendedor, denominado (também de forma ilustrativa) como “contribuinte de direito”.

Caso o contribuinte (vendedor) receba o preço da mercadoria (no qual se encontra inserido o valor correspondente ao ICMS) pago pelo adquirente e não efetue o recolhimento do tributo no prazo legalmente estabelecido, estaria, em tese, obtendo uma vantagem econômica ilícita decorrente do recebimento de um valor que

deveria repassar aos cofres públicos e que manteve em seu âmbito de disponibilidade.”(EISELE, 2002, p.175)

Segundo Pontes de Miranda (1973) “paga o imposto que os utiliza (produtos) para produtos da sua indústria e os vende, ou apenas, como comerciante, os revende” (MIRANDA, 1973)

Cimentando os entendimentos acima exarados a lição de Heleno Taveira Torres (2019) para quem “qualquer conclusão em sentido diverso recai em campo extrajurídico e, por isso, deve ser afastada, sob pena de flagrante insegurança na aplicação do Direito Tributário brasileiro marcado pela legalidade”(TORRES, 2019, p.75).

Nesse diapasão, fica claro que o sujeito passivo da obrigação que declara mas não recolhe o ICMS não pode ser incurso nas sanções do inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90, uma vez que necessária, a relação pessoal direta com a situação fática de uma circulação de mercadoria, que no caso do ICMS, traduz-se na “saída”.

Consoante Altamiro Velludo Salvador Netto (2019), considerando-se hipótese de venda para o consumidor final, não há uma relação jurídica entre contribuintes, pois o adquirente não tem qualquer vínculo tributário neste negócio. Em outras palavras, o contribuinte não está pagando nada sob a rubrica de ICMS, nem transferindo uma obrigação sua ao empresário. Ao entender criminosa a omissão do contribuinte no recolhimento do ICMS específico e originário desta operação, o Poder Judiciário está estabelecendo nítida prisão por dívida, pois inexistente, *in casu*, a noção de responsabilidade própria da substituição subjacente.

Conforme outrora citado, responde pelo ICMS o sujeito que promove o ato de circulação de mercadorias. No caso do ICMS, a “saída” foi eleita como elemento do fato gerador (MELO, 2002, p.22)

Alicerçando tal afirmação, temos o ensinamento de Heleno Taveira Torres (2019) de que o fato gerador da obrigação tributária do ICMS não se verifica no âmbito do estabelecimento de "entrada" ou mesmo na do consumidor, mas esgota-se integralmente naquele de "saída" da mercadoria. A dívida do ICMS, portanto, é "própria", sem qualquer relevância que se possa atribuir ao chamado "contribuinte de fato", pois todos tributos repercutem na cadeia plurifásica de não cumulatividade. (TORRES, 2019, p.51). Para ele, “toda operação de ICMS constitui obrigação

própria do sujeito passivo que transfere mercadorias mediante ato que configuram a saída do estabelecimento, de modo que só este sujeito pode figurar como “contribuinte” (TORRES, 2019, p.50).

2.3 *Da substituição tributária progressiva*

O caso paradigma objeto de análise deste estudo originou-se do dissenso instaurado entre a 5ª e 6ª Turmas do STJ, ambas responsáveis por examinar a matéria penal submetida à Corte Superior. Identificou-se que a 6ª Turma estabelecia uma distinção entre os ICMS recolhido em operação própria e o ICMS recolhido por substituição tributária.

Quando do julgamento, na visão dos Ministros da 6ª Turma, o primeiro caso era enquadrado como mero inadimplemento de tributo, não restando configurada para fins de penalização a conduta típica prevista na Lei 8.137/90, enquanto a segunda hipótese caracterizaria fato típico a ensejar a incidência da norma penal insculpida na norma supra referida e consequente persecução penal. De outra banda, a 5ª Turma não estabelecia tal distinção e tratava todas as hipóteses de não recolhimento de tributo como enquadradas formalmente no tipo previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, desde que comprovado a intenção do agente, qual seja, a existência de dolo.

Nesse diapasão, na construção lógica desenhada até aqui de conceituação das peculiaridades que permeiam o ICMS de modo anterior à discussão penal-tributária, faz-se mister a explanação acerca do modo de apuração e responsabilização do ICMS recolhido através de substituição tributária (ICMS-ST).

Inicialmente, cumpre referir que a substituição tributária tem previsão constitucional e regulamentação em lei complementar, ambas colacionadas abaixo:

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

[..]

§ 7º A lei poderá 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.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Insta colacionar a explicação dada por Leandro Paulsen (2019) sobre a sistemática do ICMS recolhido por substituição tributária progressiva:

A substituição para frente é expressamente autorizada pelo art. 150, § 7º, da CF. Implica a antecipação do pagamento relativamente à obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável. É assegurada imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, o que, aliás, deve ser entendido em todo o seu significado: caso não se realize o fato gerador presumido, tal qual presumido. Ocorrendo o fato, mas em dimensão distinta da presumida, com operação em valores menores, temos realidade que exige um acerto de contas. Prever a antecipação dos pagamentos é admissível, mas admitir que o montante presumido da operação prevaleça sobre o montante real (legítima base de cálculo) seria tolerar que se extrapolassem as normas de competência. De fato, a norma que concede competência aos Estados para tributarem a circulação de mercadoria só admite que sejam onerados na proporção da riqueza efetivamente revelada pelas respectivas operações (PAULSEN, 2019, p. 199)

Como já lecionava Alfredo Augusto Becker (2010), a utilização de elementos fictícios como base de estruturação da substituição tributária ocorre “toda vez em que o legislador escolher como sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo cujo capital para a hipótese de incidência é fato signo presuntivo.” (BECKER, 2010, p.589)

Já Rubens Gomes de Sousa (1960), na definição de substituto tributário, ressalta a ausência de relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação, já que o tributo é cobrado de quem não tem vantagem econômica com o fato gerador da obrigação tributária.

A obrigação tributária nasce diretamente em nome do substituto, visto que ele substitui, no polo passivo, aquela pessoa ^[5]que praticou o ato ou a conduta que resulta na ocorrência do fato gerador. No ponto, cumpre adentrar de fato na diferenciação entre o contribuinte e o responsável tributário. Para aclarar os conceitos:

“Contribuinte é a pessoa que possui relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo (art. 121, inciso I, do CTN). Responsável é a pessoa que não é contribuinte (não possui ligação pessoal e direta com o fato gerador), mas possui a responsabilidade de recolher o tributo, porque a lei assim estabeleceu (art. 121, inciso II, do CTN). Ou seja, por conveniência da Administração Pública, por meio de imposição legal, a responsabilidade pelo pagamento do tributo é atribuída a terceiro, não ligado pessoal nem diretamente com o fato gerador” (BECKER; COSTA; BECKER, 2014, p. 8)

Para Leandro Paulsen (2014), “O CTN por sua vez, define como sujeito passivo da obrigação tributária as pessoas obrigadas ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e estabelece somente duas categorias: o contribuinte e o responsável, alcançado este também o “responsável por substituição”. (PAULSEN, 2014, p.214-215).

Do ensinamento do referido autor, depreende-se que tanto o substituto como o responsável assumem posições que podem originar relações jurídico tributárias, ora com o Estado, ora com o contribuinte. Faz-se necessária, para exemplificação do acima brevemente resumido, trecho da tese de doutorado do professor Leandro Paulsen (2014), que assim leciona:

“Ao substituto tributário, por exemplo, é comum que a lei lhe atribua a prerrogativa de reter do contribuinte ou de exigir do mesmo o montante do tributo. Trata-se de relação em que o substituto é sujeito ativo e o contribuinte sujeito passivo, obrigado a suportar a retenção ou a pagar ao substituto. Mais adiante, o substituto é sujeito passivo da obrigação de fazer o pagamento dos valores retidos ou exigidos, relação em que o Estado figura como sujeito ativo. Não fazendo o pagamento, pode que seja sujeito à execução patrimonial. Ainda pode ocorrer que o substituto tenha a pretensão de que o contribuinte lhe faça o ressarcimento quando tenha feito o pagamento sem prévia retenção nem exigência do valor do tributo, sendo que o substituto, então, é sujeito da relação em que o sujeito passivo é contribuinte.

Relativamente ao responsável, primeiro é sujeito passivo ante o Estado de uma relação que tem como objeto alguma atuação de impedir ou corrigir o descumprimento de obrigação de prestar tributo pelo contribuinte. Como já se disse, estes deveres podem versar a respeito da elaboração de declarações quando a seus próprios negócios ou rendimentos, à prestação de informações quanto a outras pessoas, à boa administração fiscal de uma empresa, à representação diligente quanto às obrigações tributárias dos representados, ao cuidado com a regularidade fiscal quanto a bens ou empresas adquiridos, etc.

A segunda relação tem o descumprimento dos deveres formais como pressuposto de fato. Seu sujeito passivo é a pessoa que tenha descumprido seus deveres formais, enquanto o sujeito ativo é o Estado. Seu objeto é a obrigação de pagar quantidade equivalente ao tributo devido pelo contribuinte. É uma obrigação do responsável que tem como condição o descumprimento da prestação tributária pelo contribuinte, evento este normalmente futuro e incerto. Nesta relação, o sujeito passivo já aparece como verdadeiro “responsável tributário”, pois o pressuposto de fato da responsabilidade já terá ocorrido. O descumprimento pelo responsável da obrigação de pagar o tributo no caso

de descumprimento pelo contribuinte impõe, para o responsável à submissão à execução patrimonial. A terceira relação também é inerente ao instituto da responsabilidade tributária. É uma relação que tem como pressuposto de fato o efetivo pagamento de tributo pelo responsável e como objeto o ressarcimento quanto ao montante suportado. O “responsável” aparece, nesta relação, não mais como sujeito passivo, senão como sujeito ativo, com a pretensão ao ressarcimento. Sujeito passivo por sua vez, será agora o próprio contribuinte[...].” (PAULSEN, 2014, p. 218-219).

Quanto ao caso do *Habeas Corpus* 399.109/SC, ainda que se trate de caso fático relacionado ao ICMS próprio declarado, mas não recolhido, comumente nos debates se questiona também a aplicação no caso do ICMS-ST e as diferenciações que ambas sistemáticas trazem e que ensejariam, ou não, a possibilidade de persecução penal. Vejamos as duas correntes.

Para Altamiro Salvador Velludo Netto (2019) a situação de venda ao consumidor final é completamente diferente das hipóteses em que pessoas físicas e jurídicas podem se apresentar como responsáveis tributários, nos termos previstos do já mencionado art.121, inciso II do CTN. Para ele, nesses casos a lei impõe ao contribuinte uma espécie de *longa manus* do próprio Estado, conferindo a ele a responsabilidade de recolher o imposto advindo de fatos geradores que irão ocorrer.

De acordo com Paulsen (2014), na substituição tributária, o dever de pagamento surge diretamente para o substituto, sendo neste sentido originária a obrigação do substituto. Ele ainda aduz que cabe ao substituto após a ocorrência do fato gerador da substituição, fazer a liquidação e o pagamento do valor devido pelo contribuinte.

A Ministra Maria Thereza de Assis Moura, atuando como relatora nos autos do Recurso especial n.º 1.543-485/GO assim aduziu

Na substituição tributária para frente, o tributo relativo a fatos geradores que ainda não ocorreram - mas deverão ocorrer posteriormente - é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. De acordo com o artigo 150, § 7º, da Constituição, a lei poderá 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. (REsp n.º 1.543.485 - GO (2015/0170772-0)

Parte da doutrina que coaduna com a possibilidade da persecução penal no âmbito da Lei 8.137/90 nos casos de valores recolhidos através do ICMS-ST,

concorda que não há qualquer semelhança ou proximidade entre o substituído tributário e o consumidor final; de forma que se constata que a relação entabulada entre o responsável tributário e o contribuinte substituído em nada se aproxima daquela mantida entre ele e seu consumidor final.

Juristas alinhados com essa doutrina, defendem que, na hipótese de substituição tributária, o não recolhimento do imposto implicaria numa espécie de “quebra de confiança”. Ao substituto tributário são confiados os valores de imposto do substituído, para posterior recolhimento – confiança essa que é quebrada, quando o mesmo deixa de recolher o ICMS que descontou ou cobrou.

Já para Heleno Taveira Torres (2019), um dos únicos defensores do entendimento de que ao ICMS substituição tributária deve ser atribuída a mesma defesa despendida aos casos de ICMS próprio, todo o sistema constitucional tributário é organizado para restringir o exercício das competências ao conteúdo material dos fatos jurídicos, de sorte que os atos de constituição (lançamento) e cobrança do crédito tributário alcancem unicamente o sujeito passivo efetivo, aquele que praticou o fato imponible ou que a ele se integra como responsável tributário, com ou sem solidariedade, pela sua presença ou vínculo ao fato gerador da obrigação tributária.

Nesse sentido, cumpre colacionar na sua integralidade o entendimento das razões pelas quais Heleno Taveira Torres (2019) entende que ao ICMS-ST deve ser aplicado o entendimento de impossibilidade de persecução penal, tal qual a defesa exarada pela ampla maioria. Vejamos:

No conceito de dívida própria, impõe-se incluir ainda todos os chamados "substitutos tributários", na medida que a apuração do tributo devido também se faz de modo objetivo, ainda que reflita antecipação do tributo devido. Não há razão para pretender dar ao ICMS-ST tratamento distinto do ICMS Próprio. Em ambos os casos, não há desconto ou cobrança de valor de tributo. A relação entre aquele que dá saída a mercadoria e com isso realiza a hipótese de incidência do ICMS e o adquirente permanece sendo uma relação de direito privado, na qual aquele recebe deste um preço. O preço pode ser formado a partir de diversos custos, entre os quais está o ICMS, seja o próprio, seja o por substituição tributária. Contudo, da mesma maneira como não se cobra ou se desconta do comprador uma quota parte dos insumos e dos salários dos funcionários que permitiram a produção da mercadoria, também não se cobra ou desconta ICMS (próprio ou de substituição) do comprador. Simplesmente é cobrado o preço. É igualmente aplicável ao ICMS-ST as considerações antes feitas a respeito da hipótese de pagamento a prazo da mercadoria adquirida, ou de inadimplência. Se for concedido ao comprador um prazo para pagamento da mercadoria, não é aceitável que o contribuinte alegue ainda não ter recebido qualquer valor do adquirente, de modo a não ter

sido exequível descontar ou cobrar o montante do ICMS-ST. Mesmo nessa hipótese, essa parcela do imposto será devida e deverá ser recolhida, independentemente de o contribuinte ainda nada ter recebido. O mesmo se diga na hipótese de inadimplência do contribuinte. A Administração Fiscal soaria no mínimo inusitado que o contribuinte alegasse como justificativa para o não recolhimento do ICMS-ST o fato de seu comprador estar inadimplente. Esse imposto seria devido de qualquer forma, justamente com alegação de ser dívida própria do substituto. Novamente, fica evidenciado que também no ICMS-ST nada se desconta ou se cobra. Em suma, como se constata, o ICMS-ST é devido tão-somente pela realização da hipótese de incidência consistente na realização da operação de circulação de mercadoria, independentemente de ser exequível o desconto ou a cobrança. Por essas razões, também em relação ao ICMS-ST, tal como se dá com o ICMS próprio, o não pagamento do débito tributário declarado caracteriza inadimplemento, com suas garantias e meios próprios e privilegiados de execução, mas não o crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137 /1990 (TORRES, 2019, p.60)

Dessa forma, conforma acima referido, não há um posicionamento majoritário da doutrina no que concerne ao inadimplemento do ICMS-ST, deixando de lado as hipóteses em que o dolo e a fraude são devidamente verificados.

3 - DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1 *Da criminalização de condutas no âmbito do direito tributário*

A inclusão na seara do direito penal de condutas que afetam de alguma forma a ordem econômica se deu apenas modernamente, em contraposição ao que ocorria na criminalidade clássica, em que o direito penal tutelava, via de regra, apenas bens jurídicos da seara individual.

Ao longo dos últimos anos, o objeto do direito penal tem sido redimensionado, uma vez que a legislação nacional tem sido pródiga na criminalização de condutas perigosas a bens jurídicos supra-individuais, o que ampliou substancialmente o espectro de atuação do sistema punitivo.

Ensina Hugo de Brito Machado (2015) ^[s6] que esse redimensionamento da esfera penal advém também do dever de proteção que concerne ao Estado no que se refere aos bens jurídicos por ele tutelados. Para ele, ao cominar sanção àquele que pratica o ilícito penal a proteção do Estado só está satisfazendo aqueles que acreditam no poder intimidativo da pena.

Nesse ínterim, importante a contextualização dos institutos jurídicos que protegem a ordem tributária brasileira. A Lei n.º 8.137, datada de 27 de dezembro de 1990 redefiniu os crimes contra a ordem tributária, atualizando os delitos que eram anteriormente designados como sonegação tributária, à época sob a tutela da Lei n.4.729/65.

A referida legislação alargou o rol dos fatos típicos configuradores dos crimes contra a ordem tributária, renovando a figura da “apropriação indébita” e definindo como crime o fato de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro.

Para Andreas Eisele (2002), a principal finalidade da norma penal é a proteção de um bem jurídico, o que configura caráter protetor ao Direito Penal, cuja intervenção possui como pressuposto a lesividade da conduta.

Nesse mesmo contexto, Eugenio Raúl Zaffaroni esclarece que “o bem jurídico é a relação de disponibilidade entre um sujeito e um interesse” (ZAFFARONI, 1997, p.464)

No âmbito dos crimes tributários, conforme lição de Eisele (2002), o bem jurídico tutelado pela norma é a relação de disponibilidade (no momento e dimensão material juridicamente discriminados) existente entre o sujeito passivo imediato do crime e a receita tributária que configura expressão do patrimônio público (EISELE, 2002, p.48)

Já para Rodrigo Sánchez Rios (1998), a tendência de criminalização de condutas não subsiste apenas numa manobra arrecadatória movimentada pelo fisco e legislador. Para ele, a existência do crime fiscal e da penalização se alicerça em outros substratos fáticos, vejamos:

“a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Esse bem jurídico, ‘representado’ nas funções que o tributo deva exercer de acordo com os dispositivos constitucionais, justifica amplamente sua incriminação” (RIOS, 1998, p.50).

Tal tendência, pautada na utilização do direito penal como instrumento de controle social, é também chamada de *macrocriminalidade* ou *ultra criminalização*. Lênio Luiz Streck (2010), quanto ao Estado contemporâneo interventivo, aduz que a ele foi atribuída “(...) uma função social. a qual pode ser caracterizada, com ações que para com a sociedade – o Estado execute, respeitando, valorizando, e envolvendo o seu SUJEITO, atendendo ao seu OBJETO e realizando os seus OBJETIVOS, sempre com a prevalência do social. (STRECK, 2010, p.69)

O fenômeno da *ultra penalização de condutas*, baseado na ampliação do objeto da tutela penal deriva de um contexto social e político frágil. Conforme já outrora citado, uma das tendências do Direito Penal brasileiro tem sido a criação de novos tipos penais e o agravamento daqueles já existentes, como tentativa de manter a ordem e coesão social frente ao desenvolvimento de uma sociedade de riscos globais, ao fracasso do sistema carcerário e à crescente criminalidade.

Ainda que o fenômeno em questão, que também é denominado de administrativização, cuja caracterização dada por Jesús-María Silva Sánchez (2013) é a de “reação a posteriori contra um fato lesivo individualmente delimitado (quanto ao sujeito ativo e ao passivo, convertendo-se em um direito de gestão (punitiva) de riscos gerais e, nessa medida, ‘administrativizado” (SÁNCHEZ, 2013, p.113) sustente a inegável expansão do Direito Penal, este não acarreta na invalidação das normas administrativas e cíveis que já regulam a matéria, ocorrendo o que se chama de sobreposição de normas – e que possibilita que o agente não seja

responsabilizado apenas civil e administrativamente, mas também penalmente, tendo em vista a independência existente entre as esferas em questão.

Este alargamento da intervenção estatal penal é tido como uma das tendências do período pós-moderno. Conforme Jesús-Maria Silva Sánchez (2013), é inegável a existência de uma corrente dominante nas legislações no sentido da introdução de novos tipos penais, com um agravamento dos já existentes. Aduz ainda que a expansão do Direito Penal é decorrente da restrita capacidade do Direito Penal Clássico de evitar e afrontar os problemas sociais que passam a surgir no contexto pós-moderno, de modo que se acaba por criar novos bens jurídicos penais mediante a relativização dos princípios político-criminais de garantia. Dessa forma, o Direito Penal passa a tutelar ações que não necessariamente atingirão interesses e valores relativos ao indivíduo.

Vale adiantar que o Direito Penal Tributário acompanha integralmente o sistema jurídico em vigor no País. Desse modo, o Direito Tributário Sancionador encontra seus princípios e limites nos mesmos valores que informam as garantias constitucionais do Direito Penal.

Aplicando-se a idéia de garantias no âmbito do Direito Penal Tributário, entende-se que suas infrações e sanções, a urna, deverão ocupar-se de três institutos para aplicação correta no ditame dos crimes contra a ordem tributária aliados aos critérios instituídos pelo direito penal, qual seja a tipicidade, culpabilidade e dolo.

Segundo Hugo de Brito Machado (2015) quando falamos sobre tipicidade no âmbito do Direito Penal estamos nos atentando aos estudos dos tipos penais, da exigência para que a lei penal defina o crime com a descrição dos fatos típicos que discriminam aquela ilicitude.

Segundo Ney Moura Teles (2004) o tipo é a descrição efetiva e concreta da conduta oprimida. Para ele, o tipo tem duas funções de suma importância: a de garantia e a de indicação da ilicitude. A garantia descrita opera-se no sentido de que o cidadão fica protegido contra eventuais arbítrios uma vez que necessária a descrição efetiva de condutas para enquadramento legal.

Já a culpabilidade, segundo Hugo de Brito Machado (2015) diz-se o gênero no qual está insculpido o dolo e a culpa. A noção de culpabilidade no âmbito dos estudos de crime contra a ordem tributária é de suma importância, uma vez que, dentro do cenário empresarial, podem ocorrer fatos alheios ao conhecimento dos dirigentes.

Segundo Nelson Hungria(1958) para a caracterização da culpabilidade, faz-se necessário que o agente deve ter querido espontaneamente a ação e ou omissão bem como o resultado. Ademais, necessário que o agente tenha procedido com consciência da ilicitude da conduta.

Cumprir referir, que conforme pontuou Julio Fabbrini Mirabete (2000),a conduta é um comportamento voluntário e o conteúdo inserido na sua “vontade-fim” é inseparável de sua ação. Dessa forma, para fins de análise, é imprescindível que se verifique o conteúdo da vontade do autor do fato, ou seja, o fim que ele previa quando de sua ação. (MIRABETE, 2000, p. 166-167)

Quanto ao dolo, segundo Hugo de Brito Machado (2015) constitui-se como a forma mais grave de culpabilidade. Para ele, o dolo é a vontade dirigida para o resultado ilícito. Ademais, refere que o nosso Código Penal estabelece que o crime se diz doloso quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, nesse sentido, o art. 18 do Código Penal, *in verbis*:

Art. 18 - Diz-se o crime:

Crime doloso

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

O elemento subjetivo geral é o dolo caracterizado pelo conhecimento e pela vontade de descontar ou de cobrar e não repassar o valor do tributo aos cofres públicos. Toda apropriação indébita estabelece uma finalidade específica de apropriação da coisa possuída, que vai além da conduta simples de tomar para si ou deixar de repassar no prazo determinado. É o que Nelson Hungria chama de “ânimo de apropriação (*animus rem sibi habendi*)”, característica esta essencial do gênero apropriação indébita.(HUNGRIA, 1955, p. 134)

Cumprir colacionar o entendimento do penalista Bruno Aníbal (1959) para quem “No dolo o indivíduo sabe o que quer e decide realizá-lo, consciente de que o seu querer é ilícito[...].O dolo é, portanto, representação e vontade em referência a fato punível, que o agente pratica sabendo ser o mesmo ilícito (ANÍBAL, 1959,p.60)

Importante referir que o Superior Tribunal Federal no julgamento do Habeas Corpus 72.854- 8, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio decidiu que:

“descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato plenamente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito”

Para Hugo de Brito Machado (2015), o erro na interpretação da lei tributária ou a ignorância desta de forma alguma se confunde com as mesmas premissas observadas no âmbito do Direito Penal.

Analisadas as três premissas, aduz-se que para nenhuma das três é integralmente satisfeita no caso de não pagamento do ICMS próprio mas não declarado. Os pacientes do *Habeas Corpus* 399.109/SC declararam de boa fé o valor do ICMS devido, apenas não adimpliram por circunstâncias alheias a vontade.

Segundo Heleno Taveira Torres (2019) o *ius puniendi* estatal deve ser aplicado com rigor com àqueles que deixam de cumprir suas obrigações com o Fisco, os ditos sonagadores costumazes, bem como com a parcela que age com dolo, se utilizando da fraude e da simulação para evitar os custos da relação jurídico-tributária legalizada e em conformidade com o ordenamento brasileiro.

Dessa forma, tendo em vista a enorme relevância que as finanças públicas detêm para este novo Estado Intervencionista, o Direito Penal acaba surgindo como alternativa para fazer valer as normas tributárias e, assim, garantir a arrecadação de tributos, fugindo das premissas básicas que o norteiam.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988 -, a noção de bem jurídico passou a abarcar não mais apenas os interesses individualizados, mas também interesses públicos, com o nítido intuito de assegurar o regular desempenho das políticas de renda, financeira, monetária e fiscal, estas dependentes de recursos públicos. Claus Roxin (1993) assevera que:

No Estado Moderno, junto a esta proteção de bens jurídicos previamente dados, surge a necessidade de assegurar, se necessário através dos meios do direito penal, o cumprimento das prestações de caráter público de que depende o indivíduo no quadro da assistência social por parte do Estado (ROXIN, 1993, p. 27-28).

Em razão da majoração das atribuições do ente estatal contemporâneo, diz-se que juntamente com a transição para um Estado Intervencionista, deu-se causa também para o surgimento de um Estado Fiscal, na medida em que se considera os recursos públicos como ferramentas imprescindíveis para a efetivação da proteção social.

Na mesma linha, tendo em vista que o Estado Intervencionista depende do suporte financeiro originado das receitas públicas para implementar suas obrigações, passa-se a valorar com mais rigor as finanças públicas e, conseqüentemente, a sua fonte de arrecadação, qual seja a tributação.

Segundo Hugo de Brito Machado (2015), o respaldo de tal prática pelo legislador encontra embasamento na “crença da eficácia da pena criminal” uma vez que “as penas criminais se mostram mais eficazes na medida em que predomina o preconceito, especialmente nas classes mais dotadas de riqueza” (MACHADO, 2015, p.16). Ainda nesse sentido, reforça tal entendimento mencionando que “As penas criminais conservam sua natureza infamante, e por isto o efeito intimidativo destas se faz mais forte” (MACHADO, 2015, p.16).

Nesse contexto, a lição autorizada de Moura Teles:

“Entre os bens jurídicos, alguns, os mais importantes, são colocados sob a proteção do Direito Penal, que seleciona algumas formas de ataques ou de perigo de lesões - as mais graves -, proibindo-as sob a ameaça da pena criminal.

Definindo o crime e impondo, como consequência, a pena, diz-se comumente que a tarefa do Direito Penal é a luta contra o crime, como se fosse esse o seu objetivo.

Enganam-se os que assim pensam. O crime não pode ser combatido eficazmente pelo Direito Penal, que, aliás, se volta para as consequências e não para suas causas.

Qualquer fenômeno social indesejável há de ser combatido por meio de ações sociais que ataquem suas causas, e não com as que apenas se voltem contra seus efeitos. É lição de vida elementar, velha, a de que não se cura a doença com medicamentos que alcançam apenas a dor, ou que façam tão somente ceder a febre, sem que se combata a causa da moléstia.

[...]

É óbvio que, ao proteger os bens jurídicos, o Direito Penal, por extensão, empresta uma contribuição importante para o combate à criminalidade, como consequência, natural de sua atuação. Mas não mais que isso.

[...]

Conformado a sua missão jurídica, o Direito Penal tem muito a oferecer à sociedade que o constrói, desde que, evidentemente, sejam respeitados os seus princípios fundamentais, especialmente os que o informam como de intervenção mínima, democrática e, essencialmente, tutelar.

Não pode intervir a todo momento, nem onde não seja indispensável, e só pode atuar para proteger o bem jurídico”. (TELLES ver página)

No entendimento de Silvio Dobrowolski (1997), no âmbito da ordem jurídica nacional, é impróprio que se empreste natureza criminosa à omissão de recolhimento de tributos (como fazem os dispositivos da Lei 8.137/90).

Reforçando tal entendimento, o magistério de Misabel Abreu Machado Derzi (1995)

“convém lembrar também que o Direito brasileiro, como sucede em muitos outros países, não comina pena privativa de liberdade para as infrações nas dívidas pecuniárias. Assim, para a mora ou para o não-pagamento do tributo, total ou parcialmente, são previstos somente multa e execução forçada. Portanto, os delitos de fundo tributário exigem, para sua configuração, a prática dolosa de ações ou omissões descritas na lei penal, específicas, e não somente o não-recolhimento dos tributos devidos” (DERZI, 1995, p. x)

Para Dobrowski (1997) “a utilização da lei penal acenando prisão para os inadimplentes, desde que não tenham chegado a essa situação em virtude de práticas fraudulentas ou de má fé, implica contrariar o princípio consagrado na CF, que privilegiou a liberdade em confronto com a propriedade(...) a criminalização de uma conduta é a última *ratio*, de forma que só deve ser utilizada quando falham os outros instrumentos legais de controle normativo.” (DOBROWSKI, 1997, p.156).

Nessa senda, cabe trazer o entendimento de Aníbal Bruno (1978), no sentido de que os atos ilícitos tutelados pelo direito civil, penal e administrativo são os mesmos, eis que a ilicitude é uma só. Contudo, o que os difere é o grau de reprovabilidade, e, assim, de valores:

[...] não há diferença em substância entre ilícito penal e ilícito civil. O que os distingue é antes de tudo uma questão de grau que de essência. Todo ilícito é uma contradição à lei, uma rebelião contra a norma, expressa na ofensa ou ameaça a um bem ou interesse por esta tutelado. A importância social atribuída a esse bem ou interesse jurídico é, em grande parte, o que determina a natureza da sanção – civil ou penal. É uma questão de hierarquia de valores. Ao legislador é que cabe, tomando em considerações condições do momento, fixar que espécies de bens jurídicos devem ser levados à tutela penal e, portanto, a que determinados fatos se atribuirá o caráter de crime. Mas afinal a pena é um recurso extremo de que se vale a legislador quando de outro modo não lhe seria possível assegurar a manutenção da ordem jurídica. A sua oportunidade é marcada pela insuficiência da sanção civil.”(BRUNO, 1978, p.294)

Nesse mesmo sentido, segundo Nelson Hungria (1955), somente quando a sanção civil se mostrar ineficaz para a manutenção da ordem jurídica é que surge a necessidade da sanção penal, pois esta seria o último recurso de alinhamento entre a vontade individual e vontade normativa do estado. Para ele, “Se um fato ilícito, hostil a um interesse individual ou coletivo, pode ser convenientemente reprimido com as sanções civis, não há motivo para reação penal” (HUNGRIA, 1955, p.32).

Hugo de Brito Machado (2015), em sua obra de estudos aos crimes contra a ordem tributária, aduz que a criminalização de certos ilícitos no âmbito empresarial acaba por provocar situações nas quais os princípios e normas do direito penal atinentes à responsabilidade são violados tendo por pano de fundo a viabilização da sanção penal. No mesmo sentido “A necessidade de emprestar eficácia a certas normas jurídicas não pode justificar a violação de outras”. (HUGO DE BRITO, 2015, p.42)

Do ponto de vista moral, infere-se que o bem jurídico tutelado, qual seja a ordem tributária, deve ser visto e praticado distantemente do interesse arrecadatário do Fisco, uma vez que, ainda que caminhem juntos, possuem finalidades bastante diversas.

Neste sentido, MACHADO (2015) defende que a ordem tributária é uma ordem jurídica e não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação.

3.2 *Análise do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90[s7]*

A Lei n.º 8.137, datada de dezembro de 1990, definiu em seus artigos 1º e 2º os chamados crimes contra a ordem tributária. Com tal publicação, considerou-se revogada tacitamente os termos da Lei n.º 4.729/65, que até então definia os crimes de sonegação fiscal. Para Andreas Eisele, “trata-se da situação vulgarmente conhecida por “apropriação indébita tributária”. (EISELE, 2002, p.175)

Assim dispõe 2º, inciso II da Lei 8.137/90:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

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 seis meses a dois anos, e multa.

O tipo penal descrito no supracitado artigo se consubstancia na retenção indevida de quantia descontada ou cobrada de contribuinte e consuma-se com o não recolhimento no prazo legal.

Nesse sentido, Marcelo Ruivo (2018) entende que mais do que a mera supressão, redução ou o simples não pagamento do tributo, bem como mais do que a não informação da ocorrência de fatos geradores do tributo, está em questão o dano ou perigo de dano à receita tributária, causado pela fraude ou omissão da conduta penalmente devida(RUIVO, 2018, p.433).

Para Hugo de Brito Machado (2015), o núcleo do tipo é composto por uma omissão, simples: deixar de recolher no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Após essa breve síntese, cabe a seguinte questão: a falta de recolhimento de ICMS oportunamente declarado relativo à dívida por operações próprias do contribuinte configura o crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90?

A grande questão suscitada na norma é a definição como crime de situação que via de regra configura-se como dívida. A rigor, a norma penal em exame, refere-se ao não pagamento, no prazo devido, de contribuição social ou tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expresse e não aqueles que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços.

Para Célio Armando Janczeski (2005), na hipótese do tipo acima descrito, salta aos olhos que sua aplicação não pode ter interpretação literal, sob pena de se estar punindo criminalmente o mero inadimplemento tributário, vedado pela Constituição Federal, que impede a prisão por dívida. Se o contribuinte nada esconde do Fisco, informando inclusive o valor devido, mas deixa de efetivar o recolhimento (com as sanções pecuniárias de multa, juros, etc), infere-se que seu objetivo não é sonegar tributo. Tal fato é ainda reforçado quando há comprovação de falta de recursos, decorrentes de questões estruturais, de mercado e até de inadimplência do próprio governo perante o contribuinte, inviabilizando assim o recolhimento no prazo previsto pela Lei.

Segundo Heleno Taveira Torres (2019), não basta a presunção do fato típico para que reste configurada uma infração tributária penalmente punível, de modo que nem sempre faz-se necessário que o *ius puniendi* estatal em casos insignificantes de lesão mínima ou mesmo passíveis de reparação integral, neste caso obtida através do pagamento. (p.17/18)

Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas (2017), em sua obra “Direito Tributário Sancionador - Culpabilidade e segurança jurídica” bem assinala que

“a limitação do poder punitivo estatal, a partir do instituto do bem jurídico, não se esgota na elaboração das normas tributárias sancionadoras que o tutelam, ressoando, ademais, nas posteriores tarefas de interpretação e aplicação dessas normas” (DANTAS, 2017, p. 174)

Para Heleno Torres (2019), o caso concreto do HC 399.109/SC incurso nos termos do inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90 trata-se de recurso de desespero, oriundo de um “direito financeiro de crise”, no qual o aparato penal foi demandado pelo Estado a partir de confissão de dívida declarada, como meio de coação para

obter êxito nas suas cobranças tributárias. Nesse sentido, ainda versando sobre os estados brasileiros, leciona:

“[...] a maioria resolveu promover uma farra de gasto tributários, com renúncias de receitas de todo tipo, na chamada “guerra fiscal”. Porque alguns Estados abusaram na irresponsabilidade fiscal, com contratação de pessoal acima dos limites permitidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, como demonstram diversos estudos. Outros assumiram dívidas públicas acima do permitido pela LRF. Praticamente eliminaram a indústria nacional de setores inteiros da economia com o uso abusivo e desmedido da substituição tributária. Isto sem falar no atraso e não pagamento de precatórios ou na resistência deliberada para devolução de créditos tributários, mormente nas exportações, a minar a capacidade financeira das empresas. E, apesar de todos os privilégios processuais, proliferam-se execuções fiscais intermináveis que somam mais de 50% de todos os processos em curso nos respectivos tribunais, com pífia recuperação do passivo tributário, como bem evidenciam os relatórios do Conselho Nacional de Justiça - CNJ.” (HELENO TORRES, P. 7)

O *animus* de apropriação reconhecido pela ciência jurídica é uma finalidade específica coberta pelo dolo. Essa finalidade específica era reconhecida como “consciência e vontade de apropriar-se” ou “dolo específico”.

O ânimo de apropriação (intenção da conduta) do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 é fundamental para distinguir duas situações absolutamente diferentes em termos fenomenológico, ético e jurídico: (i) a confissão de posse de valores de terceiro com fim de devolução e (ii) a confissão de posse de valores de terceiro com fim de apropriação.

Em linguagem do direito das obrigações, a primeira situação concretiza a máxima popular vulgarmente conhecida pela expressão “devo, não nego, pago quando puder”. Já a segunda hipótese é a vontade de posse do bem de terceiro, sem interesse de devolução e com intenção de apropriação. É evidente que somente a segunda situação pode caracterizar o crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Do contrário, a interpretação do ato de boa-fé da declaração recai em desfavor do contribuinte, fazendo com que o direito proteja mais aquele que opera de má-fé.

Para Heleno Taveira Torres “Confere-se com a medida em tela, verdadeira aplicação de sanção penal por analogia, dado que não se autoriza a aplicação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 às hipóteses de tributos próprios, quando declarados e não pagos” (TORRES, 2019, p. 35).

3.3 Exame do acórdão relativo ao Habeas Corpus 399.109/SC à luz das considerações emanadas e perspectivas futuras

Á luz de todas as considerações acima emanadas, faz-se necessária a análise do *leading case* base desta monografia, qual seja os argumentos emanados naS decisões que fundamentaram o *Habeas Corpus* 399.109/SC.

O Ministério público de Santa Catarina, em ação conjunta com a Secretaria da Fazenda do Estado, tem agido ativamente na persecução penal de contribuinte com débito declarados de ICMS porém não adimplidos.

No caso em debate, os proprietários foram denunciados pela prática do crime previsto no art. 2º, II, c/c o art. 11, caput, ambos da Lei nº 8.137/1990 (não recolheram aos cofres públicos os valores apurados e declarados de ICMS). Contudo, o Juízo de Direito da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC absolveu os réus, por atipicidade dos fatos narrados na denúncia (CPP, art. 397, III).

Irresignado com tal decisão, o Ministério Público do estado interpôs apelação, sendo tal apelo provido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina desencadeando assim o prosseguimento da ação penal.

Assim, seguindo o curso do processo, após o provimento da apelação no âmbito do segundo grau de jurisdição, foi impetrado o *Habeas Corpus* 399.109/SC no Superior Tribunal de Justiça.

Tendo o Ministério Público Federal pugnado, em parecer subscrito pela Subprocuradora Geral da República Maria Hilda Marsiaj Pinto, pela denegação da ordem, o Ministro Relator Roger Schietti Cruz, em decisão monocrática, indeferiu o pedido liminar e referiu que, nos autos do REsp nº 1.598.005/SC, havia suscitado questão de ordem perante a 6ª Turma fundamentando a necessidade de assegurar que o tema seja analisado pela Terceira Seção e, assim, prevenir divergência e uniformizar o entendimento entre as Turmas que compõe a Terceira Seção.

A decisão que deu origem à celeuma iniciou-se em divergências de entendimentos entre a 5ª e a 6ª turmas da 3ª Seção que analisavam as hipóteses de não pagamento do ICMS, de forma diversa, uma vez que conforme já outrora referido, a sexta turma sustentava que nos casos de inadimplemento do ICMS próprio, que se estaria diante de uma mera situação de inadimplemento fiscal; enquanto, nos casos de ICMS-ST haveria crime de apropriação indébita enquanto a quinta turma, por outro lado, não fazia tal distinção, entendendo que o não repasse do ICMS devido pelo sujeito passivo do Estado, em qualquer hipótese, se

enquadraria no tipo previsto no art. 2º, II da lei 8.137/90, desde que com dolo ou fraude.

Após o julgamento, que restou finalizado pelo placar final de seis a três, houve a “inovação” de entendimento, prevalecendo a interpretação mais radical, capitaneada pelo voto do ministro relator Rogerio Schietti Cruz, segundo o qual o ICMS próprio “cobrado” e não repassado ao governo configuraria apropriação indébita criminosa, ainda que devidamente confessado como devido, ou seja, mesmo que não exista nenhum tipo de fraude ou dolo. O acórdão da decisão assim restou ementado:

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

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

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

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

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

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado.

Quando do julgamento, o Ministro Relator apontou em seu voto o fato de que o encargo do ICMS é reembolsado dentro da própria cadeia de produção, de forma que quem acaba suportando, integralmente, a carga econômica do ICMS é o consumidor final, pois se trata de imposto indireto: o produtor, como termo inicial da cadeia de consumo, recolhe sobre operações próprias o imposto e, ao adicioná-lo ao preço da mercadoria, transfere o encargo para o atacadista que, por sua vez, transfere para o varejista que, por fim, transfere para o consumidor final. Dessa forma, asseverou que não há descontos em nenhuma circunstância, e que ocorre um reembolso pela transferência do encargo, dentro do próprio valor do produto objeto de circulação, entre os integrantes da cadeia, até chegar no consumidor final, que é o agente que de fato responderá pelo ICMS. Por fim, denegou a ordem, sob o argumento de que o fato é típico eis que os ora pacientes deixaram de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, valor do tributo (ICMS) “cobrado” do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos.

A Ministra Maria Thereza de Assis Moura divergiu do entendimento do Ministro Relator, concedendo a ordem de *Habeas Corpus* para restabelecer a sentença de absolvição sumária, sustentando que os tipos penais da Lei nº 8.137/90 não se referem ao simples não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com inequívoca intenção de suprimir ou reduzir o tributo mediante artifício fraudulento. Assim, refere que o objetivo da sanção penal não é o de punir a inadimplência do contribuinte e a dívida com o Fisco, que é, segundo ela, o que ocorre no caso debatido.

Já o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca entendeu que a conduta imputada aos pacientes é típica, razão pela qual denegou a ordem. Segundo o Ministro, se houve a comercialização do produto com o repasse do valor do tributo ao consumidor, o valor do ICMS está na posse do contribuinte, que opta por não lhe dar a correta destinação, incorrendo, portanto, no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90. Pondera, ainda que a importância da tutela penal do tributo consubstancia-se na proteção ao bem jurídico supra individual, vez que ao não recolher aos cofres públicos o tributo, incorre em prejuízo às políticas públicas, ocasionando uma desproteção sistêmica.

Por fim, o Ministro Felix Fischer acompanhou o voto do Relator ao aduzir que, tendo havido a efetiva cobrança do valor do ICMS do consumidor final e não tendo

sido verificado o repasse deste valor ao ente público dentro do prazo legal, resta caracterizada a conduta típica de apropriação indébita tributária.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, foi interposto o cabido recurso ordinário em *habeas corpus* sob o n.º 163.334/SC, estando o mesmo sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso. Em síntese, o recurso discute a impossibilidade de enquadramento do tipo penal do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 no caso já descrito.

O Ministro relator, em virtude da importância, sensibilidade e relevância da demanda, uma vez que qualquer tipo de decisão afetaria milhares de contribuintes em todo país, pugnou pela apreciação pelo Plenário da Corte, nos termos do art. 21, XI, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Na mesma decisão, datada de 11 de fevereiro de 2019, o Min. Barroso, através de nota, mencionou reportagem realizada pelo Jornal Folha de São Paulo, segundo a qual, apenas no estado de São Paulo seriam atingidos 166.088 (cento e sessenta e seis mil e oitenta e oito) empresários se aplicado o novo entendimento aos devedores de ICMS declarado.

Cumprido referir, que na mesma decisão acima mencionada, pugnando que não seria razoável qualquer punição instantânea aos recorrentes, concedeu liminar de ofício determinando que “não seja executada qualquer pena contra os recorrentes, seja de prisão ou restritiva de direitos, sem prejuízo do trâmite regular da ação penal contra eles movida”.

Quanto ao STF, insta mencionar que, dentro do escopo do tema apresentado nesta monografia, no julgamento do recurso extraordinário com agravo (ARE) 999425, ocorrido em 20 de março de 2017, ou seja, antes do julgamento do Habeas Corpus 399.109/SC, a Corte Suprema reafirmou a jurisprudência no sentido de que a criminalização de sonegação fiscal não viola o artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal (CF), em virtude de ter caráter penal e não se relacionar com a prisão civil por dívida.

O ministro Ricardo Lewandowski, relator do recurso, citou em sua manifestação que o Plenário do Supremo, no julgamento do Habeas Corpus (HC) 81611, assentou que a lei se volta contra sonegação fiscal e fraude, realizadas mediante omissão de informações ou declaração falsa às autoridades fazendárias, praticadas com o escopo de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, para ele 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, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outras estratégias. Nesse sentido, asseverou que “Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco”.

Segundo o relator “o tema apresenta relevância jurídica, econômica e social, pois trata da constitucionalidade de delito que visa combater a sonegação fiscal, com reflexos diretos na arrecadação de recursos para a manutenção do Estado” (LEWANDOWSKI,2017). Além disso, transcenderia os limites subjetivos da causa, na medida em que é de interesse das Fazendas Públicas e dos contribuintes.

Seguindo a manifestação do relator, por unanimidade, o STF reconheceu a existência de repercussão geral do tema. Por maioria, vencido o ministro Marco Aurélio, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria e negou provimento ao recurso extraordinário. O processo tem previsão de julgamento, conforme movimentação processual obtida junto ao sítio eletrônico do STF para o dia 11 de dezembro de 2019.

4- POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DO ENTENDIMENTO

4.1 Possibilidade de aplicação retroativa do entendimento exarado pelo STJ à luz do novo art. 23 da LINDB

Após a análise do caso do HC 399.109/SC sob a perspectiva inicial dos sujeitos da cadeia do ICMS, bem como nos termos da previsão penal, cabe ainda análise por outro viés: à luz do art. 23 da LINDB inserido por meio da Lei 13.665, sancionada em 25 de abril de 2018.

Poucos meses antes do julgamento do *Habeas Corpus* 399.109/SC, o ordenamento jurídico brasileiro passou por mudanças expressivas, porém pouco debatidas. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), regulada pelo Decreto-Lei n.º 4.657/1942 foi acrescida por artigos introduzidos pela Lei n.º 13.655/2018.

Inicialmente, cumpre referir que a LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – é chamada na doutrina de *lex legum*: lei das leis. Nesse sentido, a LINDB é uma introdução a qualquer ramo do direito. Então, todos os ramos do direito, como direito tributário, direito administrativo, direito penal etc., se submetem à LINDB, salvo previsão de norma específica em sentido contrário

A introdução de novos artigos, segundo Floriano de Azevedo Marques Neto (2018) parte da premissa de que as chaves interpretativas da LINDB original (como outrora referido, datada de 1942) já não mais seriam suficientes para os desafios e aplicações do direito contemporâneo.

Para Floriano de Azevedo Marques Neto (2018), a adição de dez novos artigos aos dezenove já existentes são respostas a estes desafios e a estas complexidades do direito atual vistas sobre dois prismas: o primeiro de que o Direito é hoje muito mais amplo, múltiplo e diversificado do que aquele contido no contexto de lei, uma vez que atualmente as normas vinculantes são muito mais diversas que a lei estrita e o segundo, atrelado ao primeiro, de que se a produção normativa infralegal transcendeu o poder regulamentar atribuído ao Presidente da República.

Dentro desse contexto de novidades introduzidas pela Lei 13.655/2018, está incluso o novo art. 23, *in verbis*:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo

condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais”.

Para Heleno Taveira Torres (2019), não há dúvida alguma que a disposição prevista no art. 23 se aplica igualmente em matéria penal, por ser regra geral do direito positivo brasileiro. Mesmo entendimento tem Carlos Eduardo Elias de Oliveira (2018) que entende que “por analogia, essas ideias são plenamente extensíveis para os demais ramos do Direito, pois esses conceitos ultrapassam os limites do Direito Administrativo”. (OLIVEIRA, 2018, p. 28)

Para Neto (2018), no que concerne à decisão judicial mencionada no dispositivo “o comando se volta a mudanças de interpretação ou orientação, o que presume uma permanência de atuação do órgão ou ente” (NETO, 2018, p. 100). Na mesma linha, semelhante é o magistério de Vladimir Passos Freitas (2019) para quem “O artigo 23 exige que a decisão que estabelecer orientação nova deve prever regime de transição. Correta a mudança. Assegurar prazo para que a transição seja feita é medida de bom senso e agora de lei”. (FREITAS, 2019, p. 2).

Da análise do art. 23 da LINDB, infere-se que o mesmo não se refere a qualquer tipo de decisão, mas sim somente àquelas que estabeleçam “interpretação ou orientação **nova** sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito.” Para Neto (2018) tal trecho do art. 23 contém três qualificantes: (i) a decisão deve inovar entendimento (ii) deve se tratar de decisão que interpreta outra norma e por fim (iii) que ao dar esta hermenêutica inaugura uma nova obrigação ou condicionamento. Faz-se aqui necessário colacionar breve explanação de cada parcela do dispositivo legal. Vejamos:

(i) Decisão inovadora: Para fazer incidir a obrigação contida no art. 23 a decisão deve de alguma forma, inovar na ordem jurídica[...]seja uma decisão que de algum modo vai em sentido diverso ou de decisões anteriores.

(ii) Que interpreta outra norma de conteúdo indeterminado: A decisão inovadora objeto do art. 23, porém, não é qualquer determinação inaugural. Ela deve ter como objetivo a hermenêutica de outra norma, esta construída sobre conteúdo indeterminado[...].Em suma, têm conteúdo indeterminado as normas (v.g preceitos normativos) cuja extração do seu sentido completo depende do aporte intelectual subjetivo do intérprete.

(iii) Que cria obrigação ou condicionamento: Por fim, o último pressuposto de incidência e que a decisão novidadeira sobre conteúdos indeterminados de normas inaugure um condicionamento ou obrigação a recair sobre os indivíduos. Isso excluirá tão somente aquelas decisões interpretativas que não trazem qualquer efeito sobre a esfera de direitos dos submetidos à autoridade emissora da decisão”. (NETO, 2018, p.103-106)

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Jr. (2009) a determinação acerca da eficácia temporal das decisões, muito embora seja realizada pelo juiz, guia-se por algumas orientações gerais doutrinárias ou posicionamentos jurisprudenciais já sedimentados, bem como por determinações legais expressas.

Nesse diapasão, a pergunta suscitada por Ferraz Júnior (2009) cabe com exatidão ao caso ora debatido: “Como encarar então, a decisão judicial, mais propriamente, a jurisprudência de um tribunal superior (STJ), reiterada ao longo de anos e que em um certo momento, sofre uma mudança radical?” (FERRAZ JÚNIOR, 2009. p. 12).

Para Ferraz Júnior (2009) a questão pode ser resolvida a partir da seguinte dogmática:

“O problema a ser encarado, no caso da jurisprudência judicial está, então no encontro, pelos tribunais, de uma medida razoável para a eventual manutenção, para o passado, de uma jurisprudência outrora consolidada para casos anteriores à sua alteração. Até porque, afinal, a antiga jurisprudência ter-se-ia revelado sustentável à luz do conhecimento apurado ou até de mudanças nas relações sociais, políticas e econômicas.” (FERRAZ JÚNIOR, 2009. p. 15).

Para Paulo Barros de Carvalho (2015) a segurança jurídica é a ocorrência de fatores sistêmicos dirigidos à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.

Já Heleno Taveira Torres na obra “Direito Constitucional tributário e segurança jurídica” aduz que:

“A segurança jurídica, em uma proposta funcional, pode ser compreendida como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.” (TORRES, 2011, p. 231).

Alinhado ao caso em tela, pontual é a conclusão de Heleno Taveira Torres

“Mesmo que admitido o emprego do regime de “apropriação indébita”, para fins de sanção penal, nos termos do inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137 /1990, no caso de tributo não cumulativo (ICMS próprio) declarado e não pago, por dever de garantir a irretroatividade do não benigno em matéria penal, posto que a lei encontrava-se há quase 30 anos em vigor sem interpretação equivalente, é de se admitir, por força do art. 23 da LINDB, como condição de emprego da norma sua eficácia para reger as condutas dos contribuintes para os atos ocorridos após a publicação da decisão do STJ, que altera a jurisprudência dominante, inclusive objeto de sua Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera,

por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (TORRES, 2019, p.73)

Segundo Leandro Paulsen (2019), o STF reconhece a necessidade de se preservar a segurança jurídica inclusive na hipótese de alteração jurisprudencial. Considerou que o STJ entendia que o prazo para a repetição do indébito contava da data da declaração de inconstitucionalidade da exação no controle concentrado, ou da Resolução do Senado Federal, no controle difuso. Ademais, frisou que, ao alterar abruptamente sua jurisprudência para tomar como termo inicial o recolhimento indevido, gerou violação “ao princípio da segurança jurídica e aos postulados da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito”. Assim, não permitiu a aplicação do novel entendimento aos processos em curso (PAULSEN, 2019, p. 180)

Para Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas (2018) à medida que dispõe de meios próprios e sendo detentora de privilégios e garantias para satisfação destes, não pode o Fisco se valer de instrumentos oblíquos como forma coativa de cobrança de tributos (DANTAS, 2018, p. 285).

Dessa feita, conclui-se que além de todos os dispositivos já mencionados que pugnam e alicerçam a não aplicação da Lei 8.137/90 nos casos do ICMS próprio, em caso de manutenção da decisão na última instância recursal do ordenamento jurídico brasileiro, necessário que tal entendimento tenha seus efeitos cuidadosamente estudados, para fins de não prejudicar o contribuinte, já pego de surpresa pela alteração de entendimento.

5 - CONCLUSÃO

O entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Habeas Corpus 399.109/SC se mostra contrário a doutrina majoritária que entende pela impossibilidade de aplicação dos termos do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 no caso de inadimplemento do ICMS dito próprio.

A verdade [s9]é que o fenômeno de apropriação indébita deve se caracterizar pela existência da vontade ou intenção de apropriação da coisa possuída da qual não se é dono. Trata-se de característica do fenômeno criminal da apropriação indébita tradicionalmente conhecida no direito penal ocidental. A tradução técnica dessa característica na ciência penal e na jurisprudência brasileiras tem aparecido ora como dolo específico (vontade de apropriação) ou intenção de apropriação, ora como dolo com ânimo de apropriação da coisa possuída.

Como amplamente demonstrado através do estudo aprofundado da doutrina, o sujeito passivo do ICMS não é o consumidor final da mercadoria. Tal posição pertence ao comerciante que age na qualidade de contribuinte. Sendo o débito competente ao próprio vendedor, não faria sentido considerar que a verba fiscal devida possa ser “descontada ou cobrada de terceiro” na figura do consumidor final. No ato de realização de uma compra, o consumidor não está recolhendo o ICMS, está apenas suportando o ônus econômico do imposto competente ao empresário.

Contudo, conforme amplamente demonstrado através do estudo aprofundado do entendimento de diversos juristas, o sujeito passivo do ICMS não é o consumidor final da mercadoria. Tal posição pertence ao comerciante que age na qualidade de contribuinte. Sendo o débito competente ao próprio vendedor, não faria sentido considerar que a verba fiscal devida possa ser “descontada ou cobrada de terceiro” na figura do consumidor final. No ato de realização de uma compra, o consumidor não está recolhendo o ICMS, está apenas suportando o ônus econômico do imposto competente ao empresário.

Da análise de todo acima descrito e em razão das questões jurídicas expostas, não há apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei 8.137/90) sem a forte vontade do autor em tomar para si algo que pertence a terceiro (*animus rem sibi habendi*).

No caso da declaração de boa-fé do valor do ICMS declarado e não pago, deve-se exigir mais: a vontade específica de apropriação. Sendo assim, atípica é a conduta do contribuinte que declara e não paga seus débitos de ICMS próprio nos termos penais, verificando-se por fim apenas a ocorrência de mera inadimplência fiscal, cabendo ao Fisco, nesse caso dotado de direito, que busque as medidas cabíveis de cobrança, estas alheias à esfera penal.

Dessa forma, levando-se em conta a orientação firmada pelo STJ quando do julgamento do Habeas Corpus 399.109/SC, resta configurado o automatismo punitivo estatal outrora citado. Para o exercício do *ius puniendi* estatal bastará a ausência de recolhimento ao Fisco do ICMS arrecadado ou cobrado de terceiros para a automática conversão em crime.

Ainda que a discussão em tela não tenha sido esgotada pelo STF, tem-se sustentado que o entendimento proferido pelo STJ cria um problema de ordem comportamental ao passo em que a decisão incentiva a realização de operações informais sem a elaboração da documentação fiscal adequada.

Cumprido referir que não se pretende com as conclusões aqui exauridas o desestímulo à aplicação da legislação no combate aos delitos contra a ordem tributária, desde que estejam efetivamente configurados. O que se evita e repele aqui é o uso indiscriminado da repressão e persecução penal como meio coercitivo de arrecadação tributária.

A **manobra**^[s10] fazendária de arrecadação de impostos alicerçada no substrato fático do uso do direito penal acaba por degradar as já tensas relações tributárias brasileiras e termina por banalizar o direito, uma vez que ilícitos de menor apelo social não despertam censura pública e acabam por trivializar tal conduta.

Por fim, entende-se que a decisão em questão pode fomentar a informalidade, contrariando o entendimento de que reduziria a sonegação fiscal, uma vez que ao afirmar que o não recolhimento de um tributo declarado constitui crime de apropriação indébita tributária, os contribuintes possam passar não mais declarar o imposto quando se virem diante de uma situação econômica em que não tenham condições financeiras de arcar com a obrigação fiscal, ocasionando assim, ao contrário das expectativas geradas, um considerável retrocesso à justiça tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT., 1966

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM**. Revista de Direito Tributário. v. I 7-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, pp. 83-84. 84 TRÓCCOLI JÚNIOR, Henrique

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019.

BRASIL.**Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 07 de novembro de 2019.

_____. **Lei Complementar nº 87 (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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 3 de outubro de 2019.

_____. Lei nº 5.172 (1966). **Código Tributário Nacional**: promulgado em 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 08 de outubro de 2019.

_____.Decreto-Lei nº 2.848 (1940). **Código Penal**. Decreto de 7 de dezembro de 1940.Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 7 de novembro de 2019.

_____.Decreto-Lei nº 4.657 (1942). **Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro**.Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em 24 de outubro de 2019.

_____.**Lei nº 8.137 (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 12 de outubro de 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz. 31 de agosto de 2018a. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=79832299&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=91&formato=PDF. Acesso em 16 de ago. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz. 31 de agosto de 2018b. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=75646224&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=4&formato=PDF. Vogal: Min. Maria Thereza de Assis Moura. Voto vencido. Acesso em 16 de ago. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.543.485/GO**. Relator: Min. Maria Thereza de Assis Moura. 15 de abril de 2016. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=58552272&num_registro=201501707720&data=20160415&tipo=91&formato=PDF. Acesso em 22 de ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 11 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Q7RC1i>. Acesso em 16 de ago. 2019.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARNEIRO, Claudio **Impostos federais, estaduais e municipais**. / Claudio Carneiro. – 4. ed. ampl. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2013

CARRAZZA, Roque Antonio. **O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90: problemas conexos**. Justitia. São Paulo, v. 56, n. 168, out./dez. 1994.

_____. **ICMS**. 6. ed. Imprensa: São Paulo, Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 26ª ed., São Paulo, Saraiva, 2015.

CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990** - São Paulo: Saraiva, 1994.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito Tributário Sancionador, Culpabilidade e Segurança Jurídica**. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo. 2017

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

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DOBROWOLSKI, Silvio. **Crime de omissão de recolhimento de tributos e contribuições**. In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel (Org.). *Direito penal tributário, previdenciário e financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. Vol. 5

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, São Paulo, Dialética, 1998.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito ex nunc e as decisões do STJ**. Manole, 2009.

FERRAZ, Júnior, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo. Atlas, 1988.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Inclusão de dez artigos na Lindb traz importante inovação ao Direito brasileiro**. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-29/segunda-leitura-mudancas-lindb-inovam-direito-brasileiro>>. Acesso em: 06 set. 2019.

HARADDA, Kiyoshi, MUSUMECCI Filho, Leonardo, POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**, 2ª edição, p. 250, Minha Biblioteca, 2014.

HUNGRIA, Néelson. **Comentários ao Código Penal**. RJ, Forense, 1955, v. VII.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. -São Paulo: Atlas, 2015.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Art. 23 da LINDB - O equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica**. *Revista de Direito Administrativo*, [s.l.], p.93-112, 23 nov. 2018. Fundação Getulio Vargas. <http://dx.doi.org/10.12660/rda.v0.2018.77651>.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Código Penal Interpretado**. São Paulo: Atlas. 2000.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. – (Teses de doutorado). Coimbra: Almedina, 2009.

NETTO, Altamiro Velludo Salvador. **CONSULTA JURÍDICA**. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-01/punir-nao-recolhimento-icms-criminalizar-divida-parecer>>. Acesso em: 25 out. 2019.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de Melo. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 9. ed. rev e atual. - Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição Tributárias** / Leandro Paulsen. 2. ed.– Porto Alegre :Livraria do Advogado, Editora, 2014.

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

PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. 2º ed., São Paulo: RT, 1973.

ROXIN, Claus. **Problemas Fundamentais do Direito Penal**. 2. Ed. Lisboa: Veja, 1993.

RUIVO, Marcelo Almeida. **Crimes Contra a Ordem Tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio da legislação tributária**. Ed. Financeiras, 1960.

STRECK, Lênio Luiz; Moraes, José Luis Bolzan de. **Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unisinos: constituição sistemas sociais e hermenêutica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: RT, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer FIESP**. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-10/criminalizar-nao-pagamento-icms-declarado-desespero-heleno>>. Acesso em: 12 set. 2019.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.