

## **CRÍTICA DA INCIDÊNCIA DA NORMA PENAL E OS EFEITOS DA CRIMINALIZAÇÃO PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS CRITICISM ABOUT THE INCIDENCE OF THE CRIMINAL LAWS AND THE EFFECTS OF CRIMINALIZATION FOR NON-PAYMENT OF TAXES**

Samuel Ebel Braga Ramos<sup>1</sup>  
Augusto Cesar de Oliveira Freitas<sup>2</sup>

**RESUMO:** O artigo analisa a atuação da Suprema Corte brasileira na utilização da lei penal em substituição as políticas públicas, tal como realizado no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334/SC, com a conseqüente criminalização do inadimplemento fiscal por meio da interpretação do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/1990. Sugestiona-se que a resolutiva pode ser feita de maneira adequada, por meio dos poderes competentes (Executivo e Legislativo), bem como, na observação dos princípios constitucionais. Para tanto, parte-se da análise legal e jurisprudencial, demonstrando a impossibilidade e principalmente a ineficiência da utilização de sanção penal para solução de problemas desta natureza.

**Palavras-chave:** Crimes Tributários. Supremo Tribunal Federal. Sanção Penal

**ABSTRACT:** The article analyzes the role of the Brazilian Supreme Court in the use of criminal law in place of public policies, as carried out in the judgment of the Ordinary Appeal in Habeas Corpus n. 163.334/SC, with the consequent criminalization of tax default through the interpretation of article 2, item II of Law 8.137/1990. It is suggested that the resolution can be made in an adequate manner, through the competent powers (Executive and Legislative), as well as, in compliance with constitutional principles. Therefore, it starts from the legal and jurisprudential analysis, demonstrating the impossibility and especially the inefficiency of using criminal sanctions to solve problems of this nature.

**Keywords:** Tax crimes. Supreme Court. Penalties.

### **INTRODUÇÃO**

O julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC pela Suprema Corte brasileira fixou a tese de que "*O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990*". Todavia, conforme se demonstrará dogmaticamente, não se faz possível a subsunção do fato à norma penal, eis que o delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, trata de conduta extremamente específica e delimitada pelo legislador, cuja verificação só pode se dar em conjunto com a sistemática do seu ramo jurídico de origem, ou seja, o Direito Tributário. Deste modo, inicia-se pela

---

<sup>1</sup> Doutorando em Direito do Estado pela UFPR. Mestre em Direito (2019) e Professor de Direito Penal na FESP/PR. Advogado Criminalista. E-mail: samuel@ebelbattu.adv.br

<sup>2</sup> Bacharel em Direito pela FESP/PR. Membro do grupo de estudos Novas Relações do Direito Penal e Processual Penal na FESP/PR. E-mail: augustocofreitas@gmail.com

análise constitucional da tese, considerando a possibilidade de o agente permanecer detido por até dois anos, já se encontra a barreira da impossibilidade de prisão civil por dívida, e, portanto, a possível incompatibilidade do entendimento fixado para com a Constituição Federal. Na esfera tributária, verifica-se a deturpação das características legais, jurisprudenciais e doutrinárias acerca do sujeito passivo da obrigação de recolhimento de ICMS próprio, pois de modo forçoso, foi atribuída ao contribuinte (comerciante) a qualidade de mero depositário, responsável pelo adimplemento da obrigação de terceiro, que no caso seria o consumidor final dos produtos.

Discorrerá o texto, na seara penal, a seu turno, apontando-se a violação de preceitos básicos, como o Princípio da Legalidade, vez que a mudança radical de jurisprudência, neste caso, tem efeitos muito similares a um novo tipo penal, porém, derivado de outro meio que não a lei, bem como o Princípio da Irretroatividade, pois ao invés de existir primeiro o “tipo penal” e depois a conduta, esta lógica se inverte, de modo que a conduta só passou a ser típica, somente após o fato. Em leitura do decidido pela Suprema Corte Brasileira, ao criminalizar o inadimplemento de ICMS próprio, demonstra-se que a tese ignorou aspectos essenciais de verificação da teoria do delito no que toca a culpabilidade, o erro de proibição e a presunção de inocência (aqui, no sentido do dolo), pois quando declara devidamente os débitos ao fisco, o contribuinte tem a conduta de resguardo de qualquer presunção de fraude. Sobre o Princípio da Supremacia da Constituição, Luís Roberto Barroso (2019), aponta que “[...] *nenhuma lei ou ato normativo – a rigor, nenhum ato jurídico – poderá subsistir validamente se for incompatível com a Constituição*”.

Logo, o texto aponta no sentido de que consentir com o uso da hermenêutica legal e constitucional de forma contrária ao texto expresso na própria Constituição Federal, levantará insurgência quanto ao abuso do poder de fundamentação para fins políticos - neste caso, *política fiscal* - mesmo que por de trás dessas decisões haja questões moralmente relevantes, como a necessidade de combate ao inadimplemento fiscal e delitos tributários. Nesta quadra, tendo em vista que o texto artigo 5º, inciso LXVII da Constituição Federal veda expressamente a prisão civil por dívida, excetuados unicamente os casos de inadimplemento de obrigação alimentícia, o artigo desemboca ao final convergindo na ideia da ilegalidade da criminalização de ações/omissões que não pertençam ao arcabouço jurídico-penal brasileiro outrora tipificado. Ademais, o inadimplemento dos créditos tributários, em que pese se tratar de conduta cuja ilegalidade não afete questões penais, faz recair uma série de outras consequências jurídicas sobre o contribuinte, que a partir da

inscrição do débito em dívida ativa, responderá judicialmente pela dívida, com todos os seus bens na forma da Lei 6830/80.

## **1. DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A CONSEQUENTE INGERÊNCIA NA POLÍTICA FISCAL**

*Ab initio*, se faz importante entender o decidido pela Suprema Corte brasileira como forma introdutória as críticas que se fará ao longo do *decisium*. Em termos legislativos, o projeto de lei 4.788, de 1990, de relatoria do então Deputado Federal Nelson Jobim – MDB, que depois se tornou a Lei 8.137/90, trouxe na sua proposta a seguinte redação:

Art. 2º Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:  
V - Deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição recebida de terceiros **mediante acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado.** (grifo nosso)

A redação original foi levada ao Poder Legislativo, todavia restou rejeitada, ou seja, o que se fez ao fixar a tese que criminalizou a falta de pagamento do ICMS foi, justamente, estabelecer tipificação penal por meio de decisão judicial, o que por si só é inconcebível, por se tratar de violação ao princípio constitucional da separação dos poderes (artigo 2º e 60, §4º, inciso III da Constituição Federal). Contudo, “legislar” em matéria penal, quando ela já foi refutada pelo próprio Poder Legislativo, seja por livre disposição dos parlamentares, seja por controle prévio de constitucionalidade, configura violação ainda mais grave, pois quem tinha autoridade para legislar, enquanto representante da vontade soberana do povo, não o fez. Portanto, qualquer decisão judicial que viole as leis ou a Constituição Federal causa prejuízos para a sociedade e ao Estado Democrático de Direito. No entanto, quando se trata de decisão no âmbito do órgão máximo do Judiciário no Brasil, em afronta ao princípio constitucional da separação dos poderes, de forma a legislar sobre matéria penal (artigo 22, inciso I da CF) em desfavor do acusado, mesmo que revestida de argumentos de cunho moral ou estatísticos, está-se diante de grave erro do Poder Judiciário, uma vez que o rompimento com a dogmática em matéria penal e com a Constituição Federal, fragiliza toda a democracia. Os argumentos levantados pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal deixaram

transparecer a ausência fundamentação jurídica adequada. Entretanto sobejaram argumentos de cunho político, estatístico e moral.

O Ministro Alexandre de Moraes, fundamentou que “*a Lava-jato, conseguiu trazer de volta 5 bilhões de reais*”, que “*existem duas formas de se combater a sonegação fiscal, a brasileira e a correta*”, e ainda que “*percentualmente, é mais arriscado jogar na roleta em Las Vegas, do que sonegar imposto no Brasil*”. Outros Ministros como Luiz Fux, Roberto Barroso e Edson Fachin, apresentaram os índices de inadimplemento e sonegação do país, bem como os seus efeitos nefastos na prestação do serviço públicos. Independentemente da “boa vontade” Ministros, a própria jurisprudência daquela Corte, veda a utilização de meios coercitivos para cobrança de tributos, a exemplo das súmulas n.º 70, 323, e 547 do STF. Ele ficou estabelecido no Recurso Extraordinário 565048/RS de relatoria do Ministro Marco Aurélio.<sup>3</sup> Nas ocasiões em que se estabeleceram estes parâmetros, não estava o Supremo Tribunal Federal tratando de matéria penal, mas de outros tipos de sanções administrativas de cunho político. Portanto, considerando o caráter fragmentário do Direito Penal, percebe-se que além das demais inversões conceituais e de preferência, inverte-se mais uma vez a lógica estabelecida no ordenamento jurídico brasileiro quanto aos círculos concêntricos:

“[...] nem todos os ilícitos configuram infrações penais, mas apenas os que atentam contravalores fundamentais para a manutenção e o progresso do ser humano e da sociedade. Em resumo, todo ilícito penal será também ilícito perante os demais ramos do Direito, mas a recíproca não é verdadeira. (MASSON, 2019).

Desta forma, valorar condutas que sempre foram tratadas no âmbito do cível e tributário como tipo penal, afronta também a toda a lógica de um ordenamento jurídico que se constrói a vários séculos, baseado em valores e desvalores, ponderadamente. Assim, na construção das críticas que se subsumam, importante análise da hermenêutica e da teoria da norma.

---

<sup>3</sup> **TRIBUTO – ARRECADAÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos – Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo.** TRIBUTO – DÉBITO – NOTAS FISCAIS – CAUÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA – IMPROPRIEDADE. Consubstancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul. (RE 565048, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-197 DIVULG 08-10-2014 PUBLIC 09-10-2014)

## **2. ASPECTOS LIMITADORES DA INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA**

Para a compreensão adequada, necessário o entendimento conjunto dos diferentes ramos do direito que o compõe. Por isso, imperioso se abordar os aspectos fundamentais trazidos pela Constituição Federal e pela legislação ordinária acerca do Direito Tributário, dos tributos e da sua importância para o Estado, bem como do Direito Penal, do conceito de crime e dos desdobramentos sancionatórios pelo seu cometimento. Para compreender o verdadeiro sentido do enunciado normativo, parte-se do critério de que, a norma jurídica é a síntese positivada, de onde pode-se extrair o significado do direito. Assim, associando a leitura da norma com outros conceitos e valores trazidos do mundo exterior, é que se produz o sentido da norma exposta. Como se houvesse uma imagem na mente de cada leitor, que aparece para dar o devido valor ao que está escrito, possibilitando ao fim e ao cabo, a capacidade de se formular juízos.

A norma penal entendida como norma de valoração expressa um juízo social a respeito de um valor, sem considerar nenhum imperativo dirigido aos seus destinatários. Sustenta-se que as normas são “normas objetivas de valoração”. Evidentemente, a norma sendo entendida como uma expressão objetiva do que é caro à sociedade traduz em primeiro lugar a identidade para com a ideia de bem jurídico. Ou seja, entendendo a norma como valoração, admite-se que ela é a expressão de necessidade de proteção de algo que é previamente reconhecido como valioso e, portanto, seu conteúdo reprova o vilipêndio dirigido a tal bem jurídico. A antijuridicidade, a contrariedade ao direito, segundo essa concepção, estariam constituídas pela infração das normas jurídicas, o que põe em destaque sua natureza objetiva. (BUSATO, 2015). Esta é a razão de se ter interpretações diversas, de um único enunciado normativo, pois a depender das fontes externas e dos valores de cada um, o resultado produzido pelo texto, provoca diferentes reações dentro espírito dos sujeitos (CARVALHO, 2019). Contudo, seja qual for a valoração subjetiva da norma, dentro do Estado de Direito, ela sempre estará submetida aos limites constitucionalmente impostos.

### **2.1 Estrutura da norma tributária**

O Código Tributário Nacional apresenta o conceito do tributo da maneira como ele deve ser interpretado dentro do ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que*

*não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” (BRASIL, 1966). A partir deste conceito legal é que devem ser consideradas todas as questões relacionadas aos tributos no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se, portanto, de prestação compulsória, ou seja, o seu pagamento não depende da vontade do contribuinte, que a partir do fato gerador, será obrigado a pagar aquela prestação ao Estado, sob pena de não o fazer e incidirem sobre si as formas de cobrança forçada, por meio de execuções fiscais. A segunda característica legal dos tributos, é como ocorre a sua prestação, sempre em forma de moeda, ou cujo valor nela possa exprimir. Não é possível então, alguém pagar os valores devidos a título de tributos de outras maneiras que não o dinheiro. Ou seja, não se paga tributos com prestação de serviços, por exemplo.

O tributo tem por característica também, a de incidir em fatos jurídicos que não constituam ato ilícito. Portanto, incidirá sobre condutas consideradas legais perante o ordenamento jurídico. Neste ponto, houve a preocupação do legislador em separar os tributos, de qualquer outra quantia devida ao Estado a título de multa, indenização, etc. Considerar-se-á tributo, apenas as obrigações que, além das características anteriores, sejam previamente estipuladas em lei. Traz-se nesta característica a importante lembrança do mandamento constitucional do artigo 5º, inciso II, de onde se extrai o Princípio da Legalidade, que estatui a obrigatoriedade de qualquer coisa, somente quando houver determinação legal. Este conceito, além de constar do artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>4</sup>, é disposto também no artigo 150, inciso I da Constituição Federal<sup>5</sup>, justamente da seção II que trata da limitação do poder de tributar. Do conceito legal de tributo apresentado, tem-se que “é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, ou seja, o valor arrecadado dos tributos vincula-se a administração pública. Há somente que se ponderar a questão da vinculação, pois, em que pese realmente haver tributos vinculados a atividades estatais ligadas aos fatos geradores, há tantos outros que não são vinculados com nada específico, a não ser que a vinculação seja interpretada como vínculo à alguma atividade estatal, sem especificá-la.

---

<sup>4</sup>Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>5</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A partir da compreensão dos tributos, pode-se entender o objeto de estudo do Direito Tributário, que consiste na regulamentação de toda a matéria de arrecadação, vinculação ou não vinculação dos tributos, fatos geradores de tributos, sujeitos ativos e passivos, limitação, destinação, etc. O Direito Tributário é fortemente regulamentado por princípios constitucionais, que direta ou indiretamente são postos na legislação infraconstitucional como forma de diretriz ao Estado quanto às suas finalidades e, em especial quanto ao poder de tributar, que mesmo se tratando de poder muito relevante, não é ilimitado. Leandro Paulsen (2019), ensina que a Constituição Federal não apresenta de forma taxativa estes princípios, cabendo ao operador do direito, a sua busca dentro do texto constitucional, bem como a sua interpretação de forma orgânica. Em se tratando de limitação de poder do Estado, o Princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária, é indispensável compreensão, pois exige um direito, ao menos compreensível à sociedade, onde o contribuinte tenha segurança jurídica ao calcular, conferir e adimplir as suas obrigações. Então, a partir da segurança jurídica pode-se explicar a obrigatoriedade de observância dos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.

Além do artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, que dispõe de forma geral sobre o princípio da legalidade, para o Direito Tributário, há um tratamento ainda mais enfático no artigo 150, inciso I da Carta Magna, que não dá azo ao legislador ordinário e aos aplicadores do direito para “[...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988). Portanto, em âmbito federal, estadual, distrital ou municipal, a alteração no sentido de aumentar alíquotas, alterar a incidência de regra-matriz, instituir tributos ou quaisquer outras matérias tributárias, somente poderão ser feitas mediante lei, ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional<sup>6</sup>. Ademais, não basta que o tributo ou alteração seja instituído por lei, mas todos os fatos caracterizadores do tributo (fato jurídico) devem ser bem definidos por ela, ou seja, deve-se obedecer a estrita legalidade (CARVALHO,

---

<sup>6</sup> Artigo 153, § 1º da Constituição Federal. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

2019), sendo vedada a sua interpretação a partir de elementos subjetivos, que possam de alguma forma alterar ou majorar as suas hipóteses de incidência, de forma que as obrigações tributárias, devem ser compostas de fatos típicos.

O Princípio da Irretroatividade também encontra guarida no texto constitucional (artigo 150, inciso III, alínea “a”), que prevê a possibilidade de cobrar tributos, apenas quando a sua incidência ocorrer “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (BRASIL, 1988). Do contrário, se a lei nova retroagisse para atingir fatos jurídicos ocorridos antes da sua promulgação e vigência, estaria violando o direito adquirido do contribuinte (artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal), que outrora, eventualmente, teria obrigação menos gravosa ou até mesmo nenhuma obrigação tributária sobre determinada operação (CARNEIRO, 2020). A segurança jurídico-tributária também depende de outro critério temporal de muita relevância, o Princípio da Anterioridade. Onde, uma vez preenchidos os requisitos anteriores para criação, majoração ou modificação de um tributo, este somente terá validade a partir do exercício financeiro seguinte àquele da promulgação da lei. Por exemplo, se no ano de 2021 for promulgada lei que altere a possibilidade de incidência, ou até mesmo a alíquota de um tributo, a nova regra valerá apenas no ano de 2022, nos termos do artigo 150, inciso III, alínea “b”, que veda a instituição ou aumento de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (BRASIL, 1993).

Caso a lei nova tenha sido promulgada ao final do exercício financeiro, em tempo não superior à 90 (noventa) dias, também não será possível a aplicação imediata do tributo na sua nova modalidade, mesmo que em novo exercício financeiro, devendo-se atender a ordem estabelecida na alínea “c” do artigo 150, inciso III da Constituição Federal, que não permite a incidência “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b” (BRASIL, 2003), visando conferir tempo hábil aos contribuintes, não somente de tomarem ciência em relação à lei, mas também de iniciarem todo um planejamento financeiro, dentre outras necessidades, até mesmo em relação às obrigações acessórias, etc. O Princípio da Capacidade contributiva fundamenta, basicamente quanto cada indivíduo deverá pagar de tributos, partindo da sua capacidade financeira. Onde ao menos busca-se o equilíbrio, de tributar o mínimo necessário de um indivíduo que não possua capacidade econômica além da sua subsistência e de sua família, e de outro lado evitar o confisco por parte daqueles possuidores de bens e



riquezas, que se caracteriza pela utilização do tributo como forma de subtração do bem ou do direito do contribuinte (PAULSEN, 2019).

Exemplos desse princípio, são os impostos incidentes a partir do momento em que o sujeito adquire determinado bem ou auferir determinada renda. A conclusão lógica é a de que a sua capacidade de contribuir para o Estado, também aumentou. A igualdade entre os cidadãos também se aplica às questões tributárias, todavia, este princípio não é conflitante com o da capacidade contributiva, tendo em vista que a mencionada “igualdade”, ocorre como equilíbrio entre os contribuintes, porquanto, independentemente de capacidade econômica, todos contribuem com tributos de alguma forma, porém, determinados tributos são devidos apenas por pessoas que possuem o patamar econômico mínimo considerável para contribuir, “Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça” (CARRAZZA, 2017, p. 71).

## **2.2 Da matéria penal aplicável ao caso**

Tanto em Direito Penal, quanto em Direito Tributário, o Poder do Estado deve ser analisado de maneira especialmente minuciosa, pois não é razoável que se tenha violações da lei, partindo justamente de quem as criou, ainda mais quando se tem o risco de conferir poder irrestrito ao Estado, em matérias que influenciam diretamente na esfera jurídica privada. Uma das características fundamentais do Direito Penal é o Princípio da Intervenção Mínima, ou também chamado de Princípio da *ultima ratio*, que prevê a incidência de pena, apenas quando os demais setores do direito, não forem suficientes para a solução dos conflitos que se apresentam.

Assim, se outros meios jurídicos forem adequados e eficazes à solução do problema, a criminalização da conduta, por meio de sanção penal, pode se mostrar totalmente inadequada, e em muitos casos até inconstitucional, visto que este princípio não visa garantir somente a proteção contra arbitrariedades do Poder Público, mas também evitar que tente se resolver qualquer problema com a imposição de pena, onde Direito Penal deve ser considerado sempre a *ultima ratio* para a garantia dos bens jurídicos de maior relevância no contexto individual e social (BITENCOURT, 2020), devendo, os demais problemas serem solucionados de outras formas racionais, por meio de disposição do executivo e legislativo na elaboração de políticas públicas adequadas. O princípio da legalidade, (quando

respeitado) representa verdadeira limitação do poder punitivo estatal. É dele que emana a proibição de se criminalizar qualquer conduta que não seja anteriormente prevista em lei como crime. Configura verdadeira arma contra o autoritarismo do Estado, por se tratar de princípio absoluto em uma democracia plena, não admitindo-se exceções (BITENCOURT, 2020).

Dispõe a Constituição Federal que, “não haverá crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, ou seja, não é possível considerar criminosa qualquer conduta que não esteja prevista legalmente como crime, mesmo que esta conduta possa aos olhos da sociedade, ou do julgador, configurar grave infração moral, ou que a sua prática apresente prejuízos de alguma forma à coletividade. O Princípio da Reserva Legal, não permite que o Direito Penal seja criado de outra forma, que não por meio de lei, como bem dispõe o artigo 22, inciso I da Constituição Federal, que prevê a competência exclusiva da União para tanto. A existência destes princípios, é o que garante às pessoas o direito fundamental de não ter a sua liberdade suprimida ou reduzida, de outra forma que não seja por meio da lei, e esta lei, por sua vez, de acordo com toda a regra constitucional de tramitação, incluindo o quórum mínimo, os debates e os turnos de votação nas casas legislativas, que são compostas por representantes do povo, eleitos nos termos do artigo 1º, parágrafo único da Constituição Federal. O que representa uma punição minimamente de acordo com os valores democráticos. Nos ensinamentos de Claus Roxin (1997, p. 169) “*Una ley indeterminada o imprecisa y por ello poco clara no puede proteger al ciudadano de la arbitrariedad, porque no implica una autolimitación del ius puniendi estatal a la que se pueda recurrir*”<sup>7</sup>. Portanto, mesmo que seja respeitado o Princípio da Legalidade quanto à sua forma normativa, há ainda a necessidade de que o legislador formule todas as leis penais sempre de forma clara, com riqueza de detalhes quanto à conduta violadora da norma, de forma a proporcionar segurança jurídica à sociedade. De outro modo, não seria possível por parte do agente, saber se está incidindo ou não em conduta considerada como crime, sob o risco inclusive, de praticá-la, acreditando estar totalmente amparado pelo ordenamento jurídico, tal como, acredita-se, ter ocorrido no caso julgado pelo Supremo Tribunal Federal, na ocasião do RHC 163.334/SC, todavia, com o agravante da “nova” modalidade delitiva ter sido criada por meio da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

---

<sup>7</sup> Uma lei indeterminada ou imprecisa e, portanto, pouco clara, não pode proteger o cidadão da arbitrariedade, pois não implica uma autolimitação do Estado *ius puniendi* a que se possa recorrer. (tradução própria)

### **2.3 A relação interdisciplinar do Direito Penal e Direito Tributário**

O Direito Penal e tributário são ramos do direito público, que de forma muitas vezes semelhante, regulamentam o poder do Estado em aplicar penas e em tributar. Apresentam também alguns princípios que, resguardadas algumas peculiaridades, destinam-se ao mesmo propósito, como é o caso dos já mencionados princípios da legalidade (bem como da legalidade estrita, ou da tipicidade) e da anterioridade. Para além das semelhanças que conecta estas matérias, há também, situações em que elas de fato são trabalhadas conjuntamente, como no caso dos crimes contra a ordem tributária, onde a legislação reconhece a existência de condutas de maior caráter ofensivo, onde meras sanções administrativas, aos olhos do legislador, mostram-se insuficientes, se fazendo necessária a intervenção do Direito Penal.

Aos crimes tributários aplicam-se os princípios próprios do direito penal, assegurando-se o respeito às garantias individuais da legalidade (art. 5º, XXXIX), da irretroatividade (art. 5º, XL) e da pessoalidade (5º, XLV). Merecem especial atenção, ainda, o direito à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV) e a possibilidade da utilização do habeas corpus para o relaxamento de prisão irregular ou para o trancamento de ação penal sem justa causa (art. 5º, LXVIII). (PAULSEN, 2020, n.p.).

Nos casos de crimes contra a ordem tributária o processo penal seguirá às suas normas de praxe. Todavia, para a análise da tipicidade penal, o interprete do direito obrigatoriamente terá de se valer dos princípios e normas do Direito Tributário, a fim de compreender se verdadeiramente há ou não a existência de um crime (fato típico), sendo fundamental a interdisciplinaridade destes ramos do direito. Ambos os ramos jurídicos, tem a figura da tipificação dos fatos jurídicos, sendo obrigatório o preenchimento de todos os requisitos para a sua incidência sobre o agente (contribuinte ou acusado). Portanto, para análise de um crime contra a ordem tributária, o interprete deverá fazer a tipificação da conduta nas duas searas. Primeiro deve-se averiguar qual foi o fato típico tributário que se deixou de observar e depois passa-se a verificação da incidência desta conduta no tipo penal, além do claro dever de se observar os preceitos fundamentais, implícitos e explícitos na Constituição Federal.

### 3. DA CRÍTICA AO AFASTAMENTO DA NORMA PENAL E EFEITOS DA CRIMINALIZAÇÃO

Em termos de técnica legislativa, pode-se dizer que a redação do artigo é insatisfatória, e remete o intérprete a uma impressão imediata de inconstitucionalidade, pela possibilidade de se permitir a prisão por dívida civil. Todavia, esta controvérsia já foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, que decidiu pela constitucionalidade do artigo, tendo em vista que, o legislador, de fato quis apresentar era a previsão de um crime semelhante à apropriação indébita, porém, de valores destinados ao pagamento de tributos, ou seja, “apropriação indébita tributária”. A análise do tipo penal em questão deve compreender de forma interdisciplinar a terminologia de Direito Tributário, do Direito Penal, bem como das diretrizes gerais de aplicação das normas do direito brasileiro, por meio da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB.<sup>8</sup> Deve-se começar por conceitos básicos do Direito Tributário para o entendimento do crime em questão, como a distinção entre os tributos diretos e indiretos. A tributação direta é aquela que incide sem intervenções sobre o contribuinte, que agrega em um só sujeito as figuras de contribuinte de fato e de direito, que além de suportar o ônus econômico do tributo, ainda tem o vínculo jurídico com o Estado, tendo em vista que exerce também o fato gerador do tributo. São exemplos de tributos diretos o IR, IPVA e IPTU. Nos casos onde a tributação é indireta, como por exemplo no ICMS, existe uma separação na figura do contribuinte, pois, via de regra a pessoa que suporta o ônus econômico não exerce fato o gerador, tampouco possui vínculo obrigacional com o Estado. Tornando necessária a separação entre contribuinte de fato e contribuinte de direito

Os tributos que implicam carga tributária a ser suportada pelo contribuinte de direito, assim entendido aquele que por lei é colocado no polo passivo da relação jurídico-tributária enquanto devedor, são denominados tributos diretos. Já os tributos que incidem em determinados negócios jurídicos consubstanciados na venda de mercadorias e serviços e que compõem o valor total da operação, inclusive sendo destacados nos documentos fiscais respectivos, tendo o seu custo, desse modo, repassado ao adquirente ou consumidor, que, por isso, é considerado contribuinte de fato, são denominados tributos indiretos. (PAULSEN., 2020).

---

<sup>8</sup> BRASIL. DECRETO-LEI Nº 4.657, DE 4 DE SETEMBRO DE 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

Deste conceito, depreende-se que o contribuinte de direito é quem exerce o fato gerador do tributo, que no caso do ICMS é a circulação das mercadorias ou serviços, porém o ônus econômico é suportado pelo consumidor final. Este segundo, enquanto consumidor do produto, mesmo suportando o ônus econômico, em nenhuma hipótese poderá ser o responsabilizado pelo recolhimento do imposto, pois ao consumir o produto, impossível seria a sua transferência de titularidade dentro de uma cadeia de circulação. Para entender o ônus econômico, deve-se pensar que o comerciante (contribuinte de direito) ao vender o seu produto, inclui no preço o valor da obrigação que ele deverá prestar posteriormente ao fisco. Do contrário, o comerciante estaria suportando o ônus de pagar o tributo de um produto que ele mesmo não consumiu, mas apenas circulou, concluindo que, não seria viável a sua atividade empresarial, se não incluísse no preço do produto o “gasto” que terá no momento de cumprir as suas obrigações com o Estado.

Contudo, não é somente a carga tributária que este mesmo comerciante inclui no preço, mas também o seu lucro, o aluguel do estabelecimento, a folha de pagamento dos funcionários, os gastos com água, energia elétrica, segurança, etc. A partir disto é que se encontra a figura do contribuinte de fato (consumidor), que de forma justa, é quem suporta o ônus de todas estas despesas, incluindo o ônus dos tributos. “o contribuinte de fato é o adquirente ou consumidor que, ao pagar pela compra de uma mercadoria ou serviço, suporta, no valor da operação, a carga tributária relativa ao tributo incidente sobre ela” (PAUSEN, 2020). Portanto, compete àquele que vai finalmente usufruir da coisa, suportar todos os ônus econômicos que compõe o seu preço. Compreende-se que o devedor do tributo é, portanto, exclusivamente o contribuinte de direito (comerciante), de modo que em eventual inadimplemento, quem sofrerá as consequências jurídicas, tais como o protesto e a execução fiscal. Se este, porventura, realizar o pagamento a maior do imposto, o único legitimado para posterior compensação de crédito ou pedido de repetição em indébito, será ele também.

Em uma terceira hipótese, poderia, ainda o comerciante (contribuinte), deixar de agregar o valor do tributo aos seus produtos, de modo a reduzir a sua margem de lucro nas operações, caso tenha algum objetivo comercial específico que envolva a redução de preços. Neste caso hipotético, mesmo que de forma excepcional, o comerciante tornar-se-ia o contribuinte de direito e de fato ao mesmo tempo, eis que também suportaria o ônus econômico, ao cortar algum tipo de despesa, reduzir outros gastos, diminuir a margem de lucro ou renegociaria o preço da entrada de mercadorias com os seus fornecedores, como

forma de compensação. O tipo penal analisado apresenta as expressões “descontado” ou “cobrado”, fazendo-se necessário o entendimento também quanto a estes dois termos que são inerentes e de uso comum do Direito Tributário, para então se compreender quais seriam os desdobramentos penais da norma, principalmente no tocante à tipicidade. Tributos descontados, são aqueles onde o contribuinte, apesar de ter o direito aos recursos financeiros para o pagamento do tributo, não tem a obrigação de realizar o pagamento pessoalmente junto ao fisco. Esta tarefa, por questões de facilitação das relações tributárias, acaba sendo cumprida por um terceiro, que por sua vez, tem a obrigação de aferir a quantidade de imposto devida pelo contribuinte e, uma vez que possui acesso a estes valores e ao fisco, promover o desconto do contribuinte repassa-lo. A Constituição Federal, dispõe no §7º do artigo 155, que a lei possibilitará a responsabilização de terceiro pelo pagamento de tributos alheios, cujo os fatos geradores ainda não ocorreram, desde que, no caso de eventual inocorrência do fato gerador, os valores pagos pelo responsável, sejam restituídos pelo contribuinte. O próprio Código Tributário Nacional, versa sobre esta matéria:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966).

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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.

Pode-se tomar como exemplos de tributos descontados, o imposto de renda<sup>9</sup> e a contribuição previdenciária, quando retidos diretamente na fonte do empregado pelo empregador. Este último com a obrigação de repassar o valor ao fisco. Uma vez descontado o valor do empregado e não repassado ao fisco, o empregador, acertadamente incidirá na conduta do tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90, pois na condição de responsável, apropriou-se de valor de tributo do contribuinte. Igor Mauler Santiago<sup>10</sup>, na ocasião das sustentações orais que antecederam o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC, elucidou que, tributos cobrados, por sua vez, são aqueles onde

---

<sup>9</sup> BRASIL. Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018.

<sup>10</sup> Trecho da sustentação oral proferida em 11/12/2020 perante o plenário Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC.

um particular se encarrega de promover a cobrança de tributos em nome do Estado. Não se trata de desconto, mas de efetiva cobrança que é feita além do preço das mercadorias. É o que ocorre com a contribuição de iluminação pública, que é cobrada pelas companhias de energia diretamente na fatura do contribuinte, bem como o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, que é cobrado do correntista pelo banco, de modo que este primeiro vai até a conta do contribuinte e retira o dinheiro, quando aquele (o correntista) exercer o fato gerador, como no caso de utilização do cheque especial.

Nestes casos, cobrados os tributos do contribuinte e não repassados ao fisco, a conduta incidirá frontalmente com o tipo penal do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90. Portanto, a verdadeira distinção dos termos “descontado” e “cobrado”, é a de que, quando se desconta algo do contribuinte, o responsável tributário está retirando valor de um total que já era devido ao contribuinte, como por exemplo, do pagamento do salário. Já quando se cobra algum tributo, o contribuinte nada tem a receber, mas pelo contrário, tem o dever apenas de pagar, o que o faz por meio de instituições privadas, conforme se destacou.

### **3.1 Aspectos gerais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços**

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, que nos termos do artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, tem como fato gerador a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual, transporte intermunicipal e de comunicação. O ICMS possui regulação específica por meio da Lei complementar 87/1996, denominada Lei Kandir, que regulamenta, dentre outras questões, as hipóteses de incidência e não incidência, o contribuinte, os responsáveis, a base de cálculo, o fato gerador, etc. No artigo 4º da Lei Kandir, é apresentado o conceito específico de quem é considerado contribuinte do ICMS:

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.

Veja-se que a lei apresenta os termos “com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial”, justamente para não caracterizar como contribuinte, qualquer pessoa que circule mercadorias esporadicamente, ou ainda, aquelas que

eventualmente realizem o transporte de pessoas sem a devida habitualidade exigida por lei (ABRAHAM, 2018), dentre outras possibilidades, excetuadas aquelas descritas no parágrafo único do mesmo artigo<sup>11</sup>.

### 3.2 A apropriação indébita tributária em matéria de ICMS

A apropriação indébita tributária, tipificada no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90, além de ocorrer nas hipóteses já exemplificadas (IOF, IR retido na fonte, contribuição previdenciária e contribuição de iluminação pública), pode também incidir em uma das modalidades do ICMS, tendo em vista que dinâmica deste imposto ocorre de duas maneiras. A hipótese em que não é possível a incidência do tipo, é a do ICMS próprio, aquela onde o contribuinte que transfere a titularidade da mercadoria, exerce o fato gerador tributo, e a partir deste momento, nasce para si a obrigação de declará-lo e pagá-lo. Portanto, ICMS próprio, pode ser denominado como a modalidade “tradicional” do imposto, sempre em observância ao mandamento constitucional da não-cumulatividade.<sup>12</sup> Conforme se verifica da própria denominação “ICMS PRÓPRIO”, não há que se falar em coisa ou tributo alheio, tampouco nas condições elementares de possuidor e do abuso de confiança.

O artigo 168 do Código Penal, tomado como base de interpretação pelo Supremo Tribunal Federal, é muito claro na definição de que a coisa deve ser “alheia” e que precisa estar sob a “posse ou a detenção” daquele que comete o crime. Portanto, se a coisa só estará sob posse ou detenção de alguém, nos casos onde houver uma relação de confiança, do contrário estaria se falando de outro tipo penal, o do furto previsto no artigo 155 do Código Penal.<sup>13</sup> Rogério Sanches Cunha (2017), ensina que que “*O bem jurídico tutelado é, a exemplo dos demais delitos contra o patrimônio, a propriedade. O agente, abusando da condição de possuidor ou detentor, passa a ter o bem móvel como seu, dele arbitrariamente*

---

<sup>11</sup> Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

<sup>12</sup> Art. 155 (CF). Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 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.

<sup>13</sup> Art. 155 (CP) - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel.



*se apropriando*”. No ICMS próprio, não há relação de confiança, uma vez que o contribuinte é o próprio comerciante, portanto o dever de pagar o imposto é seu também. Portanto, a obrigação nesta modalidade é única e exclusiva do contribuinte. Ele próprio exerce o fato gerador, declara e paga.

Havendo o inadimplemento do imposto nesta modalidade, nascerá para o Estado, o direito de reaver os valores não pagos, gerando também para o contribuinte, uma série de consequências jurídicas, tais como a inscrição em dívida ativa, o protesto, a penhora de bens na execução fiscal, etc. Não está a se dizer que não seja obrigação deste comerciante em pagar o imposto, mas tão somente, que a ilicitude da conduta é restrita à esfera cível e tributária. As consequências, quando não sucederem outros elementos além do mero inadimplemento, como por exemplo, a fraude na declaração do imposto, jamais poderão adentrar à esfera penal.

A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária, porquanto é nesse caso que um terceiro colaborador, considerado substituto, em razão da sua proximidade e das suas relações com o contribuinte e com o fato gerador de determinado tributo, é obrigado, por lei, a proceder, com o dinheiro e em nome do contribuinte, ao recolhimento do tributo devido. Para tanto, a lei assegura ao substituto mecanismos para obter tal valor do contribuinte, seja mediante retenção, seja mediante cobrança. Esses valores, que não pertencem ao substituto e que apenas transitam por ele, é que poderão ser objeto de apropriação indébita caso não sejam repassados aos cofres públicos. (PAULSEN, 2020)

Desta lição, resta claro que a única hipótese onde pode ocorrer a responsabilização penal pelo inadimplemento do imposto, é a do ICMS por substituição tributária. Esta modalidade de pagamento do imposto, difere-se da anterior, pois dentro de uma cadeia de compra e venda de produtos, somente uma pessoa, denominada de substituto, recolherá o ICMS por todas as outras, desde a fabricação até o comerciante varejista. Contudo, em que pese uma só pessoa tenha a obrigação pelo recolhimento aos cofres públicos, as demais, também pagam pelo imposto (são contribuintes de direito), todavia, o fazem diretamente àquele responsável pelo seu recolhimento em uma relação de confiança para com este último. A título de exemplo, se um fabricante vende *smartphones* no valor de R\$ 1.000,00 (mil reais) ao comerciante varejista, este vendedor (fabricante) na figura de substituto tributário, terá de pagar o seu ICMS próprio, mais o ICMS do comerciante varejista, por meio da chamada Margem de Valor Agregado – MVA, que por meios de aferição identifica qual será o preço de saída do produto no futuro:

Para o substituto chegar à base de cálculo das mercadorias fornecidas ao substituído, a Lei Complementar 87/1996, em seu art. 8º, determina que a base de cálculo seja

definida pelo preço de venda ao substituto, acrescido de todas as despesas cobradas ou transferidas ao adquirente, somando-se esse total e multiplicando pela margem de valor agregado, definida de acordo com a mercadoria. O objetivo da substituição tributária progressiva é a antecipação do valor do ICMS sobre a mercadoria que chegará até o consumidor final. Para se poder antecipar o ICMS devido, é necessária uma presunção da mercadoria, onde se tem uma margem de valor agregado presumida. Muitas vezes, a margem de valor agregado no produto é superior ao que mostra a realidade de mercado, fazendo com que o substituído seja onerado com o valor da mercadoria, não conseguindo repassar este valor para o consumidor final. (BARTINE, 2020).

No caso hipotético, estipulado o valor agregado por meio da presunção de circulação da mercadoria, sendo a alíquota do ICMS de 10% (dez por cento), os R\$ 100,00 (cem reais) a título de ICMS, que seriam pagos pelo comerciante varejista ao Estado, ficará ao encargo do fabricante, que no momento da venda (circulação) cobrará do comerciante varejista, de forma destacada os R\$ 100,00 (cem reais) que pagou em seu lugar, conforme regulamentação dada pela lei complementar n.º 87/1996. Na ocasião, se o fabricante, cobrar o tributo do comerciante varejista e não repassar ao fisco, incidirá na tipificação penal do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90, pois estaria se apropriando de valor cobrado a título de tributo do comerciante varejista, em uma relação de confiança entre os dois contribuintes. É importante compreender que nesta sistemática, o valor cobrado do substituído pelo substituto, não fazia parte do preço do produto, mas sim de cobrança separada, lembrando que o tributo pago no ICMS próprio pelo substituto, em nada se relaciona com o valor cobrado além do preço, do substituído.

Ademais, se não houvesse a substituição tributária, o substituído teria a obrigação de pagar o tributo da mesma forma, porém, o faria diretamente ao fisco. Ou seja, em qualquer dos cenários o substituído é contribuinte de direito do ICMS, pois adiante, circularia novamente a mercadoria ao consumidor final (este sim, sem nenhum tipo de relação com o fisco, que somente suporta o ônus econômico dos tributos, bem como de todos os outros fatores que influenciam no seu preço) e sem dúvida nenhuma, exerceria o fato gerador da obrigação. Assim, somente o substituto tributário é que pode incidir no tipo penal em questão, eis que o crime se trata de apropriação indébita tributária, de modo que no ICMS próprio, seria impossível fazer a analogia do preço cobrado do consumidor, mesmo que este seja denominado “contribuinte de fato”, que na maioria das vezes suporta o ônus econômico. Diz-se “maioria das vezes” pois nos casos onde há inadimplemento por parte do consumidor final – em vendas a prazo – quem suporta o ônus econômico do tributo é o comerciante varejista (contribuinte de direito), que não poderá se esquivar do pagamento dos impostos devidos ao fisco, nem mesmo nos casos de inadimplemento pelo contribuinte de fato, eis

que genuinamente, este segundo não possui vínculo jurídico com o fisco, mas tão somente o comerciante.

### **3.3 O Destaque do ICMS nas notas fiscais de produtos e serviços**

É fulcral para se reconhecer a incidência da norma penal à conduta de não recolher o ICMS próprio, que não se pode cobrar tributo de quem não faz parte da cadeia de produção e venda e circulação de mercadorias. Para que se viabilizasse esta hipótese, seria necessário que o consumidor, *a posteriori*, também exercesse o fato gerador do tributo, deixando até mesmo de se enquadrar no conceito de consumidor, dado pela legislação consumerista. Ou seja, se trata de hipótese inexistente no ordenamento jurídico pátrio, sendo o único cenário possível, (retornando aos primórdios da tipicidade específica) aquele onde o fato gerador do ICMS é: circular mercadoria, o que ocorre com todos os contribuintes da cadeia, exceto com o consumidor final. Na ocasião do julgamento do Recurso em Habeas Corpus 163.334/SC, muito se utilizou do argumento de que o valor do tributo é efetivamente pago pelo consumidor final, haja vista a sua especificação até mesmo na nota fiscal do produto, o que de fato ocorre. Todavia, o próprio ordenamento jurídico, por meio do artigo 13, § 1º, inciso I, da Lei complementar 87/1996 - Lei Kandir, que regulamenta o ICMS, define este destaque na nota fiscal como “mera indicação para fins de controle” e aplicação do sistema de não cumulatividade do imposto, de modo que o contribuinte realiza o pagamento ao Estado somente ao término do período de apuração, depois de processados os créditos e os débitos compensados na operação. Em suma, para todos os fins, contribuinte do ICMS próprio é aquele que circula mercadoria, não havendo possibilidade jurídica de repassar de forma direta (ou seja, destacada do preço) o custo do tributo ao consumidor. Sendo este, o mesmo entendimento para o PIS e a COFINS, conforme fixado na tese advinda do Recurso Extraordinário 1053574/RS, de que “Não há reserva de lei complementar para o repasse do PIS e COFINS ao usuário de serviços públicos concedidos, tais como telefonia e energia elétrica, cobrado nas respectivas faturas” (STF, 2019).

### **3.4 Vícios hermenêuticos da decisão na abordagem do Direito Penal**

É certo que os crimes que lesionam o sistema tributário brasileiro, não devem ser considerados como crimes de menor relevância, pelo contrário, quando se deixa de

arrecadar dinheiro público, seja pelo inadimplemento ou até mesmo por meio de fraudes, o impacto negativo da falta de receita, reflete diretamente na vida de cada cidadão, pois, são os tributos que mantem o correto funcionamento da máquina pública e garantem a prestação de serviços à toda população, como por exemplo, os serviços de educação, saúde e segurança pública. Por este motivo, todos os esforços engendrados pelo Poder Público, principalmente no âmbito legislativo e executivo, para buscar a arrecadação efetiva, são de suma importância dentro do Estado Democrático de Direito, na garantia dos direitos fundamentais de cada cidadão. Foi neste sentido que se promulgou a Lei 8.137/90, que definiu principalmente os crimes contra a ordem tributária e deu outras providências. Todavia, há que se delimitar a aplicabilidade deste diploma, eis que não se trata de uma lei simplesmente com fins arrecadatórios, mas sim, de instrumento que visa coibir a prática de “sonegação e punir os que efetiva e intencionalmente sonegam e não honram as obrigações impostas pela legislação – como obrigação de todos – na condição de contribuintes, respeitando-se as garantias e benefícios que a legislação concede” (STOCO, 2016).

Trata-se, portanto, de lei penal cujas condutas nela tipificadas constituem crime, logo, instrumento normativo destinado às pessoas que agem com *animus* delitivo; àqueles que deixam de pagar os seus impostos, utilizando de meios ardilosos, para atingir interesses econômicos escusos, causando danos ao erário e conseqüentemente à toda a sociedade. Tratando-se de lei penal, a sua interpretação e aplicação devem remeter sempre aos princípios mencionados na parte introdutória deste artigo, que trata da adequação do poder punitivo aos limites impostos no sistema constitucional brasileiro, compreendido a partir das premissas do Estado Democrático de Direito.

Tomando como referente ao sistema político instituído pela Constituição Federal de 1988, podemos afirmar, sem sombra de dúvidas, que o Direito Penal no Brasil deve ser concebido e estruturado a partir de uma concepção democrática do Estado de Direito, respeitando os princípios e garantias reconhecidos na nossa Carta Magna. Significa, em poucas palavras, submeter o exercício do *ius puniendi* ao império da lei ditada de acordo com as regras do consenso democrático, colocando o Direito Penal a serviço dos interesses da sociedade, particularmente da proteção de bens jurídicos fundamentais, para o alcance de uma justiça equitativa. (BITTENCOURT. 2019)

Dentre os vários pontos relevantes da limitação do poder de punir do Estado por meio do Direito Penal, o Princípio da Legalidade pode ser considerado verdadeiro destaque, pois, a depender da sua efetiva observância, pode-se medir o quão “saúdável” está a democracia

de um país. Ocorrendo algum fato a ser analisado pelo interprete do direito, principalmente pela autoridade policial e judiciária, é necessária a observância de todos os demais princípios, porém, dada a proeminência do princípio da legalidade, será o primeiro critério a se analisar, e se por ele não passar, não há a necessidade, sequer de prosseguimento dos demais fatores. Não havendo lei penal anterior, que defina determinada conduta como crime, deve-se buscar os outros ramos do direito, para responsabilizar eventual dano causado pelo agente, jamais o Direito Penal.

Em termos bem esquemáticos, pode-se dizer que, pelo Princípio da Legalidade, a elaboração de normas incriminadoras é função exclusiva da lei, isto é, nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que antes da ocorrência desse fato exista uma lei definindo-o como crime e cominando-lhe a sanção correspondente. A lei deve definir com precisão e de forma cristalina a conduta proibida. Assim, seguindo a orientação moderna, a Constituição brasileira de 1988, ao proteger os direitos e garantias fundamentais, em seu art. 5º, inc. XXXIX, determina que “não haverá crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (BITTENCOURT, 2020).

Quanto à interpretação da norma penal, Cezar Roberto Bitencourt (2019) ensina que “O processo interpretativo deve expressar com clareza e objetividade o verdadeiro sentido e o alcance mais preciso da norma legal, considerando todas as suas relações e conexões dentro de um contexto jurídico e político-social”. Dentro do mesmo raciocínio pode-se dizer que a função do operador do Direito, em especial, dos magistrados, é de interpretar a norma da forma mais precisa possível, utilizando para tanto, de todos os princípios constitucionais aplicados, sem jamais desviar-se deles, muito menos de modo a privilegiar a interpretação política em detrimento dos direitos fundamentais e os princípios gerais do Direito.

### **3.5 Uso da interpretação extensiva e por analogia no Direito Penal**

A norma penal nem sempre é precisa nos termos em que é redigida pelo legislador. Em alguns casos, pode-se considerar coerente que até não o seja, como nos casos de conceitos abertos, onde cabem interpretações analógicas pelos operadores do direito, e mais uma vez, em especial pelo Poder Judiciário. Deve-se, todavia, distinguir a hipótese de conceitos abertos dependentes de complementação por interpretação analógica, da analogia. Enquanto a primeira é permitida pela lei penal, inclusive para especificar condutas ocorridas no cometimento de crimes, a exemplo do “motivo torpe” do artigo 121, § 2º, inciso

II do Código Penal, que em muitos casos, como é natural, até prejudicam o réu com o aumento de pena, a última (analogia) deve ser utilizada observando-se critérios rigorosos. Ensina Francisco Assis Toledo (1994) que, existem duas espécies de se utilizar a analogia, a analogia *in malam partem* e a analogia *in bonam partem*. A analogia *in bonam partem* é aquela onde, na omissão ou falha da lei, pode-se retirar de outro dispositivo legal semelhante, àquele fato ocorrido na situação do acusado, desde que as consequências jurídicas desta “comparação”, seja favorável a ele, o que se fundamenta no princípio da equidade.

Contudo, a interpretação *in malam partem* é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro em matéria penal, que se assenta, também, no Princípio da Legalidade Estrita, ou seja, não havendo lei para tipificar certa conduta, ou sendo a lei inexata, não é possível para o interprete, enquadrar a conduta em tipo penal semelhante, porquanto estaria prejudicando sobremaneira o acusado e incorrendo em grave inconstitucionalidade. Pode-se concluir, portanto, que não há problemas com a interpretação do texto normativo, desde que ocorra tão somente como forma de descoberta e integração do ordenamento jurídico, sendo vedada somente aquela interpretação que vai além do texto legal, e ainda aquelas que em verdadeira manobra hermenêutica, conseguem dar sentido explicitamente contrário ao que diz a lei, a exemplo da relativização dada pelo Supremo Tribunal Federal, ao artigo 5º, inciso LVII da Constituição Federal e artigo 283 do Código de Processo Penal, que posteriormente retornou ao seu entendimento democrático.

Os estados democráticos de direito não podem conviver com decisões judiciais que violem o Princípio da reserva Legal em matéria penal. Sendo inadmissível que dela resulte a definição de novos crimes, novas penas, ou que de qualquer modo, se agrave a situação do acusado. As normas de outros ramos do direito (normas não penais), podem perfeitamente ter suas lacunas integradas ou complementadas pela analogia, beneficiando uma ou outra parte, mas no Direito Penal, jamais poderão ser aplicadas para agravar a situação de um acusado, sendo permitida somente *in bonam partem*. Não obstante, o que se verificou na tese do RHC 163.334/SC, foi a ampla utilização de analogia com os crimes de apropriação indébita e apropriação indébita previdenciária, constantes dos artigos 168 e 168-A do Código penal, *in malam partem*.

Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção:  
Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:  
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Tanto é verdade, que a própria tese fixada utilizou o termo “apropriação”, veja-se: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de **apropriação**, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º (inciso II) da Lei 8.137/1990” (STF, RHC 163.334/SC, 2019), deixando de observar a regra constitucional de não utilização da analogia, salvo se necessário, em benefício do réu. Guilherme Nucci (2020), descreve ainda que, “A analogia, por sua vez, é um processo de autointegração, criando-se uma norma penal onde, originalmente, não existe”. De fato, o que houve na tese em exame foi uma mescla entre a utilização de outras normas, aplicadas por analogia, bem como a extensão do tipo penal do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 e ainda a deturpação dos termos “descontado e cobrado”, que, ao Direito Tributário possui definição e exemplos precisos (**descontados**: Imposto de renda retido na fonte, INSS; **cobrados**: contribuição de iluminação pública, ICMS em substituição tributária, IOF e CPMF), de forma que se repele outro tipo de interpretação, mesmo que econômica, e neste caso não seria possível ainda que em benefício do réu, haja vista a inexistência de lacuna legislativa. Além de inverter a figura do contribuinte do ICMS próprio, em uma tentativa de não banalizar ainda mais o “novo tipo penal”, ficou fixado que não basta a mera inadimplência do tributo, mas a contumácia e o dolo de fraude. Todavia, deixou-se de estabelecer os critérios para estes dois requisitos. Ou seja, além de inovar em matéria penal, abriu precedente para interpretação aberta dos juízes e tribunais, que por sua vez, dada a inexatidão dos conceitos, podem inovar ainda mais em questão de abrangência.

Fica, portanto, ao interprete do comando punitivo, definir o que seria o dolo. Seria a dificuldade financeira, estratégia negocial, ou ainda a vontade de se apropriar independente de dificuldade financeira? Na verdade, como dito, isso ficará a cargo do interprete. Todavia, como se trata de “lei penal” ao arrepio de todo o ordenamento jurídico, precária de suficiente reflexão para conferir verdadeiro sentido lógico, há nela uma contradição realmente difícil de ser sanada. Trata-se da difícil tarefa de se identificar o dolo de apropriação, em um crime onde, parte da conduta a violadora do tipo penal, consiste no cumprimento de uma obrigação tributária acessória, prevista em lei, qual seja, a declaração da dívida ao fisco. A primeira barreira para enquadrar o devedor na esfera penal, é a de que o dolo não poderá, jamais, ser presumido, pois o ato de declarar o imposto, traz por si só a presunção em sentido

oposto. Em outras palavras, o que se presume é a boa-fé, pois aquele que declara, o faz, repita-se, primeiramente em cumprimento da lei, bem como, para que posteriormente havendo condições, promova o pagamento do tributo. Mas aquele que tenciona fraudar o fisco, não declara a sua dívida, mas pelo contrário, acaba por esconder (sonegar) do fisco estas informações, incidindo aí sim, no crime de sonegação fiscal, tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/90. Outro aspecto a ser verificado quanto ao dolo, é que nos casos onde há uma mudança radical de jurisprudência, a ponto de se criar “novo tipo penal”, gera-se a alta possibilidade da prática de conduta “criminosas” sem o conhecimento da sua ilicitude. Assim, mesmo que o agente tenha amparo jurídico e seja muito bem orientado, existe a grande chance de estar agindo em erro

Do exposto, podemos concluir que se denomina erro escusável (ou inevitável) aquele que, afastando o dolo, possibilita ainda a exclusão da culpa, tendo em vista que qualquer pessoa, ainda que prudente nos seus atos, teria provocado o resultado. (NUCCI, 2020).

Agir por “engano a respeito de um dos elementos que compõem o modelo legal de conduta proibida sempre exclui o dolo, podendo levar à punição por crime culposos (art. 20, caput, CP)” (ibid., 2020, n.p). Desta forma, se o dolo é um dos elementos fundamentais da conduta delitiva, e agir por engano em regra constitui crime culposos, a conduta “tipificada” novamente colide com o sistema penal brasileiro. Esta análise será feita pelo Ministério Público, na ocasião da propositura da ação penal, bem como pelo juízo ao prolatar a sentença, conforme explicitado no voto do Ministro Luiz Edson Fachin, de que a “definição incumbirá, motivadamente, ao Juiz Natural no transcurso do devido processo legal” (STF, RHC 163.334/SC, 2019).

### **3.5 Efeitos secundários da criminalização**

Criminólogos como Maurício Stegemann Dieter (2005), indicam que a criminalização das condutas ou até mesmo a cominação de penas mais severas, não podem ser consideradas como solução para problemas de ordem social, e quando assim o fazem, é possível constatar que na verdade, falta capacidade da sociedade e especialmente do Estado para lidarem com aqueles problemas, que na maioria das vezes estão ligados à falta de políticas públicas e de investimento. No contexto abordado pelo autor, nem está a se cogitar a possibilidade de inovação em matéria penal por parte do Poder Judiciário, mas aquela estabelecida de acordo



com a ordem constitucional e democrática, no âmbito do Poder Legislativo. Portanto, no contexto deste artigo, onde o Poder Judiciário converteu-se em legislador penal para promover política fiscal, os efeitos colaterais da decisão podem se transfigurar em prejuízos ainda maiores do que aqueles que se almejava combater. Criminalizando o inadimplemento de dívida fiscal e equiparando, mesmo que parcialmente, as consequências desta conduta com as do crime de sonegação (art. 1º do mesmo diploma legal), aquele que se encontrar insolvente e não obtiver recursos para o pagamento do tributo, estará diante de duas opções - 1) Declarar a obrigação e não pagar (crime) e 2) Não declarar (crime). Mesmo que as consequências penais sejam parcialmente distintas, nas duas hipóteses o contribuinte estaria cometendo crime, o que pode refletir no aumento significativo da sonegação fiscal verdadeira.

Neste sentido, se o contribuinte declarar o imposto e não pagar, estará informando ao Estado a prática do seu crime, que dará margem a investigação criminal quanto ao já mencionado dolo de apropriação, contumácia, etc., enquanto na opção de sonegar, o inadimplemento e o crime serão considerados da mesma forma, todavia, há uma possibilidade, mesmo que ínfima, de que o fisco não chegue nem mesmo a descobrir a fraude. Sendo o ICMS um imposto em cadeia de circulação de mercadorias, as fraudes para não pagamento são mais difíceis de se cometer. Todavia, seja por questões estruturais do Estado, pela falta de fiscalização adequada ou pelos inúmeros meios de possíveis de fraude fiscal, como por exemplo, omissão de informação ou declaração falsa, inserção de elementos inexatos no sistema, falsificação ou adulteração de documentos, subfaturamento nas vendas, etc., não é possível dizer que o ICMS é um imposto imune a fraudes. Considerando que o Relatório Justiça em Números, do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, informou existirem no ano de 2017, 73.787,683 (setenta e três milhões setecentos e oitenta e sete mil seiscentos e oitenta e três) executivos fiscais em curso, no primeiro e segundo grau das Justiças Estaduais e Federal.

A depender dos critérios adotados por parte do Ministério Público e dos tribunais a partir desta tese, quanto aos elementos do tipo, pode-se chegar ao patamar de milhões de novas ações penais em curso nos próximos anos, com possibilidade de condenações e junto com elas, os seus efeitos nefastos sobre o contribuinte, que na maioria das vezes diante das dificuldades financeiras e de diversos outros fatores, declarou e informou ao fisco as suas obrigações e deixou de promover o devido adimplemento. Abre-se também o precedente para a criminalização de outros impostos que gerem impactos econômicos no preço das

mercadorias e serviços, que por sua vez, também poderá ter como consequência a judicialização de outras demandas, gerando o aumento no congestionamento dos processos criminais, além de aumentar os gastos públicos para o processamento dessas ações, desde o seu ajuizamento, até o término do cumprimento de eventuais sentenças penais condenatórias. Assim, ao revés dos objetivos da “política fiscal” promovida pelo Supremo Tribunal Federal, o que se terá, é o aumento dos gastos públicos. Outro ponto importante a ser levantado, é o de que, ao criminalizar o não recolhimento de imposto, estaria sendo feita a subversão do disposto no artigo 186 do CTN, que dispõe:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (BRASIL, 1996)

Deste modo, não havendo dinheiro para o pagamento dos funcionários e dos tributos, poderá o contribuinte (empresário) optar pela alternativa que lhe gerar consequências jurídicas de menor relevância, que neste contexto, será o pagamento do tributo, sob pena de fazer de forma diversa e acabar incorrendo no “novo tipo penal”. De outro modo, deixando de pagar os funcionários, quando muito, será executado na esfera da Justiça do Trabalho, tendo em vista que, até o momento, não houve a ousadia do Poder Judiciário em criminalizar a dívida trabalhista.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Aos olhos daqueles que vivem despreocupados com a manutenção dos princípios democráticos, decisões encampadas pelo Supremo Tribunal Federal em se tratando de matéria sem repercussão midiática sobre assuntos tributários e penais, acaba por não provocar inquietudes no corpo social. Todavia, o ordenamento jurídico, regido por uma constituição democrática, funciona como uma espécie de engrenagem para a ordem e o bem-estar social, de modo que qualquer alteração imprevista, mesmo que em um ponto aparentemente irrelevante, acaba gerando prejuízos em larga escala. Ficou demonstrado que quando se subvertem os papéis dos entes estatais, mudam-se as regras de forma atípica e fazem com que a vontade de poucos prevaleça sem o devido respeito a tudo o que já se “desenhou” em termos de democracia ao longo da história, mesmo que seja para criminalização de uma conduta, cuja pena de detenção não ultrapasse 2 (dois) anos, se está

sim a minar a uma democracia constitucionalmente estabelecida. Neste sentido Luigi Ferrajoli (2015):

Não é por acaso que o constitucionalismo é um novo paradigma, seja do direito, seja da democracia, gerado por uma refundação de ambos, após as tragédias que marcaram a primeira metade do século passado: os totalitarismos e as guerras mundiais. Redescobriu-se, então, após o poder das maiorias ter permitido o advento das ditaduras, o significado de “Constituição” como conjunto de limites e vínculo aos poderes públicos estipulado um século e meio antes pelo art. 16 da Declaração de 1789: “Toda sociedade na qual não estejam asseguradas a garantia dos direitos nem a separação dos poderes não tem Constituição” ; que são exatamente os dois princípios que o fascismo negou e que do fascismo constituem a negação.

Não é trivial quando dentro de determinado estado, invertem-se as posições dos poderes, seja em razão de pautas puramente de falso moralismo, ou até mesmo nos casos em que busca-se o equilíbrio entre justiça e moral. Fato é que a manutenção da ordem democrática em níveis mínimos de estabilidade, exige sacrifícios de toda a sociedade. O inadimplemento fiscal é um problema grave no Brasil, e nada impede que os poderes competentes busquem solucionar este problema por meios constitucionalmente viáveis, uma vez que a Constituição Federal, enquanto Carta da Democracia, não apresenta vedações capazes de impedir a instituição de políticas públicas fiscais, aptas a solucionar o problema de inadimplemento. Contudo, para que este problema ou quaisquer outros de ordem econômica, de segurança, saúde e educação, sejam sanados, há que se ter vontade política, mas não do Poder Judiciário, e sim daqueles que são competentes para tanto. Se algum Ministro desejar fazer política fiscal, poderá exonerar-se do cargo e buscar uma nova colocação perante os Poderes Executivo ou Legislativo.

Porém, na condição de magistrados em uma Corte Suprema, dita guardiã da Constituição, o melhor a se fazer, é prezar pela aplicação da Lei Maior e de todo o ordenamento jurídico que dela se recorre democraticamente. Apesar de toda a complexidade do ordenamento jurídico brasileiro, o Direito Penal deve ser visto e trabalhado de forma diferenciada e minuciosa. A jurisprudência muda em muitos sentidos nos diversos ramos do direito, inclusive no direito penal. Contudo, o que se espera minimamente em termos de segurança jurídica, é que se respeitem os direitos fundamentais, que em nenhuma hipótese podem ser suprimidos da forma como se demonstrou. Por fim, salienta-se que, enquanto a única solução apresentada pelos Poderes da República para os problemas sociais, for a utilização do Direito Penal, as verdadeiras soluções tendem a nunca

aparecer, pois este tipo de política pautada no punitivismo e no medo, dão origem ao comodismo da maioria na classe política, já que predominantemente pertencem ao grupo economicamente dominante, e não precisam lidar com os problemas decorrentes das suas próprias decisões, que na maioria das vezes é suportado na base da pirâmide social.

## REFERÊNCIAS

**ABRAHAM**, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

**BARROSO**, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book.

**BARTINE**, Caio. Manual de prática tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. E-book.

**BERGAMINI**, Adolpho. Curso de Tributos Indiretos. Vol. 1 ICMS. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. E-book.

**BLAVA JÚNIOR**, R. **OYADOMARI**, J.C. Impactos da Substituição Tributária do ICMS na lucratividade e nos custos empresariais. 2010. Disponível em: <https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456>. Acesso em: 05 de setembro de 2020.

**BITENCOURT**, Cezar Roberto. Tratado de direito penal - parte geral. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book.

**BUSATO**, Paulo César. Direito penal: parte geral. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

**CARVALHO**, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book.

**BRASIL**. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n.º 4.788, de 1990. Define crimes contra a administração tributária, de abuso do poder econômico e dá outras providências. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD29MAR1990.pdf#page=40>>. Acesso em: 02 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei N.º 2.848, de 7 de dezembro 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, dez. 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. BRASIL. Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, DF, nov. 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato20152018/2018/Decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20152018/2018/Decreto/D9580.htm)>. Acesso em: 11 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). Diário Oficial da União, Brasília, DF, nov. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, DF, dez. 1963. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, DF, dez. 1963. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.º 323. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, DF, dez. 1969. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados\\_Sumulas\\_STF\\_1\\_a\\_736\\_Completo.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf)>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 Santa Catarina. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 11 de maio de 2019, Diário da Justiça Eletrônico. Disponível em: <[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=decisoes&pesquisa\\_inteiro\\_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=RHC%20163.334&sort=\\_score&sortBy=desc](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=decisoes&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=RHC%20163.334&sort=_score&sortBy=desc)>. Acesso em 10 de novembro de 2020.

**CARNEIRO**, Claudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. E-book.

**CARRAZZA**, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo:

Malheiros, 2017.

**CUNHA**, Rogério Sanches. Manual de direito penal: parte especial (arts. 121 ao 361). 9. ed. Salvador: JusPODIVM. 2017.

**DIETER**, Maurício Stegemann. A Função Simbólica Da Pena No Brasil Breve Crítica À Função De Prevenção Geral Positiva Da Pena Criminal Em Jakobs. Curitiba. 2005. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/download/7036/5012>>. Acesso em: 04 de novembro de 2020.

**FERRAJOLI**, Luigi. Democracia através dos direitos – o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político. 1. ed. eletrônica. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2015.

**FRANCO**, Marcelo Veiga. A Cobrança Extrajudicial De Dívida Ativa Como Meio De Enfrentamento Do “Gargalo” Das Execuções Fiscais. Revista CNJ, Brasília, DF, v. 3, n. 1, p. 65-73, jan./jun. 2019 disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/ojs/index.php/revista-cnj/article/download/33/3/>> Acesso em: 01 de novembro de 2020.

**HARADA, K. MUSUMECCI FILHO, L. POLIDO, G. M.** Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

**MACHADO, G. S. S. AMARAL T. B. do.** A criminalização do Inadimplemento do ICMS (próprio). Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:nPupF5cH4TgJ:periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/21615/16205+&cd=1&hl=ptBR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 05/09/2020.

**MASSON**, Cleber. Direito Penal: parte geral (arts. 1º a 120). 13. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. E-book.

**MAZZA**, Alexandre. Manual de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. E-book.

**MENEZES**, Djacir Holanda De. Tributação e Sonegação Fiscal: Um Estudo Da Sonegação do ICMS. Fortaleza. 2014. Disponível em: <[http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/9539/1/2014\\_dissert\\_dhmenezes.pdf](http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/9539/1/2014_dissert_dhmenezes.pdf)>. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

**NORONHA**, Magalhães, Direito Penal parte geral, 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1978.

**NUCCI**, Guilherme de Souza. Manual de direito penal. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. E-book.

**ROXIN**, Claus. Derecho Penal Parte General Tomo I – Fundamentos. La Estructura De La Teoría del Delito. La traducción y notas, Diego-Manuel Luzon Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. Madrid (españa): Civitas, 1997.

**PAULSEN**, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. E-book.

**SEVERINO**, Antônio Joaquim, Metodologia do trabalho científico. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

**SANTIAGO**, Igor Mauler. Sustentação Oral no Plenário do Supremo Tribunal Federal - Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC. Brasília, DF, dez. 2019. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=eVI2Ef4twg8>>. Acesso em: 12 de novembro de 2020.

**STOCO**, Rui. **STOCO**, Tatiana de Oliveira. Crimes Contra a Ordem Tributária. 1. ed. São Paulo: Revista do Tribunais. 2016. E-book.

**THEODORO JÚNIOR**, Humberto. Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

**TOLEDO**, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.