A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA TIPIFICAÇÃO PENAL DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA PELO INADIMPLEMENTO DO ICMS DECLARADO E NÃO PAGO NO RHC 163.334 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE (UN)CONSTITUTIONALITY OF THE CRIMINAL TYPIFICATION OF TAX MISAPPROPRIATION FOR THE NONPAYMENT OF ICMS DECLARED AND NOT PAID IN RHC 163.334 FROM THE FEDERAL SUPREME COURT

Cesar Thiago do Carmo Alves[1]

RESUMO: Este artigo trata da (in)constitucionalidade da tipificação penal da apropriação indébita tributária pelo inadimplemento do ICMS declarado e não pago no RHC 163.334 e princípios jurídicos hermenêuticos para a leitura da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Trata-se de uma questão controvertida em que se lança mão do Direito Penal Tributário como resposta para o mero inadimplemento tributário. Além disso, a referida decisão viola o preceito constitucional da vedação da prisão por dívida. O estudo do Acórdão buscará expor os fundamentos dos votos vencedores que fixaram a tese bem como dos votos vencidos.

ABSTRACT: This article deals with the (un)constitutionality of the criminal typification of tax misappropriation for defaulting on the ICMS tax declared and not paid in RHC 163.334 and hermeneutic legal principles for reading the decision handed down by the Federal Supreme Court. This is a controversial issue in which the Tax Criminal Law is used as an answer for the mere tax default. In addition, this decision violates the constitutional precept that prohibits imprisonment for debt. The study of the Appellate Decision will seek to expose the reasons of the winning votes that established the thesis as well as the defeated votes.

PALAVRAS-CHAVE: Apropriação indébita tributária. Prisão por dívida. Constitucionalidade. ICMS.

KEYWORDS: Tax misappropriation. Imprisonment for debt. Constitutionality. ICMS.

DATA DE RECEBIMENTO: 10/11/2022
DATA DE APROVAÇÃO: 04/07/2023

INTRODUÇÃO

Em dezembro de 2019, o Supremo Tribunal Federal, numa sessão plenária, julgou o RHC 163.334/SC. No julgamento firmou a seguinte tese: “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do

[1] Faculdade Venda Nova do Imigrante – Espírito Santo. Contato: caesarth@hotmail.com.

adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990".

O caso em questão referia-se aos sócios administradores de uma sociedade empresária que comercializava artigos para bebês. Embora a pessoa jurídica tenha escriturado regularmente a apuração do ICMS devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária referente à venda de mercadorias a consumidores finais.

A legislação pátria define na Lei 8.137/1990 os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Em seu art. 2º, II, normatiza que constitui crime tributário: "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."

A pergunta que se impõe nesta pesquisa desde a perspectiva jurídica-dogmática é: É constitucional a tipificação da apropriação indébita tributária o fato de deixar o comerciante de recolher o ICMS, escriturado e declarado, repassado economicamente ao comprador da mercadoria ?

Sendo o Direito Penal a *ultima ratio*, a hipótese suscitada é de que dever-se-ia lançar mão de outros modos para fazer com que o comerciante possa adimplir, ao invés de criminalizar o não recolhimento do ICMS. Além disso, a referida criminalização pode ensejar a interpretação da prisão por dívida, o que é constitucionalmente vedado.

Para que se possa averiguar a hipótese levantada a partir da pergunta suscitada, metodologicamente será realizado um estudo da decisão do RHC 163.334/SC, buscando verificar as razões pelas quais o Pleno do Supremo Tribunal Federal decidiu pela criminalização.

1 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

1.1 HISTÓRICO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E A RELEVÂNCIA PENAL DA INADIMPLÊNCIA

O histórico do Direito Penal Tributário está em relação como a do Direito Penal em geral. A história do Direito Penal brasileiro pode ser divido em quatro períodos (cf. MASSON, 2021, p.69-71). São eles:

1. o período pré-colonial: antes da chegada e dominação portuguesa, adotava-se na civilização primitiva a vingança privada, sem uniformidade nas reações penais. A civilização primitiva brasileira não chegou a conhecer o sistema do talião. No tocante às formas primitivas, predominavam as penas corporais, sem emprego da tortura;

2. o período colonial: com a dominação portuguesa passou a vigorar o Direito lusitano, que previa o predomínio da pena de morte e outras sanções bárbaras e infamantes como o açoite e a amputação de membros. O Direito era previsto nas Ordenações:

> 2.1. As Ordenações Afonsianas: foram promulgadas em 1446, por Dom Afonso V e vigoraram até 1514. Tinha como traço marcante a crueldade das penas, a inexistência dos princípios da legalidade e ampla defesa, a predominação da arbitrariedade dos juízes quando a fixação da pena. A prisão tinha caráter preventivo. Mantinha-se a pessoa presa para evitar a fuga até ser julgada ou para obrigá-la ao pegamento da pena pecuniária;
>
> 2.2. As Ordenações Manuelinas: em 1514 Dom Manuel, o Venturoso, as editou. Tinha pouca diferenciação com as Ordenações Afonsianas. Correspondiam ainda à fase da vingança pública;
>
> 2.3. As Ordenações Filipinas: São datadas de 1603, por Dom Filipe II. Vigoraram até 1830. Penalmente mantiveram as características das Ordenações anteriores. Não respeitava o princípio da personalidade da pena, sendo esta estendida aos descendentes do condenado.

3. Período Imperial: foi determinado no art. 179, XVIII da Constituição de 1824 a elaboração de um código criminal que fosse fundado nas sólidas bases da justiça e equidade. Ainda no art. 179, XIX foram abolidos os açoites, a tortura, a marca de ferro quente, e todas as mais penas cruéis. No inciso XX determinou que nenhuma pena passará da pessoa do delinquente, sendo assim, a primeira manifestação do princípio

da personalidade da pena no Brasil. A pena de morte, o trabalho forçado e o banimento continuaram a ser permitidos. Indubitavelmente, entre as inovações trazidas pelo Código Criminal do Império (Lei 16/1830) é o art. 55 que estabelece o sistema do dia-multa.

4. Período Republicano: Com advento da República, João Baptista Pereira, foi encarregado de elaborar um projeto de Código Penal, que foi aprovado e publicado em 1890, ou seja, antes da Constituição de 1891. Durante o Estado Novo, em 1937, Alcantara Machado apresentou um projeto de Código Penal brasileiro, que foi sancionado em 1940. Passando a vigorar desde 1942 até hoje. Vale recordar que em 1969 foi aprovado o projeto de Nélson Hungria para a criação de um novo Código Penal. No entanto, ainda quando estava em *vactio legis* foi revogado.

O Código Penal brasileiro foi elaborado sob a influência do liberalismo, no qual a cultura do individualismo era preponderante, não dispensou o mesmo tratamento dado à tutela do patrimônio individual aos delitos tributários, existindo a princípio apenas a conduta do descaminho como expressão do patrimônio público (cf. BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 22).

Fazendo um panorama do histórico dos crimes contra a ordem tributária, lecionam Bitencourt e Monteiro que mais tarde o Estado passou a tipificar, em legislação extravagante, crimes contra a ordem tributária nacional, uma vez que a jurisprudência da época entendia que o uso de meios fraudulentos que tinha por escopo a redução ou supressão de tributo era penalmente atípico (cf. 2013, p. 25-33).

A Lei 3.807/1960 foi a primeira que fez a equiparação do crime de apropriação indébita à falta de recolhimento de importâncias às instituições de previdência social. Já o Decreto 66/66 realizou modificações e equiparou diversas condutas, no campo previdenciário, aos crimes de sonegação fiscal, apropriação indébita, falsidade ideológica e estelionato.

No horizonte evolutivo da legislação no que tange aos crimes tributários surgiu a Lei 4.729/65. Essa lei empregava enumerações casuísticas no lugar de fórmulas genéricas. Antes de sua promulgação, a sonegação fiscal tinha natureza jurídica de circunstância qualificadora de penalidades pecuniárias referentes ao recolhimento defeituoso do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Em 1990 passa a vigorar a Lei 8.137/90. Ela revogou parcialmente a Lei 4.729/65. Inaugura-se nova fase na tutela da Ordem Tributária. Posteriormente, no

Código Penal foi introduzido o crime de apropriação indébita previdenciária em substituição à conduta descrita no art. 95,d, da Lei 8.212/91 que previa como crime deixar de recolher, a época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público. A Lei 8.317/90 juntamente com os crimes tributários previstos no Código Penal formam o principal leque legal que regula as infrações penais no atual ordenamento jurídico brasileiro.

A respeito da relevância penal da inadimplência tributária, no atual *status quo* do ordenamento jurídico penal brasileiro, sua discussão passa necessariamente pela consideração sobre a legitimidade da tutela penal dos bens jurídicos supraindividuais. Sobre essa questão existe parte da doutrina que sustenta a ilegitimidade da tutela penal de bens jurídicos supraindividuais, devendo o Direito Penal ocupar-se somente da tutela dos interesses individuais básicos como a saúde, vida, liberdade e propriedade. Porém, é majoritário o entendimento de que a tutela de bens jurídicos supraindividuais não é incompatível com as conquistas históricas de garantia do Direito Penal, dentre elas o princípio da lesividade, subsidiariedade e fragmentariedade (cf. SANTOS, 2006, p.16).

Ressaltando a inexistência de incompatibilidade com um Direito Penal Democrático na aceitação da tutela penal dos bens jurídicos supraindividuais, desde que se faça a necessária distinção entre bem jurídico e função estatal, Tavares considera que

> só poderá ser reconhecido como bem jurídico o que possa ser reduzido a um ente próprio da pessoa humana, quer dizer, para ser tomado como bem jurídico será preciso que determinado valor possa implicar, direta ou indiretamente, um interesse individual, independentemente de se esse interesse individual corresponde a uma pessoa determinada ou a um grupo de pessoas indistinguíveis (2002, p.217).

Importando essa perspectiva para o campo da função estatal de arrecadação tributária, cumpre observar que quando o Estado impõe um tributo isto não está desvinculado da obrigação constitucional republicana no que se refere à construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Sendo assim, existe uma relação entre a arrecadação tributária e os bens jurídicos supraindividuais. Neste diapasão,

> a tributação constitui um dos mais relevantes instrumentos aptos para a consecução daquele objetivo constitucional. Para tanto é preciso reconhecer no dever tributário um novo fundamento e uma diferente dimensão, derivados da afirmação positiva do princípio da capacidade contributiva e de toda a carga normativa que tal princípio carrega (PONTES, 2000, p.105).

De toda forma, ao se referir a relevância penal da inadimplência indaga-se quais são os limites impostos ao legislador ao realizar um juízo negativo de valor sobre a conduta. O primeiro limite consiste na importância de se perquirir a necessidade da tutela penal. Faz-se necessário indagar e verificar se a proteção do bem jurídico de determinada inadimplência não pode ser satisfatoriamente realizada por outro ramo do Direito, uma vez que a sanção penal é, por sua natureza, violenta. O segundo limite implica na consideração de que não são todas as formas de ataque ao bem jurídico penal que justificam, necessariamente, a tutela penal, mas somente os ataques mais perigosos. Nesta direção importa a

> observação para que não se pense que com o reconhecimento da arrecadação tributária como bem jurídico se está, implicitamente, aceitando o emprego da tutela penal contra o mero inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo (SALOMÃO, 2001, p.78).

Enfim, conclui-se que o mero inadimplemento não pode ter o condão, por si só, de ensejar a tutela penal. Pois, se assim for, corre-se o risco de lançar mão do Direito Penal na primeira oportunidade como forma para o adimplemento, o que é contrário aos princípios da subsidiariedade e fragmentariedade, princípios estes resultados da evolução do próprio Direito Penal na história que devem ser observados, como *conditio sine qua non*, no Direito Penal Tributário.

1.2 O BEM JURÍDICO TUTELADO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O objeto da proteção no Direito Penal Tributário não é isento de controvérsias no campo doutrinário. Do ponto de vista da legislação penal brasileira, numa perspectiva estritamente legal, informa que o bem jurídico tutelado é a Ordem Tributária. Isto pode ser constatado pela Lei 8.137/90. No entanto, o próprio conceito de Ordem Tributária é amplo, haja vista que o sistema tributário é composto por inúmeros tributos, dentre os quais está o ICMS. Sendo assim, mais do que afirmar que o bem jurídico nos crimes tributários é o tributo, algo que seria simplório, urge a tarefa de buscar os fundamentos do que seria então o bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário.

De imediato cumpre observar que parte da doutrina chegou sustentar a total inexistência de um bem jurídico protegido nos crimes tributários. Havia o entendimento

de que o tributo era uma instituição odiosa, ética, social e culturalmente indiferente, além de representar a opressão estatal, sendo assim, seria o fator determinante para que a fraude as leis tributárias não fossem sentidas como uma falta moral (cf. LÓPEZ, 2008, p.51). Todavia, a compreensão atual não é mais essa. O fundamento do dever de pagar tributo está intimamente relacionado com as funções que um Estado seja Social, seja Democrático de Direito deve cumprir, sendo assim, uma contribuição do indivíduo para que o Estado possa ter viabilidade de promover políticas públicas necessárias a plena realização da personalidade humana.

Diversos países, inclusive o Brasil, elegeram em seus sistemas penais além da Ordem Tributária, uma série de bens jurídicos como objeto de proteção do Direito Penal. Assim, Fazenda Pública, patrimônio público, fé pública, poder tributário, função tributária no estado, princípio de justiça distributiva fiscal, dever de lealdade do contribuinte para com suas obrigações com o fisco, verdade tributária, são considerados pelo Direito Comparado como interesse juridicamente protegido pelos tipos penais tributários (PALHARES, 2004, p.145).

Prosseguindo com a discussão a respeito do objeto de proteção penal, a integridade do erário ou a Ordem Tributária são considerados os objetos primários da tutela penal, para uma parte da doutrina, sendo que secundariamente a proteção alcançaria a Administração Pública, a fé pública e a livre concorrência. Deste modo, os crimes tributários seriam pluriofensivos uma vez que tutelariam diversos bens jurídicos (cf. BALTAZAR JUNIOR, 2008, p.417).

De outro lado, constata-se que há uma outra parcela da doutrina que advoga como bem jurídico protegido a Fazenda Pública e o erário público. E há ainda doutrinadores que defendem a tese de que o objeto da proteção penal é a Fazenda Pública em seu aspecto patrimonial como sistema de arrecadação de receitas e de realização de gastos públicos (cf. PIMENTEL, 1973, p.18).

Nesta direção vale a pena a distinção feita por Martín sobre a Fazenda Pública. Segundo a doutrinadora a Fazenda Pública possui dois sentidos, a saber: o primeiro é objetivo, entendido num sentido patrimonial, isto é, o erário, o patrimônio público. O segundo sentido é subjetivo, definindo a Fazenda Pública em razão de suas funções públicas, mais precisamente as funções tributárias. Assim leciona:

> O conceito de Fazenda Pública oferece, portanto, duas perspectivas, a objetiva e a subjetiva. A primeira põe o acento no caráter patrimonialista do termo em questão, concretamente no patrimônio do Erário Público. A subjetiva destaca, por um lado a Fazenda Pública

> como titular das funções públicas, concretamente, da função financeira e da função tributária[2] (1997, p.41).

2 TIPIFICAÇÃO DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA DO ICMS DECLARADO E NÃO PAGO

2.1 O ANTECEDENTE HISTÓRICO DO CASO: HC 399.109/SC DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Compreender a decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito da tipificação da apropriação indébita tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) declarado e não pago exige entender o contexto de tal decisão em 18 de dezembro de 2019.

Em 2018, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), julgou o *Habeas Corpus* 399.109/SC, que teve por relator o ministro Rogério Schietti Cruz. Figurava no polo ativo a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, como impetrante, e no polo passivo, o impetrado, Tribunal de Justiça de Santa Catarina e os pacientes Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher. A questão versava sobre o fato de que os pacientes estariam sofrendo constrangimento ilegal em virtude do acórdão que o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina havia provido ao recurso de apelação interposto pelo Ministério Público do Estado para que se afastasse a sentença de absolvição sumária. Assim, poderia seguir com o processo no qual os pacientes teriam praticado o crime previsto no art. 2º, II, da lei 8.137/90, *in verbis*:

> Art. 2° Constitui crime da mesma natureza:
> II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos

Por sua vez, a defesa alegava que o simples não recolhimento de ICMS em operações próprias, devidamente declaradas ao Fisco, não tinha condão para caracterizar como crime. Sendo assim, consistia em mero inadimplemento fiscal. Desse modo, requeria em seu pedido o reestabelecimento da sentença proferida em primeiro grau que absolveu sumariamente Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Scumacher por considerar a atipicidade das condutas pela qual ambos os pacientes foram processados criminalmente.

[2] Tradução nossa.

No julgamento, por seis votos a três, denegou-se a ordem do *Habeas Corpus*. Reconheceu como fato típico, no caso concreto, como crime, ainda que declarado ao Fisco, o não recolhimento do ICMS. Por isso, não seria possível absolver sumariamente os pacientes, haja vista que deixaram de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, valor do ICMS cobrado do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos.

O *Habeas Corpus* que foi julgado e denegada a ordem considerando crime a apropriação indébita tributária, definiu o posicionamento do Tribunal da Cidadania no que tange ao assunto.

Uma vez compreendido o contexto anterior à decisão do STF em relação a tipificação da apropriação indébita tributária e a sua respectiva fixação de tese, cumpre agora estudar a decisão do Tribunal Constitucional.

2.2 FUNDAMENTOS JURÍDICOS DOS VOTOS DOS MINISTROS PARA A FIXAÇÃO DA TESE

Os fundamentos jurídicos vencedores para a fixação da tese a respeito da apropriação indébita tributária no que tange ao não recolhimento do ICMS próprio e declarado se fundamentam em cinco argumentos. Passa-se a exposição deles.

O primeiro argumento diz respeito a tipicidade. Reconhece que o mero inadimplemento tributário configura simplesmente um ilícito administrativo, sendo assim, passível de inscrição na dívida ativa e de cobrança via execução. Nesse caso, portanto não é crime. De outro lado, nas palavras do Ministro Barroso “para que o não recolhimento de tributo caracterize crime se exige algo mais, uma reprovabilidade especial que justifique um tratamento mais gravoso” (BRASIL, HC 163.334 SC, 2019, p.15). Nesse diapasão o Ministro relator considera que o não recolhimento do ICMS próprio declarado constitui em objeto de reprovabilidade especial. Esse posicionamento, seguido pelos demais ministros vencedores da tese, quais sejam: Alexandre de Moraes, Luiz Fux, Edson Fachin. Rosa Weber e Cármen Lúcia, defende que em razão do *nomen iuris* do delito estampado no art. 2º, II, da lei 8.137/90 ser apropriação indébita tributária, deve-se guardar uma aproximação com o crime previsto na parte especial do Código Penal no art. 168, *in verbis*: “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.” (BRASIL, [2022]).

Desse modo, para a consumação do crime da apropriação indébita não é necessária fraude ou clandestinidade, uma vez que o agente detém a posse lícita do bem. Na dicção de Bitencourt

> a consumação da apropriação indébita e, por extensão o aperfeiçoamento do tipo, coincidem com aquele momento em que o agente, por ato voluntário e consciente, inverte o título da posse, exercida sobre a coisa, passando a dela dispor como se proprietário fosse (2018, p.254).

Seguindo essa lógica presente na apropriação indébita estampado no Código Penal é que os ministros defendem que o crime de apropriação indébita tributária também prescinde de fraude ou clandestinidade para a sua consumação. Portanto, há uma similitude entre esses dois institutos.

O segundo argumento se fundamentada na hermenêutica dos termos "descontado" e "cobrado" que estão presentes no tipo penal, configurando uma conduta típica mista. Ambos os termos, conforme os ministros, são dotados de uma inexatidão ensejando discussões e que por isso, cabe ao julgador fazer a melhor interpretação. No entanto, é ponderado que "o debate nos presentes autos, porém, não se refere ao valor do tributo descontado, mas ao valor cobrado e não recolhido aos cofres públicos" (BRASIL, HC 163.334 SC, 2019, p.18). No acórdão busca-se uma definição do que significa o termo cobrado que consiste de forma literal e no contexto do tipo penal, arrecadado ou recebido. Que de modo contrário do tributo descontado, o sujeito passivo cobra o valor do tributo junto com o preço. E arremata:

> O melhor exemplo da hipótese é justamente o do ICMS. O produtor da mercadoria, ao vendê-la, repassa o valor do imposto devido na operação ao atacadista e, no prazo legal, recolhe-o aos cofres públicos.O atacadista, de sua parte, revende a mercadoria ao varejista, repassando-lhe a carga econômica do tributo antes de recolhê-lo. Finalmente, o varejista vende a mercadoria para o consumidor final, que assume o economicamente o encargo tributário de toda a cadeia produtiva. Cada integrante da cadeia *cobra* o imposto do próximo adquirente do produto, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, acrescido ao preço do produto (BRASIL, HC 163.334 SC, 2019, p.18).

Nesse diapasão, sob uma perspectiva valorativa no caso concreto em estudo, fica evidenciado que o termo descontado será aplicado aos tributos diretos nos casos em que houver a substituição tributária. Já o termo cobrado terá sua aplicação nos casos de tributos indiretos, como é o ICMS. Isso se justifica pelo fato de que os ministros entenderam que cobrar refere-se ao ato de embutir o valor do tributo no

preço da mercadoria. Desse modo, quando o contribuinte não recolhe aos cofres públicos o valor do ICMS, ele estaria retendo o tributo que já foi cobrado do consumidor final. Nesse sentido julgou o relator:

> Explicitou que o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação, que, na hipótese do ICMS próprio, é o comerciante. O objeto do delito é o valor do tributo. No caso, a quantia transferida pelo consumidor ao comerciante O ponto central do dispositivo em apreço é a utilização dos termos “descontado” e “cobrado”. Tributo descontado, não há dúvidas, refere-se aos tributos diretos. Já a expressão “cobrado” abarcaria o contribuinte nos tributos indiretos. Portanto, cobrado significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor — contribuinte de fato — ao comerciante, que deve recolhê-lo ao Fisco. O consumidor paga mais caro para que o comerciante recolha o tributo à Fazenda estadual. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019).

Vale recordar que no julgamento do HC 399.109/SC o Ministro Rogério Schietti em seu voto valeu-se desse mesmo argumento e exemplificou elucidando essa posição

> A título de exemplo, menciono o ICMS. O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor "cobra" (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto. Não há, portanto, "descontos" em nenhuma circunstância. (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.18).

O terceiro argumento consiste numa hermenêutica histórica e referência com o direito comparado. Essa argumentação fundamenta-se numa interpretação histórica do art. 2º, II, da lei 8.137/1990 que leva à tipicidade da conduta do não recolhimento do ICMS aos cofres públicos. Afirma que o antecedente remoto da lei que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo é a Medida Provisória 156, de 15 de março de 1990, que fora editada no governo Collor. Essa Medida Provisória instituía os seguintes tipos penais:

> **Art. 3°** Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:
> [...]

> IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;
> V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado; (BRASIL, 1990)

Por óbvio, a Medida Provisória é flagrantemente inconstitucional, por criar tipos penais, o que é vedado pela Constituição de 1988 em seu art. 62, § 1, I, b. Essa Medida Provisória foi revogada pela MP 175, de 27 de março de 1990. Contemporaneamente, o Executivo enviou para o Congresso Nacional o Projeto de lei 4.788/1990 que foi apensando com os Projetos de lei 4.820/1990 e 4.821/1990, que versavam sobre a mesma temática.

O Projeto de Lei 4.788/1990, na versão apresentada pelo, à época, Deputado Federal Nelson Jobim tinha a seguinte redação:

> **Art. 2°** Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:
> [...]
> IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;
> V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado; (BRASIL, 1990)

Interessante observar os incisos IV e V. No primeiro tipifica a retenção do tributo na fonte e o não recolhimento *a posteriori*. Já o segundo descreve a omissão de recolhimento de tributos indiretos, incidentes na cadeia de produção e, por fim, transferidos economicamente ao consumidor final.

Diante do horizonte histórico, sustenta-se que a interpretação do tipo penal presente na atual redação do art. 2º, II, da lei 8.137/1990 deve considerar o processo legislativo que lhe deu origem que evidencia a intenção de criminalizar o não recolhimento dos tributos indiretos próprios. No relatório, julga o Ministro Barroso:

> Conclui-se, pois, que também uma interpretação histórica, construída a partir do exame do processo legislativo, aponta para atipicidade da conduta de omissão no recolhimento do valor do ICMS economicamente transferido ao consumidor final (BRASIL, HC 399.109/SC, 2018, p.25).

No direito comparado, o acórdão faz constatar que em Portugal, no art. 105, 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias, pune com prisão de até três anos ou

multa de até 360 dias quem não entregar a administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar. Na Itália, o Decreto Legislativo 74, em seu art.10-ter pune com reclusão de seis meses a dois anos quem não recolhe dentro do prazo previsto para o pagamento do valor relativo ao período subsequente de recolhimento, o imposto sobre o valor agregado devido com base na declaração anual, em um montante superior a duzentos e cinquenta mil euros para cada período fiscal. Por fim, nos Estados Unidos, embora seja dos Estados-membros a competência para a instituição de tributos sobre vendas bem como competência legislativa penal, a legislação da Flórida e de Nova York tipificam como crime o não recolhimento de tributos indiretos.

Foi em referência à Tese com Repercussão Geral 69, fruto do julgamento do RE 574.706, que os ministros apontaram um quarto argumento. A referida Tese 69 determina que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Confins. Sendo assim, o imposto não constitui patrimônio do sujeito passivo tributário. Nesse sentido, o Ministro Roberto Barroso defendeu "que o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio do comerciante, que é depositário desse ingresso de caixa" (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a). Nesse diapasão, quando o comerciante embute no produto o valor do ICMS, deflagar que parte do valor não pertence a ele. O comerciante é nada mais que um depositário da coisa alheia, que no caso em tela é o tributo. Portanto, o seu não recolhimento aos cofres públicos constitui a prática do crime de apropriação indébita tributária.

Por fim, o quinto e último argumento reside na importância do bem jurídico tutelado pelo art. 2º, II, da lei 8.137/90, que é a ordem tributária, haja vista que é por meio dela que o Estado busca arrecadar tributos com a finalidade de poder cumprir com suas obrigações atribuídas constitucionalmente. Numa interpretação teleológica presente no acordão argumenta-se que é por meio dos impostos que o Estado obtém os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da República estampados no art. 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Além disso, evidenciou nos votos que o ICMS constitui a maior fonte de renda própria dos estados-membros da federação. A sonegação desse imposto acarreta no esvaziamento dos cofres públicos estaduais. E ainda nessa mesma lógica argumentativa, alegou-se que uma declaração da atipicidade da conduta do não

recolhimento do ICMS aos cofres públicos poderia servir de estimulo para os sonegadores de tributos. Essa posição fica evidenciada pela defesa do relator:

> Ao versar sobre a interpretação teleológica, o ministro observou que são financiados, com a arrecadação de tributos, direitos fundamentais, serviços públicos, consecução de objetivos da República. No país, o ICMS é o tributo mais sonegado e a principal fonte de receita própria dos estados-membros da Federação. Logo, é inequívoco o impacto da falta de recolhimento intencional e reiterado do ICMS sobre o erário. Considerar crime a apropriação indébita tributária produz impacto relevante sobre a arrecadação. [...]Também a livre iniciativa é afetada por essa conduta. Empresas que sistematicamente deixam de recolher o ICMS colocam-se em situação de vantagem competitiva em relação as que se comportam corretamente. No mercado de combustíveis, por exemplo, são capazes de alijar os concorrentes que cumprem suas obrigações. [...] O ministro esclareceu que a oscilação da jurisprudência do STJ afirmando a atipicidade da conduta adversada fez com que diversos contribuintes passassem a declarar os valores devidos, sem recolhê-los. Houve uma "migração" do crime de sonegação para o de apropriação indébita e não é isso que o direito deseja estimular. (BRASIL, Informativo de jurisprudência nº 963, 2019a).

Enfim, após analisar os cinco argumentos favoráveis a tipificação do crime da apropriação indébita tributário por parte do comerciante que não recolhe o ICMS ao erário, que desaguou na seguinte tese: *"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",* cumpre agora a obrigação compreender os fundamentos dos votos vencidos.

2.3 FUNDAMENTOS JURÍDICOS DOS VOTOS VENCIDOS

Os votos dissidentes no julgamento em tela é de que o não recolhimento do ICMS próprio e declarado configura tão somente um mero inadimplemento tributário. Nesse sentido, trata-se de uma conduta atípica.

O primeiro fundamento consiste no fato em que o mero dolo de não recolher o tributo é insuficiente para que se possa adequar ao tipo penal estampando no art. 2º, II, d alei 8.137/90. Para isso faz-se necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores. "Tal *animus* se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal" (BRASIL, HC 163.334 SC, 2019, p.88).

O segundo argumento está numa não equiparação da apropriação indébita tributária com a apropriação indébita previdenciária. Valendo-se da doutrina de Bittencourt em sua obra "Crimes contra ordem tributária", os ministros sustentam que não se deve interpretar o primeiro tipo de apropriação em consonância com o segundo no intuito de facilitar a incriminação do acusado. Além disso estabelecem a diferença entre a apropriação indébita previdenciária em relação à tributária, da seguinte maneira:

> Imperioso esclarecer sobre a questão que, ao contrário do que ocorre com a apropriação indébita previdenciária, como se verá adiante, os recorrentes não se apropriaram de um valor pertencente a terceiro, não havendo a presença do elemento da quebra de confiança depositada no substituto tributário que justifica o ilícito penal como modalidade de fraude (BRASIL, HC 163.334 SC, 2019, p.91).

O terceiro argumento reside no fato de que, sendo conduta atípica, criminalizar o não recolhimento do ICMS próprio declarado é em última análise a criminalização por dívida. No entender dos ministros essa criminalização se equipara à prisão civil, ferindo o que foi estabelecido pela Constituição Federal bem como pelo Pacto de São José da Costa Rica, o que seria inconstitucional.

Assim dispõe o texto constitucional, no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos:

> Art. 5
> (...)
> LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

De igual modo dispõe o Pacto de São José da Costa Rica:

> Art. 7.7
> Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

O terceiro argumento consiste na afirmação da necessidade de se adotar uma interpretação sistemática dos elementos normativos do tipo. Isto é, os termos "descontado" e "cobrado" não podem ser interpretados ao arrepio da doutrina tributária, vez que o ordenamento jurídico é um só de modo a sempre se buscar a interpretação que lhe garanta maior uniformidade e coesão. Nessa lógica, os termos "descontado" e "cobrado" refere-se tão somente nos casos em que há substituição tributária, não se aplicando após casos de tributos indiretos. Isso se justifica pelo fato

de que desde a perspectiva do Direito Tributário o consumidor final não é interpretado como contribuinte, de modo que dele não poderá ser cobrado pelo não pagamento do tributo. Com esse argumento quer se evidenciar que não existe uma cobrança pelo comerciante ao consumidor. O que se tem na realidade é a simples faculdade de repassar o ônus econômico a ele. Portanto, trata-se de uma faculdade e não obrigação. Assim sendo, só poderia considerar uma apropriação indébita tributária se, e somente se, houvesse uma substituição tributária, que, por força de lei, o contribuinte é obrigado a reter e repassar ao fisco o tributo devido por outro contribuinte, o que não é o caso do não recolhimento do ICMS próprio declarado. Assim sustentou o Ministro Gilmar Mendes:

> avaliou inexistir apropriação de tributo devido por terceiro, pois é devido pela própria empresa. Observou que a apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária, e não a impostos indiretos, em que o custo é repassado somente do ponto de vista econômico. O consumidor não é contribuinte do ICMS, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação. Inexistente relação jurídica tributária, não correto, juridicamente, compreender que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido "cobrado" ou "descontado" do consumidor (BRASIL, HC 163.334 SC, 2019, p.93).

Depois de ter percorrido os fundamentos que os votos dissidentes valeram-se para não tipificação, resta agora apontar princípios hermenêuticos para a leitura do acórdão em estudo.

2.4 PRINCÍPIOS HERMENÊUTICOS PARA APLICAÇÃO DA TESE

O primeiro princípio a ser evidenciado para a leitura do acórdão consiste em pensar justamente nas funções do Direito Penal. O Direito Penal tem como uma de suas funções a proteção dos bens jurídicos, isto é, valores ou interesses reconhecidos pelo direito e imprescindível para à satisfação do indivíduo ou da sociedade. Apenas os interesses mais relevantes são erigidos à categoria de bens jurídicos penais, em face do caráter fragmentário e da subsidiariedade do Direito Penal. O legislador seleciona, em um Estado Democrático de Direito, os bens relevantes para a vida social.

Nesse diapasão uma das principais características do moderno Direito Penal "é o Seu caráter fragmentário, no sentido de que representa a *ultima ratio* do sistema de proteção daqueles bens e interesses de maior importância para o individuo e a

sociedade à qual pertence" (BITENCOURT, 2018, p.39). Essa compreensão de que o a matéria penal deve ser utilizada como a *ultima ratio* já é consolidada há tempo. Nesse sentido, considerando essa função e característica do Direito Penal é que se mostra desarrazoada a decisão do Supremo Tribunal Federal, uma vez que se verifica que o desvalor da conduta que se quer atingir com o tipo da apropriação indébita tributária nada mais é do que o mero inadimplemento, amoldando ao art. 2º, II, da lei 8.137/90.

O segundo princípio diz respeito a constitucionalidade. *Data venia*, é flagrante a inconstitucionalidade da tese. A prisão por dívida é constitucionalmente inadmissível. Além do mais, por se tratar de um direito e garantia individual, está abarcado pela chamada cláusula pétrea no art. 60,§4, IV da Constituição Federal.

Além de violar uma garantia individual presente no texto constitucional vai de encontro ao que se firmou no Pacto de São José da Costa Rica, do qual o Brasil é signatário, com *status* em nosso ordenamento jurídico de norma supralegal. Assim sendo, admitir que o comerciante que declara sua dívida tributária seja processado por apropriação indébita tributária é extrapolar a hermenêutica do texto legal e ainda, em *mala partem*, o que é vedado pelo Direito Penal. Além, é claro de ferir o consagrado princípio do constitucionalismo moderno que é o da proporcionalidade no qual "na relação entre crime e pena deve existir um equilíbrio – *abstrato* (legislador) e *concreto* (judicial) – entre a gravidade do injusto penal e a pena aplicada" (BITENCOURT, 2018, p.71).

Nesse diapasão, mostra-se que punir o mero inadimplemento, diante da ausência da intenção de fraudar o Fisco, com a sanção penal é desproporcional. Poder-se-ia lançar mão de medidas menos gravosas e em outra seara que não a penal como, por exemplo execução e multas fiscais.

Terceiro princípio consiste no *ne bis in idem*. Este princípio derivado da dignidade da pessoa humana e consagrado no art. 8º, do Pacto de São José da Costa Rica, o qual foi ratificado no Brasil pelo Decreto 678/1992, proíbe de forma absoluta a dupla punição pelo mesmo fato. No caso em tela o que se está prevendo é a possibilidade de existir punição pelo mesmo fato, isto é, o não recolhimento do ICMS próprio declarado, na seara penal e administrativa tributária.

Quarto e último princípio diz respeito à seletividade penal. O Direito Penal brasileiro é iminentemente patrimonialista. Isso é notório seja na parte especial do

código penal, como em legislações esparsas, a preocupação de tutelar o patrimônio como bem jurídico. Nesse diapasão acaba também por ter uma clientela especifica. Trata-se da seletividade penal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Indubitavelmente, a inadimplência fiscal constitui num problema grave, seja do ponto de vista econômico quanto social, haja vista que as receitas tributárias são fonte principal de financiamento das atividades estatais e das políticas públicas. É um dever fundamental do cidadão pagar tributos para cooperar na efetivação dos direitos fundamentais previstos na Constituição. Portanto, a tributação não é apenas um poder do Estado.

Por outro lado, não justifica a gravidade da inadimplência fiscal lançar mão de imediato do Direito Penal Tributário, sendo que deve ser a *ultima ratio* a ser perquirida, haja vista seu caráter fragmentário. Sendo assim, a decisão do Supremo Tribunal Federal se demonstrou desarrazoada uma vez que se buscou atingir com o tipo penal da apropriação indébita tributária foi nada mais do que o mero inadimplemento.

O Acórdão, ao tipificar como apropriação indébita tributária o inadimplemento violou a própria Constituição. Isso se justifica pelo fato de que a prisão por dívida é inadmissível no ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se de uma vedação constitucional. É violação de direito e garantia fundamental, estando abarcado pela chamada cláusula pétrea.

É minimante estranho que um tipo penal vigente há trinta e dois anos tenha somente recentemente uma controvérsia acerca de sua interpretação. Não deveria a Fazenda, em parceria desarrazoada com o Ministério Público, valer-se de ação penal em hipótese de mero inadimplemento tributário, ainda mais quando o executivo fiscal já se mostraria o suficiente para a perseguição do débito.

A inconstitucional tipificação da apropriação indébita tributária no tocante ao não recolhimento do ICMS declarado pode desencorajar o empreendedorismo, a atividade empresária e a livre-iniciativa.

De toda forma, por se tratar ainda de uma decisão recente e que pode render muitos debates, será interessante acompanhar o desenrolar da temática. Tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei 6520/2019 que altera a Lei nº 8.137, de 27

de dezembro de 1990, para esclarecer que a conduta tipificada em seu art. 2º, inciso II, abarca somente as relações de responsabilidade tributária e não abrange as hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher valor de tributo descontado ou cobrado caso ele tenha declarado o tributo na forma da legislação aplicável.

Assim, se espera que esta matéria seja debatida de maneira efetiva e aprofundada pelo Congresso Nacional, prevalecendo o entendimento constitucional no que tange à matéria tributária a respeito da tipificação da apropriação indébita tributária referente ao não recolhimento do ICMS. Espera-se que se reconheça a não criminalização.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Forense, 2013.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais:** contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema nacional financeiro, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, trafico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico**, v. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

BITENCOURT, Cezar Roberto**. Tratado de direito penal**, v. 1. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo de jurisprudência nº 963**. Brasília, 9 a 13 de dezembro de 2019 -Nº 963. Brasília: STF, [2019a]. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm. Acesso em: 08 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário) **RHC 163334/SC.** Direito penal. Recurso em habeas corpus. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf. Acesso em: 08 mar. 2022.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2011]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 08 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Quinta Turma) **HC 399.109/SC**, Habeas Corpus. Brasília: DF, STJ [2018]. Disponível em: https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-c-2017-0106798-0/inteiro-teor-620250220. Acesso em: 08 mar. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro**. Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Forense, 2019.

LÓPEZ, Pedro Rodriguez. **Delitos contra la hacienda publica y contra la seguridad social**. Madrid: Bisch, 2008.

MARTÍN, Maria Asunción Rancaño. **El delito de defraudación tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1997.

MASSON, Cleber. **Direito Penal**: parte geral. São Paulo: Método, 2021.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários**: uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2004.

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

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico**. São Paulo: RT, 1973.

PONTES, H.C. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

SALOMÃO, H.E. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: RT, 2001.

SANTOS, J.C. **Direito penal**: Parte geral. Curitiba: Lumen Juris, 2018.

SOUSA, Susana Aires. **Direito penal econômico e europeu**: textos doutrinários, Vol. III. O bem jurídico-penal protegido nas incriminações fiscais. Coimbra, 2009

VILLEGAS, Hector. Infracciones y sanciones en el Derecho Penal Tributario Brasileño. Cadernos de Direito Tributario. *In:* **Revista de direito público**, n. 31. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. **A questão criminal**. Tradução por Sérgio Lamarão. Rio de Janeiro: Editora Revan, 2013.