

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**ASPECTOS PRÁTICOS DA CRIMINALIZAÇÃO**  
**DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**IGOR MOURA CHIAPPETTA**

**RIO DE JANEIRO**

**2019.1**

**IGOR MOURA CHIAPPETTA**

**ASPECTOS PRÁTICOS DA CRIMINALIZAÇÃO  
DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

**RIO DE JANEIRO**

**2019.1**

C532a Chiappetta, Igor Moura  
ASPECTOS PRÁTICOS DA CRIMINALIZAÇÃO DO DIREITO  
TRIBUTÁRIO / Igor Moura Chiappetta. -- Rio de  
Janeiro, 2019.  
65 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. ICMS. 2. Apropriação Indébita. I. Maneira,  
Eduardo, orient. II. Título.

**IGOR MOURA CHIAPPETTA**

**ASPECTOS PRÁTICOS DA CRIMINALIZAÇÃO  
DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Orientador

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

**RIO DE JANEIRO**

**2019.1**

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, ao meu orientador Eduardo Maneira, a quem admiro e tenho grande respeito, por todos os ensinamentos e dicas durante toda a elaboração do presente trabalho.

Aos meus pais, Vicente e Rosângela, que foram as pessoas mais importantes na minha vida, principalmente na minha formação como ser humano e profissional.

Ao meu querido irmão Thiago, em quem eu sempre me espelhei, da forma de escrever ao caráter.

A toda minha família, minha querida avó Elza, meus tios Arlirio, Antônio e Edwiges e meus primos Fabio, Flavia e Romeu, por todas as brincadeiras, broncas e ensinamentos.

À minha namorada e parceira Aline, por ter me ensinado que amor é companheirismo e sinceridade, na alegria e na tristeza, e à sua família, Lillian, Maria Antônia e Geraldo, que se tornaram minha família também.

Aos meus amigos/irmãos, especialmente Alexandre, Bernardo, Daniel, Fabio, Herdy, Luiz Felipe, Lúcio, Pedro, Rafael, Vinícius e Walber por terem me ajudado, nos piores momentos, a superar as dificuldades, com felicidade e bom humor.

Aos colegas e amigos do escritório Sacha Calmon, que, em meio a broncas e brincadeiras, conquistaram meu respeito e me tornaram uma pessoa melhor.

Aos antigos companheiros do Daudt e do Ulhôa Canto, que, ainda que tenhamos seguido caminhos opostos, foram de imensa importância nessa batalha.

E a todos os amigos, familiares e colegas que não estão nessa lista, mas tiveram participação direta na caminhada.

## RESUMO

A presente monografia analisa os aspectos práticos da criminalização do direito tributário, em face da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no Habeas Corpus nº 399.109/SC, que entendeu pela tipicidade do crime de apropriação indébita quando o contribuinte deixa de recolher tributo declarado anteriormente. O trabalho busca apresentar um estudo acerca dos crimes contra a ordem tributária no ordenamento jurídico brasileiro e, especialmente, uma análise acerca da apropriação indébita, tanto sob a ótica penal quanto com viés tributário. Preliminarmente, foram apresentados conceitos do direito tributário, como alguns de seus princípios constitucionais e os mais relevantes temas do ponto de vista da matéria. Em seguida, foi realizada uma análise acerca das peculiaridades do ICMS, especificando suas características e, por fim, a relação entre o direito penal e o direito tributário, com a análise do caso em questão. No presente estudo, a análise será realizada de forma ampla, restringindo-se aos fatos jurídicos relevantes para o tema, a fim de explicitar os acertos e equívocos do entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

**PALAVRAS CHAVE:** Obrigação tributária; ICMS; Crimes contra a ordem tributária; Apropriação indébita; Inadimplemento.

## ABSTRACT

This dissertation analyzes the practical aspects of the criminalization of tax law, in light of the decision issued by the Superior Court of Justice of Brazil, in the habeas corpus 399.109/SC, which recognized the typicality of the crime of embezzlement when the taxpayer fails to collect the tax previously declared. The present work seeks to present an analysis regarding the crimes against the tax order under the Brazilian law, in particular an analysis about the embezzlement, not only covered by the Brazilian criminal law, but also by the Brazilian tax law. Initially, were presented the basic notions of tax law, its constitutional principles and the most relevant topics regarding this matter. Then, an analysis pursuant the peculiarities of the IVA was presented, specifying its characteristics and, finally, were presented the connection between the criminal and the tax law under the Brazilian regulation and the main case here analyzed. In this study, the theme will be broadly analyzed, being limited mainly to the legal issues relevant to the topic in order to clarify the successes and the misconceptions regarding the decision issued by the Superior Court of Justice of Brazil.

**KEY WORDS:** Default; Embezzlement; Tax crimes; Tax obligations.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

HC – Habeas Corpus

ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

RHC – Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	06
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	09
1.1. Competência tributária.....	
1.2. Limitações ao poder de tributar.....	12
1.2.1. Princípio da legalidade.....	13
1.2.2. Princípio da anterioridade.....	16
1.2.3. Princípio da irretroatividade.....	17
1.2.4. Princípio do não confisco.....	18
1.3. Obrigação tributária.....	
1.4. Responsabilidade tributária.....	20
2. ICMS.....	24
2.1. Princípio da não cumulatividade.....	25
2.2. Substituição tributária.....	27
3. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	30
3.1. Infração e sanção.....	
3.2. Intervenção penal no direito tributário.....	31
3.3. Crimes contra a ordem tributária.....	35
3.4. Da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.....	38
4. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA e o: HC Nº 399.109/SC.....	44
4.1. Conceito.....	
4.2. Apropriação indébita previdenciária.....	46
4.3. O ICMS e o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.....	49
4.4. HC Nº 399.109/SC.....	54
4.5. Consequências práticas da criminalização do direito tributário.....	61
CONCLUSÃO.....	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	68

## INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira é alvo de constantes discussões entre especialistas no assunto. É muito comum, por exemplo, a argumentação acerca da necessidade de sua redução ou de uma reforma geral, seja para aumentar a tributação sobre a renda, seja para a criação de um tributo único sobre o consumo.

Fato é que, atualmente, o Brasil está entre os países com maior carga tributária do mundo, fazendo com que o contribuinte se veja obrigado a realizar um planejamento tributário bem organizado, no intuito de reduzir o montante a ser recolhido a título de tributos.

Entretanto, com o pacto federativo às avessas no país, cercado de guerras fiscais e autuações muitas vezes infundadas, o contribuinte se vê em um cenário de grande insegurança jurídica, pois em muitos casos não se tem certeza de que o Fisco irá considerar o planejamento como algo legal.

Ato contínuo, alguns tributos possuem como característica o lançamento por homologação, em que o contribuinte se antecipa ao Fisco, declarando e recolhendo. A sua declaração gera, nos termos do Código Tributário Nacional, o reconhecimento da existência do crédito tributário.

Dessa forma, tendo em vista que o sistema tributário brasileiro prevê, além do recolhimento de tributos, que o contribuinte cumpra obrigações acessórias, como escriturar livros fiscais, com entradas e saídas de mercadorias, e declarar impostos recolhidos em determinado período, é comum que haja diversas autuações no sentido de não recolhimento de tributo ou de descumprimento de obrigação acessória.

Via de regra, infrações tributárias implicam apenas em sanções administrativas, como multas e autuações. Entretanto, em certos casos, a legislação – tanto constitucional quando infraconstitucional – prevê a possibilidade de criminalizar condutas, a fim de inibir a reincidência pelo contribuinte.

Historicamente, o não recolhimento de um imposto declarado costumava causar apenas sanções administrativas, da forma mais comum citada acima. Entretanto, esse panorama vem mudando recentemente, a fim de controlar infrações como sonegação.

Nesse sentido, o Código Penal prevê, em seu art. 168, o crime de apropriação indébita, o qual se caracteriza, basicamente, pela apropriação de algo que não lhe pertence, sendo que necessariamente o agente deve estar com posse da coisa. Veja-se:

“Apropriação indébita

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.”

Além disso, a Lei nº 9.983/00 modificou o Código Penal e criou o instituto da apropriação indébita previdenciária, na qual tem-se a infração penal quando o responsável “*deixa de repassar à previdência social e as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional*”, sob pena ainda maior do que o da apropriação indébita “comum”<sup>1</sup>.

No que se trata ao direito tributário em si, o inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/90<sup>2</sup> destaca ser crime o não recolhimento, dentro do prazo, de tributos. Por outro lado, historicamente o entendimento do Poder Judiciário era o de que imposto declarado e não pago constituía em mero inadimplemento.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC 399.109/SC entendeu que o não recolhimento de ICMS declarado pelo contribuinte constitui crime de apropriação indébita tributária, sendo contrário ao entendimento histórico dos tribunais brasileiros.

---

<sup>1</sup> Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições sociais recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

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

Caso essa decisão se mantenha – está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal – o contribuinte, que, como citado anteriormente, já se vê em um cenário de considerável insegurança jurídica, pode passar por complicações antes inesperadas.

Diante deste contexto, o presente estudo visa analisar, além do julgamento do Superior Tribunal de Justiça e do histórico de decisões sobre o tema no Brasil, as consequências práticas, principalmente na visão do contribuinte, dessa “criminalização” do direito tributário.

## 1. SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário do Brasil é um dos mais complexos do mundo. Além da alta carga tributária, há muitos tributos e um desequilíbrio entre a tributação sobre renda e consumo. Dessa forma, antes de tudo, é importante destacar os conceitos gerais e as peculiaridades do direito tributário brasileiro, para, em seguida, chegar ao objetivo do trabalho.

### 1.1. Competência tributária

O Brasil adota, como sistema de governo, o pacto federativo, ou seja, um sistema descentralizado, em que se atribui poderes e competências aos integrantes. Nesse sentido, os entes, no caso União, Estados e Municípios, possuem maior autonomia para funcionamento e arrecadação.

É esse o ensinamento de José Dos Santos Carvalho Filho<sup>3</sup>:

“É o Estado federativo que comporta a verdadeira descentralização política, sendo atribuídos poder e capacidade política aos entes integrantes do sistema. A soberania é uma e aos integrantes a Constituição reserva autonomia, maior ou menor, conforme o país, que lhe permite atuar com certa liberdade dentro dos padrões definidos na Carta federal.

O termo *federação* se origina de *foedus*, vocábulo latino, com o sentido de aliança, pacto, união. É exatamente o pacto entre as unidades federadas, o sentido de compor um único Estado, que marca o regime federativo.”

Dessa forma, a Constituição Federal dividiu a competência tributária entre seus entes de forma que cada um possuísse responsabilidade pela instituição e arrecadação de tributos. Assim, os artigos 145 a 149-A discorrem acerca da competência dos entes, de forma geral.

Antes de explicitar a competência tributária de cada ente, é necessário destacar que trata-se de competência indelegável, ou seja, a Constituição prevê que a competência é única e exclusiva do integrante citado. O exercício de competência de outro ente é inconstitucional, pois caracteriza usurpação.

---

<sup>3</sup> FILHO, José dos Santos Carvalho. **Pacto Federativo: Aspectos Atuais**. Revista da EMERJ, v. 04, n. 15, Rio de Janeiro, 2001, p. 01

Entretanto, cumpre ressaltar que o art. 7º do Código Tributário Nacional permite que sejam delegadas as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, não se caracterizando usurpação de competência:

“Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição”

Em relação à competência de cada ente, os artigos 148 e 149 da Constituição destacam que a União possui competência exclusiva para a instituição de empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria, respectivamente.

O art. 149-A, incluído pela Emenda Constitucional nº 39/2002, destaca que a os Municípios e o Distrito Federal podem instituir contribuições para custeio do serviço de iluminação pública. Nesse ponto, é importante destacar que o Distrito Federal acumula competência dos Estados e dos Municípios, por sua natureza.

Ato contínuo, os artigos 153 a 156 da Constituição se referem à competência impositiva, ou seja, à competência dos entes para a instituição de impostos. O primeiro deles é ao art. 153, acerca da competência da União. Veja-se:

“Art. 153. 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”

Ou seja, a União possui competência para instituir o imposto de produtos estrangeiros, conhecido como “imposto de importação” (“IP”); imposto de exportação (“IE”); imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, popularmente chamado de imposto de renda (“IR”); imposto sobre produtos industrializados (“IPI”); imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (“IOF”) e imposto sobre

propriedade territorial rural (“ITR”).

Além dos citados acima, o inciso VII prevê a instituição do imposto sobre grandes fortunas, mas a competência nunca foi exercida pela União, apesar de ter essa possibilidade outorgada pela Constituição.

No artigo 155, por sua vez, a Constituição prevê os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal. A ver:

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

- I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III – propriedades de veículos automotores.”

Nesses termos, os Estados e o Distrito Federal possuem competência para instituir o imposto de transmissão causa mortis e de doação (“ITCMD”), do imposto de circulação de mercadorias e serviços de comunicação (“ICMS”) e o imposto de propriedade de veículos automotores (“IPVA”).

Ademais, o artigo 156 da Constituição destaca os impostos de competência dos Municípios e do Distrito Federal que, como citado anteriormente, acumula as competências estaduais e municipais. Confere-se:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I – propriedade predial e territorial urbana;
- II – transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos o art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Assim, tem-se que os impostos de competência municipal são o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (“IPTU”), o imposto de transmissão de bens imóveis transferidos onerosamente (“ITBI”) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza, quando não de competência estadual (“ISSQN”).

Por fim, a competência tributária não é absoluta. Desse modo, após breve explanação acerca da competência tributária dos entes federativos, é forçoso dissertar acerca dos limites que a Constituição impõe à tributação.

## **1.2. Limitações ao poder de tributar**

Como visto no tópico anterior, em consequência da soberania, o Estado possui o “poder de tributar”, ou seja, a premissa de arrecadar dos cidadãos valores a título de tributos, sendo uma das características responsáveis pela caracterização do Estado como realmente é, juntamente com povo e território.

Entretanto, como os tributos são inerentes a qualquer forma de governo ou governante, se fez necessário criar uma hipótese para evitar que o Estado criasse tributos, para fins de arrecadação, sem um critério definido e sem um período de transição, garantindo, portanto, segurança jurídica para a população.

Assim, foram instituídas as “limitações ao poder de tributar”, garantias fundamentais para que o contribuinte não sofra qualquer abuso na atuação estatal. No Brasil, as limitações ao poder de tributar possuem previsão constitucional, mais especificamente nos artigos 150 a 152.<sup>4</sup>

Cumprе ressaltar que é de extrema relevância a utilização da Constituição como norma reguladora dos princípios tributários. Isto, pois diferentemente de outras áreas, no direito tributário o Estado possui a característica de “*tríplice função*”, ou seja, é responsável por elaborar as regras, aplicá-las e, ainda, julgar os conflitos. Tudo isso em uma relação da qual faz parte.

Entretanto, apesar do presente trabalho tratar as limitações como princípios, é importante realizar uma ressalva de que, no sentido jurídico da palavra, as hipóteses que serão

---

<sup>4</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)”

explicitadas a seguir são, na verdade, regras e não princípios, como bem determina Hugo De Brito Machado SEGUNDO<sup>5</sup>:

“É importante advertir o leitor, porém, de que se popularizou mais recentemente classificação que remete normas jurídicas em regras e princípios a partir de critérios diversos da fundamentalidade ou da generalidade de seu conteúdo. Sem entrar, aqui, na discussão relacionada aos critérios usados nessa distinção, o importante é notar que são distinções diferentes, que partem de critérios diferentes, não sendo apropriado misturá-las para dar a normas batizadas como ‘princípios’ em face do outro.

(...)

Caso se examinem e classifiquem as normas não pelo seu conteúdo, mas pela *forma* como prescrevem condutas, forma que associa a determinadas hipóteses o cumprimento de certas consequências, ou se apenas determina a promoção de determinadas metas, objetivos, valores ou estados ideais de coisas, dizendo-se que as primeiras são regras, e as segundas, princípios, concluir-se-á que a norma veiculada no art. 150, III, ‘b’ da Constituição, que trata da anterioridade tributária, é uma regra, e não um princípio.”

Dessa forma, ainda que a doutrina e a jurisprudência utilizem, em regra, o termo “princípio” para citar cada um dos casos, é necessário ter cuidado com essa utilização, para não fazer confusão com o conceito tradicional do direito.

Por fim, antes de adentrar em cada um dos princípios, destaca-se que o artigo 150 da Constituição possui, em seu texto, “*sem prejuízo de outras garantias*”. Ou seja, não se trata de um rol taxativo, sendo possível a criação de limitações ao poder de tributar não incluídos nos dispositivos constitucionais.

Entretanto, por serem garantias do indivíduo, constituem cláusulas pétreas, sendo obrigatória a aplicação do art. 60, §4º da Constituição<sup>6</sup>, impossibilitando a sua abolição por emendas constitucionais.

### 1.2.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é, acima de tudo, uma oportunidade dada pelo constituinte para que o contribuinte decida, junto com seus representantes, o modo em que a tributação

<sup>5</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Atlas, 2017, p. 69

<sup>6</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV – os direitos e garantias individuais.

poderá ocorrer<sup>7</sup>.

Inicialmente, é relevante demonstrar que o princípio aqui não é o mesmo do utilizado nos outros ramos do direito. O art. 5º, II da Constituição Federal prevê que ninguém será obrigado a fazer – ou deixar de fazer – algo sem que haja uma previsão normativa anterior. Veja-se:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Por sua vez, o art. 150, I da Constituição Federal dispõe que nenhum tributo poderá ser instituído ou majorado sem previsão de lei. É ver:

“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”

Dessa forma, o princípio da legalidade tributária é responsável por agregar à legalidade do art. 5º, II, da Constituição Federal um conteúdo adicional, no que se refere à competência tributária<sup>8</sup>.

Além disso, as Medidas Provisórias com força de lei também podem instituir ou majorar tributos, desde que sejam tributos passíveis de instituição por lei ordinária, seguindo as limitações previstas no art. 62, §1º da Constituição:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. §1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de

<sup>7</sup> ROYO, Fernando Pérez. **Derecho financiero y tributario**. Parte general. 7ª ed. Madrid: Civitas, 1997. p. 42

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo, Saraiva: 2017, p. 131

seus membros;

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II - que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III - reservada a lei complementar;

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.”

Como pode-se notar, portanto, além da própria legalidade, a Constituição prevê, ainda, a reserva de lei complementar para a instituição ou majoração de tributos. Nesse sentido, o art. 146 da Constituição é o principal dispositivo acerca do tema:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

Ademais, os artigos 146-A, 148 e 154 também destacam situações em que a lei complementar se faz necessária, quais sejam o estabelecimento de critérios especiais de tributação, a instituição de empréstimo compulsório e impostos extraordinários, respectivamente.

Por fim, o princípio da legalidade possui três exceções. O primeiro deles está previsto no art. 153, §1º, facultando ao Poder Executivo, por decreto, a alteração de alíquotas do imposto de importação (“II”), do imposto de exportação (“IE”), do imposto sobre produtos industrializados (“IPI”) e do imposto sobre operações financeiras (“IOF”).

A segunda exceção é citada no art. 155, IV, que permite que os Estados e o Distrito Federal definam as alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis. A última exceção, por sua vez, está prevista no art. 97, §2º do CTN, ao citar que a atualização

monetária não constitui majoração de tributos e, por isso, não precisa respeitar o princípio da legalidade.

### 1.2.2. Princípio da Anterioridade

Diferentemente dos outros princípios, a anterioridade tributária não possui um correspondente no direito geral brasileiro. O princípio da anterioridade, ou não-surpresa, busca garantir ao contribuinte o conhecimento da instituição ou majoração do tributo, para que consiga se planejar, sem ser surpreendido.

Nesse sentido, ensina Humberto Ávila<sup>9</sup> que o princípio da anterioridade busca não só a previsibilidade, mas também a possibilidade de calcular as alternativas atribuíveis a determinado fato:

“Em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro situe-se dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente.”

Tal princípio se divide em duas situações: a anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal, previstos nas alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150 da Constituição, respectivamente. Veja-se:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 (...)
 III – cobrar tributos:  
 (...)
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
 c) 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;

O art. 150, III, “b” da Constituição prevê que nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício em que instituído ou majorado. Por sua vez, a alínea “c” destaca que não é possível cobrar tributo antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: Entre a permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 587.

majorou.

Da mesma forma do princípio da legalidade, há exceções para o princípio da anterioridade. A anterioridade de exercício não se aplica aos empréstimos compulsórios do inciso I do art. 148, aos impostos de mercado (II, IE, IPI e IOF) e em impostos de guerra (art. 154, II).

A noventena, por sua vez, não é considerada em quase todos os casos da anterioridade de exercício. Contudo, ao invés de ocorrer a inaplicabilidade para o imposto sobre produtos industrializados, não há anterioridade de exercício para o imposto de renda.

### 1.2.3. Princípio da Irretroatividade

Também previsto no art. 150, III, dessa vez na alínea “a”, o princípio da irretroatividade destaca que nenhum tributo poderá ser cobrado sobre fatos geradores ocorridos antes de sua instituição ou majoração.

Ainda que seja um princípio mais “óbvio” do que os outros dois, e até mesmo consequência do princípio da legalidade, a irretroatividade é de suma importância no direito tributário, pois garante ao contribuinte que tenha certeza do direito aplicado. É esse o ensinamento de Leandro Paulsen<sup>10</sup>:

“Como instrumento para conceder ao contribuinte um maior nível de certeza quanto ao direito aplicável aos atos que praticar ou à situação que ostentar em determinado momento, a previsão constitucional de irretroatividade da lei tributária ocupa papel fundamental, com a qual são incompatíveis certas retroatividades outrora admitidas no próprio direito brasileiro.

A irretroatividade tributária, tal como posta no art. 150, III, *a*, da Constituição implica a impossibilidade de que lei tributária impositiva mais onerosa seja aplicada relativamente a situações pretéritas. Não se pode admitir que a atos, fatos ou situações já ocorridos sejam atribuídos novos efeitos tributários, gerando obrigações não previstas quando da sua ocorrência.”

Dessa forma, o princípio da irretroatividade busca garantir a segurança jurídica ao contribuinte, para que o mesmo não seja punido por algo que não poderia prever à época do

---

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo, Saraiva: 2017, p. 136

fato gerador.

#### 1.2.4. Princípio do Não confisco

Provavelmente o princípio mais importante para o presente trabalho, o princípio do não confisco busca evitar que ocorra uma tributação excessivamente onerosa, em respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Previsto no art. 150, IV da Constituição Federal<sup>11</sup>, o princípio da vedação ao confisco visa evitar a apropriação da coisa alheia sem uma contraprestação, garantindo que não seja absorvida a própria fonte de tributação. Desse modo, ensina SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO<sup>12</sup>:

“O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indébita ou pela *tributação*. O confisco pela tributação é indireto.

(...)

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a *progressividade exacerbada* para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não confisco atua no *campo da fiscalidade* tão somente e daí não sai, sob pena de *antagonismo normativo*, um absurdo lógico-jurídico”

A seguir, após um panorama geral acerca da competência dos entes e suas limitações, faz-se necessário destacar as obrigações tributárias dos contribuintes, com conceituação de extrema importância para o tema proposto.

### 1.3. Obrigação tributária

Nos tópicos anteriores, foi possível observar que o Brasil possui um sistema de governo federativo e divide as competências entre os seus entes, especificamente União, Estados e Municípios. Com isso, eles são responsáveis por considerar que determinados fatos, atos e negócios são geradores de uma obrigação.

---

<sup>11</sup> Art. 150. (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

<sup>12</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 238

Dessa forma, é estabelecido ao contribuinte o cumprimento de deveres, como escriturar as operações realizadas, declarar os valores e impostos recolhidos, emitir notas fiscais e, evidentemente, pagar tributos.

A esses deveres, o Código Tributário Nacional criou o termo “obrigações tributárias”. O descumprimento dessas obrigações dá aos entes o direito de estabelecer penalidades, especialmente multas, tanto pelo não pagamento de tributos, quanto pela não realização de alguma obrigação imputada.

Nesses termos, destaca Hugo De Brito Machado SEGUNDO<sup>13</sup>:

“Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, ela *incide*, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tornando-os ‘geradores’ de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode *exigir* o cumprimento da consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a **obrigação tributária**” (grifo nosso)

As obrigações tributárias – do mesmo modo que qualquer tipo de obrigação – nascem a partir de um “fato gerador”. Assim, o Código Tributário Nacional define que o fato gerador é “*a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”, considerada pela lei como hábil a determinar o nascimento da obrigação<sup>14</sup>.

Ato contínuo, o CTN, em seu artigo 113, divide as obrigações em dois tipos, quais sejam obrigação principal e obrigação acessória. Veja-se:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.  
 §1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.  
 §2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos;  
 §3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”.

<sup>13</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Atlas, 2017, p. 138

<sup>14</sup> ID, p. 142

Nesses termos, a obrigação principal é aquela que surge com a necessidade de pagamento de tributo ou de penalidade, nos termos do parágrafo primeiro supracitado. Ou seja, quando o contribuinte realiza o fato gerador do tributo, a esse fato é vinculada uma obrigação principal, a de recolher o valor definido em lei.

As obrigações acessórias, por sua vez, surgem em decorrência de prestações previstas na legislação tributária, como escrituração, emissão de notas fiscais, apresentação de declarações, e são, como o próprio nome diz, acessórias à obrigação principal.

Ademais, cumpre ressaltar que, nos termos do §3º do art. 113, as obrigações principais não são apenas para pagamento de tributo. Como se pode notar, o descumprimento de obrigações acessórias faz com que o contribuinte seja penalizado pecuniariamente. Essa penalidade deixa de ser obrigação acessória e passa a se caracterizar como uma obrigação principal.

Por fim, juntamente com a obrigação tributária, a legislação prevê quem são os responsáveis pela indicação dessas obrigações e por seu cumprimento. Nesse ponto, é importante destacar a responsabilidade tributária.

#### **1.4. Responsabilidade tributária**

Antes de adentrar ao tema da responsabilidade tributária, é importante destacar a figura dos sujeitos da relação jurídica. O primeiro deles é o sujeito ativo, descrito no art. 119 do Código Tributário Nacional, como segue: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Dessa forma, o sujeito ativo da obrigação tributária nada mais é do que o ente competente para a instituição e exigência do tributo. Em regra, o sujeito ativo é a União, o Estado ou o Município competente, mas é possível que seja, também, uma autarquia, ou uma pessoa jurídica de direito público sem competência legislativa.

Por sua vez, o sujeito passivo da relação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou ao cumprimento da obrigação acessória, conforme art. 121 do Código Tributário Nacional:

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

Parágrafo único: O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

Note-se que o CTN utiliza duas figuras para destacar o sujeito passivo da relação tributária: o contribuinte, relacionado pessoal e diretamente com o fato gerador, e o responsável, quando a lei, expressamente, o coloca como sujeito passivo.

O contribuinte é geralmente o sujeito passivo da obrigação principal, pois tem relação direta e pessoal com o fato. A título de exemplo é quem tem a propriedade do veículo (IPVA), realiza a transferência de bem onerosamente (ITBI), provoca a atuação estatal em serviços públicos (taxas).

Entretanto, em determinados casos, a legislação atribui a um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária – ressalta-se que esse indivíduo não passa a ser contribuinte. Assim, apenas a responsabilidade pelo recolhimento do tributo é transferida para esse terceiro, razão pela qual é chamado de “responsável tributário”.

O Código Tributário Nacional utiliza a palavra “*responsabilidade*” em dois conceitos diferentes. O primeiro deles, mais amplo, significa “*submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária*”<sup>15</sup>. O segundo, por sua vez, é mais estrito, no sentido de “*submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.*”<sup>16</sup>

Assim, o CTN destaca que, em determinados casos, o responsável, ainda não que não

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 154.

<sup>16</sup> ID, p. 155.

seja contribuinte, abarca a responsabilidade pelo crédito tributário, eximindo o contribuinte ou dando-lhe apenas responsabilidade em caráter parcial ou supletivo. Veja-se:

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

É evidente que, pelo princípio da capacidade contributiva, não faz sentido que a lei disponha como responsável tributário algum indivíduo que não tenha nenhuma relação com o fato gerador da obrigação tributária.

O instituto possui, de acordo com a doutrina brasileira, duas espécies, quais sejam a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição. Nesses termos, o primeiro quando o terceiro é trazido ao polo passivo por fato ocorrido após o nascimento da relação. Por outro lado, a substituição ocorre em uma obrigação tributária na qual o responsável já faz parte do polo passivo quando do fato gerador.

Por fim, o CTN estabelece, em alguns pontos, a responsabilidade específica de determinados agentes, como administradores, sucessores, pais e curadores. Nesses termos, os arts. 129 a 133 do CTN destacam a responsabilidade de sucessores.

Ademais, os arts. 134 e 135 preveem a responsabilidade de terceiros, inclusive de sócios-gerentes e administradores de sociedades. Veja-se:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este **nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis**:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias **resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:**

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

**III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”**” (grifo nosso)

Nesse ponto, Leandro Paulsen<sup>17</sup> ensina que os terceiros possuem deveres próprios de garantia do pagamento do tributo, por seus representados. Além disso, o art. 135, III decorre de um grave descumprimento de lei. A ver:

“Esses terceiros têm deveres próprios de boa administração ou de fiscalização cujo cumprimento é capaz de assegurar o pagamento dos tributos devidos por seus representados ou pelas pessoas que praticaram atos perante eles. Respondem eles ‘nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis’, conforme os diversos incisos do art. 134.

Caso descumpram seus deveres, passam a garantir o crédito tributário com seus próprios bens. Assim, por exemplo, o tabelião e o registrador que, por ocasião da lavratura de uma escritura de compra e venda ou do seu registro, deixem de exigir as guias comprobatórias do pagamento dos tributos inerentes à as guias comprobatórias do pagamento dos tributos inerentes à operação ou certidão negativa passam a ser responsáveis pelos respectivos créditos tributários

(...)

A responsabilidade de que cuida o art. 135, III, do CTN pressupõe uma situação grave de descumprimento de lei, do contrato social ou dos estatutos em ato que nem sequer se poderia tomar como constituindo ato regular da sociedade e do qual decorra obrigação tributária objeto da responsabilidade, daí por que é pessoal do sócio-gerente.”

Portanto, nesse artigo 135, III, é possível que, além do próprio pagamento do tributo, já seja imputado ao administrador da sociedade a ilicitude de seu ato. Consequentemente, é possível que haja a responsabilidade pessoal não só na via tributária, mas também na esfera penal.

---

<sup>17</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo, Saraiva: 2017, p. 224

## 2. ICMS

Como visto anteriormente, a Constituição confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. É essa a inteligência do art. 155, II, a ver:

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

(...)

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

Tem-se como “circulação de mercadoria” as operações responsáveis por impulsionar a mercadoria “*na marcha normalmente por esta desenvolvida desde a fonte de produção até o consumidor*”<sup>18</sup>. Ou seja, a circulação é a mudança de titularidade, enquanto a mercadoria é o bem objeto da operação.

Visto que a circulação é a mudança de titularidade, é importante destacar que, para fins de incidência do ICMS, é necessário que haja a movimentação econômica da mercadoria – não incidindo, portanto, em transferência de bens para estabelecimento do mesmo dono. É esse o ensinamento de Hugo De Brito Machado Segundo<sup>19</sup>:

“A circulação que enseja a incidência do ICMS não é meramente física, mas a movimentação econômica. Assim, por exemplo, a remessa de produtos para uma exposição, ou a circulação de um veículo durante um *test-drive*, não ensejam a incidência do ICMS, pois, embora sejam mercadorias, não houve circulação do ponto de vista econômico.

Pela mesma razão, não incide o ICMS quando há *incorporação* de uma pessoa jurídica por outra, ainda que existam mercadorias no estoque da pessoa jurídica incorporada (as quais estariam sendo supostamente ‘transferidas’ para a incorporadora no momento da incorporação). O que há, nesse caso, não é a circulação de mercadorias, mas a alteração na própria estrutura jurídico-societária de sua proprietária, que continuou sendo a mesma.”

Ademais, o ICMS é um imposto de natureza indireta, ou seja, há o repasse do ônus

---

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 25.

<sup>19</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Atlas, 2017, p. 295

financeiro, fazendo com que existam duas figuras, a do contribuinte de fato e a do contribuinte de direito. Enquanto o contribuinte de direito é quem a lei determina como tal, o contribuinte de fato é quem suporta o ônus – em regra, o consumidor final.

Como será discutido mais à frente no presente trabalho, a inclusão dos valores recolhidos a título de ICMS configura apenas transferência do ônus econômico para o consumidor final. Dessa forma, é importante ressaltar que o sujeito passivo, que recolhe ICMS em nome próprio, não possui o condão de transferir a sujeição passiva da relação tributária.

Nesses termos, o consumidor final, apesar de ser quem suporta o ônus econômico na operação, não é sujeito passivo da relação tributária, como visto no capítulo anterior do presente trabalho.

Inegavelmente, o ICMS é um dos tributos de maior complexidade no ordenamento jurídico brasileiro. Não à toa, faz parte de diversas polêmicas, como reforma tributária, alta carga tributária do país e guerra fiscal.

Além disso, por se tratar de um imposto estadual, possui um regramento específico em cada Estado da Federação, o que ocasiona, em muitos momentos, insegurança jurídica ao contribuinte.

## 2.1. O princípio da não-cumulatividade

O ICMS é um imposto plurifásico, ou seja, incide sobre várias etapas do processo econômico de circulação das mercadorias. Nesse sentido, a Constituição prevê, em seu artigo 155, §2º, I, que o ICMS é um imposto não-cumulativo. Veja-se:

“(...) §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.” (grifo nosso)

O princípio da não-cumulatividade busca evitar o efeito “cascata” ou “pirâmide” do imposto. Assim, dá ao contribuinte a possibilidade de realizar o aproveitamento de créditos de ICMS, a fim de garantir que não ocorra a carga econômica do tributo.

Nesses termos, destaca Roque Antonio Carrazza<sup>20</sup>:

“Portanto, o princípio da não-cumulatividade garante, ao contribuinte, o pleno aproveitamento de créditos de ICMS e tem o escopo de evitar que a carga econômica do tributo (i) distorça as formações dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, e (ii) afete a competitividade das empresas.

Daí dizer-se que o ICMS é um *tributo neutro*. Melhor explicitando, graças a esta característica, que lhe é imprimida pelo princípio da não cumulatividade, o ônus econômico do imposto é sempre o mesmo, pouco importando o número de operações realizadas com a mercadoria ou de etapas para a prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”

Novamente, os tributos indiretos possuem duas figuras importantes, o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. Esse último, que é colocado nessa posição por determinação legal, transfere para o adquirente da mercadoria o ônus econômico e se credita do imposto suportado nas aquisições – já transferidos pelo fornecedor anterior.

A Constituição Federal, por sua vez, não cria qualquer óbice à utilização desses créditos, dando ao contribuinte uma considerável liberdade para que, mediante o mecanismo de compensação, utilize esses créditos sem regulamentação legal ou infralegal<sup>21</sup>.

O direito à não cumulatividade está previsto na Constituição e é dever dos agentes da Administração Pública a garantia de que funcione. É esse o ensinamento de Paulo Barros De Carvalho<sup>22</sup>:

“O primado da não cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a *obrigatoriedade* do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo ‘contribuinte’, de considerar-lhe os créditos, ainda que contra a sua vontade.”

---

<sup>20</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016, p. 417

<sup>21</sup> ID, p. 419

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra-Matriz do ICMS**, 1981, p. 377.

Cumpra ressaltar que o ICMS, por incidir em diversas fases da operação, muitas vezes acaba ultrapassando os limites estaduais e se tornando um imposto de característica nacionalizada.

Conseqüentemente, a dinâmica do imposto acaba passando pela polêmica guerra fiscal, em que Estados buscam investimentos em seus territórios e dão incentivos fiscais às empresas, para que lá se instalem. Entretanto, é cediço que os benefícios fiscais necessitam de aprovação dos outros Estados, pelo CONFAZ, conforme art. 155, §2º, XII, “g”. Veja-se:

“XII – cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, **mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados**” (grifo nosso)

Contudo, o entendimento atual é de que, ainda que a operação anterior tenha sido movida por nota fiscal que deixou de destacar a concessão do benefício fiscal, o adquirente de boa-fé não pode ser penalizado e tem a possibilidade de se creditar.

Além disso, entende-se que a glosa de créditos, nesse caso, não está correta, visto que, nos termos do Pacto Federativo, os entes não possuem subordinação entre si, razão pela qual seria necessária a representação, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade ao Supremo Tribunal Federal, buscando a invalidade da lei do outro Estado.

Por fim, a destinação dada às mercadorias ou bens (integração ao ativo fixo, revenda, consumo) é irrelevante do ponto de vista do direito à não cumulatividade do ICMS. Mais uma vez, o legislador infraconstitucional se vê impedido de promover obstáculos, pois a Constituição Federal dá essa liberdade ao contribuinte<sup>23</sup>.

## 2.2. Substituição tributária

Com o intuito de atender aos princípios constitucionais da razoabilidade e da efetividade da tributação, o legislador criou o instituto da substituição tributária. Na prática, a ideia é

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016, p. 459

simplesmente de facilitar a fiscalização, dando maior praticabilidade à tributação, conforme art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996:

“Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

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

§2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.”

Assim, como bem cita Leandro Paulsen<sup>24</sup>, a substituição tributária ocorre quando a legislação estabelece que terceiro proceda ao recolhimento do imposto, para facilitar toda a operação. Vejamos:

“O legislador pode estabelecer a substituição tributária nas hipóteses em que terceiro, em razão das suas particulares relações com o contribuinte, tenha a possibilidade de colaborar com o Fisco, verificando a ocorrência do fato gerador praticado pelo contribuinte e procedendo ao cálculo e ao recolhimento do tributo com recursos obtidos junto ao contribuinte, mediante exigência ou retenção. Pressupõe, assim, que o substituto efetivamente tenha ‘capacidade de colaboração’, ou seja, que esteja em situação que o habilite a proceder ao pagamento sem que tenha que suportar pessoalmente o ônus tributário. Isso porque a relação contributiva se dá entre o Fisco e o contribuinte, servindo o substituto como um facilitador do recolhimento do tributo, forte no seu dever de colaboração.”

A esse terceiro, dá-se o nome de substituto tributário, que fica responsável pelo cálculo do imposto devido e, conseqüentemente, pelo seu recolhimento no lugar da figura do contribuinte.

Ou seja, na substituição tributária, o substituto não realiza o recolhimento em nome próprio, mas sim, em substituição ao próprio contribuinte, para facilitar a fiscalização e a arrecadação. A natureza da relação e do recolhimento, portanto, não é contributiva – o contribuinte não deixa de ser responsável por esse pagamento.

Atualmente, a doutrina classifica três tipos de substituição tributária, quais sejam “para frente”, “para trás” e “simultânea”. Na “substituição tributária para frente”, o substituto antecipa o recolhimento referente a uma obrigação que surgiria posteriormente para o

---

<sup>24</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo, Saraiva: 2017, p. 166

contribuinte, fazendo um pagamento antecipado “por toda a cadeia”, utilizando uma base de cálculo presumida.

Na “substituição simultânea”, por sua vez, a retenção ocorre logo após o momento do fato gerador, dentro de prazo previsto pela legislação. Já a “substituição tributária para trás”, como pode-se logicamente concluir, o pagamento do tributo é postergado, transferindo a obrigação ao adquirente.

Por fim, cumpre novamente ressaltar que o instituto da substituição tributária não exime o contribuinte substituído da necessidade de pagar o tributo. O substituto tributário, tendo recursos obtidos junto ao contribuinte, os utiliza para a quitação do tributo, nos termos do parágrafo anterior.

### 3. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Após análise acerca dos parâmetros gerais do direito tributário e do ICMS, e antes de adentrarmos propriamente à análise do tema proposto neste estudo, faz-se mister estabelecer e apresentar alguns conceitos basilares acerca da relação entre o direito tributário e o direito penal.

#### 3.1. Infração e sanção

O Direito Tributário possui leis próprias e todo um procedimento que o difere de outras áreas. Dessa forma, geralmente, as infrações tributárias implicam em sanções administrativas, como multas e autuações, previstas no Código Tributário Nacional e em leis específicas.

Nesse ponto, o ordenamento jurídico brasileiro, com suas normas constitucionais e infraconstitucionais, prevê uma estrutura de norma primária e norma secundária, a fim de garantir o cumprimento de obrigações, sem incorrer em ilegalidades.

A sanção tributária se encontra, no entendimento do autor Hugo De Brito Machado Segundo<sup>25</sup>, no segundo degrau de uma estrutura dupla, na qual se destaca a inobservância de conduta anteriormente prevista:

“As normas tributárias, como normas jurídicas que são, caracterizam-se pelo fato de terem estrutura dupla, composta a rigor por duas normas, primária e secundária, a primeira a indicar a conduta devida, e a segunda a sanção para o caso de inobservância dessa conduta. Pelo menos no que tange às regras jurídicas, trata-se de um dos aspectos que diferenciam normas jurídicas de outras espécies de normas, como as morais, sendo marca da primeira a existência de sanção organizada. A própria definição de uma norma como jurídica, portanto, pressupõe sua inserção em um ordenamento e sua relação com outras normas.”

No mesmo sentido, ensina Luciano Amaro<sup>26</sup> que as infrações tributárias ocorrem após o agente ter procedido de forma diferente do que uma norma jurídica anterior teria ordenado:

“As obrigações tributárias (quer respeitem à prestação de tributo, quer se refiram a deveres formais ou instrumentais) supõem a possibilidade de descumprimento.

---

<sup>25</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito. Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Atlas, 2017, p. 336

<sup>26</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva. 2017. p. 431

Como se dá com quaisquer normas de conduta, o destinatário do comando pode, por variadas razões (desde o simples desconhecimento do preceito normativo até a vontade consciente de adotar uma conduta contrária ao comando legal), proceder de modo diferente do querido pela ordem jurídica.”

Ato contínuo, é evidente que, até em respeito ao princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I da Constituição Federal e nos arts. 9º e 97 do Código Tributário Nacional, para que haja uma infração fiscal e, conseqüentemente, uma sanção, é necessário que exista uma lei anterior prevendo.

Como ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>27</sup>, as normas tributárias possuem, invariavelmente, fatos jurídicos lícitos, incidindo independentemente da vontade do destinatário:

“As normas tributárias são do tipo impositivo ou endo-normas, na terminologia Cossiana, por isso que possuem hipóteses de incidência constituídas, sempre, de fatos jurídicos lícitos, como v. gratia, ‘ter renda’, ‘ser proprietário de imóvel’, ‘ter imóvel particular valorizado em virtude de obra pública’, ‘importar mercadorias’, etc. Ademais, fatos lícitos que não acordo de vontades pois a norma tributária é heterônoma, ou seja, do tipo das que incidem independentemente da vontade do destinatário”

Ou seja, o direito tributário utiliza, como em outras disciplinas, a sanção como uma forma de forçar o contribuinte ao cumprimento de determinada obrigação, sendo que, no geral, o intuito é atacar o patrimônio, por não se tratar de um fato gerador ilícito.

Dessa forma, em tese, o inadimplemento fiscal, que não corresponde a um crime, não deveria ser punido criminalmente. Pelo contrário, há uma clara diferença entre sonegação e inadimplência – a qual será tratada posteriormente no presente trabalho – a qual deveria ser respeitada.

### **3.2. Intervenção penal no direito tributário**

Como exhaustivamente explicitado no tópico anterior, o direito tributário tem como característica a tipificação de atos lícitos, visando prestação pecuniária compulsória do contribuinte.

---

<sup>27</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Sanções Tributárias**. Revista da Faculdade de Direito. Belo Horizonte, 1995.

Ato contínuo, quando o contribuinte não cumpre com a obrigação tributária, seja ela principal (ou seja, o próprio recolhimento do tributo) ou acessória, há uma infração fiscal, que deve ser punida, nos termos da legislação.

Dessa forma, ao descumprir uma obrigação prevista em lei, o contribuinte incorre em infração fiscal e, conseqüentemente, é punido pela Fazenda. Essa punição, em regra, é realizada por meio administrativo, com multas.

Entretanto, nem sempre, no caso concreto, a sanção administrativa é suficiente para evitar a reincidência do contribuinte ou para puni-lo de forma correta. Em algumas situações, o contribuinte incorre em crimes, que necessitam da intervenção do direito penal – apesar de não se tratar de crimes hediondos ou contra a vida, mas sim de crimes meramente patrimoniais.

Nesse sentido, tem-se na intervenção do direito penal no direito tributário – o que popularmente se chama de direito penal tributário – uma possibilidade de, coercitivamente, o Estado garantir o recebimento de valores que lhe são devidos, visto que o contribuinte praticou ato ilícito.

Aqui tem-se a primeira grande diferenciação entre a mera infração fiscal e a infração cabível de utilização de normas de caráter penal. Enquanto no direito tributário tem-se a punição pecuniária contra descumprimentos lícitos do contribuinte, o direito penal vai além e pune atos ilícitos decorrentes de infrações tributárias.

Nesse diapasão, Paulo De Barros Carvalho<sup>28</sup> entende que, visando o cumprimento de ordens e a vivência em comunidade, as vezes se faz necessária a utilização de medidas que afetem não só a propriedade, como também a liberdade das pessoas:

“O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí porque, ao criar uma prestação jurídica,

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 312

concomitantemente o legislador enlaça uma providência sancionatória ao não cumprimento do referido dever.”

Contudo, cumpre ressaltar que o Direito Penal busca, acima de tudo, proteger o bem jurídico tutelado em determinado caso, nos termos dos princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito<sup>29</sup>, não devendo ser utilizado a qualquer custo.

Nesses termos, ensina Rogério Greco<sup>30</sup>:

“Com o direito penal objetiva-se tutelar os bens que, por serem extremamente valiosos, não do ponto de vista econômico, mas sim político, não podem ser suficientemente protegidos pelos demais ramos do direito.”

Dessa forma, um dos mais importantes princípios desse ramo do direito é justamente a intervenção mínima do direito penal. Ou seja, tal disciplina deve atuar apenas quando esgotados todos os outros meios para resolução da situação.

É esse o entendimento da doutrina brasileira, como destaca Fernando Capez<sup>31</sup>:

“Ao operador do Direito recomenda-se não proceder ao enquadramento típico, quando notar que aquela pendência pode ser satisfatoriamente resolvida com a atuação de outros ramos menos agressivos do ordenamento jurídico.

(...)

Com efeito, o ramo penal só deve atuar quando os demais campos do Direito, os controles formais e sociais tenham perdido a eficácia e não sejam capazes de exercer essa tutela. Sua intervenção só deve operar quando fracassam as demais barreiras protetoras do bem jurídico predispostas por outros ramos do Direito. Pressupõe, portanto, que a intervenção repressiva no círculo jurídico dos cidadãos só tenha sentido como imperativo de necessidade, isto é, quando a pena se mostrar como único e último recurso para a proteção do bem jurídico, cedendo a ciência criminal a tutela imediata dos valores primordiais da convivência humana a outros campos do Direito, e atuando somente em último caso (*ultima ratio*).”

Assim, ao criar essa intervenção penal, o legislador viu-se obrigado a estudar diversos conceitos, das duas áreas, para evitar qualquer possibilidade de um *bis in idem* tributário, punindo o contribuinte duas vezes pelo mesmo fato jurídico, e de alguma hipótese de uso abusivo do direito penal.

<sup>29</sup> SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. **Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. 2015. v. 117, p. 03.

<sup>30</sup> GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**: Parte Geral. 19ª ed., Niterói: Impetus, 2017, p. 34

<sup>31</sup> CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**: Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 39.

Outro ponto muito importante no direito penal está na questão da própria pena. Como se sabe, parte da doutrina entende que pena possui um caráter retributivo, ou seja, utiliza uma concepção de que o infrator possuía escolha entre cometer ou não o crime e escolheu por cometê-lo.

O ilícito fiscal, por sua vez, deve ser analisado objetivamente, nos termos do art. 136 do CTN:

“Art. 134. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Ou seja, enquanto o direito penal considera, em regra, a existência de dolo, utilizando a responsabilidade subjetiva, o direito tributário visualiza o caso concreto, normalmente, sob a ótica da responsabilidade objetiva.

Por fim, cumpre ressaltar que a intervenção do direito penal no direito tributário encontra alguns limites. Como demonstrado anteriormente, o legislador, ao tipificar os crimes contra a ordem tributária, teve de levar em consideração as diferentes nuances entre os dois institutos.

Ora, é necessário, para a propositura de ação penal, que todo o procedimento administrativo ocorra, desde o lançamento até o final de sua. Caso contrário, se a ação penal se iniciar sem qualquer discussão acerca da procedência do tributo cobrado, tem-se uma coação para que o contribuinte realize o recolhimento do tributo.

Além disso, é evidente que no processo administrativo fiscal, o contribuinte possui, em tese, ampla defesa e consegue, em determinados casos, reduzir o montante devido e discutir de forma técnica se há realmente algo a recolher. É desse modo que entende o autor Hugo De Brito Machado<sup>32</sup>:

“Durante muito tempo, discutiu-se a questão de saber se a conclusão do processo

---

<sup>32</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev., atual. e amp., São Paulo: Atlas, 2017, p. 373.

administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário seria necessária para a propositura da ação penal, vale dizer, a ação destinada à aplicação da sanção penal tributária.

A resposta afirmativa parece a mais adequada para o problema, vale dizer, apenas depois de concluído o processo administrativo é possível cogitar-se da propositura de ação penal, pelo menos no que tange a crimes que tenham a supressão do tributo correspondente como elemento nuclear do tipo.

E assim é, primeiro, porque somente depois de concluído o processo poder-se-á dizer se houve efetivamente a supressão ou redução de tributo, pois é a autoridade administrativa aquela dotada de competência para dizer se há tributo devido, e em que montante. É certo que o Poder Judiciário pode fazer um controle negativo sobre esse pronunciamento (afirmando, por exemplo, que o tributo lançado não é devido), mas naturalmente não pode, ele próprio, apurar, quantificar e arrecadar o tributo que considerar devido. Segundo, porque admitir o contrário implicaria forte restrição ao direito do cidadão ao devido processo legal *administrativo*. O receio de uma ação penal contra si, faria com que o contribuinte, mesmo sabendo não ser devido o tributo lançado, pagasse-o integralmente para extinguir a punibilidade”

Assim, é importante evitar que o direito penal, se utilizado de forma excessiva, se torne um instrumento de discricionariedade do judiciário e de coação ao contribuinte, evitando, também, que seja exercido um papel que não lhe pertence.

### 3.3. Crimes contra a ordem tributária

Como destacado em diversos momentos no presente trabalho, a não intervenção do direito penal nos outros ramos do direito constitui em um dos princípios norteadores dos crimes contra a ordem tributária.

Dessa forma, a penalidade pecuniária, atacando o patrimônio do contribuinte, deve ser sempre a primeira opção ao punir um contribuinte. Nesse ponto, a multa cobrada deve ser proporcional ao delito cometido – *e, em sendo diversos os graus de gravidade dos ilícitos (que impactam, como se vê, de maneira diversa os princípios constitucionais pertinentes), diversas deverão, por igual, ser as penalidades aplicadas*<sup>33</sup>.

Por fim, e apenas quando esgotadas todas as hipóteses anteriores, é que o direito penal deve intervir no direito tributário, aplicando sanções mais graves, a fim de garantir a satisfação do crédito e evitar a reincidência.

---

<sup>33</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev., atual. e amp., São Paulo: Atlas, 2017, p. 348

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, mais especificamente em seus artigos 1º e 2º, que dispõem o seguinte:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

“Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

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

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

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

Nota-se que o artigo faz referência à supressão de tributos e contribuições sociais, colocando-os em hipóteses diferentes. Contudo, atualmente, a teoria mais usada é a de que as contribuições sociais são tributos – diferentemente do que pensavam alguns autores clássicos.

Dessa forma, é possível interpretar que as contribuições foram incluídas separadamente por excesso de zelo do legislador, justamente por parte da doutrina entender que não se trata de tributos. Além disso, é cabível a interpretação de que as contribuições foram utilizadas separadamente pois não foi considerado o “sistema S”, como SESC, SENAI e SEBRAE com natureza tributária.

Outro ponto de suma importância para o tema está na constitucionalidade dos crimes contra a ordem tributária, previstos nos artigos supra. Inicialmente, havia o entendimento de

que, com a prisão por deixar de recolher tributos, o legislador teria criado uma nova hipótese de prisão civil, o que seria contrário à Constituição, nos termos do art. 5º, LXVII<sup>34</sup>.

Contudo, cumpre ressaltar que os crimes contra a ordem tributária não são considerados crimes de natureza civil, apesar de referentes aos patrimônios do contribuinte e do Estado. Pelo contrário, a supressão ou redução de tributo, quando somadas à fraude, caracterizam ilícito penal<sup>35</sup>. Nesse sentido, os ensinamentos de Luciano Amaro<sup>36</sup>, que entende que os crimes contra a ordem tributária são ligados à conduta fraudulenta do agente:

“Não se alegue que a Constituição somente veda a prisão *civil* por dívida (com as exceções no dispositivo citado) e, por isso, não estaria proibida a prisão *penal* por dívida. Se a Constituição não admite nem a prisão civil (que seria mera coerção para ‘estimular’ o devedor ao cumprimento de sua obrigação), resulta *a fortiori* vedada a prisão penal.

Assim sendo, os crimes tributários em regra têm sua tônica no ardil ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado (que é o não recolhimento do tributo). Documentos falsos, omissão de registros, informações incorretas permeiam tais figuras delituosas”

Ato contínuo, a partir da norma reguladora dos crimes contra a ordem tributária, é de suma importância especificar algumas das principais espécies deste instituto, para, posteriormente, entender a espécie tema do presente trabalho, a apropriação indébita tributária.

O primeiro crime a ser destacado, e talvez o mais conhecido pela população, é a sonegação fiscal. Trata-se, em suma, de ação comissiva ou omissiva realizada com o intuito de esconder do Fisco a existência de tributos a serem recolhidos.

É importante destacar, de antemão, que a sonegação fiscal se difere do inadimplemento, pois a conduta criminosa possui emprego de fraude. Assim, enquanto o mero inadimplemento faz com que haja o lançamento tributário, a sonegação fiscal gera a prisão do agente, nos

---

<sup>34</sup> Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: LXVII – não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

<sup>35</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**: Parte geral. 09ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 256.

<sup>36</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 492 e 493.

termos da pena prevista pela Lei nº 8.137/90.

Muitos autores defendem que a sonegação fiscal, apesar de ser um ato ilícito cometido pelo contribuinte, ocorre apenas pela alta carga tributária brasileira – a qual já foi explicitada anteriormente no presente trabalho.

O segundo crime tributário está na supressão ou redução de tributo, previsto no caput do art. 1º. Alguns autores entendem que não há diferença entre a simples supressão ou redução de tributo e a sonegação. Entretanto, Hugo De Brito Machado entende que *“o crime de supressão ou redução de tributo distingue-se do antigo crime de sonegação fiscal, essencialmente, por ser um crime material, ou de resultado. Só estará consumado se houver a supressão ou a redução do tributo”*<sup>37</sup>, sendo diferente dos crimes previstos no art. 2º, que ocorrem independentemente da consumação.

Atualmente, há um questionamento muito comum, nas hipóteses de crime contra a ordem tributária, acerca da extinção do direito de punição, caso o contribuinte realize o pagamento dos tributos. Tal discussão é importante e será explicitada a seguir.

### **3.4. Da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**

Outro conceito advindo do direito penal, a punibilidade encontra respaldo em sua própria natureza. A doutrina entende que se trata de uma consequência da própria conduta culpável, infringindo a legislação, conforme destaca Rogério Greco<sup>38</sup>:

“A punibilidade é uma consequência natural da prática de uma conduta típica, ilícita e culpável levada a efeito pelo agente. Toda vez que o agente pratica uma infração penal, isto é, toda vez que infringe o nosso direito penal objetivo, abre-se a possibilidade para o Estado de fazer valer o seu *ius puniendi*”

Ou seja, o monopólio para aplicar sanções é do Estado e o seu direito de punir ocorre quando o agente comete a infração, fazendo com que haja legitimidade para a punição, com o intuito de evitar qualquer hipótese de reincidência por parte do infrator.

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 35ª ed. rev. atual. amp. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 498 e 499

<sup>38</sup> GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 19ª ed., Niterói: Impetus, 2017, p. 396

No direito tributário, a punibilidade, no sentido penal da palavra, não é tão comum. Conforme citado diversas vezes no presente trabalho, a regra é a aplicação de sanções administrativas, devidas em razão do descumprimento de obrigações tributárias.

Contudo, quando as condutas possuem maior potencial ofensivo, o legislador entendeu que tem-se a figura da punibilidade. Dessa forma, ao demonstrarem serem mais lesivas, as infrações se tornam crimes e ensejam a sanções no âmbito penal – sem prejuízo de ocorrer sanção administrativa.

Entretanto, cumpre ressaltar que esse direito – ou dever – de punição do Estado não pode ser considerado como ilimitado. Em determinadas hipóteses, esse *ius puniendi* é perdido, seja por causas extintivas do delito ou pelo próprio direito de punição.

Dessa forma, a extinção da punibilidade possui expressa previsão no art. 107 do Código Penal:

“Art. 107. Extingue-se a punibilidade:  
I - pela morte do agente;  
II - pela anistia, graça ou indulto;  
III – pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;  
IV – pela prescrição, decadência ou preempção;  
V – pela renúncia ao direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;  
VI – pela retratação do agente, nos casos em que a lei admite;  
VII – (revogado)  
VIII – (revogado)  
IX – pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.”

Contudo, é importante ressaltar que a extinção da punibilidade, prevista no artigo supra, não se encerra ali. A doutrina majoritária entende que o rol do Código Penal não é taxativo, abrindo possibilidades para outras causas.

Do mesmo modo da punibilidade, a sua extinção não é uma exclusividade do direito penal. No direito tributário, a punibilidade pode ser suspensa ou, em determinados casos, extinta, como vem se discutindo ao longo dos anos na doutrina.

Em primeiro lugar, faz-se necessário realizar uma diferenciação entre o parcelamento de débitos tributários e o pagamento destes. Nos termos do art. 151, VI, do CTN<sup>39</sup>, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, permitindo que o contribuinte não encontre óbice para a emissão de certidão, participe de licitações junto ao poder público, entre outros.

Contudo, cumpre ressaltar que o parcelamento não extingue o crédito tributário, apesar de implicar no reconhecimento da dívida. Pelo contrário, o descumprimento de quaisquer das parcelas acordadas pode fazer com que o débito suspenso se torne um problema para o contribuinte.

O pagamento, por outro lado, não é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nos termos do art. 156, I do CTN<sup>40</sup>, o pagamento é a forma mais comum de extinção do crédito tributário, como destaca Leandro Paulsen<sup>41</sup>:

“O pagamento é o modo ordinário de satisfação e conseqüente extinção do crédito tributário. Deve ser feito no prazo estabelecido pela legislação tributária, aplicando-se, na falta de disposição específica, o prazo supletivo de trinta dias previsto pelo art. 160 do CTN, contados da notificação do lançamento ou, no caso de tributos sujeitos a homologação, da ocorrência do fato gerador”

Após a diferenciação entre os institutos do parcelamento e do pagamento, é importante destacar as conseqüências dos dois acontecimentos para a existência da punibilidade no direito tributário penal.

A realização de um parcelamento possui como conseqüência, além da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a suspensão do direito do Estado em punir o contribuinte. É essa a previsão do art. 83, §2º, da Lei nº 9.430/96:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal) será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.  
(...)”

<sup>39</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) VI – o parcelamento;

<sup>40</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I – o pagamento.

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo, Saraiva: 2017, p. 275.

§2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal”  
(grifo nosso)

Praticamente com os mesmos termos, tem-se o dispositivo previsto no art. 9º da Lei nº 10.864/2011:

“Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.”

Como pode-se ver no dispositivo acima, a pretensão punitiva do Estado só é suspensa se o pedido de parcelamento tiver ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal, ou seja, o parcelamento do crédito tributário deve ocorrer antes de ser formalizada a denúncia contra o agente.

Dessa forma, a punibilidade é suspensa pelo parcelamento, desde que respeitados os termos da legislação. Ou seja, a formalização de um parcelamento evita que o Estado consiga, ao menos temporariamente, executar ou, fiscal ou penalmente, exercer qualquer tipo de sanção ao contribuinte.

Por outro lado, como supracitado, o pagamento não é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas sim de sua extinção. Do mesmo modo, não faria sentido que a quitação do tributo, e sua consequente extinção, apenas suspendessem a pretensão punitiva.

A extinção da punibilidade pelo pagamento do débito é, até os dias atuais, um tema de grande repercussão e polêmica no direito tributário. Tal polêmica, que se inicia na doutrina, acaba chegando ao legislador que, por indecisão, não mantém um entendimento específico, o que faz com que o judiciário tenha que intervir no assunto.

Nesse sentido, o entendimento de quem é contrário à exclusão da punibilidade pelo pagamento do débito é de que, ao garantir ao infrator a possibilidade de se livrar da pena pelo

simples pagamento do tributo, se tem, como consequência, o estímulo à prática.

Além disso, há privilégio entre indivíduos de diferentes classes sociais, ocasionando um tratamento desigual, já que nem todos possuem condições de arcar com os valores discutidos. Por fim, o argumento ético, de que o direito penal não pode ser extremamente utilitarista desse modo<sup>42</sup>.

Em sentido oposto, os doutrinadores que argumentam favoravelmente à tese entendem que o objetivo, desde o início, era a satisfação do crédito tributário. Ademais, a utilização de pena privativa de liberdade, mesmo com o pagamento, faz com que o contribuinte não se interesse pela quitação dos débitos. Finalmente, não é plausível onerar ainda mais o sistema penitenciário brasileiro.<sup>43</sup>

No que tange ao Judiciário, o Supremo Tribunal Federal concedeu o habeas corpus, no RHC nº 64.455-5, para, em virtude do pagamento, extinguir a punibilidade, em face da quitação do débito discutido. Posteriormente, com o advento da Lei nº 8.383/91, houve a revogação, pelo art. 98, de dispositivo anterior que entendia pela possibilidade de pagamento como forma de impossibilidade de punição.

Entretanto, o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal<sup>44</sup> é no sentido de que o pagamento integral do débito extingue a punibilidade dos crimes, nos termos do art. 9º, §2º da Lei nº 10.684/03, *in verbis*:

“Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o

---

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 75;

<sup>43</sup> ID, p. 76;

<sup>44</sup> “Ação penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. Habeas corpus concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei Federal 10.684/2003, c/c o art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.” (STF, HC 81.929-0/RJ, Rel. Min. , Primeira Turma, DJU 27.02.2004).

período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios” (grifo nosso)

Dessa forma, a partir da explanação dos principais conceitos e institutos, bem como do apanhado histórico e evolutivo, é possível dissertar acerca da apropriação indébita e, em seguida, sobre a polêmica decisão do Superior Tribunal de Justiça.

#### 4. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA e o HC Nº 399.109/SC

Após uma explanação concisa acerca dos crimes contra a ordem tributária, faz-se necessário destacar o crime de maior importância para o presente trabalho, qual seja a apropriação indébita, seja em seu conceito penal ou em seu conceito tributário, conforme entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça.

##### 4.1. Conceito

O crime de apropriação indébita está previsto no art. 168 do Código Penal e pode ser conceituado como a conduta de se apropriar de coisa alheia móvel que já esteja em posse ou em detenção do infrator. Veja-se o texto legal do dispositivo:

“Art. 168. Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.”

Dessa forma, é importante destacar que a apropriação indébita não possui apenas o elemento de se apropriar de coisa alheia móvel, mas também possui a necessidade de existir a posse sobre a coisa pelo agente. É esse o entendimento de Rogério Greco<sup>45</sup>:

“O núcleo *apropriar* deve ser entendido no sentido de *tomar como propriedade, tomar para si, apoderar-se* indevidamente de uma coisa alheia móvel, de que tinha a posse ou a detenção.

Será de extrema importância, para efeito de reconhecimento do crime de apropriação indébita, que se chegue à conclusão de que o agente exercia a posse ou, pelo menos, que detinha a coisa alheia móvel, mesmo que em nome de outrem, sendo a característica fundamental dessas duas situações o tipo de liberdade que o agente exercia sobre a coisa, vale dizer, uma *liberdade desvigiada*”

Ou seja, para que não se configure outro tipo penal, o dolo da apropriação de coisa alheia deve ocorrer após o agente estar com a posse da coisa. Essa é, inclusive, a maior diferença entre a apropriação indébita e o furto, sendo comum a confusão entre os dois.

No crime de apropriação indébita, é necessário se verificar o elemento subjetivo, ou seja, não é possível ocorrer o tipo penal sem a conduta dolosa. É inegável que, para que o

---

<sup>45</sup> GRECO, Rogério. *Código Penal Comentado*. 11ª ed. rev. amp. atual., Niterói, Impetus, 2017., p. 924

agente cometa o crime, deve-se verificar que tenha a vontade de ter a coisa para si, o *animus rem sibi habendi*. O dolo, nesse caso, não é inicial, mas sim subsequente<sup>46</sup>.

Além disso, a doutrina entende que é viável o cometimento do crime discutido em ambas as espécies, comissiva e omissiva. A venda ao terceiro, como se dono fosse, é um exemplo de atitude comissiva (muitas vezes confundida com o crime de estelionato). Por sua vez, a recusa na devolução, apropriação indébita clássica, demonstra uma conduta negativa do agente<sup>47</sup>.

Um fato de extrema relevância para o presente trabalho – e sobre a questão tributária por trás da discussão no Superior Tribunal de Justiça que será explicitada a seguir – está na possibilidade de redução da pena, em crimes de apropriação indébita.

Nos termos do art. 170 do Código Penal, nos crimes referentes à apropriação indébita, é possível a aplicação do disposto no art. 155, §2º<sup>48</sup>, ou seja, as causas de redução e alteração de pena nos crimes de furto.

Dessa forma, se o criminoso for primário ou a coisa apropriada for de pequeno valor, o juiz pode substituir a pena de reclusão por detenção ou até mesmo aplicar somente a pena de multa.

Por fim, trata-se de crime passível de arrependimento posterior como causa de redução de pena, sendo possível até mesmo a restituição da coisa mantida ilegalmente ao seu dono – até o recebimento da queixa. Novamente, Rogério Greco<sup>49</sup>:

“O delito de apropriação indébita se encontra no rol daqueles aos quais será possível a aplicação da causa geral de diminuição de pena relativa ao arrependimento posterior, uma vez que, em sua figura típica, não há previsão de violência ou grave ameaça à pessoa, podendo o agente, por exemplo, até o recebimento da denúncia ou da queixa, mediante seu ato voluntário, restituir ao seu legítimo dono a coisa de que ele se apropriou”

<sup>46</sup> SALLES JÚNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação Indébita**. v. 08, 3. Ed. Curitiba: Juruá, 2004, p. 13.

<sup>47</sup> GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte geral**. 19ª ed. Niterói, Impetus, 2017., p. 924

<sup>48</sup> §2º - Se o criminoso é primário, e é de pequeno valor a coisa furtada, o juiz pode substituir a pena de reclusão pela de detenção, diminuí-la de um a dois terços, ou aplicar somente a pena de multa.

<sup>49</sup> GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte geral**. 19ª ed. Niterói, Impetus, 2017., p. 932

Como visto anteriormente, os crimes contra a ordem tributária, no entendimento atual da doutrina e do Judiciário, são cabíveis da hipótese de pagamento para extinção da punibilidade. Ou seja, a possibilidade de arrependimento posterior na apropriação indébita apenas reforça essa situação.

#### 4.2. Apropriação indébita previdenciária

Além da previsão do art. 168 do Código Penal, o ordenamento jurídico brasileiro, no Decreto-Lei nº 65/1937 previa, em seu artigo 5º, que *“o empregador que retiver as contribuições recolhidas de seus empregados e não recolher na época própria incorrerá nas penas do art. 331, nº 2 da consolidação das Leis Penais”*.

Com a organização da previdência social, realizada pela Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, houve a equiparação do não recolhimento das contribuições ao crime de apropriação indébita, pelo artigo 155, II<sup>50</sup>, com a cominação de pena em seu artigo 86<sup>51</sup>.

Mais de trinta anos depois, a Lei nº 8.212/1991, que até hoje é responsável por reger a previdência social no Brasil estabeleceu, em seu art. 95, que deixar de recolher qualquer importância devida à Seguridade Social, quando arrecadada dos segurados ou do público, constitui crime. Veja-se:

“Art. 95. Constitui crime:

(...)

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público”

No entanto, foi a Lei nº 9.983/00 que incluiu o 168-A ao Código Penal, que prevê a apropriação indébita previdenciária, a qual pode ser conceituada como a apropriação de valores recolhidos dos contribuintes, referentes à necessidade de repasse à previdência social,

---

<sup>50</sup> Art. 155. Constituem crimes: II – de apropriação indébita, definido o artigo 168 do Código Penal, além dos atos previstos no artigo 86, a falta de pagamento do salário-família aos empregados quando as respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social.

<sup>51</sup> Art. 86. Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.

*in verbis:*

“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.

§1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.”

Dessa forma, a apropriação indébita de contribuição previdenciária ocorre em face de agente que tenha deixado de repassar à Previdência valores recolhidos de terceiros. Assim, para que isso se caracterize, é necessário haver essa relação com o terceiro, e não só a conduta omissiva frente ao Estado. Nesses termos, os ensinamentos de Pedro Roberto Decomain<sup>52</sup>:

“A conduta prevista no caput do art. 168-A do CP consiste em deixar de repassar à Previdência Social, no prazo e forma legal ou convencional, todo valor que haja sido arrecadado dos contribuintes a título de contribuição social. A conduta ocorrerá em face de todo aquele que, por força de lei ou em razão de contrato celebrado com órgão da Previdência Social, tendo arrecadado de terceiro contribuição social, deixar de transferir o valor correspondente à Previdência, nos prazos que tenham sido fixados na lei ou na avença celebrada.

(...)

Desta sorte, a circunstância de haver primeiramente recebido a contribuição previdenciária da qual uma outra pessoa era contribuinte ou responsável tributária é elemento do tipo penal em questão. O crime não tem como seu único elemento a omissão no efetuar o repasse do valor à Previdência Social. Integra o núcleo do tipo, como uma de suas condutas, haver o agente ou a pessoa jurídica por ele administrada recebido primeiramente o valor da contribuição social da qual outrem era contribuinte ou responsável, para somente em seguida de deixar de transferir o valor, a tempo e a modo, para a Previdência.”

Ou seja, o crime em questão demonstra exatamente o agente se apropriando de algo que

<sup>52</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto, **Crimes contra a ordem tributária**, 4ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 499

está em seu poder, mas não lhe pertence. Enquanto a apropriação indébita *stricto sensu* se refere a um conceito genérico de bem móvel, a apropriação previdenciária ocorre, especificamente, acerca de um valor, recolhido de trabalhadores ou segurados, para transferência à Previdência Social, mas não repassado.

Por fim, além da apropriação indébita geral, considerada no caput, o art. 168-A prevê, em seu parágrafo 1º, outros tipos penais do mesmo crime. Os incisos III e VI são, entretanto, basicamente um espelho do caput, pois citam a ausência de recolhimento de valores destinados à Previdência Social arrecadada do público.

O inciso I é o mais comum de todos, ou seja, “*deixar de recolher, no prazo legal, contribuição que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados*”. Nessa hipótese, o empregador realiza pagamentos aos segurados e, conseqüentemente, assume o papel de responsável tributário, com o intuito de recolher aos cofres públicos a contribuição social<sup>53</sup>.

Os demais casos do artigo – incisos II, IV e V – se aproximam do inciso I. Enquanto o inciso II prevê o recolhimento de contribuição no desconto feito em pagamento a não segurados, o inciso V possui a mesma situação, mas em casos que não tratam de contribuição, mas de outra importância destinada à Previdência. O inciso IV, por sua vez, trata de outras importâncias, mas descontadas de segurados.

Ademais, cumpre ressaltar que, nos termos do parágrafo 2º do artigo supra, o pagamento integral do tributo, acrescido de acessórios, extingue a punibilidade do caso, da mesma forma que ocorre na apropriação indébita – dessa vez, de forma expressa na previsão do Código Penal – desde que não tenha se iniciado a ação fiscal.

Por outro lado, caso a ação fiscal já tenha começado, mas não tenha ocorrido a formalização da denúncia, o parágrafo terceiro prevê que o juiz pode considerar o ocorrido e reduzir a pena, substituí-la ou ordenar apenas o cumprimento de multa.

---

<sup>53</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto, **Crimes contra a ordem tributária**, 4ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 506

Tudo isso demonstra, novamente, que o legislador buscou garantir, na criação do tipo penal da apropriação indébita, acima de tudo, a satisfação do bem jurídico em questão. No direito previdenciário e, como veremos a seguir, no direito tributário, o recebimento do valor faz com que a punibilidade se encerre ou, ao menos, seja reduzida, a depender do momento.

Por fim, em que pese ao momento de consumação do crime, ou de existência do dolo, da mesma forma da apropriação indébita “comum”, não há dolo inicial, mas sim o subsequente. Isto, pois o crime não ocorre recolhimento dos valores dos segurados (ou não segurados, a depender do inciso em que se inclui).

Pelo contrário, a existência de apropriação indébita se dá apenas a partir do vencimento do prazo para pagamento da contribuição, visto que somente nesse momento é que o contribuinte deixa de ter posse do valor e passa a apropriar-se dele<sup>54</sup>.

#### **4.3.O ICMS e o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990**

Dando continuidade à análise do instituto da apropriação indébita, como amplamente citado anteriormente, a Lei nº 8.137/1990 é responsável pela previsão e regulamentação dos crimes contra a ordem tributária.

Nesse sentido, o art. 1º da referida norma estipula o seguinte:

“Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:  
 I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;  
 II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;  
 III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;  
 IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;  
 V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento

<sup>54</sup> Nesse sentido, ensina PEDRO ROBERTO DECOMAIN: “Assim, a consumação do crime acontece no momento em que se vence o prazo para que seja efetuado o pagamento da contribuição previdenciária por parte daquele que descontou de outrem. A característica omissiva desta segunda parcela da conduta afasta a possibilidade de *tentativa*” (ob. cit., p. 509)

equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.  
Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

Em seu turno, o art. 2º do mesmo texto legal possui o seguinte texto:

“Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

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

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

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcela de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.” (grifo nosso)

Dessa forma, como pode-se notar, o legislador, após a Lei nº 8.137/90 ampliou o rol de crimes contra a ordem tributária. Mais especificamente, o inciso II do artigo 2º colocou como crime o não recolhimento de tributos dentro do prazo legal.

Ou seja, no ordenamento jurídico brasileiro, atualmente, o mero não pagamento de tributos no seu vencimento acarreta um crime contra a ordem tributária e, possivelmente, pode fazer com que o contribuinte seja penalizado em detenção de seis meses a dois anos, além do pagamento de multa.

Para Heleno Taveira Torres<sup>55</sup>, alegar que o não recolhimento de imposto ocasiona a tipificação do crime de apropriação indébita é, na verdade, um desespero típico de um “direito financeiro de crise”:

“A alegação de ‘apropriação indébita’, nos termos do inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo não cumulativo (ICMS) declarado e não pago, é recurso de desespero, típico de um ‘direito financeiro de crise’, no qual o aparato penal tem sido demandado pelos Estados, a partir de confissões de dívidas declaradas, como meio de coação para obter êxito nas suas cobranças tributárias”

<sup>55</sup>TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico**, p. 06. Disponível em <[https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019\\_vf.pdf](https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019_vf.pdf)> Acesso em 03/06/2019.

Além disso, um ponto importante nesse texto está no uso das palavras, pois o legislador decide por utilizar *sujeito passivo e dever jurídico*, ao explicitar quem poderia ser vinculado à norma em questão.

Novamente, o crime de apropriação indébita, além da apropriação em si, deve considerar a posse ou detenção da coisa móvel. Nesses termos, o tributo deve ter sido descontado ou cobrado de terceiro para ser equiparado ao crime citado, como bem explicita Roque Antonio Carraza<sup>56</sup>:

“No delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 a conduta típica consuma-se quando o agente, tendo descontado o tributo de terceiro, deixa de recolhê-lo, a tempo e a hora, ao Erário, tomando para si os valores que detém.

Estamos percebendo, assim, que nosso Direito *equiparou*, por intermédio do mecanismo da ficção, as duas condutas delituosas, dando-lhes o mesmo tratamento jurídico. Portanto, o não recolhimento, nas condições apontadas, no tributo descontado ou cobrado de terceiro foi, por meio de uma ficção jurídica, equiparado à apropriação indébita”

Além disso, faz-se necessário demonstrar, na apropriação indébita por não recolhimento de tributos, o elemento subjetivo do dolo do agente. Nesse diapasão, MISABEL DERZI<sup>57</sup> destaca que, além de tudo, os crimes contra a ordem tributária dependem de dolo:

“(...) os delitos de fundo tributário exigem, para a sua configuração, a prática dolosa de ações ou omissões descritas na lei pena, específicas, e não somente o não recolhimento de tributos.”

Adentrando na questão do ICMS, conforme explicitado em momento anterior deste trabalho, esse imposto, como qualquer outro tributo, possui como sujeito passivo quem a lei coloca no polo negativo da relação tributária.

Entretanto, o ICMS é um tributo de natureza indireta, ou seja, nem sempre o ônus econômico do tributo recai pelo próprio sujeito que realizou o fato gerador – diferentemente dos impostos diretos, como é o caso do Imposto de Renda.

---

<sup>56</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016, p. 768.

<sup>57</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Da unidade do injusto no direito penal tributário**. Revista de Direito Tributário, v. 63. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 221.

Assim, o sujeito passivo do ICMS, via de regra, não é o consumidor final da mercadoria, que assume apenas o papel de destinatário da carga econômica – tal diferenciação já foi realizada no segundo capítulo, entre *contribuinte de fato* e *contribuinte de direito*.

Dessa forma, por se tratar de um imposto não cumulativo, o ICMS tem a característica do repasse da carga sem nada a esconder. Entretanto, o contribuinte não deixa de recolher imposto descontado de terceiro, mas sim em nome próprio, como bem destaca Roque Antonio Carrazza<sup>58</sup>:

“O comerciante que não recolhe o ICMS dentro dos prazos que a lei lhe assinala não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

**De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio).** Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária. A Fazenda Pública, neste caso, poderá – e ousamos dizer, deverá – executá-lo, nos termos da Lei 6.830/1980 (Lei das Execuções Fiscais).

**Mas apenas isso. Nunca esse inadimplemento poderá conduzi-lo a uma condenação criminal. Por quê? Porque sua conduta é atípica. E sem tipicidade não pode haver crime, nem, muito menos, condenação.**

(...)

O montante de ICMS a pagar é mero *custo*, que o comerciante calcula previamente e integra ao preço final da mercadoria. Ele não cobra esse tributo do consumidor final, e nem poderia fazê-lo, já que este não é o sujeito passivo da exação.” (grifo nosso)

A transferência dos custos da operação no preço nada mais é do que opção realizada pelo comerciante, que pode ou não fazer. Dessa forma, é evidente que o comerciante não tem, em nenhum momento, o poder de transferência da sujeição passiva na obrigação tributária, a qual só poderia ser estabelecida por lei<sup>59</sup>.

É esse o ensinamento de Heleno Taveira Torres:<sup>60</sup>

“O fato contábil de incluir ou não o custo do ICMS na formação do preço não significa transferir a sujeição passiva tributária para os consumidores finais das mercadorias comercializadas. A sujeição passiva somente pode ser estabelecida por lei (CF, art. 146, III, ‘a’; art. 150, I; e CTN, art. 97, III).

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016

<sup>59</sup> Nesses termos: CF, art. 146, III, “a”; art. 150, I; e CTN, art. 97, III.

<sup>60</sup> TORRES, Heleno Taveira. Parecer Jurídico, p. 08. Disponível em [https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019\\_vf.pdf](https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019_vf.pdf)> Acesso em 03/06/2019.

Flagrantemente absurdo, destarte, supor que a inclusão do ICMS como custo de uma dada mercadoria seria suficiente para converter o seu consumidor final em sujeito passivo deste imposto. O caso é de transferência de ônus econômico, o que nada tem de jurídico, por falta correspondência às materialidades da competência tributária dos Estados, pressuposta pelo Constituinte de 1988.

(..)

A dívida do ICMS, portanto, é ‘própria’ do produtor-comerciante ou do comerciante de mercadorias, sem qualquer relevância que se possa atribuir ao chamado ‘contribuinte de fato’, pois todos os tributos repercutem na cadeia plurifásica de não cumulatividade. Apenas os primeiros detêm relação pessoal e direta com o fato gerador da exação. E este é o critério legalmente admitido, no País, para fins de fixação do elemento subjetivo passivo das obrigações tributárias.

Ora, responde pelo tributo, no ICMS, aquele que promove o ato de *circulação de mercadorias*, que não é consumidor final, mas sempre o sujeito que dá ensejo à sua execução. Afora, o ICMS na importação e as hipóteses de serviços, ou o sujeito é o *produtor* da mercadoria (na venda ou na troca), *industrial* (que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo), *atacadista* (mercadoria destinada à revenda ou à industrialização) ou *comerciante* (mercadoria destinada a uso ou consumo do próprio comerciante).

Dessa forma, o crime de apropriação indébita não pode se configurar pelo simples não recolhimento de tributo, pois a única coisa que ocorre, nos termos do princípio da não cumulatividade, é a transferência do ônus econômico dentro da cadeia operacional.

Assim, após toda a discussão trazida no presente trabalho, fica evidente que a figura do não recolhimento de um tributo não pode, em tese, ser considerado algo próximo de apropriação indébita, exceto se acompanhado de algum tipo de fraude ou simulação no intuito de esconder do Fisco a própria existência do fato gerador.

Nesses termos, destaca Luciano Amaro<sup>61</sup>:

“As figuras penais tributárias geralmente são integradas por uma ação dirigida ao resultado querido de *evadir tributos* (como se dava na vigência da Lei n. 4.729/64, art. 1º, e consta, hoje, da Lei n. 8.137/90, art. 2º, I), ou são *crimes de resultado*, quando se pune a evasão do tributo atingida mediante certas condutas (como ocorre nas figuras descritas na Lei n. 8.137/90, art. 1º).

O que não se pode eleger como ilícito criminal é o mero pagamento de tributo, diante, como se disse, do dispositivo que veda a prisão por dívida.”

Por fim, essa transferência do ônus não pode ser confundida com a retenção de valores de terceiros, o que caracterizaria o crime de apropriação indébita, nos termos do art. 168 do

---

<sup>61</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva. 2017, p. 493

Código Penal.

Entretanto, apesar de todos os argumentos citados acima, condizentes com o entendimento de diversos doutrinadores, o Superior Tribunal de Justiça entendeu de forma contrária, no julgamento do Habeas Corpus nº 399.109/SC, como será explicitado no próximo item.

#### 4.4. HC nº 399.109/SC

Como supracitado, ainda que apresentados sólidos argumentos contrários à tipificação do crime de apropriação indébita pelo não recolhimento de ICMS “em nome próprio”, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Habeas Corpus nº 399.109/SC entendeu que o não recolhimento de ICMS declarado ocasiona o referido crime contra a ordem tributária.

O acórdão, de relatoria do Excelentíssimo Ministro Rogério Schietti Cruz encontra-se ementado da seguinte forma<sup>62</sup>:

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

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

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

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão ‘descontado ou cobrado’, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do

<sup>62</sup> STJ, HC nº 399.109/SC, Rel. Min. ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ, Terceira Seção, DJe 31/08/2018

sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que ‘descontam’ ou ‘cobram’ o tributo ou contribuição.

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

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

6. Habeas corpus denegado.”

O habeas corpus foi impetrado administradores de lojas do ramo de roupas, denunciados pelo crime de apropriação indébita por terem deixado de recolher ICMS, na qualidade de sujeitos passivos de obrigação, por oito vezes seguidas.

Assim, após breve relatório, o Ministro proferiu voto no sentido de denegar a ordem, sob argumento de que o termo “cobrado”, previsto na legislação para fins de tipificação do crime em comento, faz referência aos tributos indiretos, que possuem como característica o reembolso realizado na operação posterior da cadeia. Veja-se:

“(…) Veja-se que a norma originalmente proposta previa, no inciso IV, a hipótese de não recolhimento de tributos ou contribuições aos cofres públicos que fossem retidos pela fonte pagadora, em nítida conexão com os tributos diretos nos quais houvesse a responsabilidade por substituição tributária (v. g, casos em que a pessoa jurídica retém o imposto de renda de empregado e não repassa para o Fisco).

Já no inciso V, havia clara descrição de recolhimento de tributos indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e que repercutissem economicamente – praticamente todos os tributos de comércio sofrem a repercussão econômica (ISS, ICMS, IPI), pois de maneira lógica, no momento que o produtor efetuar a venda do produto, considerará o custo tributário no preço da mercadoria.

A atual redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões ‘descontado’ ou ‘cobrado’.

(…)

Assim, o significado da palavra ‘desconto’ melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo).

**O termo ‘cobrado’, por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias**

**havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuições devidos, repassa o encargo para o adquirente do tributo.**

**Especificamente, no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, valor da exação que somente será arcado pelo consumidor.**

(...)

Por todo o exposto linhas atrás, estou de acordo com o Tribunal de origem quanto a impossibilidade de se absolver sumariamente os pacientes, notadamente porque deixaram de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, valor de tributo (ICMS) ‘cobrado’ do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos.

O fato é típico e, em princípio, não há causa excludentes da ilicitude, impondo-se ressaltar que o dolo de se apropriar há de ser reconhecido com base no substrato probatório obtido após a instrução criminal.

(...)

À vista do exposto, denego a ordem.” (grifo nosso)

Em sentido oposto, a Excelentíssima Ministra Maria Thereza de Assis Moura divergiu do voto do relator, acompanhada pelos Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior, entendendo que a utilização do direito penal, em caso atípico, constitui em mera tentativa de arrecadação, *in verbis*:

“O ponto fulcral da questão reside em saber como se deve interpretar a expressão típica tributo ‘descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação’. Ao se referir ao tributo ‘descontado ou cobrado’, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros.

No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele ‘cobrado’ ou ‘descontado’. O consumidor é, apenas, ‘contribuinte de fato, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito (CTN, art. 166).

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo ao aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários, etc., tudo isso é repassado ao consumidor.

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo.

No caso, ao que se tem, o réu era administrador de uma empresa contribuinte de ICMS e, realizando a venda de mercadorias com o valor do tributo incluído no preço dos produtos, embora tenha registrado regularmente a apuração do valor dos

impostos devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária.

**Em casos tais, o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em nome próprio).**

(...)

**De todo o exposto resulta que o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, deixa de recolher o tributo, não pratica apropriação indébita tributária porque o consumidor não é contribuinte do ICMS.**

(...)

Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise, em prisão civil por dívida.

Ante o exposto, divergindo do ilustre ministro relator, concedo a ordem para restabelecer a sentença de absolvição sumária.” (grifei)

Entretanto, o Excelentíssimo Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, em voto-vista, alterou o seu entendimento recorrente, para concordar com a tese do relator e adotar a tese de que o não recolhimento do ICMS declarado constitui crime de apropriação indébita. A ver:

“Ao me deparar pela primeira vez com o tema, em um processo de minha relatoria, considerei que o tipo penal, de fato, merecia um exame a partir de conceitos tributários. Dessarte, concluí que a conduta delitativa dependeria do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte, só podendo ser praticado, portanto, pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real (HC 161.785/SP, DJe 15/12/2016).

Considerarei, portanto, à época, que o tipo penal de apropriação indébita tributária deveria ser lido de acordo com as situações em que há substituição tributária, visualizando, assim, hipótese típica mais restrita, para incluir apenas o substituto. Referida tese, inclusive, foi delineada com o respaldo do entendimento doutrinário, no sentido de que ‘o tipo exige que o valor do tributo seja efetivamente descontado ou cobrado do contribuinte. Caso contrário, a conduta será atípica’ (HABIB, Gabriel. Leis Penais Especiais. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2014. p. 188).

Dessarte, entendi que o tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não poderia ser lido sem o necessário conhecimento da matéria tributária, não sendo possível, assim, reconhecer a tipicidade penal nas hipóteses em que o imposto é repassado ao consumidor, uma vez que este não é contribuinte de ICMS.

(...)

**Nada obstante, ao lançar novo olhar sobre a matéria, verifico que a limitação realizada, no sentido de que o tipo penal somente se perfaz quando o valor é descontado ou cobrado de quem também é contribuinte, não encontra amparo no tipo penal em estudo, uma vez que a norma não traz essa especificação. Nesse contexto, entendo que a conclusão no sentido de que o tipo só é preenchido nos casos de substituição tributária não resiste à mais simples forma interpretação normativa, que é a gramatical.**

(...)

Dessa forma, o crime em tela só pode ser praticado pelo sujeito passivo de obrigação tributária que, nessa qualidade, descontar ou cobrar valor de tributo ou de contribuição social, de terceiro, não necessariamente contribuinte, e não recolher aos cofres públicos.

Irrelevante, assim, a ausência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto o que se criminaliza é o fato de o contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituído tributário quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos.

(...)

Ante o exposto, pedindo vênia à divergência, acompanho o Relator, para denegar a ordem no presente *mandamus*, porquanto típica a conduta imputada ao paciente, a denotar, assim, a ausência do constrangimento ilegal.” (grifei)

No mesmo sentimento, acompanhou o Excelentíssimo Ministro Felix Fischer:

“(...) Em que pese a cautela bem posta pela Senhora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, ousou discordar de seu fundamento, por comungar do mesmo entendimento externado pelo em. Relator em seu voto, ao não vislumbrar, na hipótese, motivo legítimo que justifique a concessão da almejada ordem.

(..)

E esse posicionamento, de fato, aplica-se ao caso de não recolhimento de ICMS agregado ao preço de serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido aos cofres públicos no prazo, como na presente hipótese, por não haver qualquer relevante distinção jurídico-penal, para a incidência do crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, se o valor do tributo foi descontado ou cobrado do substituído tributário ou do consumidor final (contribuinte de fato). Em ambas as hipóteses (substituído tributário ou contribuinte final) estará configurado o tipo penal, que não se limita aos casos de responsabilidade tributária, não cabendo assim uma interpretação restritiva, sob pena de criar obstáculo a incidência da lei em situação em que o legislador não previu.

(...)

Desse modo, no caso em comento, não há como se vislumbrar o pretendido reconhecimento da atipicidade da conduta, porquanto tendo havido a efetiva cobrança do valor do ICMS do consumidor final, sem que tenha sido repassado ao ente público o valor declarado no lapso legal, caracterizado, em tese, o crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, que justifica o prosseguimento da ação penal, tal como delineado pelo Tribunal de Origem.

Assim, acompanho o voto do Senhor Relator”

Em síntese, o voto vencedor, bem como os votos-vista acima elencados, entende que o ICMS, em se tratando de tributo indireto e com repercussão em outras fases da operação, é repassado para o contribuinte de fato e, conseqüentemente, a ausência de pagamento aos cofres públicos gera a tipificação da apropriação indébita.

Em contraponto, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura entendeu que mero inadimplemento de ICMS escriturado, mas não recolhido não deve ser considerado crime, pois o repasse econômico nada tem a ver com a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o consumidor final, que é inexistente.

Como citado anteriormente no presente trabalho, o pensamento contrário – e vencedor, no acórdão em análise - gera uma clara violação à Constituição e a tratados internacionais assinados pelo Brasil, como bem destaca Ricardo Lodi Ribeiro<sup>63</sup>:

“Como se viu, o mero inadimplemento do ICMS escriturado, mas não recolhido não tipifica a conduta descrita no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90, por não pode se falar em valor cobrado ou descontado em cumprimento de obrigação tributária. Mas ainda que assim não fosse, o ordenamento jurídico nacional não pode tipificar como crime o mero inadimplemento tributário sob pena de contrariar não só o artigo 5º, LXVII da Constituição Federal, como o art. 7º, §7º, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o Pacto de San Jose da Costa Rica, que foi internalizado pelo Decreto Legislativo nº 27/92 e pelo Decreto nº 678/92 com o caráter supralegal, como reconheceu o STF no RE nº 349.703/RS”

A decisão proferida pela Terceira Seção, pedindo desde já todas as vênias, inverte a metodologia de sujeição passiva do ICMS, ao exigir uma vinculação entre os contribuintes e os responsáveis.

Para interpretar corretamente a previsão do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, a análise do termo “cobrado” não deveria ser em sentido econômico, mas sim no sentido jurídico da palavra, apurando, assim a tipificação da melhor forma possível<sup>64</sup>.

Por fim, cumpre ressaltar que, em face do acórdão acima, foi interposto Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus (“RHC”) ao Supremo Tribunal Federal, autuado sob número RHC 163334, sob relatoria do Excelentíssimo Ministro Luís Roberto Barroso.

Em uma primeira manifestação, no dia 11 de fevereiro de 2019, o relator convocou interessados para audiência pública, tendo em vista que o caso, por ser de extrema relevância para a segurança jurídica, ultrapassa o interesse apenas das partes envolvidas, e obsteu qualquer execução provisória dos recorrentes:

“1. Trata-se de recurso ordinário em habeas corpus no qual se discute, em síntese, o enquadramento da conduta de não recolhimento de ICMS próprio regularmente escriturado e declarado pelo contribuinte, no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº

---

<sup>63</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A criminalização do inadimplemento do tributo indireto. Revista Fórum de Direito Tributário, p. 9-28, Belo Horizonte: Fórum, 2018;

<sup>64</sup> Nesse sentido, descreve Heleno Taveira Torres: “Caberia o exame apurado da tipificação, quanto à posição dos pacientes em relação à condição de sujeitos passivos de ICMS próprio; quanto à conduta de ‘descontar’ ou ‘cobrar’ o valor do tributo, em sentido jurídico, e não econômico; e quanto à necessária apuração do dolo específico do tipo subjetivo do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, ausente no caso” (ob. cit., p. 79)

8.137/1990.

2. O tema é controverso, tendo sido objeto de discussão acirrada no Superior Tribunal de Justiça, com cinco votos pela tipicidade e três votos pela atipicidade da conduta (HC 399.109). Não houve ainda manifestação expressa sobre a controvérsia por nenhuma das Turmas do Supremo Tribunal Federal.

3. Dada a relevância prática da matéria, que afeta dezenas de milhares de contribuintes por todo o país, reputo que, em homenagem à segurança jurídica, sua apreciação deve ser realizada pelo Plenário da Corte. Remeto o presente recurso, portanto, ao julgamento do Plenário, nos termos do art. 21, XI, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

4. Diante disso, reconsidero a decisão de indeferimento dos pedidos de ingresso no feito, na qualidade de amici curiae, formulados Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel Celular e Pessoal (Sinditelesbrasil) e pela Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (Fecomércio-SP). Admito, portanto, o ingresso dessas entidades no processo, assim como da Associação Brasileira do Agronegócio (ABAG), na qualidade de amici curiae.

**5. Até que o Tribunal decida a matéria, não é razoável que os recorrentes possam sofrer qualquer punição. Assim sendo, concedo liminar, de ofício, apenas para determinar que não seja executada qualquer pena contra os recorrentes, seja de prisão ou restritiva de direitos, sem prejuízo do trâmite regular da ação penal contra eles movida.**

**6. Finalmente, tendo em vista a sensibilidade da controvérsia, que demanda uma reflexão detida sobre a eficácia dos meios atuais de arrecadação tributária e os limites da política criminal-tributária, designo para o dia 11 de março (segunda-feira), às 16:00, uma reunião a ser realizada na sala de sessões da 1ª Turma, com os representantes das partes, terceiros admitidos no processo e órgãos públicos diretamente interessados. Cada participante poderá entregar memorial escrito e terá e terá 10 minutos para apresentar seu argumento. Além do debate jurídico, esta relatoria tem particular interesse no impacto da criminalização ou não sobre a realidade fática, criminal e tributária.**

7. Intime-se para participar da referida reunião, a) o advogado dos recorrentes; b) o recorrido; c) um representante das Procuradorias-Gerais de Justiça dos Estados, a ser indicado pelo Colégio Nacional de Procuradores-Gerais; d) um representante das Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, a ser indicado pelo Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal; e) um representante dos secretários de fazenda dos Estados, indicado pelo Confaz; e f) um representante de cada um dos amici curiae.

8. Publique-se. Comunique-se. Solicite-se pauta de julgamento do feito no Plenário.” (grifo nosso)

Em 11 de março de 2019, ocorreu a referida audiência pública, na qual os representantes intimados expuseram seus argumentos – contrários e favoráveis – e o Ministro Luis Roberto Barroso destacou que *“o compliance tributário demanda uma enorme quantidade de tempo, e nenhuma análise relativa à questão fiscal deve ser indiferente à complexidade do sistema”*.<sup>65</sup>

<sup>65</sup> “Ministro promove audiência para discutir enquadramento criminal de não recolhimento do ICMS” – Disponível em < <http://stf.jus.br/porta1/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=405468> > Acesso em 15/06/2019

Até o encerramento deste trabalho, o RHC encontrava-se em fase final de instrução, concluso para o relator. Ou seja, no momento aguarda-se o julgamento definitivo do caso, com expectativa para que, com a devida *vênia*, seja reconsiderada a decisão do Superior Tribunal de Justiça, garantindo, assim, maior segurança jurídica ao contribuinte.

De todo modo, como reconhecido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, o sistema tributário brasileiro é de grande complexidade. Dessa forma, para ter qualquer entendimento acerca do caso, se faz necessário considerar as consequências práticas da decisão do Superior Tribunal de Justiça e a possível decisão desfavorável ao contribuinte, pelo Supremo Tribunal Federal.

#### **4.5. Consequências práticas da criminalização do direito tributário**

No tópico anterior, foi explicitado que o Superior Tribunal de Justiça entendeu, ao julgar o HC nº 399.109/SC, que deixar de recolher ICMS escriturado, ainda que em nome próprio, constitui crime de apropriação indébita, nos termos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Entretanto, além da análise da própria decisão, a qual ainda pode ser reformada, visto que o recurso ordinário encontra-se pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, se faz necessário, desde já, considerar quais são as consequências práticas de uma possível manutenção desse entendimento, tanto no funcionamento diário das empresas, quanto na relação entre contribuinte e Fisco.

Em primeiro lugar, a Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, incluiu ao Decreto-Lei nº 4.657/1942, ou Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), os artigos 20 a 30, responsáveis pelo controle de atos e decisões administrativas e judiciais.

Ato contínuo, a norma prevê que, em determinados casos, principalmente quando houver decisão com base em valores abstratos, deve-se considerar as consequências práticas do que for decidido.

Cumprido ressaltar que, como o próprio *decisum* do Superior Tribunal de Justiça

reconhece, o entendimento anterior, ainda que não pacífico, era de que o não recolhimento do imposto indireto, em nome próprio, consistia em mero inadimplemento fiscal e não um crime contra a ordem tributária.

Inegavelmente, o Brasil passa, atualmente, por um momento de extrema crise, talvez uma das maiores da história. Com a desvalorização da moeda, o alto índice de desemprego e, conseqüentemente, a redução drástica do poder de consumo da população na última década, houve uma estagnação da economia.

Tal situação reflete no funcionamento das empresas do Brasil, que precisam realizar diversas engenharias financeiras, visando reduzir o custo de produção e garantir lucro. Um dos pontos principais na tentativa de redução de débitos está no planejamento tributário, com a realização de operações lícitas para diminuir a carga tributária a ser recolhida.

Entretanto, a dificuldade financeira da pessoa jurídica, em determinados momentos, pode ser tão grande que a mesma fica impossibilitada de realizar o recolhimento de tributos. Ainda assim, demonstrando a sua boa-fé, a companhia declara os valores a serem recolhidos, reconhecendo ser devedora do crédito tributário.

Com isso, tem-se a primeira consequência prática da criminalização do direito tributário. Como o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a ausência de recolhimento do ICMS nesses casos significa o cometimento de crime de apropriação indébita, as pessoas jurídicas que não puderem recolher o imposto passam a correr um risco penal.

É evidente que tudo indica que os tribunais analisarão o caso concreto e, seguindo a lógica, entenderão a razão pela qual a pessoa jurídica não conseguiu recolher o tributo, o que excluiria o elemento subjetivo do dolo. Contudo, se o entendimento for de que a empresa propositalmente não realizou o recolhimento do tributo, é possível que diversos administradores sejam denunciados por crime contra a ordem tributária.

Nesse ponto, é possível verificar um segundo ponto de desencontro entre a decisão do Tribunal e o funcionamento diário das empresas. Como é cediço, a crise não atinge apenas as

empresas brasileiras. Além disso, o Fisco precisa, de qualquer jeito, arrecadar e a principal forma de arrecadação acaba sendo a cobrança de tributos.

A partir dessa necessidade de arrecadação, principalmente em momentos com decorrentes atrasos de salários para servidores públicos, os entes federativos acabam autuando o contribuinte em operações que não são tributáveis.

Em se tratando de um imposto lançado por homologação, em que o contribuinte recolhe em momento anterior à análise fiscal, é possível que ocorra uma imputação indevida, desde a origem, pois o contribuinte teria que escolher entre declarar ou não o débito, acabando por, forçosamente, recolher o tributo.

Via de regra, ao não pagar um imposto que o ente julga devido, o contribuinte se vê obrigado a recolher o valor ou impugnar o lançamento, geralmente em um prazo de trinta dias. Caso não o faça, o crédito tributário é constituído e abre-se a possibilidade de execução fiscal.

Como citado anteriormente, é evidente que, para penalizar o contribuinte na esfera penal, é necessário que seja esgotada essa esfera administrativa, a fim de ocorrer um direito à ampla defesa do contribuinte e esclarecer a procedência do lançamento realizado pela Fiscalização.

Entretanto, fica claro que, a partir da inteligência da decisão aqui discutida, o contribuinte e seus administradores se colocarão em uma situação de extrema insegurança jurídica, pois, apesar de não reconhecerem o débito, poderão preferir realizar o pagamento.

Assim, além do pagamento desnecessário e forçado, é possível que haja maior litigância, administrativa e judicialmente, para que o contribuinte, após esse recolhimento, solicite a restituição de valores indevidamente pagos.

Por fim, e talvez a mais grave das consequências dessa criminalização do direito tributário realizada pelo Superior Tribunal de Justiça, a possibilidade de apropriação indébita com o não recolhimento de tributo declarado anteriormente pode ocasionar no estímulo à

sonegação fiscal por parte dos contribuintes.

Novamente, é importante destacar que, no ordenamento jurídico brasileiro, a alta carga e a complexidade do direito tributário fazem, em determinados momentos, com que as pessoas jurídicas fiquem impossibilitadas de realizarem o recolhimento do tributo.

Entretanto, como citado anteriormente, o administrador pode não considerar vantajoso reconhecer a existência do débito e deixar de recolher o tributo, tendo em vista que é possível que isso seja considerado pelo Fisco como apropriação indébita, gerando, em seguida, uma denúncia criminal.

Assim, é possível que, sem condições de recolher o tributo, o administrador opte por omitir as informações e, posteriormente, realizar uma declaração extemporânea, recolhendo a obrigação e seus acessórios. Como se sabe, a denúncia espontânea libera o contribuinte do pagamento de multa.

Contudo, ao omitir o fato gerador e, conseqüentemente, a necessidade de recolher tributos, o contribuinte estaria incorrendo em sonegação fiscal, outro crime contra a ordem tributária. Infelizmente, ao decidir dessa forma, o Superior Tribunal de Justiça abre margem para que esses casos ocorram.

Dessa forma, ainda que o Supremo Tribunal Federal mantenha a decisão recorrida, o que, com a devida vênia, não é o que se espera, faz-se necessário analisar as conseqüências da criminalização do direito tributário.

## CONCLUSÃO

Finalmente, conforme explicitado, o objetivo do trabalho era, acima de tudo, analisar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça HC nº 399.109/SC, que decidiu pela tipificação do crime de apropriação indébita em casos de não recolhimento do ICMS, no prazo, dentro do prazo estipulado por lei.

Como foi destacado em diversos tópicos anteriores, o presente trabalho buscou demonstrar que, com a devida vênia, a decisão ali proferida está equivocada, pois, acima de tudo, o direito penal deve ser utilizado apenas em *ultima ratio*, ou seja, não deve intervir em outros ramos do direito, exceto se todas as outras possibilidades forem previamente esgotadas.

Além disso, o ICMS é um tributo não cumulativo e, conseqüentemente, possui a característica da transferência do ônus econômico para o consumidor final. Contudo, a inclusão dos valores recolhidos a título de imposto não deve ser confundida com a transferência da sujeição passiva, que é impossível de ser realizado pelo contribuinte – é a lei quem indica o sujeito passivo.

Ora, pensando de forma prática, todo e qualquer tributo de consumo é incluído no preço final da mercadoria. O comerciante, ao estipular o preço da mercadoria, se vê obrigado a considerar todas as variáveis, como preço de compra, valor médio do mercado, demanda e, sem dúvida, os tributos a serem recolhidos na operação.

Dessa forma, o recolhimento de ICMS, quando em nome próprio, não pode ser confundido com o instituto da substituição tributária, em que o substituto recolhe, no lugar do contribuinte, o imposto devido na operação – seja em momento anterior, na substituição “para frente” ou em momento posterior, na substituição “para trás”.

Os tributos indiretos possuem, em sua própria natureza, a característica do repasse do ônus econômico do tributo. Conseqüentemente, o valor recolhido aos cofres públicos acaba sendo embutido no preço final da mercadoria e o consumidor final é quem suporta esses custos recolhidos anteriormente.

Assim, deve-se atentar para a diferenciação entre a apropriação indébita e o mero

inadimplemento, pois um possui característica diferente do outro. Como citado acima, o imposto é recolhido em nome próprio, ou seja, a ausência de recolhimento significa simplesmente o seu inadimplemento.

Por outro lado, cumpre ressaltar que o crime de apropriação indébita se refere à retenção de algo que não lhe pertence, mas que o indivíduo já possui – ou, pelo menos, o detém. Como o ICMS a ser recolhido em nome próprio não pertence a outrem, mas sim ao próprio responsável, tem-se a grande diferença entre as duas hipóteses.

Nesse sentido, é impossível a utilização do crime de apropriação indébita no não recolhimento de ICMS em nome próprio. A criminalização do direito tributário, nos termos do referido julgado é um tema de extrema delicadeza, além de muito delicado.

Isto pois, a partir da decisão do Superior Tribunal de Justiça, tudo indica que as operações com incidência do ICMS, nas hipóteses de não recolhimento do imposto, ficarão cercadas de insegurança jurídica, pois uma decisão do Tribunal Superior provavelmente será acompanhada pelos tribunais regionais e estaduais.

Consequentemente, como bem reconhecido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, o caso deixou de ser importante apenas para as partes, mas também se tornou de suma relevância para toda a população, principalmente no momento de extrema crise em que o Brasil se encontra, com alto desemprego e empresas encerrando atividades.

Dessa forma, faz-se necessário aguardar a análise do caso pelo Supremo Tribunal Federal, no RHC autuado sob número 163.334, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, para verificar qual será o entendimento da Suprema Corte.

Caso se confirme a decisão do Superior Tribunal de Justiça, faz-se necessário considerar as consequências práticas dessa criminalização do direito tributário, que vai em sentido contrário ao pensamento doutrinário.

A primeira consequência é o estímulo à sonegação fiscal, pois administradores podem achar mais interessante não declarar o débito ou declará-lo extemporaneamente (omitindo, portanto, o fato gerador por determinado período) do que realizar a declaração e não recolher

o valor devido.

Além disso, o contribuinte pode se ver forçado a recolher valores que não julga devidos, para evitar problemas futuros. Assim, não apenas tem-se o direito penal forçando o pagamento de tributos, é possível que haja um aumento na litigância, pois o contribuinte poderá solicitar a restituição dos valores indevidamente pagos.

Entretanto, há uma boa possibilidade de o Supremo Tribunal Federal reformar o entendimento do tribunal *a quo*, o que se espera, garantindo, portanto, que o mero inadimplemento não seja criminalizado e o direito penal não seja utilizado como uma forma de forçar o contribuinte ao recolhimento do tributo, e, por conseguinte, garantindo segurança jurídica nas operações tributáveis.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017;

BARBOSA, Joaquim. **Pareceres Jurídicos**. v. 01. São Paulo: Almedina, 2017;

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte geral**. 09ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2004;

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. São Paulo: Saraiva, 2011;

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. rev. atual. amp. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011,

CASSONE Vittorio. **Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2017;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016;

DA SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes. **Apropriação indébita tributária?**. Disponível em <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2250873](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2250873)> Acesso em 02/05/2019;

DECOMAIN, Paulo Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. rev. atual. e amp. Belo Horizonte: Fórum, 2008;

DE MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e Prática**. 13ª ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016;

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Da unidade do injusto no direito penal tributário**.

Revista de Direito Tributário, v. 63. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 221.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 7ª ed., rev. Rio de Janeiro, Forense, 2013;

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Pacto Federativo: Aspectos Atuais**. Revista da EMERJ, v. 04, n. 15, Rio de Janeiro, 2001;

GASPAR, Walter. **Mil perguntas de direito tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999;

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 19ª ed., Niterói: Impetus, 2017;

\_\_\_\_\_ **Código Penal Comentado**. 11ª ed. rev. amp. atual., Niterói, Impetus, 2017;

JUNIOR, José Paulo Baltazar. **Crimes Federais**. 10ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Saraiva, 2015;

LOVATTO, Alécio Adão. **Dos crimes contra a ordem tributária ou sonegação fiscal**. Disponível em [https://www.amprs.com.br/public/arquivos/revista\\_artigo/arquivo\\_1285251505.pdf](https://www.amprs.com.br/public/arquivos/revista_artigo/arquivo_1285251505.pdf) Acesso em 08/06/2019

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2014;

MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 2012;

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo, Saraiva: 2017;

PEIXOTO, M. M.; ELALI, A; SANT'ANNA C.S. (org) **Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: MP Editora, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A criminalização do inadimplemento do tributo indireto**. Revista Fórum de Direito Tributário, p. 9-28, Belo Horizonte: Fórum, 2018;

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. rev., atual. e amp., São Paulo: Atlas, 2017;

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. **Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. 2015. v. 117

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico**. Disponível em <[https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019\\_vf.pdf](https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019_vf.pdf)> Acesso em 17/06/2019.