

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
JADE FONSECA VIEIRA**

**A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS**

**Juiz de Fora  
2022  
JADE FONSECA VIEIRA**

## **A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário sob orientação do Prof.(a) Dr.(a) Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora  
2022**

# **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**JADE FONSECA VIEIRA**

## **A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Profª. Dra. Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

---

Prof. Especialista Aloísio da Silva Lopes Júnior  
University of Chicago

---

Prof. Dr. Cleverson Raymundo Sbarzi Guedes  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 18 de fevereiro de 2022.

Dedico este trabalho a meus pais, a minha família, aos amigos e mestres que me guiaram nessa trajetória, contribuindo de forma exímia para a realização desta monografia.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus e a espiritualidade amiga, que proporcionaram essa trajetória repleta de luz e conhecimento.

Aos meus pais, Érica Cardoso da Fonseca e Alex Borges Vieira, e meus demais familiares, meus maiores exemplos de sabedoria, dedicação e resiliência, sempre me oportunizando o melhor e acreditando no meu potencial. Este trabalho reflete a luta e a dedicação de vocês, e sem o apoio de todos, nada disso seria possível. A minha mais profunda gratidão pelo seu carinho e confiança.

Aos amigos e ao meu amor, que tornaram esse caminho repleto de leveza e memórias que levarei para sempre no coração. Obrigada por tornarem a Faculdade de Direito da UFJF um lugar tão acolhedor. Sem o carinho e o afeto de vocês, o curso não teria sido o mesmo.

Aos mestres da Faculdade de Direito, muito obrigada por toda a aprendizagem. Todos são ilustres inspirações como seres humanos, operadores do Direito, professores, advogados, e grandes amigos. Em especial, agradeço à querida Professora Elizabete Rosa de Mello, que sempre incentiva os seus alunos e orientandos a superarem os seus limites. Esta monografia não seria possível sem o seu direcionamento.

“A liberdade não é um luxo dos tempos de bonança; é, sobretudo, o maior elemento de estabilidade das instituições” - Ruy Barbosa.

## **A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS**

### **RESUMO**

Esta monografia analisa a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RHC nº 163.334/SC, no qual foi estabelecida a criminalização do não pagamento do ICMS. O marco teórico utilizado é o neoconstitucionalismo pós-positivista, e as metodologias aplicadas foram a bibliográfica e a crítica-dialética. Os resultados obtidos estão no sentido de constatar que a mencionada decisão criminaliza uma conduta atípica, além de lacunosa em relação ao dolo do delito e a contumácia do devedor. Verificou-se que o STF responsabilizou penalmente um ato de mero inadimplemento por parte do contribuinte, desrespeitando os princípios da legalidade, da subsidiariedade, da não culpabilidade, e a vedação constitucional à prisão civil por dívida. Constatou-se ser imprescindível a reforma da decisão por parte do STF, sob pena de infringir direitos fundamentais elementares ao indivíduo.

Palavras-chave: Direito Tributário; Criminalização do não pagamento do ICMS; Crimes contra a ordem tributária; ICMS; Fraude e sonegação fiscal.

### *ABSTRACT*

This thesis analyzes the decision of the Brazilian Federal Supreme Court, "Supremo Tribunal Federal (STF)", in the Habeas Corpus Ordinary Appeal "RHC" no. 163.334/SC, in which the criminalization of non-payment of the tax on the circulation of goods and services, "Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)", was established. The theoretical framework used is post-positivist neoconstitutionalism, and the methodologies applied were bibliography and dialectical criticism. The results obtained are in the sense of verifying that the aforementioned decision criminalizes an atypical conduct, in addition to being incomplete in terms of the relation to the intent of the crime and the debtor's persistence. It was found that STF held criminally responsible an act of mere default by the taxpayer, disrespecting the principles of Legality, Subsidiarity, Presumption of Innocence, and constitutional prohibition of the Civil Debt Imprisonment. It was also found to be essential to reform the STF's decision, at risk of infringing individual fundamental rights.

Keywords: Tax Law; Criminalization of non-payment of ICMS; crimes against the tax order; ICMS; Fraud and tax evasion.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>2 O DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>8</b>
<b>3 OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SUBSIDIARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E NO DIREITO PENAL.....</b>	<b>10</b>
<b>4 A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO ICMS.....</b>	<b>14</b>
<b>5 O CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ART. 2º, INCISO II DA LEI Nº 8.137/90.....</b>	<b>22</b>
5.1 As elementares do crime contra a ordem tributária tipificado no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90.....	22
<b>6 A TESE FIXADA PELO STF SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS PRÓPRIO DECLARADO.....</b>	<b>35</b>
6.1 Os argumentos a favor e contra a criminalização do não pagamento do ICMS.....	36
6.2 A diferença entre inadimplemento e a prática de crime e a vedação constitucional de prisão civil por dívida.....	40
<b>7 AS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS, ECONÔMICAS E SOCIAIS DA CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS.....</b>	<b>44</b>
<b>8 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>48</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em virtude do caráter metaindividual inerente às arrecadações tributárias, as quais subsidiam a máquina pública e atuam em prol da consecução dos direitos e garantias fundamentais, a ordem econômica é erigida como bem jurídico fundamental para o pleno funcionamento da sociedade. Nessa perspectiva, a preocupação em reprimir e prevenir as condutas ilícitas e fraudulentas dos que buscam se eximir do pagamento dos tributos é latente desde a época imperial no Brasil. Assim, reflexo disso nos tempos atuais é a própria Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Relativamente à essa temática, destaca-se a contemporânea tese fixada pelo STF durante o julgamento do RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019), no qual se decidiu, pela maioria dos votos, que “[...] o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990” (BRASIL, 2019). Entretanto, em respeito à Constituição Federal, a referida decisão deve ser contraposta aos valores do Estado Democrático de Direito, mencionando-se o princípio da legalidade do Direito Tributário e do Direito Penal, o princípio da subsidiariedade da aplicação do *jus puniendi*, o princípio do *in dubio pro reo*, e a vedação à prisão civil por dívida, estabelecida pelo Pacto de São José da Costa Rica e pela Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988).

Logo, esta monografia se justifica na relevância dessa pauta, haja vista os significativos impactos gerados a milhares de contribuintes em todo o Brasil, os quais poderão, a partir desse precedente, serem penalmente responsabilizados ante a conduta do não pagamento do ICMS declarado. Ademais, sustenta-se também no crescente problema da evasão fiscal no Brasil, e no contexto da pandemia do novo coronavírus, responsável por instaurar uma crise sanitária, econômica, política e humanitária sem precedentes.

Orientando a pesquisa, o marco teórico é o neoconstitucionalismo pós-positivista, teoria que defende uma concepção axiológica de valoração da Constituição frente às normas infraconstitucionais, de forma a estabelecer limites valorativos ao aplicador do direito, objetivando a correção do sistema. Desse modo, o neoconstitucionalismo tem como fundamento erigir parâmetros concretos de validade e aplicação das normas, efetivando assim, os direitos fundamentais. Nesse viés, o neoconstitucionalismo pós-positivista norteará a análise do acórdão no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019) do STF, de modo a averiguar a consonância dessa decisão com os princípios constitucionais.

As metodologias adotadas são: a bibliográfica, visto que fundamenta-se na legislação brasileira, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, e na doutrina constitucionalista, penalista e tributária; e a crítica dialética, aplicada no momento em que serão elaborados apontamentos acerca da legalidade da decisão proferida pelo STF, bem como sobre os seus impactos no atual cenário brasileiro.

Esta monografia está estruturada em 7 Capítulos: no Capítulo 2 serão elucidadas as diferenças entre o Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal. Após, no Capítulo 3 serão abordados os princípios da legalidade e da subsidiariedade no Direito Tributário e no Direito Penal. Seguidamente, no Capítulo 4, serão estudados os sujeitos da relação jurídica tributária no ICMS. Posteriormente, no Capítulo 5, considerar-se-á o crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990). Em seguida, no Capítulo 6, será apreciada a tese fixada pelo STF sobre a criminalização do não pagamento do ICMS próprio declarado. Ao final, no Capítulo 7, serão enumeradas as possíveis consequências jurídicas, políticas, econômicas e sociais da criminalização do não pagamento do ICMS.

## 2 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E O DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

A temática acerca da criminalização do não pagamento do ICMS abrange dois grandes ramos do Direito Público: o Direito Penal e o Direito Tributário. Contudo, antes de adentrar no mérito dos argumentos erigidos pelo Supremo Tribunal Federal a favor da criminalização da conduta de não pagamento do ICMS próprio, far-se-á necessário estabelecer as diferenças entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal.

O Direito Penal Tributário pode ser definido como o ramo do Direito Penal que tutela os crimes contra a ordem econômica e tributária, tipificando as condutas delituosas e as respectivas sanções legais, em especial, os previstos na Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990). Todavia, cumpre ressaltar que as expressões “Direito Penal Tributário” e “Direito Tributário Penal” não devem ser consideradas como sinônimas, pois tratam de áreas do Direito completamente diferenciadas.

O Direito Penal Tributário representa área do Direito Penal propriamente dito, responsável por tipificar condutas de crimes fiscais e suas devidas sanções penais. Assim, quando o indivíduo praticar norma descrita no tipo, realiza o crime, devendo lhe ser imposta a devida penalidade. As sanções penais estão previstas no art. 32 do Código Penal (BRASIL, 1984), e podem ser penas privativas de liberdade, penas restritivas de direitos, ou multas. Ante a leitura dos dispositivos da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), percebe-se que as sanções dos crimes contra a ordem tributária adentram na esfera mais íntima do indivíduo, retirando-lhe a liberdade. Por isso, o Direito Penal Tributário deve se submeter a todo o sistema principiológico do Direito Penal.

Por outro lado, o Direito Tributário Penal pode ser definido como o momento de aplicação das penalidades pecuniárias ante o descumprimento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. Logo, as multas tributárias são penalidades de natureza administrativa, que incidem quando cometida infração tributária prevista em lei. Dessa forma, atuam como meio objetivo de coerção ao pagamento de tributos, cumprindo também finalidade punitiva para aqueles que cometem as infrações tributárias.

Em suma, a grande diferença entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal consiste em verificar que o Direito Penal Tributário se opera na esfera do Direito Penal, manifestando o *jus puniendi* estatal. Ademais, rege-se por toda a principiológica inerente ao Direito Penal, pois tipifica condutas de crimes fiscais, atribuindo-lhes penas privativas de liberdade e restritivas de direitos, que podem culminar na supressão da liberdade do infrator. Por esse motivo, é imprescindível a existência de prévio processo judicial, guiado pelos

princípios do contraditório, ampla defesa e presunção de inocência, a fim de apurar a autoria e a materialidade do delito (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 336). Por outro lado, o Direito Tributário Penal diz respeito à imposição de penalidades de natureza administrativa ante a realização de infração tributária prevista em lei. Outrossim, é regido pelos princípios vigentes no Direito Tributário, pois as sanções têm natureza eminentemente patrimonial, aplicadas por autoridades da própria Administração Fazendária, sendo permitido ao contribuinte submetê-la a um posterior controle judicial de validade (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 336).

Em decorrência do monopólio estatal para o exercício do *jus puniendi* penal, o Direito Penal Tributário exterioriza suas penas previstas em lei por meio do Poder Judiciário, representado pelos Juízes, Desembargadores e Ministros, agentes investidos do poder jurisdicional penal consoante dispõe o art. 92 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), os quais devem atuar conforme o princípio do devido processo legal, de acordo com o art. 5º inciso LIV (BRASIL, 1988). Em contrapartida, o Direito Tributário Penal, que corresponde a aplicação das multas tributárias ante o descumprimento de uma determinada obrigação tributária, opera-se no âmbito do Poder Executivo por meio de seus agentes fiscais, que exercem atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

### 3 OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SUBSIDIARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E NO DIREITO PENAL

A análise das decisões proferidas a favor da criminalização do não pagamento do ICMS impõe a reflexão acerca de um dos princípios basilares para a aplicação do Direito Tributário e do Direito Penal: o princípio da legalidade. Haja vista que ambos os ramos do Direito adentram na esfera individual dos cidadãos, o poder de tributar e o poder de punir penalmente o indivíduo devem se guiar pela mais estrita legalidade, afastando possíveis excessos por parte do Estado. Outrossim, tratando-se do Direito Penal, que configura a medida mais drástica de pacificação social, retirando a liberdade do sujeito, do princípio da legalidade também se extrai o princípio da subsidiariedade, segundo o qual a lei penal deve configurar a *ultima ratio* para solucionar os conflitos que venham a surgir na sociedade.

O princípio da legalidade se manifesta no Direito Tributário por meio da legalidade genérica e da legalidade estrita. O princípio da legalidade genérica, previsto no art. 5º, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988), assevera que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Dessa premissa, compreende-se o princípio legalidade estrita, previsto no art. 150, inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 1988), dispositivo que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Na mesma direção, assevera o art. 97 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), impondo que o dever de pagar e todos os seus atributos devem constar expressamente em lei, incluindo a cominação de infrações tributárias. Dessa forma, o princípio da legalidade constitui limitação constitucional ao poder de tributar, e também um direito e garantia fundamental do contribuinte. Portanto, promove segurança jurídica, e oportuniza a todos o direito ao planejamento tributário.

No que tange ao Direito Penal, primeiramente, insta destacar que ele representa o mecanismo de intervenção mais drástico na esfera individual, visto que cerceia uma das liberdades essenciais. Dessa maneira, quando os demais meios de controle social se mostram ineficazes para proteger os direitos do indivíduo, o Direito Penal surge com o fim de harmonizar o convívio em sociedade (BITTENCOURT, 2021, p. 19). Outrossim, apresenta-se de maneira dupla, isto é, ao mesmo tempo, como o compilado de normas que tem por objeto a determinação de infrações de natureza penal e suas respectivas sanções; e o conjunto de valorações e princípios que orientam a própria aplicação e interpretação das normas penais (MIR PUIG, 2010 p. 43). Nesse sentido, segundo Frederico Marques: “Direito Penal é o conjunto de normas que ligam ao crime, como fato, a pena como consequência, e disciplinam também as relações

jurídicas daí derivadas, para estabelecer a aplicabilidade de medidas de segurança e a tutela do direito de liberdade em face do poder de punir do Estado” (MARQUES, 1954, p. 11).

Sob essa perspectiva, é inegável que o Direito Penal deve se estruturar sob as bases do Estado Democrático de Direito, respeitando os princípios e garantias fundamentais. Isso implica na submissão do exercício do *jus puniendi* estatal aos ditames das leis constitucionais, de forma a que o Direito Penal esteja sempre a favor dos interesses da sociedade, bem como da proteção dos bens jurídicos fundamentais (BITENCOURT, 2021, p. 22). Segundo Claus Roxin (2007, p. 447): “[...] em um Estado Democrático de Direito, que é o modelo de Estado que tenho como base, as normas penais somente podem perseguir a finalidade de assegurar aos cidadãos uma coexistência livre e pacífica, garantindo ao mesmo tempo o respeito de todos os direitos humanos”. Assim, haja vista o critério da ofensividade como limitador do processo de criminalização primária pelo legislador penal, o *jus puniendi* deve ser aplicado de maneira fragmentária, protegendo exclusivamente valores e interesses essenciais à pacificação social.

Em respeito ao modelo democrático protegido pela Constituição Federal Brasileira (BRASIL, 1988), o Direito Penal é regido pelo princípio da legalidade, que pode ser traduzido no brocardo “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”, premissa basilar para regular o controle penal no Estado Democrático de Direito. Com base nesse princípio, a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XXXIX (BRASIL, 1988), consagra que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. Nessa direção, o princípio da legalidade impera que a regulação de matéria reservada ao Direito Penal somente pode ser realizada através de lei formal (BITENCOURT, 2021, p. 25). Ademais, reflete os ideais de proteção à dignidade da pessoa humana, conferindo a segurança jurídica necessária ao sistema penal, afastando eventuais arbitrariedades e excessos do poder punitivo.

Logo, em ambos os ramos o princípio da legalidade é axioma balizador em prol dos direitos fundamentais e da segurança jurídica. No que concerne ao aspecto sancionatório inerente às multas tributárias e às penalidades penais, o princípio da legalidade se manifesta de maneira semelhante no Direito Tributário e no Direito Penal, haja vista que, para a aplicação da respectiva sanção, seja ela administrativa ou penal, deverá existir manifesta previsão legal. Todavia, apresenta-se de maneira distinta, na medida em que, no Direito Penal, o princípio da legalidade limita a atuação do *jus puniendi* penal, permitindo a sua aplicação apenas aos crimes e contravenções tipificados em lei. Já no Direito Tributário, o princípio da legalidade limita o poder de tributar do Estado, estabelecendo que, somente mediante lei, o Ente da Federação poderá exigir o cumprimento de determinada obrigação tributária, ou instituir determinada infração tributária.

No mesmo sentido, em virtude da gravidade dos meios empregados pelo Estado na repressão do delito, a lei penal deve sempre configurar a *ultima ratio* visando a tutela dos bens e interesses considerados mais relevantes para o indivíduo e para a comunidade (BITENCOURT, 2021, p. 25). Assim, o princípio da subsidiariedade ou da intervenção mínima se traduz na máxima de que a lei penal não pode ser adotada como *prima ratio* do legislador para solucionar os conflitos que venham a surgir na sociedade (NUCCI, 2021, p.76). Portanto, a paz social deve ser obtida sempre em respeito aos demais direitos fundamentais, tais como a dignidade, o livre desenvolvimento da personalidade e a igualdade, restringindo minimamente as liberdades individuais (ARÁN, 1997, p. 36).

Dentre os bens jurídicos imprescindíveis ao funcionamento da sociedade, destaca-se a proteção à ordem econômica, visto que o Direito Tributário é o mecanismo responsável por subsidiar as prestações sociais necessárias à concretização da dignidade da pessoa humana. Outrossim, apesar de o poder de tributar encontrar respaldo legislativo nos arts. 145 a 156 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), dispositivos responsáveis pela outorga da competência tributária à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, o verdadeiro fundamento legislativo do poder de tributar reside na Declaração dos Direitos Fundamentais, previsto no art. 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), bem como a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias, previsto nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), reflexo dos direitos fundamentais no âmbito fiscal (TORRES, 2004, p. 07). Logo, tendo por base o Estado Democrático de Direito, pode-se afirmar que a ordem tributária se justifica na manutenção da máquina estatal, atuando de forma eficaz a favor da consecução dos objetivos fundamentais da República.

Luiz Regis Prado, ao tratar da proteção constitucional conferida à ordem econômica, prevista no art. 170 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), entende que a tutela penal "[...] se encontra justificada pela natureza metaindividual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que dão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais" (PRADO, 2021, p. 306). Em suma, o caráter metaindividual das arrecadações tributárias, fundado na importância das mesmas para o funcionamento do aparato público e para a concretização dos direitos e garantias individuais, faz com que o direito à justa tributação seja reconhecido como bem jurídico fundamental para o pleno funcionamento da sociedade. Essa relevância justifica a interferência estatal por meio do *jus puniendi* a fim de reprimir condutas que violem a ordem econômica. Nesse viés, surge a necessidade de desenvolver uma tipificação específica para a matéria, visando não só reprimir, como também prevenir condutas de fraude

que levem a redução dos recursos necessários à consecução dos objetivos fundamentais da República (PRADO, 2021, p. 311).

#### 4 OS SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO ICMS

Para averiguar a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal a favor da criminalização do não pagamento do ICMS próprio declarado, faz-se imprescindível a análise prévia acerca dos sujeitos da relação jurídica tributária do ICMS. Essa relevância se faz presente pois, a diferenciação entre o responsável tributário e o contribuinte direto impacta significativamente na análise quanto ao sujeito passivo do tipo penal, e quanto ao elemento subjetivo do crime previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990).

O ICMS está previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988), dispositivo que estabelece competência aos Estados-membros e ao Distrito Federal para instituir esse imposto. Todavia, destaca-se que, excepcionalmente, no caso de guerra externa ou sua iminência, a União poderá instituir o ICMS, conforme os arts. 147 e 154, incisos I e II da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e art. 76 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Outrossim, em que pese o ICMS consistir em um imposto uno, com “núcleo central comum”, abarca três hipóteses de incidência e três bases de cálculos distintas quais sejam: (i) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (que abrange a entrada de bens e mercadorias importadas do exterior); (ii) o imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) o imposto sobre prestações de serviços de comunicação (CARRAZZA, 2020, p. 43). Nesse sentido, constata-se que a regra matriz do referido tributo incide sobre as operações mercantis, compreendidas como operações jurídicas de circulação de mercadorias. Essas operações ocorrem de forma onerosa, e pressupõem a transferência de titularidade da mercadoria do alienante para o adquirente por meio de contratos mercantis (CARRAZZA, 2020, p. 45).

Uma vez elucidada a previsão constitucional do ICMS, bem como a sua hipótese de incidência, adentrar-se-á no reconhecimento dos sujeitos envolvidos nas operações de circulação de mercadorias. Sobre a sujeição ativa na relação jurídica tributária, nos termos do art. 119 do CTN (BRASIL, 1966), o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público dotada de competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Outrossim, conforme os arts. 6º e 7º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o sujeito ativo pode ser a própria entidade competente para instituir o tributo, ou a pessoa jurídica de Direito Público que detém a capacidade tributária ativa, quando lhe são conferidas as funções de arrecadar, fiscalizar, e cobrar tributos. Uma vez que o ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme expresso no art. 155, inciso II, combinado com o arts. 147 e 154, incisos I e

II, todos da Constituição Federal (BRASIL, 1988), esses entes são os legitimados ativos para instituir e cobrar o referido imposto.

Já o sujeito passivo da obrigação principal, segundo o art. 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN (BRASIL, 1966) é a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, titular do dever jurídico de observar a conduta prevista na norma jurídica tributária, seja ele o contribuinte ou o responsável tributário. No que concerne ao contribuinte do ICMS, também disciplinado no art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN (BRASIL, 1966) e artigo 4º da Lei nº 87 (BRASIL, 1996), será a pessoa que pratique o fato oponível, de modo a deter relação pessoal e direta com o fato gerador (CARRAZZA, 2020, p. 117). Destaca-se que, consoante a redação do art. 4º da Lei nº 87 (BRASIL, 1996), é requisito da incidência do tributo a existência de habitualidade nas operações mercantis (CARRAZZA, 2020, p. 48). Assim, cita-se o produtor, o industrial, o comerciante, o profissional liberal, ou o particular, desde que as operações de circulação de mercadoria ocorram com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial (CARRAZZA, 2020, p. 48).

Por sua vez, o §1º e seus incisos, do art. 4º da Lei nº 87 (BRASIL, 1996) dispõe sobre algumas situações nas quais, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, o contribuinte estará submetido ao pagamento do ICMS. Dentre esses casos, cita-se quando a pessoa física ou jurídica (i) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (ii) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (iii) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; e (iv) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

No que tange ao responsável tributário, consoante o art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN (BRASIL, 1966), será o indivíduo que, sem se revestir na condição de contribuinte, possua obrigação tributária decorrente de expressa previsão legal. Dessa forma, visando facilitar a atividade fiscalizatória do Estado, evitar a sonegação fiscal, e proporcionar maior eficiência nas arrecadações fiscais, em algumas situações o legislador permite a tributação do responsável tributário (CARRAZZA, 2020, p. 116). Dentre os tributos que comportam o instituto da responsabilidade tributária, enfatiza-se o ICMS.

Ademais, a responsabilidade tributária admite duas modalidades: (i) a responsabilidade tributária por transferência; e (ii) a responsabilidade tributária por substituição. Na responsabilidade tributária por transferência, a obrigação tributária que era originariamente do contribuinte, em virtude de um fato novo, contemplado em lei, é transladada

ao sujeito passivo indireto (CARRAZZA, 2020, p. 117). Em contrapartida, na responsabilidade tributária por substituição, o dever de pagar tributo já nasce para com o sujeito passivo indireto, por força de disposição legal (CARRAZZA, 2020, p. 117). Frisa-se que a substituição só é possível quando autorizada pela legislação, pois configura situação excepcional, na qual a obrigação jurídica tributária alcança pessoa que não praticou diretamente o fato gerador. Dessa forma, destaca Roque Antonio Carrazza:

[...] Relembramos que a Constituição, ao mesmo tempo em que distribui competências tributárias, indicou a regra-matriz de cada tributo, não sendo dado às pessoas políticas desvirtuá-la (v.g., apontando um sujeito passivo que nada tenha a ver com o tributo em questão). Portanto, as pessoas políticas não possuem total liberdade para eleger o sujeito passivo dos tributos. Pelo contrário, devem necessariamente levar em conta o sujeito passivo possível da exação, assinalado na Lei Maior. Reforçando a ideia, o sujeito passivo tributário está previsto no texto constitucional [...]. As pessoas têm o direito subjetivo de só serem consideradas sujeitos passivos de tributos: (a) previstos na Constituição; (b) criados legislativamente, em total sintonia com os ditames que ela consegue; e, é claro, (c) após a ocorrência de seus fatos inoponíveis. [...] Há, pois, uma conexão necessária e inafastável entre a materialidade do tributo e seu sujeito passivo. De fato, se o critério material da exação é composto por um verbo e seu complemento (v.g., “exportar tributo”) e se o verbo designa uma ação (ou um estado de fato) da pessoa, não há como desvincular uma coisa da outra (CARRAZZA, 2020, p. 117).

Ainda, a responsabilidade tributária por substituição pode ocorrer de maneira progressiva ou regressiva. Na substituição tributária progressiva, também chamada de substituição tributária para frente, prevista no §7º do art. 150 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), há uma antecipação do pagamento do tributo para o início da cadeia produtiva. Assim, o fato gerador que aconteceria posteriormente é considerado presumido e, conseqüentemente, por uma ficção legal, o seu pagamento se realiza de forma antecipada. Já na substituição tributária regressiva, também denominada de substituição tributária para trás, o fato gerador advém quando são realizadas as operações relativas ao ICMS, entretanto, há um adiamento no pagamento desse tributo, que irá advir ao final da cadeia produtiva.

Apesar de o ICMS comportar as duas hipóteses de responsabilidade tributária, receberá enfoque a análise quanto à responsabilidade tributária por substituição, uma vez que é a modalidade que reverbera na interpretação acerca da criminalização do não pagamento do ICMS.

Nesse sentido, o instituto da substituição tributária no ICMS está referenciado no art. 6º da Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996), o qual dispõe que a lei estadual ou distrital poderá atribuir ao contribuinte do imposto a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. Assim, de acordo com esse dispositivo, é

possível que a responsabilidade por substituição seja atribuída em relação ao imposto incidente em uma ou mais operações, desde que previsto também na Lei Ordinária de cada Estado e do Distrito Federal. Outrossim, ficará a encargo do próprio legislador eleger quem será o substituído.

Dessa maneira, cita-se o Estado de Minas Gerais, que estabelece, por meio do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080 (MINAS GERAIS, 2002), o regime de substituição tributária no ICMS. De acordo com o art. 7º desse Decreto, a substituição tributária regressiva ou diferimento ocorre quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço são transferidos para operação ou prestação posterior. Ademais, consoante o art. 8º do Decreto, o imposto será diferido nas hipóteses relacionadas ao Anexo II, podendo ser estendido a outras operações ou prestações, mediante regime especial autorizado pelo Diretor da Superintendência de Legislação e Tributação (SLT). Logo, nos casos previstos no Anexo II, o último comerciante fica responsável por recolher tanto o ICMS das operações anteriores, em virtude da responsabilidade tributária por substituição de forma regressiva, quanto por recolher o ICMS próprio, incidente na operação relativa ao ICMS efetuada por ele. Assim, o comerciante final é o substituto, e os demais comerciantes envolvidos na cadeia produtiva são os substituídos.

Por exemplo, no caso da circulação de mercadoria pastoril no interior do Estado de Minas Gerais, hipótese disciplinada no Anexo II do Decreto nº 43.080 (MINAS GERAIS, 2002), os produtores rurais efetivam a comercialização de gado, praticando o fato gerador nº 1. Todavia, neste momento não haverá recolhimento de ICMS, pois o tributo será devido posteriormente, quando ocorrer a operação de circulação de mercadoria efetuada entre o frigorífico e o supermercado, o fato gerador nº 2. Logo, o supermercado será o responsável tributário, denominado de substituto, e os produtores rurais e o frigorífico serão os substituídos.

Acerca da substituição tributária no ICMS, destaca-se o voto do Ministro Rogério Schietti Cruz no HC nº 399.109/SC (BRASIL, 2018):

[...] A título de exemplo, menciono o ICMS. O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor "cobra" (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto. [...] **De fato, os tributos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro repercute em terceira pessoa, ou seja, quando o encargo tributário é transferido pelo contribuinte de direito para outra pessoa que o**

**suportará, dentro da cadeia de consumo (repercussão econômica). Como assinala Sacha Calmon, "quem recolhe o imposto, isto é, o 'contribuinte de jure', necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o 'contribuinte de fato'"** (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 301), diversamente do que ocorre com os impostos diretos (IR, IPVA e IPTU), nos quais a incidência jurídica coincide com a econômica, ou seja, aquele contribuinte que a lei indicou para satisfazer a obrigação tributária é o mesmo que irá suportar o ônus econômico 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, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor [...]** (BRASIL, 2018), grifos nossos.

Outrossim, o Estado de Minas Gerais, por meio dos arts. 18 e 19 do Decreto nº 43.080 (MINAS GERAIS, 2002), também prevê a substituição tributária progressiva, denominada de suspensão. Segundo esses artigos, ocorre a suspensão quando a incidência do ICMS fica condicionada a evento futuro. Ademais, essa modalidade de substituição tributária está adstrita às hipóteses do Anexo III do mencionado diploma legal. Exemplificativamente, mencionam-se as operações relativas à saída de veículo automotor, de produção nacional, destinado ao uso exclusivo do adquirente, portador de paraplegia, impossibilitado de utilizar os modelos comuns, excluídos os acessórios opcionais que não sejam equipamentos originais do veículo.

Nessa perspectiva, sobre a substituição tributária progressiva no ICMS, o Superior Tribunal de Justiça se pronunciou no REsp 1959723 (BRASIL, 2021), por meio de Decisão Monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa, a qual abordou a retirada ICMS na base do PIS/COFINS, no sentido de que:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INCLUSÃO DO ICMS-ST NA BASE DE CÁLCULO DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA PARA EFEITO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ART. 3º, §1º, I, DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. POSSIBILIDADE. 1. O substituído tributário tem o direito de apurar créditos de PIS/COFINS sobre as mercadorias adquiridas para revenda sempre que comprovado que o ICMS-ST destacado na nota fiscal tenha integrado o custo de aquisição, mediante sua inclusão no preço pago. Precedentes deste Regional e do Superior Tribunal de Justiça. 2. Apelo provido.

[...]

## **II. Substituição tributária progressiva**

**Em linhas gerais, "a figura da substituição tributária implica uma pessoa substituta e outra pessoa substituída. O encargo tributário é do substituído, porém quem comparece na relação jurídica formal (obrigação tributária) é o substituto". Logo, "o substituto paga tributo que não é próprio: paga em substituição a alguém. Paga tributo alheio, paga tributo do substituído"** (ATALIBA, Geraldo. BARRETO. Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária, in Revista de Direito Tributário, julho setembro de 1989, n. 49, p. 75).

A modalidade de substituição tributária prevista, especificamente, no art. 150, § 7º, da Constituição da República, denominada substituição tributária progressiva ou "para frente", é aplicável a impostos multifásicos, isto é, aqueles incidentes em operações sucessivas.

**Trata-se de hipótese de tributação por fato futuro, na qual o responsável (substituto) antecipa o pagamento do tributo das operações que ainda ocorrerão, com base de cálculo presumida e, caso a operação subsequente não ocorra, ou ocorra a menor, caberá a restituição do tributo, ou do excesso, recolhidos previamente.**

Conquanto polêmica, a inconstitucionalidade dessa metodologia foi afastada pelo Supremo Tribunal Federal, o qual assentou, ainda, que "o fato gerador presumido [...] não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final" (Pleno, ADI 1.851/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.05.2002, DJ 22.11.2002 - destaqueei).

Em 2016, contudo, em sede de repercussão geral (Pleno, RE n. 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, DJe 30.03.2017) tal entendimento foi revisto para reconhecer, igualmente, a possibilidade de recuperação de eventual excesso arrecadado, mediante tese assim fixada: "é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida" (Tema 201/STF).

**Esta Corte, por sua vez, ao julgar recurso especial repetitivo, consolidou o entendimento segundo o qual o substituto é o único responsável pelo recolhimento integral do tributo e pelo cumprimento das obrigações acessórias, não havendo falar em responsabilidade solidária ou supletiva do substituído, porquanto "não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e o Estado", não sendo este (o substituído) "sujeito passivo da relação jurídica tributária" (1ª S., REsp n. 931.727/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 26.08.2009, DJe 14.09.2009) (BRASIL, 2021), grifos nossos.**

Uma vez elucidadas as hipóteses de incidência da responsabilidade tributária por substituição no ICMS, insta destacar que, tratando-se do ICMS próprio, o qual incide na operação de circulação de mercadoria efetuada pelo sujeito passivo, o comerciante é o contribuinte de direito, pois praticou o respectivo fato gerador descrito em lei. Utilizando-se o exemplo dos produtores rurais que comercializam gado no Estado de Minas Gerais, sob a perspectiva do supermercado, o fato gerador do ICMS próprio incidirá na operação efetuada por ele quando vender o produto final ao consumidor. Assim, além de pagar o ICMS devido nas operações anteriores, mediante a responsabilidade por substituição, o supermercado também paga o ICMS próprio em decorrência da venda efetivada. Logo, refere-se a outro fato gerador, que não os envolvidos na responsabilidade tributária por substituição.

Sob esse ângulo, destaca-se o Voto do Ministro Gilmar Mendes no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019), o qual abordou a diferença entre o contribuinte de direito no ICMS próprio e o responsável tributário por substituição:

[...] O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Trata-se de recurso ordinário constitucional em habeas corpus (vol. 2, p. 82), com pedido liminar, interposto pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, em favor de Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher e Robson Schumacher, contra ato praticado pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Da leitura dos autos extrai-se o seguinte:

O Ministério Público ofereceu denúncia (vol. 1, p. 10-17) contra os pacientes pela prática, em tese, do delito previsto no art. 2º, inciso II, c/c art. 11, caput, ambos da Lei 8.137/1990, na forma continuada (art. 71 do CP), pela ausência de recolhimento de ICMS.

Sustenta que os pacientes eram sócios administradores da sociedade empresária Chalé do Bebê Comércio e Representações LTDA. e teriam deixado de recolher aos cofres públicos, de forma dolosa, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2018, valores apurados e declarados ao Fisco Estadual.

Em 28.7.2016, foi proferida sentença de absolvição sumária (vol. 1, p. 170-177), fundamentada na atipicidade formal da conduta, como se pode observar do seguinte trecho:

**“Entretanto, o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte (Lei Complementar n. 87/1993, art. 4º c/c Lei nº 10.297/1996), já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria; Lei Complementar n. 87/1993, art. 2º c/c Lei nº 10.297/1996).** Ademais, deixando de lado o argumento subjacente de que a arrecadação do ICMS (indiscutível e inegavelmente) é a maior fonte de receita do Estado e, por corolário, representa significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de necessidade, utilidade e interesse público; juridicamente, em última análise, dada a sistemática própria de cálculo do ICMS devido ("por dentro"), embora não se negue o seu caráter indireto, o valor do tributo não é, técnica e economicamente, cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria” (BRASIL, 2019), grifos nossos.

Não obstante, no caso de impostos que incidem ao longo da cadeia produtiva, como é o caso do ICMS, também pode ocorrer uma diferenciação entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, pois o ônus econômico do imposto pode ser repassado no preço final da mercadoria, caso em que será suportado pelo consumidor. Dessa maneira, o contribuinte de direito se refere ao sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, quem pratica o verbo e o complemento definidos em lei como necessários ao surgimento da obrigação tributária principal. No caso do exemplo citado, serão contribuintes de direito os produtores rurais, a indústria de laticínios, e o supermercado, cada um relativo ao fato gerador praticado por si. Já o contribuinte de fato é quem efetivamente suporta o encargo financeiro do tributo, isto é, arca com o ônus econômico, mesmo quando não pratica o fato gerador, encontrando-se assim, fora da relação jurídica tributária. No exemplo mencionado, acaso o preço do ICMS seja embutido no preço final da mercadoria, sendo repassado ao consumidor

que comprou o produto no supermercado, será ele o contribuinte de fato. Nessa orientação, destacam-se as palavras de Roque Antonio Carrazza:

[...] I.b - A economia considera “indiretos” os tributos em que o ônus financeiro é suportado não pelo próprio contribuinte, mas por terceiros (em contraposição aos “tributos diretos”, em que tal ônus é suportado pelo realizador do fato imponible). Para o direito, entretanto, a cogitação é irrelevante: sujeito passivo do tributo é sempre quem, tendo realizado o fato imponible, figura no polo passivo da obrigação tributária correspondente, e, por isso, deve providenciar seu adimplemento.

II - Diante do exposto, indagamos: o sujeito passivo do ICMS é consumidor final da mercadoria? Não. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, o industrial, ou o produtor que pratica a operação mercantil. É ele que figura no polo negativo da obrigação tributária correspondente.

O consumidor final da mercadoria é apenas o destinatário da carga econômica do ICMS. É ele que suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, que integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a economia rotula de contribuinte de fato, que não tem nada a ver com o contribuinte de direito, isto é, com a pessoa que figura no polo negativo da obrigação tributária.

Melhor dizendo: a legislação do ICMS apenas permite que o contribuinte repasse a carga econômica do tributo ao consumidor final, mas este não é o contribuinte de direito.

Como o ICMS integra o preço da mercadoria, o consumidor final - voltamos a repetir - é mero contribuinte de fato. Quem realmente tem o dever de recolher o *quantum debeatur* é o comerciante, o industrial, ou o produtor que praticou a operação mercantil (contribuinte de direito) (CARRAZZA, 2020, p. 688).

Desse modo, colige-se que a análise com relação ao sujeito passivo no caso do ICMS acontece de forma complexa, visto que é um imposto indireto, que comporta o instituto da responsabilidade por substituição tributária, conforme a legislação de cada Estado e do Distrito Federal e, ainda, propicia diferenciação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato.

## **5 O CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ART. 2º, INCISO II DA LEI Nº 8.137/90**

Em virtude do caráter metaindividual inerente às arrecadações tributárias, as quais permitem o pleno funcionamento do aparato público, a preocupação em reprimir as condutas ilícitas e fraudulentas dos que buscam se eximir do pagamento de tributos sempre foi latente no ordenamento jurídico brasileiro. Dessa maneira, com o intuito de diminuir a evasão fiscal, e penalizar condutas lesivas ao Sistema Tributário Nacional, a Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), em seu Capítulo I e Seção I, define os crimes contra a ordem tributária praticados por particulares.

Sobretudo, neste Capítulo, será analisado o crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), discorrendo sobre a elementares desse tipo penal e como as mesmas reverberam na discussão sobre a criminalização do não pagamento do ICMS próprio declarado, questão apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019) e pelo Superior Tribunal de Justiça no HC nº 399.109/SC (BRASIL, 2018).

### 5.1 As elementares do crime contra a ordem tributária tipificado no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90

Para compreender o crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), é necessário o estudo acerca de suas elementares. Em razão do princípio da legalidade, presente no Direito Penal, determinada conduta só pode ser considerada crime quando devidamente tipificada em lei. Por conseguinte, um fato será considerado típico quando presentes os elementos objetivos, normativos e subjetivos do crime. Dessa forma, a existência das elementares do tipo penal são determinantes para averiguar se um ato se enquadra na norma incriminadora contida no tipo penal, ensejando ou não a respectiva tutela penal por parte do Estado.

Com relação ao delito do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), o exame acerca das elementares ganha papel de destaque. Isso porque, pelo fato de caracterizar crime contra a ordem tributária, penalizando aqueles que buscam frustrar as arrecadações fiscais, a presença das elementares permite diferenciar se determinado ato configura crime ou mero inadimplemento fiscal.

Adentrando-se no exame das elementares do tipo penal, primeiramente, observa-se a redação do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), de maneira contraposta ao art. 1º do referido dispositivo, e aos demais incisos do art. 2º:

**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.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

**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 parcelas 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 (BRASIL, 1990).

Tendo em vista a redação do *caput* do art. 2º da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), conclui-se que a natureza jurídica do referido delito é a mesma do crime previsto no art. 1º, ambos pertencentes a espécie de crimes contra a ordem tributária, praticados por particulares, que tenham como finalidade suprimir ou reduzir tributos e multas tributárias (PRADO, 2021, p. 336). Logo, mediante sanção legal, objetiva-se reprimir a sonegação fiscal (PRADO, 2021, p. 336). Além disso, nas palavras de Cezar Roberto Bittencourt: “[...] cada inciso do art. 2º constitui uma norma incriminadora com preceito primário autônomo, com a peculiaridade de que todos os incisos compartilhem o mesmo preceito secundário”, que consiste na sanção penal de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa (BITTENCOURT, 2013, p. 159). Nesse sentido, para caracterizar crime contra a ordem tributária nos termos do art. 2º da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), necessita-se a observância de todos os elementos objetivos, normativos e subjetivos previstos nos incisos I a V.

Ademais, os delitos previstos nos incisos do art. 2º são de mera conduta, caracterizados quando a simples ação ou omissão é suficiente para a sua consumação (BITTENCOURT, 2021, p. 137). Assim, incrimina condutas ilícitas perpetradas no momento do lançamento e constituição do crédito tributário, ou do pagamento do tributo ou contribuição social (PRADO, 2021, p. 336). No caso do inciso II, em específico, trata-se de figura típica mista, constituída por uma ação, de cobrança ou desconto do valor do tributo devido, seguida de uma omissão, quando o agente deixa de recolher o valor cobrado ou descontado. Ademais, consoante a redação desse dispositivo, a conduta típica se consuma ao término do prazo legal.

Diante da leitura do inciso II do referido artigo, colige-se que o mesmo tipifica como crime os atos que intentam fraudar as arrecadações tributárias, apropriando-se de valores destinados ao Fisco. Por esse motivo, o crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990) comumente é nomeado de “apropriação indébita tributária”, haja vista a aparente semelhança com o crime de apropriação indébita, previsto no art. 168 *caput* do Código Penal (BRASIL, 1940). Todavia, essa denominação representa uma atecnia, pois a Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990) não prevê essa designação. Sob essa perspectiva, de acordo com Andreas Eisele:

[...] O art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, descreve a evasão tributária não fraudulenta (inadimplência) de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção. Trata-se da situação vulgarmente conhecida por “apropriação indébita tributária”. Essa denominação (que não possui rigor técnico) decorre da irregular designação indicada pela legislação que (de forma reiterada) regulamentou (e ainda regulamenta, em parte) o tema no Brasil. Realmente, a análise superficial do comportamento que perfectibiliza a inadimplência de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção, pode acarretar a identificação de semelhanças entre essa situação fática e a descrita no tipo veiculado pelo art. 168, *caput*, do CP, que possui a seguinte redação: “apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção”. Tal identificação decorre do fato de que, nos tributos indiretos (aqueles nos quais o contribuinte transfere sua repercussão financeira para terceiro), o sujeito passivo da obrigação tributária pode cobrar (ou, eventualmente, receber) de terceiro, a carga econômica correspondente ao valor do tributo, motivo pelo qual não suporta (em tese) seu custo (mediante o mecanismo da repercussão). Exemplo dessa situação ocorre no ICMS, eis que o contribuinte, ao vender uma mercadoria, destaca na nota fiscal o valor correspondente ao imposto que integrará o preço que será pago pelo adquirente. Nessa relação, o comprador é denominado (de forma alegórica) como “contribuinte de fato”, porque pagará ao vendedor o valor representativo do ICMS contabilmente incluído no preço, embora não seja, efetivamente, contribuinte do tributo, pois o único sujeito passivo da obrigação tributária é o vendedor, denominado (também de forma ilustrativa) como “contribuinte de direito”. Caso o contribuinte (vendedor) receba o preço da mercadoria (no qual se encontra inserido o valor correspondente ao ICMS) pago pelo adquirente e não efetue o recolhimento do tributo no prazo legalmente estabelecido, estaria, em tese, obtendo uma vantagem econômica ilícita decorrente do recebimento de um valor que

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

Sendo assim, uma vez apresentada a definição legal e doutrinária sobre o crime, prossegue-se com a análise das elementares normativas do tipo. Nesse interim, merecem destaque as expressões “descontado ou cobrado”, as quais configuram uma das questões centrais na discussão acerca da criminalização do não pagamento do ICMS, posto que reverberam na análise do sujeito ativo do delito e da tipicidade da conduta.

Com relação à definição desses elementos, nas palavras de Luiz Régis Prado:

O termo desconto significa o “procedimento contábil mediante o qual o responsável tributário, que possui o dever instrumental de arrecadar (formalmente) o valor correspondente ao tributo devido pelo contribuinte, abate uma parcela da quantia paga a este, por ocasião da entrega de uma remuneração que configure um fato imponible tributário. Essa é uma situação fático-jurídica em que o tributo deve ser descontado e o responsável pela obrigação tem o dever de abater do valor a pagar o quantum correspondente ao tributo. A reprovabilidade está quem que o responsável, ao não recolher a importância devida, age como se tivesse se apropriado do que não é seu, mas do Estado. A cobrança consiste na exigência feita pelo credor ao devedor para o cumprimento da prestação que constitui o objeto da relação jurídica de caráter obrigacional estabelecida entre eles. É uma obrigação tributária acessória imposta ao contribuinte de tributos indiretos (aqueles cuja carga econômica o contribuinte pode repassar a terceiros, v.g., ICMS) e que deverá ser cumprida quando da realização do fato gerador, consistindo “no procedimento formal de destaque (em relação ao preço que configura o valor global da operação), na nota fiscal, do valor correspondente ao tributo (PRADO, 2021, p. 339).

No que concerne ao termo “descontado”, resta pacificado que, uma vez não recolhido o tributo, presentes os demais elementos objetivos, normativos e subjetivos, haverá crime. Nesse sentido, destaca-se o trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, do STF, no RHC nº 163.334 (BRASIL, 2019), segundo o qual:

20. Sobre a tipicidade da omissão no recolhimento do valor de tributo descontado não há controvérsia. É o que ocorre, v. g., em casos de retenção na fonte. Pense-se no imposto de renda, que, nos termos do art. 7º, I, da Lei nº 7.713/1988, deve ser retido pela fonte pagadora por ocasião do pagamento dos rendimentos do trabalho assalariado. O empregador desconta, ao pagar o salário, o valor do tributo devido [...] (BRASIL, 2019).

Contudo, no que tange à expressão “cobrado”, há controvérsia sobre a abrangência do termo. A discussão se refere sobre a possibilidade de o procedimento de cobrança abarcar apenas as situações nas quais decorre de expressa previsão legal, como sucede na responsabilidade tributária por substituição; ou se também inclui os casos em que o contribuinte de direito apenas repassa o ônus econômico para o contribuinte de fato, embutido no preço da mercadoria.

Dessa maneira, de acordo com os posicionamentos de Hugo de Brito Machado e Roque Antonio Carrazza, entendimentos também ilustrado nos votos proferidos pelo Ministro Gilmar Mendes, do STF, no RHC nº 163.334 (BRASIL, 2019) e pela Ministra Maria Tereza Moura, do STJ, no julgado do HC nº 399.109/SC (BRASIL, 2018), a cobrança é procedimento que envolve a existência de sujeito passivo obrigado por força de lei. Nesse sentido, cita-se a definição de Hugo de Brito Machado, o qual defende que:

A rigor, a norma penal em exame refere-se ao não pagamento, no prazo legal, de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; A questão, portanto, está em se saber o que devemos entender por tributo descontado ou cobrado. **A nosso ver só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Não aquele que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços** (MACHADO, 2011. p. 406), grifos nossos.

Menciona-se, também, o trecho do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio do STF, o RHC nº 163.334 (BRASIL, 2019), afirmando que:

[...] E, cita, a partir do artigo 121 do Código Tributário, no que define o sujeito passivo da relação jurídica tributária, Miguel Teixeira Filho:

**“Muito embora o emitente da nota fiscal de saída de mercadorias (como é o caso) seja o sujeito passivo da obrigação tributária, o fato é que o ICMS Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços não é ‘descontado’ nem tampouco ‘cobrado’ por quem realiza a operação de saídas. [...]**

É totalmente equivocado se dizer, no sentido jurídico tributário” – aqui eu não parto do enfoque moral ou estatístico –, “que o emitente da Nota Fiscal ‘cobra ICMS’ do adquirente” – ele não cobra coisa alguma! [...]

**“Ora, na prática, é óbvio que o ICMS integra o valor cobrado, uma vez que se constitui um dos elementos do custo da mercadoria vendida. Mas é de se observar que não só ICMS integra o custo, uma vez que este, como não poderia ser diferente, incluirá todos os demais encargos e gastos necessários à realização da operação final (venda da mercadoria), dentre os quais os insumos, a energia elétrica, os salários, as taxas, e ainda, outros tributos como o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS, Cofins, as Contribuições Previdenciárias, etc. Todos estes elementos, como já se disse, na prática, também são ‘cobrados’ do adquirente” [...]** (BRASIL, 2019), grifos nossos.

De modo semelhante, conforme se extrai do voto da Ministra Maria Tereza Moura, do STJ, no julgado do HC nº 399.109/SC (BRASIL, 2018):

**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 final, 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 tributário (CTN (LGL\1966\26), art. 166). Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o 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 do 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. grifos nossos (BRASIL, 2018)

De outro modo, os Ministros Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Rosa Weber, Luiz Fux, Carmen Lúcia, Celso de Mello e Dias Toffoli, entenderam que a expressão “cobrança” abrange os casos em que o comerciante repassa o encargo do ICMS para o consumidor no preço final do produto. Dessa forma, cita-se o trecho do voto do Relator Ministro Roberto Barroso:

[...]

23. **Os recorrentes sustentam que o consumidor final seria mero contribuinte de fato do imposto, de modo que, juridicamente, o sujeito passivo do ICMS será sempre o comerciante.** Tanto assim, argumentam, que a jurisprudência reconhece a irrelevância jurídica da transferência do encargo econômico do tributo, por exemplo, ao negar ao contribuinte de fato legitimidade ativa para pleitear a restituição do imposto (STJ, REsp 903394/AL, Rel. Min. Luiz Fux) e ao rechaçar a imunidade tributária nos casos em que a entidade imune é mera contribuinte de fato (STF, RE 608872, Rel. Min. Dias Toffoli).

24. **Ocorre que o tipo penal não contraria essa compreensão jurisprudencial. Pelo contrário, o tipo penal reconhece que a obrigação jurídico-tributária recai sobre o comerciante, tanto assim que o delito somente pode ser cometido “na qualidade de sujeito passivo de obrigação”. O sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio.** E realmente não lhe pertence, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: a) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12, § 4º); b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017). **25. Portanto, o sujeito passivo do tributo não se apropria – ou melhor, não pode se apropriar, sob pena de incorrer no tipo penal aqui examinado – do ICMS cobrado em cada operação. Em verdade, os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa (o “valor do tributo”), que, após compensado com os valores do tributo suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos.** Nas palavras de Roque Carrazza, “Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles (os sujeitos passivos) apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não

se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal ” 6 . **26. O valor referente ao ICMS, cobrado dos consumidores, apenas transita no caixa do sujeito passivo para, em algum momento, a depender dos seus créditos em operações anteriores, ser recolhido aos cofres públicos** [...] (BRASIL, 2019), grifos nossos.

Todavia, destaca-se que o procedimento de cobrança não pode ser confundido com o mero repasse econômico. No caso do ICMS, o primeiro relaciona-se com a obrigação de transferência decorrente de lei, sendo imprescindível a figura do responsável tributário. Já o segundo, trata-se apenas de repercussão econômica, na qual o contribuinte de direito transfere o encargo ao adquirente no preço da mercadoria. Dessa maneira, uma vez que o adquirente, contribuinte de fato, não integra a relação jurídica tributária, esse repasse econômico não pode ser considerado cobrança, o que retira a conduta da esfera de atuação do Direito Penal.

Apesar disso, ao debater sobre o crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), o STF entendeu que o tipo abarcou as situações em que o ICMS é: “(i) “descontado”, nas hipóteses de responsabilidade tributária, ou (ii) “cobrado” do contribuinte de fato (CARRAZZA, 2020, p. 691), o que inclui, portanto, a hipótese de não pagamento do ICMS próprio.

No que concerne ao bem jurídico, busca-se tutelar o Erário, patrimônio da Fazenda Pública, entendido sob o seu aspecto institucional, tendo em vista sua relevância para a concretização dos direitos e garantias fundamentais e pleno funcionamento do Estado (PRADO, 2021, p. 336).

Com relação ao sujeito ativo, insta salientar que o art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990) representa crime especial próprio, o qual exige determinada condição pessoal específica do agente para que o mesmo figure como sujeito ativo (BITTENCOURT, 2021, p. 138). Assim, além de praticar o comportamento expresso no tipo penal, o indivíduo deverá ser contribuinte ou responsável tributário, nos termos do art. 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN. Conforme assevera Cezar Roberto Bittencourt:

[...] O sujeito ativo do crime pode ser tanto a pessoa física responsável pelo pagamento do tributo como o próprio contribuinte. Com efeito, aquele que deixa de recolher o tributo descontado de outrem corresponde à figura do responsável tributário em sentido estrito, sujeito que, sem revestir a condição de contribuinte, é obrigado em face de expressa disposição da lei. [...] O responsável também pode ser sujeito ativo do crime quando deixa de recolher o valor do tributo cobrado de terceiros. Nesse caso, a cobrança normalmente incide sobre tributos indiretos [...] (BITTENCOURT, 2016, p. 757).

No tocante ao sujeito passivo dos crimes contra a ordem tributária, será o Estado representado pela União, Estados, Distrito Federal, e Municípios, a sociedade, e o particular (PRADO, 2021, p. 336).

Com relação ao objeto do delito, trata-se de “valor de tributo ou contribuição social” não recolhido ao Fisco. Sob essa perspectiva, destaca-se o trecho do voto do Ministro Roberto Barroso no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019):

Já o objeto do delito, passível de não recolhimento aos cofres públicos, é o “valor de tributo ou contribuição social”. Contribuição social, como se sabe, é uma espécie tributária, de modo que a referência final seria desnecessária. Já o termo “tributo” é utilizado na legislação com significados bastante diversos. Como ressalta Paulo de Barros Carvalho, “trata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e a norma que juridiciza o fato)”.

15. Dentre as várias acepções de tributo, portanto, uma delas equivale à “quantia em dinheiro” correspondente à prestação jurídica tributária. Nesse sentido, por exemplo, quando o art. 166 do CTN se refere à “restituição de tributos” está a aludir, evidentemente, à quantia em dinheiro paga anteriormente, de modo indevido, com fundamento em uma relação jurídica tributária.

16. É nesta acepção que deve ser compreendida a expressão “valor de tributo” mencionada no tipo penal. Aliás, merece destaque a circunstância de que a regra penal sequer se utiliza diretamente do termo “tributo”, mas da expressão “valor do tributo”. Portanto, é irrelevante, do ponto de vista jurídico-penal, saber se aquele que arca economicamente com o valor pago é ou não o contribuinte: isso porque, indiscutivelmente, a quantia por ele paga ao comerciante é o “valor do tributo”, isto é, a expressão econômica ou dimensão monetária do tributo [...] (BRASIL, 2019).

Outrossim, além de presentes as elementares objetivas e normativas, para que seja realizado o crime, também deve ser observado o elemento subjetivo especial do tipo, qual seja, o dolo de se apropriar, de maneira ardid, dos valores destinados aos cofres públicos, eximindo-se intencionalmente do cumprimento do dever tributário.

Salienta-se, portanto, a relevância da presença do liame subjetivo para averiguar a possibilidade de imputação criminal, pois é elemento que permite diferenciar a existência de crime com mero inadimplemento de dívida. Dessa forma, como elucida Hugo de Brito Machado:

[...] Realmente, se não está presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida [...] A escrituração contábil da dívida para com a Fazenda Pública há de ser entendida como invidiosa e até eloquente manifestação, que é, do propósito de responder pela dívida. Propósito que, evidentemente, não se concilia com a vontade de apropriar-se [...] (MACHADO, 2011. p. 420).

Todavia, cinge controvérsia acerca de como deverá ser apurado o dolo, visto que a legislação não determina parâmetros objetivos de como o elemento subjetivo deverá ser comprovado. Desse modo, nas palavras de Cezar Roberto Bittencourt:

[...] O elemento subjetivo do tipo é o dolo, de modo que o sujeito ativo do crime deve atuar com conhecimento e vontade de permanecer com o dinheiro efetivamente retido ou cobrado, omitindo o cumprimento do dever ativo de recolhê-lo às arcas públicas. Como indicamos, por tratar-se de espécie de apropriação indébita, é indispensável o elemento subjetivo especial do injusto, representado pelo especial fim de apropriar-se dos valores retidos ou cobrados, isto é, o agente se apossa com a intenção de não recolhê-los, a despeito do entendimento supracitado do Superior Tribunal de Justiça. Demonstra-se o dolo do agente quando este efetivamente dispõe de dinheiro e não o recolhe como devido. Contudo, são amplamente discutidas na doutrina e na jurisprudência as hipóteses em que esse elemento subjetivo do tipo estaria realmente configurado, e qual o seu alcance para efeito de caracterização da tipicidade [...] (BITTENCOURT, 2016, p. 762).

Assim, de acordo com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em voto vencedor no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019), o dolo se configura quando presentes circunstâncias factuais aptas a demonstrar a vontade de se apropriar de valores pertencentes aos cofres públicos. Dessa maneira, independentemente da existência de declaração dos valores devidos pelo contribuinte, caberá ao Magistrado apurar a existência de elementos capazes de evidenciar condutas fraudulentas. Nessa lógica, destaca-se trecho do voto do Ministro Roberto Barroso:

[...] 63. É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.

64. Ressalte-se que o delito examinado não admite a forma culposa, sendo necessária a demonstração do dolo. Dado o reconhecimento de que a conduta típica implica a apropriação de valores alheios, o elemento subjetivo assume a forma de dolo de apropriação, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço.

65. É esse propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado, que confere significado à conduta de não recolhimento do tributo. Não se trata, portanto, de deixar de adimplir a obrigação tributária com alguma intenção externa a essa conduta, mas do próprio propósito que define o sentido da conduta.

66. O dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal, a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos

débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc. Tais circunstâncias são meramente exemplificativas e devem ser cotejadas com as provas existentes no caso concreto para fins de aferição do elemento subjetivo do tipo. [...] (BRASIL, 2019).

Desta forma, consoante o voto dos Ministros Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Rosa Weber, Luiz Fux, Carmen Lúcia, Celso de Mello e Dias Toffoli, no julgamento do RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019) pelo STF, foi fixada a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou do serviço incide no tipo penal do art. 2º, II da Lei n. 8.137/1990” (BRASIL, 2019).

De modo semelhante foi a posição do STJ no julgamento do HC nº 399.109/SC (BRASIL, 2018):

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.** [...] 6. Habeas corpus denegado. (BRASIL, 2018).

Contudo, salienta-se que a própria legislação é omissa quanto à disposição de habitualidade delitiva para esse crime, e a decisão responsável pela criminalização do não pagamento do ICMS permanece lacunosa e imprecisa quanto aos parâmetros de contumácia do devedor. Dessa maneira, evidencia-se a insuficiência de critérios objetivos para identificar o dolo do contribuinte nos termos do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990).

Por outro lado, em posicionamento diverso, defende-se que a vontade de se eximir da obrigação tributária só é caracterizada quando o contribuinte não declara os valores devidos perante a administração pública. De acordo com essa linha de raciocínio, a apresentação de declaração junto ao Fisco é logicamente incompatível com o dolo de se apropriar de um valor, pois o indivíduo reconhece a própria inadimplência. Sobre essa posição, destaca-se o trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019):

[...] Tal elemento subjetivo resta demonstrado, por exemplo, quando o agente “dispõe efetivamente de dinheiro e não o recolhe como devido”, com a

intenção de fraudar. (BITTENCOURT, C. Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 2013. p. 182-183).

Isso significa que o mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, é insuficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço. Tal *animus* se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal. [...] No caso em tela, o tipo objetivo se caracteriza pelo não recolhimento do tributo devido, e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores que se manifesta pela ausência de sua devida declaração. Sendo assim, quando uma clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato não é suficientemente levada a cabo pela acusação – e é este aqui o caso –, estar-se-á diante de uma verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de uma dívida fiscal (BRASIL, 2019).

De maneira similar entende Hugo de Brito Machado, segundo o qual:

Realmente, se não está presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida. [...] A escrituração contábil da dívida para com a Fazenda Pública há de ser entendida como indubitosa e até eloquente manifestação, que é, do propósito de responder pela dívida. Propósito que, evidentemente, não se concilia com a vontade de apropriar-se (MACHADO, 2011, p. 420).

No mesmo sentido, defende Roque Antonio Carrazza, aduzindo que:

I - Insistimos que o comerciante que não recolhe o ICMS dentro dos prazos que a lei assinala, tendo declarado o débito, escriturando-os nos documentos próprios, não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2º, inciso 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 criminal. [...]

IV - Não queremos, em absoluto, sustentar que o contribuinte do ICMS não pode cometer crimes contra a ordem tributária. Sem dúvida que os cometerá, pelo menos em tese, se ocultar da autoridade fiscal fato relevante para o surgimento da obrigação de pagar o tributo. Isto ocorrerá quando omitir declaração que tinha o dever legal de fazer à autoridade fiscal (v.g., quando vender mercadoria “a descoberto de nota fiscal”). Também, em princípio, cometerá esta modalidade de delito quando dolosamente deturpar fatos em prejuízo da Fazenda Pública, isto é, alterar situações que devem ser do conhecimento do Fisco, fornecendo-lhe documentos falsos (v.g., produzindo o derramamento de “notas fiscais”), adulterando a escrita contábil, constituindo “empresas-fantasmas” etc. Nenhum crime cometerá, porém, quando apenas deixar de recolher o ICMS após ter feito corretamente todas as anotações de estilo [...] (CARRAZZA, 2020, p. 690).

Entretanto, frisa-se a possibilidade de que determinada interpretação amplie demasiadamente as hipóteses em que o devedor poderia se exonerar do dolo, pois bastaria apresentar a declaração para que sua conduta fosse retirada do âmbito de incidência da norma penal.

Logo, tendo em vista os dois posicionamentos, colige-se que ambos ensejam insegurança jurídica para o contribuinte, para a Administração Pública e para a sociedade. Portanto, a primeira posição carece de maiores parâmetros objetivos capazes de auferir o *animus* de apropriação. Assim, apesar de a decisão proferida no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019) se aplicar apenas ao caso discutido no Acórdão, cria relevante e inovador precedente, que necessita de maiores critérios norteadores para averiguar o dolo em cada caso. Além disto, no decorrer dos votos, muito se menciona a "contumácia" do devedor, todavia, não é elencada nenhuma medida concreta definidora do que seria um devedor contumaz. Dessa forma, o *decisum* poderia elencar quantas vezes, ou durante quantos anos, o contribuinte deve deixar de descontar ou cobrar tributo devido para incorrer em crime. Ademais, indicar expressamente quais operações serão compreendidas como comportamentos arditos ou fraudulentos. Exemplificativamente, citam-se os atos enumerados no voto do Ministro Roberto Barroso, como: "inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de "laranjas" no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc. (BRASIL, 2019).

Em contrapartida, no que tange à segunda interpretação, a qual defende que a declaração da dívida é logicamente incompatível com o *animus* de apropriação, o que exclui o dolo, ressalta-se que a mesma também exige maiores detalhamentos. Visto que, hipoteticamente, bastaria que o devedor declarasse os valores devidos para se eximir da responsabilização penal, poderia fomentar a impunidade e a sonegação. Entretanto, se esse posicionamento fosse munido de maiores indicadores, evitaria tais prejuízos. Nesse sentido, por exemplo, poderia estabelecer que, para exonerar o dolo, os livros fiscais devem ter sido devidamente preenchidos até a data da *noticia criminis*. Outrossim, somado a isso, impor ao devedor que assine documento de assunção de dívida perante a Fazenda Pública.

Em síntese, ambas as interpretações, da maneira que são atualmente adotadas pela doutrina e jurisprudência, demandam maiores critérios objetivos para apurar a existência do elemento subjetivo especial do crime em questão. Isso porque, da maneira em que estão dispostas, ensejam grande insegurança jurídica, tanto para o contribuinte, quanto para a Administração Pública e para a sociedade.

Dessa forma, elucidados os elementos objetivos e subjetivos do tipo, ressalta-se que para uma conduta seja considerada típica nos termos do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), é imprescindível a satisfação de todas as elementares. Nesse interim, a presença desses elementos permite diferenciar o crime do mero inadimplemento. Sob essa perspectiva, como assevera Roque Antonio Carrazza:

Convém, pois, desde já termos em mente que antes de afirmarmos que um delito fiscal ocorreu precisamos fazer uma cuidadosa análise não só da lei repressiva como - e principalmente - da conduta do contribuinte que se pretende punir.

Afinal, a luta contra os ilícitos tributários não pode atropelar as pautas constitucionais, nem os mais caros princípios do Direito Penal, que são justamente os que dão segurança jurídica às pessoas.

Por isso, a compreensão de qualquer regra sancionatória - e, aqui, estamos nos referindo àquelas que formam o direito penal tributário, passa necessariamente pela compreensão da totalidade da ordem jurídica. De modo mais específico: a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário [...] (CARRAZZA, 2020, p. 681).

Assim, tendo por base as elementares do tipo, será analisada a constitucionalidade da decisão que fixou entendimento a favor da criminalização do não pagamento do ICMS. Nesse sentido, o estudo do elemento subjetivo especial do delito é fundamental, pois permite diferenciar o crime, que enseja a intervenção penal; do mero inadimplemento de dívida tributária, que deverá ser cobrada mediante ação de execução fiscal.

## 6 A TESE FIXADA PELO STF SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS PRÓPRIO DECLARADO

O Recurso Ordinário em *Habeas corpus* nº 163.334/SC do STF (BRASIL, 2019) se refere ao caso dos sócios e administradores da pessoa jurídica Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda., a qual, ao realizar a venda de mercadorias, embora tenha escriturado devidamente os valores à título de ICMS em seus livros fiscais, inadimpliu quanto ao pagamento desse tributo nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010. Por esse motivo, foram denunciados pelo Ministério Público de Santa Catarina com incurso no delito previsto no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990).

Os réus foram absolvidos sumariamente pelo Juízo Criminal da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC, porém, fora interposto Recurso pelo MP/SC, o qual foi provido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, determinando o prosseguimento da Ação Penal. Assim, contra esse Recurso, fora interposto o *Habeas corpus* nº 399.109/SC (BRASIL, 2018) perante o Superior Tribunal de Justiça. Todavia, esse *Habeas corpus* foi denegado, e o STJ entendeu que:

[...] É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal (BRASIL, 2018).

Posteriormente, irrisignados com a decisão, os recorrentes interpuseram o Recurso Ordinário em *Habeas corpus* nº 163.334/SC ante o STF (BRASIL, 2019).

Dessa forma, serão esmiuçados os argumentos a favor e contra a criminalização do não pagamento do ICMS, sendo que, no STF, votaram a favor os Ministros Roberto Barroso (Relator), Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Rosa Weber, Luiz Fux, Carmen Lúcia, Celso de Mello e Dias Toffoli, e votaram contra os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Outrossim, será averiguada a diferença entre inadimplemento e a prática de crime contra a ordem tributária, e a vedação constitucional de prisão civil por dívida, com o intuito de evidenciar a necessidade da reforma da decisão.

### 6.1 Os argumentos a favor e contra a criminalização do não pagamento do ICMS

Pela leitura do acórdão do RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019), extrai-se que os argumentos a favor da criminalização do não pagamento do ICMS circundam três discursos principais: (i) que a expressão “descontado ou cobrado”, presente no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990) abrange todo e qualquer sujeito passivo do tributo, inclusive o contribuinte de direito que repassa o encargo econômico do ICMS próprio para o contribuinte de fato; (ii) as aviltantes sonegações do ICMS no Brasil, o que, supostamente, justificaria a intervenção do Direito Penal; (iii) o pressuposto de que a declaração da dívida não exclui o dolo do crime, sendo suficiente o inadimplemento somado a “circunstâncias factuais aptas a demonstrar a vontade de se apropriar de valores pertencentes aos cofres públicos” (BRASIL, 2019).

Primeiramente, no que tange a análise quanto ao sujeito passivo do ICMS, destaca-se que, conforme discorrido no Capítulo 4, faz-se imprescindível a discriminação das figuras do responsável tributário, do contribuinte de direito, e do contribuinte de fato. Dessa forma, repisa-se que, verdadeiramente, o responsável tributário se trata de terceiro, obrigado por lei, a efetuar o repasse do recolhimento do ICMS para os cofres públicos. Assim, o valor econômico do tributo apenas transita momentaneamente em sua esfera de poder, pois desde sempre, pertencente ao Fisco. Logo, caso presentes os demais elementos objetivos e subjetivos do delito, seria possível cogitar a ocorrência de crime.

Contudo, tratando-se do ICMS próprio, no qual o comerciante é contribuinte direto de imposto devido por operação de circulação de mercadoria efetuada por ele, não há de se falar em apropriação de valor pertencente a outrem. Não obstante a possibilidade de o ônus econômico ser repassado ao adquirente, esse permanece como mero contribuinte de fato, estranho à relação jurídica tributária. Dessa maneira, quando o contribuinte *de jure* efetua operação mercantil ensejadora do pagamento do ICMS, arrecadando o valor global da mercadoria, todo o montante adentra em seu patrimônio, para posteriormente, ser destinado ao cumprimento de todas as suas obrigações. Essa pecúnia, portanto, não se trata de valor alusivo a terceiro, mas sim, importe atinente ao próprio comerciante.

Ademais, no acórdão é elencada a decisão do RE nº 574.706/PR (BRASIL, 2017), Tema 69, que fixou a tese de que: "O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo para efeito de incidência do PIS e da Cofins" (BRASIL, 2017). Todavia, ainda que o ICMS não seja considerado como receita, isso não exclui o fato de que, o valor recolhido do consumidor a título de ICMS próprio se refere a valor que efetivamente integra ao patrimônio do comerciante, pois é devido em razão de operação de

circulação de mercadoria efetuada pelo próprio sujeito passivo. Dessa forma, ressalta-se o trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, do STF, no RHC 163.334/SC do STF (BRASIL, 2019):

[...] Como frisei no julgamento do RE-RG 574.706, que discutia a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Cofins, oportunidade em que fui voto vencido, é certo que, em notas fiscais, destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços (art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/1996). No entanto, esta indicação para fins de controle e de aplicação da sistemática da não cumulatividade **não significa que o ICMS deixe de compor o preço de venda das mercadorias.**

**Ressalta-se que o ICMS não funciona como imposto retido. Isso quer dizer que o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação comercial, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao seu caixa, ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado, depois de considerada a compensação de créditos.**

O caráter indireto do ICMS também não permite afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor como receita. Se, por um lado, qualquer contribuinte procura repassar qualquer gravame econômico do tributo quando possível (MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças Públicas: teoria e prática. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo. 1980. p. 322), por outro, o contribuinte de jure não é obrigado a repassá-lo ao contribuinte de facto, como atestam o art. 166 do CTN e a Súmula 546/STF [...] (BRASIL, 2019), grifos nossos.

Nesse sentido, acaso estabelecida a interpretação de que o contribuinte de direito que não adimpliu quanto ao pagamento do ICMS próprio incorre em crime, estaria sendo imputado delito à uma situação de mero inadimplemento de dívida tributária. Como assevera Roque Antonio Carrazza:

[...]

IV - Frisamos que no caso do ICMS o repasse da carga econômica do tributo é feito às abertas e publicadas. Melhor dizendo: tudo é devidamente escriturado. Assim, as coisas se processam exatamente para viabilizar o cumprimento do princípio da não cumulatividade, isto é, para que, com acentuado grau de certeza, se possa compensar “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” (art. 155, §2º, I da CF)

V - Isso, porém, está longe de significar que apenas no ICMS ocorre o repasse da carga econômica do tributo. Pelo contrário, quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa insere no preço de suas mercadorias os tributos que é obrigada a pagar (inclusive as contribuições previdenciárias). Tudo acaba compondo o custo final das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras, se a empresa deixasse de fazer tal repasse em breve estaria operando com prejuízo e, nessa medida, caminhando a passos largos para a bancarrota. O repasse, nesses casos, também existe; apenas não é contabilizado.

Fixada esta premissa de que o sujeito passivo do ICMS não é o consumidor final, mas o comerciante que praticou a operação mercantil, fica fácil, segundo supomos, sustentar a inexistência na questão proposta de qualquer crime contra a ordem tributária. Muito menos crime de apropriação indébita fiscal.

VI - Deveras, a apropriação indébita no campo tributário pressupõe o prévio desconto ou cobrança do tributo devido de terceiros com a intenção consciente (dolo) de não recolher aos cofres públicos.

Não havendo, na hipótese aqui cogitada, prévio desconto do ICMS, não há qualquer ilícito penal a considerar. O comerciante, no caso, não se transforma de possuidor *alieno domine* em possuidor *animus domine*, simplesmente porque não se verifica a posse *alieno domine*.

Inexiste, ainda que em tese, crime, por inocorrência do núcleo do tipo do delito em discussão. Há aí, sim, mero inadimplemento, que escapa à persecução criminal (CARRAZZA, 2020, p. 689).

Dessa forma, conforme elucidado no subcapítulo 5.1, a expressão “descontado ou cobrado” deverá abranger apenas situações nas quais, ostentando a qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa - o responsável tributário. Não deve considerar, portanto, o contribuinte de direito que, por circunstâncias meramente econômicas, repassa o preço de bens ou serviços para o contribuinte de fato.

Outrossim, merece destaque outro argumento amplamente utilizado pelos Ministros que votaram a favor da criminalização do não pagamento do ICMS no julgado do RHC nº 163.334 (BRASIL, 2019): os altos índices de sonegação do ICMS no Brasil. Conforme se extrai do trecho do voto do Relator Ministro Roberto Barroso, essa preocupação é notável durante toda a decisão colegiada:

[...]

#### V. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E CONSEQUENCIALISTA

47. O delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 tutela a ordem tributária, por meio da qual o Estado arrecada tributos para a consecução dos fins que lhe são atribuídos constitucionalmente. É por meio dos impostos que o Estado obtém os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da República: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e marginalização; e redução de desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º).

48. Os crimes tributários são um mal social grave. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera a fraude fiscal um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção tira dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que exista dinheiro par ser utilizado nesses serviços.

49. O ICMS é o tributo mais sonegado no País. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), de um total de R\$ 304,42 bilhões inadimplidos em 2017, R\$ 91,5 bilhões consistem em omissão de recolhimento de ICMS. Esse valor exorbitante retira dos Estados, cujas finanças já estão fragilizadas, a capacidade de se desincumbir adequadamente de seus encargos nas áreas de saúde, educação, segurança etc. Cada real sonegado é um real a menos para a contratação de professores e policiais, a compra de remédios e a criação de leitos hospitalares [...] (BRASIL, 2019).

Em que pese a relevância da pauta, bem como a gravidade dos crimes contra a ordem tributária, como discorrido nos Capítulos 2 e 3, o Direito Tributário e o Direito Penal são regidos pelo princípio da legalidade. Mais especificamente no que tange às condenações penais, tendo em vista a gravidade dos meios empregados pelo Estado na repressão dos delitos, o Direito Penal deve-se guiar pela mais estrita legalidade. Ademais, possui caráter subsidiário, configurando a *ultima ratio* visando a tutela dos bens e interesses considerados mais relevantes para o indivíduo e para sociedade (BITENCOURT, 2021, p. 25).

Dessa forma, os altos índices de sonegação do ICMS, por si só, são argumentos demasiadamente frágeis para fundamentar a criminalização do não pagamento do ICMS. Dado que, para a existência de crime, a conduta deve ser típica, antijurídica e culpável (BITENCOURT, 2020, p. 136), o mero inadimplemento fiscal e a elevada sonegação, em uma primeira análise, não ensejam a tutela penal, a não ser quando devidamente tipificada em lei.

Assim, em diversos momentos, as discussões no RHC nº 163.334 (BRASIL, 2019) se concentram nos impactos da sonegação no Brasil, sendo, inclusive, listados inúmeros dados e tabelas em quase todos os votos a favor da criminalização. Todavia, com isso, ignora-se a análise quanto a atipicidade da conduta no caso em questão, o princípio da legalidade e o caráter subsidiário do Direito Penal, e também a reflexão sobre a interpretação do termo “descontado ou cobrado” e sua influência em relação ao sujeito passivo do delito. Sob essa lógica, destaca-se o trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes, o qual argumentou que:

[...]

II. Os efeitos da sonegação fiscal no Brasil e a sua previsão no direito comparado

**É inegável, por outro lado, que se tornou comum no Brasil o não recolhimento de ICMS, muitas vezes porque, em solo administrativo, os empresários sabem da possibilidade de parcelamento e de refinanciamento da dívida, via REFIS, e, em solo penal, estão praticamente imunes à responsabilização penal, pois podem suspender a pretensão punitiva do Estado, por meio da adesão a programas de parcelamentos da dívida ou, a qualquer tempo, extinguir a sua punibilidade com o pagamento integral do tributo, nos termos do art. 68 e do art. 69, ambos da Lei n. 11.941/09 e do art. 83, da Lei n. 9.430/96, com as modificações promovidas pela Lei n. 12.350/10** (BRASIL, 2019), grifos nossos.

Por fim, relativamente ao elemento subjetivo especial do tipo, explicitado no subcapítulo 5.1, o voto vencedor adotou o posicionamento de que o dolo de apropriação será aferido na instrução criminal, a partir de circunstâncias objetivas factuais que demonstrem a vontade de se escusar do cumprimento da obrigação tributária. Considerando essa perspectiva,

o fato de o contribuinte escriturar devidamente seus livros fiscais, declarando o valor à título de ICMS não exclui o dolo do crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990).

Por outro lado, o voto vencido defendeu o entendimento de que a assunção de dívida tributária por parte do devedor é logicamente incompatível com o *animus* de apropriação. Assim, o contribuinte que não recolhe os valores do imposto dentro do prazo, mas cataloga os seus livros fiscais, reconhecendo a própria inadimplência, não possui dolo de frustrar as arrecadações tributárias. Consequentemente, incorre em mero inadimplemento, e não comete crime contra a ordem tributária.

Entretanto, como discorrido no subcapítulo 5.1, ambos os posicionamentos carecem de maiores critérios objetivos para constatar a existência do elemento subjetivo especial do tipo. Dessa forma, adotando-se o primeiro posicionamento, seria necessário elencar parâmetros mais concisos acerca da contumácia do devedor, como por exemplo, por quanto tempo ou por quantas vezes deveria inadimplir quanto ao pagamento do ICMS para que o delito fosse configurado. Por outro lado, preferindo-se o segundo, seria imprescindível estabelecer por quais meios o contribuinte manifestaria a sua regularidade fiscal e sua assunção de dívida. Como resultado, uma vez que os dois entendimentos ensejam insegurança jurídica, sob força dos princípios da legalidade, da subsidiariedade, e do *in dubio pro reo*, seria mais razoável que prevalecesse a tese mais benéfica ao contribuinte.

Por conseguinte, uma vez erigidos os argumentos a favor e contra a criminalização do não pagamento do ICMS, presentes no RHC nº 163.334 (BRASIL, 2019), analisar-se-á a existência de crime ou mero inadimplemento. Outrossim, a questão será contraposta à vedação constitucional de prisão civil por dívida.

## 6.2 A diferença entre inadimplemento e a prática de crime e a vedação constitucional de prisão civil por dívida

Tendo em vista as considerações acerca dos sujeitos da relação jurídica tributária no ICMS, o estudo das elementares do tipo penal do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), bem como os principais argumentos utilizados no acórdão proferido no RHC nº 163.334 (BRASIL, 2019) do STF, será questionado se o contribuinte que deixa de recolher, no prazo devido, valores a título do ICMS, incorre em crime contra a ordem tributária, ou encontra-se em mero inadimplemento.

Previamente, no que tange à questão atinente aos termos “descontado e cobrado”, insta salientar que, conforme exposto nos Capítulos 5 e 6, e subcapítulo 6.1, é imprescindível que, o sujeito passivo da obrigação em que ocorra o desconto ou cobrança de tributo esteja

nessa posição em virtude de lei. Dessa maneira, o tipo penal alude os casos de responsabilidade tributária. Conseqüentemente, não abrange as situações em que há repasse do ônus financeiro de tributo no preço final de mercadoria e serviços, em razão de circunstâncias meramente econômicas. Logo, no caso do ICMS próprio declarado, na hipótese de que o contribuinte não pague o referido tributo, sua conduta será atípica, pois não ocorre procedimento de desconto ou cobrança, como dita o art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990).

Outrossim, ainda que, remotamente, considerasse haver cobrança nos casos em que há mera repercussão econômica, tratando-se do ICMS próprio declarado, ausente o elemento subjetivo especial do tipo, qual seja, o dolo de se apropriar de valor pertencente ao Fisco, escusando-se do cumprimento da obrigação tributária. Visto que o valor do ICMS é transferido para o consumidor no preço final do produto, compondo o custo global do item, essa pecúnia efetivamente integra ao patrimônio do comerciante. Assim, apenas em momento posterior é que esse montante será destinado para o cumprimento das respectivas obrigações. Logo, inexistindo apropriação de valor pertencente à Fazenda Pública e, conseqüentemente, o dolo de frustrar as arrecadações tributárias, colige-se que, de maneira semelhante ao raciocínio desenvolvido no parágrafo anterior, a conduta será atípica.

Ademais, verifica-se que, conforme aludido no Capítulo 5 e subcapítulo 5.1, o entendimento adotado pelos Ministros que acompanharam o voto vencedor é desprovido de critérios objetivos aptos a delimitar a existência do elemento subjetivo do crime. Dessa forma, apesar de não dispor de efeito vinculante, a decisão configura precedente mais gravoso ao contribuinte e, deveria, portanto, erigir parâmetros concretos a fim de orientar os juízes de primeiro grau sobre a constatação do dolo. Com isso, ensejaria menor insegurança jurídica, pois afastaria o risco de imprevisibilidade das decisões.

Nesse sentido, ausente o procedimento de cobrança, e inexistente a apropriação dolosa e fraudulenta de valor atinente ao Fisco, constata-se que, a conduta do contribuinte que deixa de recolher aos cofres públicos valor referente ao ICMS declarado é atípica. Assim, configura-se mero inadimplemento, o qual deverá ser cobrado pela Fazenda Pública mediante o ajuizamento de ação de execução fiscal, nos termos da Lei nº 6.830 (BRASIL, 1980). Além do mais, atentando-se quanto à importância das arrecadações tributárias para a manutenção do aparato público, o procedimento de cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública é dotado de peculiaridades, conferindo tratamento privilegiado ao Fisco. Nessa direção, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) também estabelece as multas moratórias e as multas punitivas para aqueles que não cumprem com as obrigações tributárias, as quais possuem aspecto sancionatório. Dessa maneira, por força do princípio da legalidade, essa conduta atípica

está fora do âmbito de incidência do Direito Penal. Ainda, por caracterizar-se como mero inadimplemento, o crédito fazendário deverá, também, ser cobrado mediante ação de execução fiscal, sendo aplicado ao contribuinte devedor, se a lei assim dispôr, as respectivas penalidades tributárias.

Concluindo-se pela atipicidade da conduta, estar-se-á diante da criminalização de um inadimplemento, o que fere gravemente as vedações previstas no Pacto de São José da Costa Rica (BRASIL, 1992) e na Constituição Federal (BRASIL, 1988), respectivamente descritas abaixo:

**Art. 7.7.** Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar (BRASIL, 1992).

**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 (BRASIL, 1988).

Nessa orientação, conforme se extrai do trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019):

**[...] De fato, em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em discussão, a intervenção criminal só se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal. Na falta da demonstração de tal elemento determinante do tipo, resta cristalino o vilipêndio tanto da proibição constitucional à criminalização do mero inadimplemento quanto do próprio princípio da não culpabilidade (CF, art. 5º, LVII e art. LXVII), já que se pressupõe, implicitamente, na operação de imputação, um ardil (fraude, sonegação, dissimulação) não demonstrado.**

Sendo assim, **uma interpretação constitucional do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 deve levar em conta o animus de fraude do agente, sob pena de fomentar-se uma política criminal arrecadatória, que subverte as garantias penais fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito.** O direito penal tributário exige, sempre, uma exegese constitucional que o impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios.

[...]

Nesse preciso sentido, a doutrina repisa a necessidade de uma interpretação constitucional do tipo penal discutido:

**“A nosso ver, a norma do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, deve ser interpretada em conformidade com a constituição. Seu alcance, assim, abrangerá somente aquelas situações nas quais o não pagamento do tributo envolva um artifício qualquer, que impossibilite a cobrança pelos meios ordinários, da quantia devida à Fazenda a título de tributo”.** (MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária, 2011. p. 421)

Importante ressaltar, nessa toada, que um direito penal tributário que sobrepõe interesses arrecadatórios a garantias individuais fundamentais avança um limite não permitido pela ordem constitucional, ofendendo, assim, o princípio da subsidiariedade.

Destaca-se que grande parte da doutrina do direito penal, na atualidade, defende posicionamento no sentido de descriminalizar irregularidades meramente administrativas e atribuir ao direito penal apenas aquelas condutas finalisticamente direcionadas ao cometimento de lesões a bens jurídicos de natureza constitucional. (ROXIN. Derecho Penal. 1997. p. 53-54 e p. 199-201) (BRASIL, 2019), grifos nossos.

Dessa maneira, como elucidado nos Capítulos 2 e 3, o Direito Penal Tributário é ramo do Direito Penal propriamente dito, e deve se guiar pelo princípio da mais estrita legalidade e da subsidiariedade. Assim, não deve penalizar uma conduta atípica, e não deve ser reduzido a instrumento político para atingir objetivos arrecadatórios, utilizando o mecanismo de intervenção mais drástico nos direitos elementares do indivíduo, para coagi-lo ao pagamento dos tributos. Logo, a interpretação do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990) deve estar em consonância com os princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Em suma, o *decisum* criminaliza ato não previsto em lei, configurando profunda mudança de entendimento mais prejudicial ao contribuinte. Dessa forma, a tese fixada pelo STF no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019) viola a vedação constitucional à prisão civil por dívida, e fere os princípios da legalidade, da proporcionalidade, da subsidiariedade, e do *in dubio pro reo*. Em razão disso, faz-se imperiosa a mudança de entendimento por parte do Tribunal Superior, sob pena de risco de lesão a bens jurídicos constitucionalmente protegidos.

Ademais, destaca-se que a própria redação do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990) é lacunosa, pois não estabelece, com clareza, a abrangência do termo “cobrado”, e não descreve as formas pelas quais o dolo será concretizado. Todavia, ante a ausência de previsão legal, deve-se adotar uma interpretação constitucional do tipo penal, respeitando os princípios basilares do Estado Democrático de Direito. Sob esse entendimento, uma vez que a conduta não está expressamente tipificada como crime, prefere-se o entendimento mais favorável ao contribuinte.

Nesse contexto, no Capítulo 7 serão elencadas as possíveis consequências jurídicas, políticas, econômicas e sociais geradas pelo precedente que inaugura a criminalização do não pagamento do ICMS próprio declarado e, com isso, ratificar a urgência da reforma da decisão por parte do STF.

## 7 AS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS, ECONÔMICAS E SOCIAIS DA CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS

Elucidadas as razões pelas quais o acórdão deve ser revisado, serão ponderadas as possíveis consequências jurídicas, políticas, econômicas e sociais em virtude da criminalização do não pagamento do ICMS próprio declarado, instaurada pela decisão do STF no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019).

Primeiramente, como exposto no Capítulo 6 e subcapítulo 6.2, no que tange às consequências jurídicas, visto que, no caso em questão, a conduta é atípica, ocorre a criminalização de uma postura não prevista no tipo penal, violando o princípio da estrita legalidade, inerente ao Direito Penal Tributário. Nessa direção, em verdade, o STF por meio do acórdão em RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019), decide pela aplicação de sanção penal à um inadimplemento de dívida tributária. Contudo, o art. 7.7 do Pacto de São José da Costa Rica (BRASIL, 1992) e art. 5º, inciso LXVII da Constituição Federal (BRASIL, 1988) vedam expressamente a prisão civil por dívida, salvo em casos de descumprimento de obrigação alimentícia. Logo, o posicionamento do Supremo Tribunal ofende direito internacionalmente protegido, contrariando também as próprias disposições da Carta Magna. Por isso, conclui-se que, no caso em discussão, há uma instrumentalização do Direito Penal, o qual é reduzido à mecanismo de arrecadação fiscal para aviltar as arrecadações tributárias. Logo, o *jus puniendi* é utilizado como meio de coação do contribuinte para quitar as dívidas fiscais, o que contraria os princípios substanciais do Direito Penal.

Além disso, frisa-se que o acórdão é lacunoso, e carece de parâmetros objetivos acerca da constatação do dolo do contribuinte. Dessa forma, apesar de não dispor de força vinculante, a decisão configura expressivo precedente, o qual ensejará grande insegurança jurídica, em virtude da imprevisibilidade nas decisões proferidas pelo juízo de primeiro grau ao apreciar casos semelhantes a este. Assim, a ausência de critérios legais para aferição do elemento subjetivo especial do tipo irá gerar discrepância nas decisões proferidas pelos Magistrados em 1ª instância, pois a avaliação acerca da contumácia será compreendida de maneira não uniforme.

No que tange às consequências econômicas, insta salientar que, ao equiparar a figura do sonegador com o mero inadimplente, aplicando-se o mesmo tipo penal à ambos, existe a possibilidade do aumento dos índices de sonegação. Isso porque o comerciante que escritura devidamente seus livros fiscais, e assume sua dívida perante à Fazenda Pública, seria penalizado de maneira tão gravosa quanto aquele que, fraudulentamente, se omite quanto ao cumprimento

de sua obrigação tributária (ou até mesmo, pode-se afirmar que seria sancionado de forma mais árdua). Dessa forma, a decisão pode desestimular os contribuintes a declararem os valores devidos à título de ICMS. Por esse motivo, tendo em vista que os índices de sonegação desse imposto são demasiadamente altos, a elaboração de dissuasões quanto à declaração de dívida do ICMS não configura medida eficiente para melhorar as arrecadações fiscais, conforme indicado no trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes transcrito a seguir:

[...] A partir dos dados preliminares de arrecadação, estima -se que a Carga Tributária Bruta brasileira (CTB) tenha atingido 33,2% do PIB, segundo os dados publicados no relatório de "Análise da Arrecadação das Receitas Federais" referentes a dez/2018 pela Receita Federal do Brasil. Para o exercício de 2017, pode -se perceber que os tributos sobre bens e serviços respondem por mais da metade do total arrecadado (48,4%), correspondendo a 15,7% do PIB: [...]

**ALÉM DISSO, A PARTIR DE UM ESTUDO PUBLICADO PELO SINPROFAZ, RELATIVO A UMA ATUALIZAÇÃO, COM DADOS DO EXERCÍCIO DE 2018, DO ESTUDO DA EVASÃO FISCAL DO BRASIL PUBLICADO PELO PRÓPRIO SINPROFAZ QUANDO DO LANÇAMENTO DO SONEGÔMETRO EM 05/06/2013, E INTITULADO "SONEGACÃO NO BRASIL – UMA ESTIMATIVA DO DESVIO DA ARRECADAÇÃO", OS RESULTADOS INDICARAM QUE, MANTENDO TODOS OS DEMAIS PARÂMETROS CONSTANTES, A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA PODERIA SE EXPANDIR EM 23,1% CASO FOSSE POSSÍVEL ELIMINAR A EVASÃO TRIBUTÁRIA CUJO INDICADOR MÉDIO PARA TODOS OS TRIBUTOS APONTADOS NESTE TRABALHO FOI DA ORDEM DE 7,7% DO PIB, QUE EQUIVALE A R\$ 524,9 BILHÕES DE REAIS. EM RELAÇÃO AO EXERCÍCIO DE 2017, JÁ ATUALIZADO COM DADOS OFICIAIS, HOUE UM INCREMENTO NO MONTANTE ESTIMADO DE EVASÃO DE R\$ 29,2 BILHÕES DE REAIS.**

Na hipótese de se extrapolar para todos os tributos a média dos indicadores de sonegação que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, IR e Contribuições Previdenciárias), seria possível alcançar um indicador de sonegação de 27,5% da arrecadação (o mesmo do indicador de sonegação para o VAT em países da América Latina, que foi de 27,6%). Com isso, a estimativa de sonegação seria de 9,2% do PIB, o que representaria uma perda de arrecadação de R\$ 626,8 bilhões de reais, levando -se em conta o PIB do ano de 2018.

**Assim, levando -se em consideração esse último indicador para a sonegação fiscal, poder -se -ia afirmar que, se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esses R\$ 626,8 bilhões de reais estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a 88,2% de tudo que foi arrecadado pelos Estados e municípios juntos (não incluindo repasses), estimados em R\$ 710,5 bilhões de reais para o exercício de 201 (BRASIL, 2019), grifos nossos.**

Outrossim, relativamente às consequências sociais, ressalta-se o contexto inaugurado pela pandemia do novo coronavírus, vigente desde o mês de março do ano de 2020, e responsável por instaurar uma crise sanitária, econômica, política e humanitária sem

precedentes. Além do alto grau de contágio e o elevado número de mortes, impactando diretamente o sistema de saúde e a população mais vulnerável, com as medidas de isolamento social necessárias à contenção da disseminação da COVID-19, a economia também foi intensamente afetada. De acordo com os dados do IBGE, mais de 1.047.213 empresas foram extintas no ano de 2020, e em 2021, até o mês de agosto, foram extintas mais de 772.351 (IBGE, 2021). Ademais, no primeiro trimestre de 2021 a taxa de desocupação no Brasil atingiu o percentual de 14,7%, e o desemprego atingiu até 14,8 milhões de pessoas, maior índice já registrado desde 2012 (IBGE, 2021).

Consoante os dados do Ministério da Economia, as micro e pequenas empresas correspondem a 99% dos negócios brasileiros, responsáveis por gerar 55% dos empregos no país, e têm participação de 30% no PIB (BRASIL, 2020). Conforme as estatísticas levantadas pelo Ministério da Economia, em 12 milhões de negócios, quase 8,3 milhões são microempreendedores individuais (BRASIL, 2020). Dessa maneira, é inegável a imprescindibilidade das microempresas, das empresas de pequeno porte, e dos microempreendedores individuais no Brasil, tanto na produção de riqueza do país, quanto na geração de postos de trabalho.

Nesse viés, tendo por base o cenário atípico vivenciado pelo Brasil nos anos de 2020, 2021 e 2022, bem como a importância das micro e pequenas empresas, colige-se que, no momento atual, é totalmente descabida a adoção do entendimento mais prejudicial aos micro e pequenos empresários por parte da Suprema Corte em sede de RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019).

Por esses motivos, constata-se que a decisão do mencionado RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019) fere princípios e valores fonte da Constituição Federal e representa uma brusca mudança de entendimento, a favor da criminalização de uma conduta sequer tipificada. Ainda, ameaça um dos setores basilares da economia brasileira, que nesse momento de crise, não deveria arcar com maior ônus a que já está submetido. Dessa maneira, urge a necessidade da reforma da decisão por parte do STF.

## 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificou-se que a tese estabelecida pelo STF no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019), é lacunosa, e criminaliza mero inadimplemento de dívida tributária. Devido a ausência do procedimento de cobrança e do elemento subjetivo especial do tipo, a conduta do contribuinte que não recolhe, dentro do prazo legal, valor de ICMS declarado, é atípica, e consequentemente, não pode ser considerada crime.

Outrossim, uma vez que o acórdão não estabelece critérios objetivos acerca da contumácia do devedor e do dolo de apropriação, propicia grande insegurança jurídica, pois o precedente, ao ser aplicado pelos juízes de 1º grau e Tribunais de 2ª instância, será concretizado de maneira disforme, gerando decisões divergentes para casos semelhantes.

Além disso, sob o ponto de vista político, o acórdão reduz o Direito Penal à mero instrumento de cobrança de dívida pública. Ainda, equipara juridicamente a pessoa que sonega tributos, com a pessoa que declara seus impostos. Por esse motivo, poderá aumentar os índices de sonegação, desestimulando os comerciantes a escriturarem os seus livros fiscais, e declararem suas dívidas perante o Fisco. Ademais, em um contexto de instabilidade econômica, política, social e humanitária, tal qual a pandemia da COVID-19, adotar postura mais prejudicial aos micro e pequenos empresários ameaça um dos setores basilares da economia brasileira.

Dessa forma, a decisão do STF no RHC nº 163.334/SC (BRASIL, 2019) deve ser impreterivelmente reformada, pois coloca em risco valores essenciais ao Estado Democrático de Direito, ocasionando um cenário que enseja insegurança jurídica aos contribuintes, precariza o Direito Penal, e gera consequências econômicas e sociais irreversíveis.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Rubem. **Filosofia da ciência: introdução ao jogo e suas regras**. 10. ed. São Paulo: Brasiliense, 1987. Disponível em: [http://www.moretti.agrarias.ufpr.br/pda/filosofia\\_da\\_ciencia\\_rubem\\_alves.pdf](http://www.moretti.agrarias.ufpr.br/pda/filosofia_da_ciencia_rubem_alves.pdf). Acesso em: 20 maio 2021.

ARÁN, Mercedes García. **Fundamentos y aplicación de penas y medidas de seguridad en el Código Penal de 1995**. Espanha: Aranzadi, 1997. Disponível em: [https://rebiun.baratz.es/rebiun/search?q=84-8193-685-5%20||%208481936855&start=0&rows=15&sort=score%20desc&fq=msstored\\_mlt172&fv=LIB](https://rebiun.baratz.es/rebiun/search?q=84-8193-685-5%20||%208481936855&start=0&rows=15&sort=score%20desc&fq=msstored_mlt172&fv=LIB). Acesso em: 20 maio 2021.

Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Gustavo Brigadão, Igor Mauller Santiago e Pierpaolo Cruz Bottini - **A criminalização pelo STF do não pagamento de ICMS declarado - Análise e Perspectivas**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tHi4fVdktY4&t=1928s>. Acesso em: 25 maio 2021.

BEVILAQUA, Lucas. BUISSA, Leonardo. **Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago**. Revista Direito Tributário Atual| ISSN, v. 1982, p. 0496. Disponível em: [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/61422152/Neutralidade\\_tributaria\\_no\\_ICMS\\_e\\_criminalizacao\\_do\\_devedor\\_contumaz20191204-56729-tyv22l.pdf?1575479147=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DNeutralidade\\_Tributaria\\_do\\_ICMS\\_e\\_Crimin.pdf&Expires=1629992926&Signature=JQ3dYaLMqkGcDxyzxY4WcDjiDx9inxzI9CayayWOOzunET YToCt7kSGt9IW~Yh0fmEaREAthZEd7emArNpgexmAD8B5vT~UtxVVf1EcMZA824Ti8C2nXqY7IsSbtL1qn3~wotXbe6sE7F7A1roexadht-iDcvPc4qBPap6vlKLVbnDAbIY1MXF~khUQtEkOi-jR7hoqN7EDtzZqrYtYRfBWcWfcl26v59Jl8kyw7fUgX2fc7hl3Doxmh1phYOx8WAUPM96CDXMPnFl1F4irqFx4jHAVm73oX2rIkgJ01QRVKvIlvTVt~~CXWNkkinRyPTzYCHQXC AhFFrcVpnB52w\\_\\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/61422152/Neutralidade_tributaria_no_ICMS_e_criminalizacao_do_devedor_contumaz20191204-56729-tyv22l.pdf?1575479147=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DNeutralidade_Tributaria_do_ICMS_e_Crimin.pdf&Expires=1629992926&Signature=JQ3dYaLMqkGcDxyzxY4WcDjiDx9inxzI9CayayWOOzunET YToCt7kSGt9IW~Yh0fmEaREAthZEd7emArNpgexmAD8B5vT~UtxVVf1EcMZA824Ti8C2nXqY7IsSbtL1qn3~wotXbe6sE7F7A1roexadht-iDcvPc4qBPap6vlKLVbnDAbIY1MXF~khUQtEkOi-jR7hoqN7EDtzZqrYtYRfBWcWfcl26v59Jl8kyw7fUgX2fc7hl3Doxmh1phYOx8WAUPM96CDXMPnFl1F4irqFx4jHAVm73oX2rIkgJ01QRVKvIlvTVt~~CXWNkkinRyPTzYCHQXC AhFFrcVpnB52w__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA). Acesso em: 18 ago. 2021.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico, v. 1**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. 9788547210212. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547210212/>. Acesso em: 26 ago. 2021.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico, v. 2**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. 9788547210212. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547210212/>. Acesso em: 26 ago. 2021.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786555590333. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555590333/>. Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988a)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2021]. Disponível

em:[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidente da República [1966]. Disponível em:[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidente da República, [2000]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidente da República [1980]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidente da República [1990]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Notícias - Governo destaca papel da Micro e Pequena Empresa para a economia do país.** Publicado em 05 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/outubro/governo-destaca-papel-da-micro-e-pequena-empresa-para-a-economia-do-pais>. Acesso: 18 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC.** Ementa: DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a

concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Recorrentes: Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher. Recorridos: Ministério Público Federal e Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 7 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **AgRg no AREsp 1792837 / SC Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 2020/0310752-6**. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Crime contra a ordem tributária. Art. 2º, inciso ii, da lei n. 8.137/90. Não recolhimento de icms. Entendimento aplicado ao iss. Fato típico. Julgamento do supremo tribunal federal no rhc n. 163.334/sc. Recebimento da denúncia. Legalidade. Ausência de violação do art. 41 do cpp. Agravo regimental não provido. Agravante: Charles Fabian Balbinot. Agravado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 8 de abril de 2021f. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=INADIMPLEMENTO+E+ICMS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 9 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **AgRg no REsp 1907186 / SC Agravo Regimental no Recurso Especial 2020/0310753-8**. Penal. Agravo regimental no recurso especial. Crime contra a ordem tributária. Art. 2º, inciso ii, da lei n. 8.137/90. Não recolhimento de ICMS duas vezes no mês de outubro de 2013. Entendimento do Supremo Tribunal Federal no RHC n. 163.334/SC. Contumácia delitativa. Não demonstração. Atipicidade da conduta. Absolvição. Agravo Regimental não provido. Agravante: Cleberon Cristiano Frizzo. Agravado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 19 de março de 2021g. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=INADIMPLEMENTO+E+ICMS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 9 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Ementa: HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que

potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, e qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz, 22 de agosto de 2018. Dje: 31/08/2018, RT. vol. 1008 p. 398. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28HC.clas.+e+%40num%3D%22399109%22%29+ou+%28HC+adj+%22399109%22%29.suce>. Acesso em: 7 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **Recurso Especial nº 1959723/RS**. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INCLUSÃO DO ICMS-STNA BASE DE CÁLCULO DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA PARA EFEITO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ART. 3º, §1º, I, DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. POSSIBILIDADE. 1. O substituído tributário tem o direito de apurar créditos de PIS/COFINS sobre as mercadorias adquiridas para revenda sempre que comprovado que o ICMS-ST destacado na nota fiscal tenha integrado o custo de aquisição, mediante sua inclusão no preço pago. Precedentes deste Regional e do Superior Tribunal de Justiça. 2. Apelo provido. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Supermercado Germânia Ltda. Relatora: Ministra Maria Helena Costa, 25/11/2021, Dje: 29/11/2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=REsp+1959723&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 7 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Plenário). **RE nº 574.706/PR**. EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal.

O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Recorrido: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, 15/03/2017, Dje: 17/09/2021. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2020.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Dialética, 2002.

Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ). Flávia Romano de Rezende, Gustavo Brigagão, Betina Treiger Grupenmacher, Igor Mauler Santiago e Pierpaolo Cruz Bottini - **A criminalização pelo STF do não pagamento de ICMS declarado - Análises e Perspectivas**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=o9kI692Nxgw&t=1s>. Acesso em: 5 jun. 2021.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Do positivismo ao pós-positivismo jurídico: o atual paradigma jusfilosófico constitucional**. Revista de Informação Legislativa. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242864/000910796.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2021.

HOBEIKA, Mônica Lourenço Defilippi. **A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 138, p. 155-208, 2019. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/80>. Acesso em: 18 ago. 2021

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Painel Mapa das empresas**. Disponível em: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas>. Acesso em: 18 ago. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa nacional por Amostra de Domicílios Contínua - Taxa de desocupação**. Disponível em: [https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/9173-pesquisa-nacional-por-amostra-de-domicilios-continua-trimestral.html?=&t=series-historicas&utm\\_source=landing&utm\\_medium=explica&utm\\_campaign=desemprego](https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/9173-pesquisa-nacional-por-amostra-de-domicilios-continua-trimestral.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=desemprego). Acesso em: 18 ago. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Taxa de desemprego 2º trimestre de 2021**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/desemprego.php>. Acesso em: 18 ago. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2019. 9788597020717. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>. Acesso em: 26 ago. 2021.

MARICONDE, Alfredo Vélez. **Estudios de derecho procesal penal**. Córdoba: Imprenta de la Universidad, 1956. Disponível em: [http://biblioteca2.senado.gov.br:8991/F/?func=item-global&doc\\_library=SEN01&doc\\_number=000168241](http://biblioteca2.senado.gov.br:8991/F/?func=item-global&doc_library=SEN01&doc_number=000168241). Acesso em: 26 ago. 2021.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080 de 13 de dezembro de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Belo Horizonte: Governador do Estado de Minas Gerais, [2003]. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/d43080\\_2002.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43080_2002.htm). Acesso em: 20 set. 2021.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal**. Parte Geral. 5. ed. v. 1. São Paulo: Grupo GEN, 2021. 9788530993658. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993658/>. Acesso em: 26 ago. 2021.

Ordem dos Advogados do Brasil de São Paulo (OAB-SP). Heloisa Estellita, Pierpaolo Cruz Bottini, Cíntia Marangoni, Betina Treiger Grupenmacher, Marcus Vinícius Barbosa, Beatriz Almeida e Priscila Pamela dos Santos. **Criminalização do não pagamento do ICMS: e agora?** Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=IKZLfGU-YCc>. Acesso em: 25 maio 2021.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. 9786559641192. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559641192/>. Acesso em: 13 set. 2021.

ROXIN, Claus. **Es la protección de los bienes jurídicos una finalidad del derecho penal? In La teoría del bien jurídico. Fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Roland Hefendehl (ed.). Barcelona: Marcial Pons, 2007.

Sociedade de Advogados Stael Freire. Leandro Paulsen - **Crimes Tributários**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=6zTKPUe0OzI>. Acesso em: 25 jul. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Poder de tributar no Estado Democrático de Direito**. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663906/mod\\_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20PODER%20DE%20TRIBUTAR.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663906/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20PODER%20DE%20TRIBUTAR.pdf). Acesso em: 4 jul. 2021.

MARQUES, Frederico. **Curso de Direito Penal**. 1. ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1954.

MIR PUIG, Santiago. **Derecho Penal; Parte General**. 8. ed., Barcelona, Reppertor, 2010.

VILELA, Rafael. **Pequenas empresas garantem saldo positivo de empregos, mostra SEBRAE**. Agência Brasil, Rio de Janeiro, 1 de jul. de 2019. Disponível em:

[https://agenciabrasil.ebc.com.br/educacao/noticia/2019-07/pequenas-empresas-garantem-saldo-positivo-de-empregos-mostra-sebrae#:~:text=As%20micro%20e%20pequenas%20empresas,s%C3%A3o%20microempresadadores%20individuais%20\(MEI\)](https://agenciabrasil.ebc.com.br/educacao/noticia/2019-07/pequenas-empresas-garantem-saldo-positivo-de-empregos-mostra-sebrae#:~:text=As%20micro%20e%20pequenas%20empresas,s%C3%A3o%20microempresadadores%20individuais%20(MEI).). Acesso em: 18 ago. 2021.