

**A CRIMINALIZAÇÃO JUDICIAL DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS  
JÁ DECLARADO**

*THE JUDICIAL CRIMINALIZATION OF NON-COLLECTION OF ICMS  
ALREADY DECLARED*

*Julia Antunes da SILVA<sup>1</sup>*

*Tathyane Gorski dos REIS<sup>2</sup>*

*Thiago Antônio Nascimento Monteiro DINIZ<sup>3</sup>*

**RESUMO**

Este artigo tem como finalidade aprofundar-se, sob o prisma jurídico, no estudo do tipo penal de apropriação indébita tributária, presente no artigo 2º, II da Lei 8.137/90, aceita a criminalização judicial do não recolhimento de ICMS nas situações em que o contribuinte regularmente declara sua dívida nos documentos fiscais, mas deixa de recolhê-lo. Tem-se como objetivo inicial analisar o julgado do Supremo Tribunal Federal que criminalizou o não recolhimento de ICMS declarado. Para tanto, será apresentada a discussão tanto do ponto de vista penal quanto do ponto de vista tributário, apresentando-se críticas doutrinárias à referida decisão (e, sobretudo, à sua *ratio decidendi*). Na primeira parte da pesquisa, traz a decisão que tipificou o inadimplemento tributário, seguindo para a segunda parte que são apresentados alguns conceitos sobre a questão jurídica, referente ao Direito Penal, como as

<sup>1</sup> Acadêmica de direito da FAE Centro Universitário 10º período. Email: julliaantunes2000@hotmail.com.

<sup>2</sup> Acadêmica de direito da FAE Centro Universitário 10º período. Email: tathyreis14@hotmail.com.

<sup>3</sup> Mestre em Direitos Fundamentais e Democracia pelo Centro Universitário do Brasil e especialista em Direito Tributário pela FGV – RJ. Email: thiago.diniz@fae.edu.

finalidades da sanção criminal, como a proteção aos bens jurídicos, os elementos do tipo penal descrito no art. 2º, II da Lei 8.137/90, e traz também as questões do Direito Tributário e os crimes contra a ordem tributária, na qual serão construídas críticas doutrinárias ao referido julgado. Na parte final, conclui-se pela inconstitucionalidade do enquadramento típico, entende-se que ainda que haja a criminalização da conduta, é necessária primeiramente a real comprovação do dolo do agente em fraudar o fisco bem como a contumácia do agente.

**PALAVRA-CHAVE:** ICMS declarado. Apropriação. Criminalização. Não recolhimento. Art. 2º, II da Lei 8.137/90. Direito Penal. Direito tributário.

#### **ABSTRACT**

This article aims to deepen, from a legal point of view, in the study of the criminal type of tax misappropriation, present in article 2, II of Law 8.137/90, accepts the judicial criminalization of non-payment of ICMS in situations in which the taxpayer regularly declares his debt in tax documents, but fails to collect it. The initial objective is to analyze the judgment of the Federal Supreme Court that criminalized the non-payment of declared ICMS. To this end, the discussion will be presented both from the penal point of view and from the tax point of view, presenting doctrinal criticisms of the aforementioned decision (*ratio decidendi*). In the first part of the research, it brings the decision that typified the tax default, followed by the second part that presents some concepts about the legal issue, referring to Criminal Law, such as the purposes of criminal sanction, such as the protection of legal assets, the elements of the criminal type described in art. 2, II of Law 8.137/90, and also brings the issues of Tax Law and crimes against the tax order, in which doctrinal criticisms of the aforementioned judgment will be built. In the final part, it is concluded that the typical framework is unconstitutional, it is understood that even if there is a criminalization of conduct, it is

first necessary to prove the agent's intent to defraud the tax authorities as well as the agent's persistence.

**KEYWORD:** Declared ICMS. Appropriation. Criminalization. No pickup. Art. 2nd, II of Law 8.137/90. Criminal Law. Tax law.

## 1 INTRODUÇÃO

Tendo em vista a importância do recolhimento dos tributos para o desenvolvimento da sociedade brasileira e as repercussões da recente tese fixada no Supremo Tribunal Federal acerca da tipicidade da declaração do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e o seu não recolhimento aos cofres públicos, o presente trabalho se destina a analisar a tipicidade da conduta, como entendeu a Corte.

Objetiva-se analisar, a partir da dogmática do direito penal e tributário, a coerência da decisão, bem como entender a movimentação da conduta de uma dívida civil para um tipo penal.

O presente artigo irá analisar e sopesar, de início, os argumentos utilizados pelos Ministros do STF nos votos do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334-SC.

Sendo assim o presente estudo é caracterizado como um procedimento dialético comparativo. Analisando o impacto gerado com a decisão da Suprema Corte, a (de fato) criação de um novo tipo penal e a sua compatibilidade com o sistema normativo-constitucional brasileiro.

Procurou-se entender como deve ser classificada a natureza jurídica da conduta do agente que declara o seu ICMS, e deixa de recolher esses valores aos

cofres públicos. Por meio de uma análise da narrativa dos votos que compõem o acórdão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 - SC.

Deste modo, na primeira parte da pesquisa, traz-se a decisão que tipificou o inadimplemento tributário. Na sequência, fixadas as bases apresentadas pelo Supremo Tribunal em sua decisão, a questão é analisada à luz da dogmática do Direito Penal, como as finalidades da sanção criminal, como a proteção aos bens jurídicos, os elementos do tipo penal descrito no art. 2º, II da Lei 8.137/90. Após, o tema é examinado à luz das premissas típicas do Direito Tributário e os crimes contra a ordem tributária, na qual serão construídas críticas doutrinárias ao referido julgado.

Por fim, o trabalho irá tentar demonstrar a forma mais adequada de lidar com os agentes que estão em débito com o Estado.

## **2 A TIPIFICAÇÃO JUDICIAL DO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO**

A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC, publicada em novembro de 2020, decidiu, por 7 votos a 3, criminalizar a suposta conduta dolosa e contumaz do sujeito que declara o seu ICMS e deixa de recolher os valores discriminados.

No julgamento, o Tribunal fixou a 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.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> RHC 163.334/SC.

Entendeu o STF que ao declarar e deixar de recolher o valor do ICMS, que teria sido embutido no preço da mercadoria, o vendedor estaria se apropriando indevidamente de valor cobrado e pertencente ao Estado. Desta forma estaria incidindo o agente na conduta enquadrada na lei 8.137/90 em seu art. 2º II. Uma vez verificado a *Contumácia e Dolo de Apropriação* na conduta do agente, estaria configurado o tipo penal.<sup>5</sup>

O artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90, que traz os crimes de ordem tributária, prevê que o crime de apropriação indébita tributária é identificado quando o contribuinte deixa de recolher tributo *cobrado ou descontado*, que deveria ser recolhido aos cofres públicos.

Neste ponto surgiu o questionamento jurídico-dogmático: em que medida a conduta de deixar o comerciante de recolher ICMS próprio, escriturado e declarado, repassado economicamente ao comprador da mercadoria ou ao tomador do serviço, subsume-se ao tipo penal da apropriação indébita tributária?

No caso discutido na Suprema Corte, o comerciante destacou na *sua* nota fiscal o valor do ICMS, embutindo o valor no preço cobrado do consumidor final. Contudo, o agente passivo deixou de recolher esses valores aos cofres públicos, sendo denunciado pela prática disposta no artigo 2º da lei 8137/90. O juiz de primeiro grau reconheceu que a conduta seria atípica, excluindo-se o crime e absolvendo o empresário sumariamente.

Em sede de apelação, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina havia afastado a tese da atipicidade e determinado o regular prosseguimento do processo. A discussão chegou ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a Terceira Seção, no

---

<sup>5</sup> Art. 2, inciso 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, Lei 8137/90.

juízo do *habeas Corpus* 399.109, por maioria, entendeu que a absolvição sumária seria inviável, haja vista que a denúncia descreveria fato que contém a necessária adequação típica e não haveria excludentes de ilicitude.

No STF a discussão girou em torno do elemento “cobrado”, reconhecendo que o termo se refere aos tributos indiretos, como o ICMS, e acabam sendo cobrados junto ao valor final do produto, ou seja, por aquele que quem expõe o produto no mercado. Já no termo “descontado” não há dúvidas que este se refere aos tributos diretos.

No caso do ICMS, o comerciante ao vender o seu produto, recebe com os lucros o ônus financeiro de arcar com o custo tributário embutido na relação jurídica, nascendo a relação jurídica tributária. Quando recebido os valores, o empresário receberia também os ônus advindos da obrigação principal, devendo arcar com os custos do tributo.

O Relator do caso, Ministro Roberto Barroso, durante seu voto, estabeleceu três premissas importantes para o enquadramento da matéria.

Primeiramente, estabeleceu que o direito penal deveria ser igualitário e moderado.

Em segundo lugar, o pagamento de tributos é dever fundamental de todo cidadão, na medida que ocorra o fato gerador e este exiba *capacidade contributiva*<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> *Dissertando a respeito do tema, o saudoso Geraldo Ataliba, depois de afirmar, citando Paulo Barros Carvalho, que o princípio da capacidade contributiva está contido “nas dobras do princípio da isonomia” e que constitui ele “a aplicação, no setor da tributação, da igualdade de tratamento que o Estado deve aos cidadãos (Roque A. Carrazza), conforme o art. 150, II, da CF (LGL\1988\3)”, acrescenta que esse princípio, o da capacidade contributiva, traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes. Implica que cada lei tributária tenha por efeito atingir manifestações, ou aspectos dessa riqueza, sem destruir sua base criadora. O sistema tributário (entendido como “conjunto de impostos”, na perspectiva pré-jurídica) e cada imposto não de adequar-se à “capacidade econômica” dos contribuintes; certo que “capacidade econômica” há de entender-se como real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza como lastro à tributação”, dado que “a violação dessa — pelos excessos tributários — configura confisco, constitucionalmente vedado”. (Geraldo Ataliba, “IPTU*

Por fim o Relator determinou que o mero inadimplemento tributário não deve ser tido como fato típico criminal, para ser reconhecida a tipicidade de determinada conduta, na qual pode estar coberta de um determinado nível de desvalor, que deve justificar o tratamento mais gravoso.

O voto do Relator foi acompanhado pela maioria dos votos. Estabeleceu-se, assim, que a censurabilidade está contida em tomar para si valor que pertence ao fisco. Para caracterizar o tipo penal, a conduta é composta da cobrança do consumidor e do não recolhimento ao Fisco.

Por fim, a tese estabelecida pelo Ministro Luís Roberto Barroso foi que:

O contribuinte que deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, desde que aja com intenção de apropriação do valor do tributo a ser apurada a partir de circunstâncias objetivas factuais.<sup>7</sup>

Dos votos que definiram o julgamento, observa-se que, respaldado em finalidades condescendentes, os ilustríssimos Ministros do STF deixaram de apreciar os parâmetros estruturais do direito, bem como a finalidade e necessidade da criação de um novo tipo penal.

### **3 A FUNÇÃO DO DIREITO PENAL E A PROTEÇÃO AOS BENS JURÍDICOS**

---

– *Progressividade*”, “*Cadernos de Direito Municipal*”, em RDP 93/233). - ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Ilmar Galvão, citação do trecho do voto RE 204827-5, julgado em 12/12/1996

<sup>7</sup> RECURSO ORDINÁRIO E M HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA - Voto Ministro Relator Roberto Barroso.

Apesar de criminalizar a conduta, a decisão, como se passa a demonstrar aqui, com as devidas vênias ao Pretório Excelso, contraria o direito penal em suas esferas mais íntimas.

Para uma compreensão mais convicta da esfera penal, é essencial saber qual é a função do Direito Penal.

O direito penal lida diretamente com o balanço entre o poder Estatal e a responsabilidade social que cada indivíduo possui com os seus próprios atos perante a sociedade.

A função do direito penal é a proteção dos bens jurídicos estabelecidos como importantes dentro de uma sociedade em seu contexto histórico.

Conforme o jurista alemão Claus Roxin, a função do direito penal é a proteção dos bens jurídicos de elevada importância para o regular convívio social, sendo que a seleção de tais bens muda com a natural evolução dos interesses sociais.<sup>8</sup>

Bens que passaram a ser relevantes ou irrelevantes diante do princípio que rege o direito penal conhecido como a “*ultima ratio*”.

Regis Prado menciona que “o pensamento jurídico moderno reconhece que o escopo imediato e primordial do Direito Penal radica na proteção de bens jurídicos essenciais ao indivíduo e à comunidade.”<sup>9</sup>

Complementando esta ideia, Hassemer traz que “uma ameaça penal contra um comportamento humano é ilegítima, sempre que não possa lastrear-se na proteção de um bem jurídico”<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup>ROXIN, Claus. Acerca da problemática do direito penal da culpa. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1983.

<sup>9</sup>PRADO, Luiz Regis. Bem jurídico-penal e Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

<sup>10</sup>HASSEMER, Winfried. História das idéias penais na Alemanha do pós-guerra. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, n. 6, abr./jun. 19



Em mesmo sentido, Polaino Navarrete menciona que sem a presença de um bem jurídico de proteção prevista no preceito punitivo, o próprio Direito Penal, além de resultar materialmente injusto e ético-socialmente intolerável, careceriam de sentido como tal ordem de direito<sup>11</sup>, tendo o bem jurídico importância sistemática fundamental<sup>12</sup>.

O lastreamento das escolhas dos bens jurídicos a serem tutelados pelo direito penal, são aferidos pela Constituição Federal, como afirma Luiz Regis Prado ao mencionar que “o conceito de bem jurídico deve ser inferido *na Constituição*, operando-se uma espécie de normatização de diretivas político-criminais”<sup>13</sup>.

Constituição que declara a impossibilidade de prisão por dívidas, ou seja, não há possibilidade do ensejamento do direito penal sobre as questões que envolvem a mora com o credor, seja ele quem for. A incidência do direito penal em questões que envolvam dívidas só reforçam o pensamento arcaico de utilização do direito penal como forma de coerção de pagamento, divergindo dos preceitos constitucionais.

Bitencourt relata que: “Atualmente podemos afirmar que a concepção do direito penal está intimamente relacionada com os *efeitos que ele deve produzir*, tanto sobre o indivíduo que é objeto da persecução estatal, como sobre a sociedade na qual atua. Além disso, no mundo da ciência do Direito Penal, é possível afirmar que *a pena justifica-se por sua necessidade*.”

Muñoz Conde, por seu turno, acredita que sem a pena não seria possível a convivência na sociedade de nossos dias. Concordando com Gimbernat Ordeig, entende que a pena constitui um recurso elementar com que conta o Estado, e ao

<sup>11</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel. El bien jurídico en el derecho penal. Sevilla: Public de la Universidad, 1974. p. 21-22.

<sup>12</sup> POLAINO NAVARRETE, Miguel. Derecho penal – parte general. Barcelona: Bosch, 1996. p. 281.

<sup>13</sup> PRADO, Luiz Régis. Bem jurídico-penal e Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 51

qual recorre, quando necessário, para tornar possível a convivência entre os homens.”<sup>14</sup>

Cabe dizer que a pena deve ser aplicada levando em conta todos os contextos fáticos que circundam a conduta punível. A hipótese dos empresários em situação desesperadora que deixa de arrecadar algum tributo para pagar os salários dos empregados ou para ganhar alguma sobrevida da empresa, na esperança de saná-la rapidamente, pode ser perfeitamente amoldável a teoria da inexigibilidade de conduta diversa, tornando a aplicação da pena completamente desnecessária, ante a falta do requisito de culpabilidade do tipo penal.

É essencial expor sobre as *finalidades da sanção penal*, que não deixam de ser também *funções do Direito Penal*. Para entender as finalidades da sanção criminal, deve-se analisar se a sanção penal tem finalidade retributiva ou preventiva.

A sanção penal não é um recurso de justiça retributiva, sendo assim, na sanção de um *Estado Social Democrático de Direito*, Material, deve-se afastar a finalidade de retribuição.

A proteção oferecida pelo Direito Penal pretende verificar o fenômeno criminal e pode ser mais apropriado o entendimento de que a sanção penal no meio do Estado Democrático de Direito.

No que diz a respeito a pena, Claus Roxin entende que:

a pena estatal é uma instituição exclusivamente humana, criada com o fim de proteger a sociedade, **não podendo, por isso, ser imposta se não é exigida por razões preventivas**<sup>15</sup>

<sup>14</sup>BITTENCOURT, C. Roberto. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1, p. 157.

<sup>15</sup> ROXIN, Claus. Acerca da problemática do direito penal da culpa. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1983, p. 8.

A ex-ministra da Administração Interna de Portugal, Anabela Rodrigues defende que a pena “não pode justificar-se através da retribuição, mas deve, pelo contrário, ter um fundamento racional, realizar objetivos práticos de defesa do direito e da sociedade”.<sup>16</sup>

Do mesmo modo, Jorge de Figueiredo Dias entende que:

Uma pena retributiva esgota o seu sentido no mal que se faz sofrer ao delinqüente como compensação ou expiação do mal do crime, nesta medida puramente social-negativa que acaba por se revelar não só estranha, mas no fundo inimiga de qualquer tentativa de socialização de delinqüente e de restauração da paz jurídica da comunidade afetada pelo crime; inimiga em suma, de qualquer atuação preventiva e, assim, da pretensão de controle e domínio do fenômeno da criminalidade<sup>17</sup>

A prevenção geral positiva é a finalidade da sanção, e caracteriza a imprescindível proteção em si. Günther Jakobs define a prevenção geral positiva, baseado na norma a proteção de um bem jurídico:

Prevenção geral, porque pretende produzir um efeito em todos os cidadãos, positiva, porque este efeito **não se pretende que consista em medo ante a pena, mas sim em uma tranquilização no sentido de que a norma está vigente**, de que a vigência da norma, que havia sido afetada pelo fato, voltou a ser fortalecida pela pena.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> RODRIGUES, Anabela Miranda. A determinação da medida da pena privativa de liberdade. Coimbra: Editora Coimbra, 1995. p. 257.

<sup>17</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. Questões..., *cit.*, p. 95. grifo do autor.

<sup>18</sup> JAKOBS, Günther. El principio..., *cit.*, p. 1074.( tradução de Vanderson Roberto Vieira)

No caso em debate na Suprema Corte Brasileira, optou-se por criminalizar a conduta do agente que declara e destaca o ICMS, mas deixa de recolhê-lo ao Fisco. A utilização do direito penal para constranger o devedor a pagar aquilo que foi declarado pelo fisco sob o argumento de arrecadação, diante da pressão dos Estados, reforça a ideia de um Estado com poderes exacerbados em face dos devedores.

A manipulação da lei penal neste caso, ultrapassa os limites hermenêuticos, criando um direito penal do medo, que constrange o devedor para que seja realizado o pagamento do débito, independente da situação, se mostra totalmente inconstitucional. O direito penal tributário exige, sempre, uma exegese constitucional que o impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios.

Tratando-se sobre o Direito Penal Tributário é preciso ter-se a interpretação de sua norma à luz Constitucional.

No marco da chamada expansão do direito penal contemporâneo, descrita por Silva Sánchez<sup>19</sup>, às tradicionais funções da pena de retribuição e prevenção soma-se uma nova finalidade, injustificada e inconstitucional, a meramente arrecadatória:

E com isso tem-se a última característica desse novo direito penal tributário: a desconfiguração de um bem jurídico, em seus contornos garantistas, para um etéreo, intangível (a ordem tributária), em cujo nome desfigura-se o direito penal a serviço de interesses estatais outros.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> SÁNCHEZ, Jesús-María Silva; MORÁN, Ángel José Sanz. La expansión del derecho penal: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. Madrid: Civitas, 1999.

<sup>20</sup> TANGERINO, Davi de Paiva Costa; PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Suspensão da pretensão punitiva estatal pelo parcelamento. TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes.(Coord.). Direito penal tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Desta forma, verifica-se as necessidades de uma interpretação da norma de forma constitucional do tipo penal:

A nosso ver, a norma do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43), 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<sup>21</sup>

Relembra-se que um direito penal que sobrepõe os interesses arrecadatários em face das garantias constitucionais fundamentais, ultrapassa os limites Constitucionais, e ofende gravemente o princípio da subsidiariedade.

No direito penal verifica-se a tentativa 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.<sup>22</sup>

A afirmação de que existem condutas que não possuem ofensividade o suficiente para justificar a incidência do direito penal, devendo essas condutas serem analisadas apenas sobre a ótica do direito administrativo sancionador, como ocorre as Contraordenações, em Portugal, e a Ordnungswidrigkeit, na Alemanha, não há um grau de reprovabilidade suficiente sobre a conduta do cidadão que deixa de recolher os seus impostos devidos.<sup>23</sup>

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2011. p. 421

<sup>22</sup> ROXIN, 1997, p. 53-54 e p. 199-201

<sup>23</sup> Como consignou o Tribunal Europeu de Direitos humanos na Sentença de 21 de fevereiro de 1984 (referente ao caso Öztür ), a propósito do processo de descriminalização levado a cabo na Alemanha: “Pelo ato de 2 de janeiro de 1975 sobre contraordenações [Ordnungswidrigkeiten], o Poder Legislativo alemão, preocupado em humanizar o direito penal, removeu deliberadamente certos atos de seu âmbito que não mais poderiam ser tratados como ofensas criminais (...). Foi assim porque a pleora de

O Princípio da Legalidade, também chamado como Princípio da reserva legal, vem da máxima: “nullum crimen nulla poena sine lege”, que significa: não há crime nem pena sem lei prévia. Bitencourt define o princípio da legalidade nos seguintes termos:

[...] pode-se dizer que, pelo princípio da legalidade, a elaboração de normas incriminadoras é função exclusiva da lei, isto é, nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que antes da ocorrência desse fato exista uma lei definindo-o como crime e cominando-lhe a sanção correspondente. A lei deve definir com precisão e de forma cristalina a conduta proibida.<sup>24</sup>

No princípio da Intervenção Mínima, se dá a concepção da pena como *ultima ratio*, pois a noção de Direito Penal entende que o Estado não deve aplicar o Direito Penal caso tenha a possibilidade de garantir uma proteção suficiente com outros instrumentos jurídicos. Nas palavras de Bitencourt:

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o

---

penalidades criminais – no sentido estrito do termo – ameaçava tornar essa medida coercitiva totalmente ineficaz.” Disponível em: <<https://goo.gl/T2TkM3>>. Acesso em: 04 de novembro de 2022.

<sup>24</sup> BITTENCOURT, C. Roberto. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 11

restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a *ultima ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (BITENCOURT, 2009, p. 13, grifo no original).

Sendo assim, entende-se que antes de se recorrer ao Direito Penal como *prima ratio*, deve-se exaurir todos os meios extrapenais de responsabilização, e apenas quando estes meios se mostrarem insuficientes à tutela de determinado bem jurídico deve-se utilizar o Direito Penal, aplicando-o como *ultima ratio*.

Ademais, não se pode utilizar o direito penal para reprimir qualquer conduta realizada considerada ilícita, este deve ser utilizado quando se verificar a *indispensabilidade* da proteção a ser dada ao bem jurídico essencial, ou seja, a *necessidade concreta* de proteção pela via sancionatória penal. Não é só pelo fato de ocorrer a violação do bem jurídico essencial que incidirá a sanção penal, pois essa somente ocorrerá quando for *indispensável*.

A função de *indispensável proteção de bens jurídicos essenciais* reforça o princípio da intervenção mínima (subsidiariedade e fragmentariedade), que permeia o Direito Penal, reservando a atuação deste para os casos indispensáveis, onde realmente se revelam insuficientes as tutelas extrapenais. Assim, protege os bens jurídicos essenciais, e não quaisquer bens, e ainda, somente contra determinadas configurações de agressão.

Nesse sentido ensina Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas:

(...). Assim, as sanções de natureza penal tributária só são estabelecidas como último recurso e quando outros meios, nomeadamente os administrativos, apresentarem-se ineficazes no combate à **evasão e fraude tributárias**. Daí a fundamentação da subsidiariedade e de se constituir num princípio que rege o Direito Penal Tributário<sup>25</sup>

A estrutura do Direito Penal é elaborada de modo que só deve ser aplicado quando as demais esferas de controle não responderem efetivamente ao dano ocasionado. Sendo assim, ao ponderar o conceito de crime, no que diz a respeito ao fato típico, entendemos que a tipicidade penal requer uma ofensa de certa gravidade aos bens jurídicos protegidos, visto que nem sempre uma ofensa a esses bens é aceitável para caracterizar o injusto típico.

Deste modo, é plausível que em algumas situações a conduta seja incapaz de alcançar materialmente o bem jurídico tutelado, se aplicando o princípio da ofensividade ou da lesividade, em razão do conceito material do crime é essencial que tenha lesão ou perigo ao bem jurídico, caso não tenha, existirá a tipicidade formal. Realizada essa pesquisa, passa-se a tratar da insignificância.

No direito penal nos depara-se com as condutas insignificantes, ou seja, o princípio da insignificância (ou bagatela), conforme o magistério Francisco de Assis Toledo esclarece:

Welzel considera que o princípio da adequação social bastaria para excluir certas lesões insignificantes. É discutível que assim seja. Por isso, Claus Roxin propôs a introdução, no sistema penal, de outro princípio geral para a

---

<sup>25</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Op. cit., p. 49-50.



determinação do injusto, o qual atuaria igualmente como regra auxiliar de interpretação. Trata-se do denominado princípio da insignificância, que permite, na maioria dos tipos, excluir os danos de pouca importância. Não vemos incompatibilidade na aceitação de ambos os princípios que, evidentemente, se completam e se ajustam à concepção material do tipo que estamos defendendo.<sup>26</sup>

De acordo com o princípio da insignificância, o Direito Penal, em face de sua natureza fragmentária, deve ser aplicado em execução aos limites fundamentais à proteção do bem jurídico.

Os tribunais superiores reconhecem a aplicabilidade do princípio da insignificância, porém constituíram algumas condições essenciais, sendo eles: a) o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento b) a mínima ofensividade da conduta do agente; c) a inexpressividade da lesão jurídica causada; e d) a ausência de periculosidade social da ação.

O STF já se manifestou de diversas formas, em uma delas o Plenário do Supremo decidiu que a aplicação do princípio da insignificância deve ser analisado caso a caso e que a corte não pode fixar uma tese sobre o tema, ou seja, entende-se que a aplicação do princípio da insignificância (ou bagatela) deve atentar a imprescindibilidade da análise de cada caso individualmente.

O tipo penal abordado no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC possui um preceito primário autônomo, com a peculiaridade de que todos os incisos

---

<sup>26</sup> *Francisco de Assis Toledo, 1994, p. 133.*

compartilham o mesmo preceito secundário, sendo a pena de detenção prevista para este tipo penal de matéria tributária.<sup>27</sup>

Sendo assim, a subsunção dos fatos concretos do art.2º deve considerar todos os elementos objetivos, normativos e subjetivos do tipo, para poder verificar a real incidência da norma penal tributária sobre a conduta do agente.

Descreve o art.2º inciso II da lei 8.137/90 que:

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;

O tipo acima descrito emana a necessidade de consideração do elemento subjetivo especial do injusto, sendo ele a real vontade do agente em se apropriar dos valores retidos.

Significa dizer que o mero dolo de não recolher o tributo devido, de forma genérica, não é capaz de preencher o tipo subjetivo descrito na norma penal, sendo necessária uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para haver a devida materialização do elemento subjetivo especial. Devendo a vontade do agente ser manifestamente ardilosa em omitir ou alterar valores devidos, excluindo-se o devedor que realiza a declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal.

---

<sup>27</sup> BITTENCOURT, C. Roberto. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 159

Estes elementos que constituem o tipo penal cumprem a função de individualizar a espécie de delito, de forma que, uma vez não verificado esses elementos, o tipo de ilicitude de determinada espécie de delitos não se encontra verificada <sup>28</sup>.

Os elementos subjetivos especiais descrevem maneiras de ofensas específicas ao bem juridicamente tutelado, que se perfectibilizam no ilícito-típico, que conferem a qualidade e a medida da ofensa causada pela realização do tipo objetivo<sup>29</sup>.

Sendo assim, verifica-se que o tipo penal encontra-se realizado quando há o recolhimento do valor devido e com ele tem-se o elemento subjetivo especial da apropriação fraudulenta dos valores, pela ausência da devida declaração. Diante disso, quando há a clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato não é explorada, a norma criminal incide na conduta do mero inadimplemento de uma dívida fiscal.

Afirma Hugo de Brito Machado que:

*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.”* <sup>30</sup>

<sup>28</sup> FIGUEIREDO DIAS, 2007, p. 379

<sup>29</sup> KÖHLER, 1997, p. 170

<sup>30</sup> MACHADO, 2011, p. 420-421

Nesse mesmo sentido, extrai-se o seguinte trecho embargado do acórdão proferido nos autos do RE 999.425, tema 937 da repercussão geral:

Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, **mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis.** Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a última ratio para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.<sup>31</sup>

Cabe salientar que no ICMS declarado e não recolhido não há no que se falar em fraude por quebra de confiança depositada no substituto tributário, como ocorre nas outras modalidades estipuladas pela lei. Uma vez equiparada a conduta discutida aos outros tipos penais, esta restaria em uma *analogia in malam partem*, vedada pelo ordenamento jurídico.

A hermenêutica não pode ser utilizada para suprir a demonstração do elemento subjetivo do tipo. Nesse mesmo escopo, o STF já se posicionou repudiando a utilização da hermenêutica para verificar-se a vontade de fraudar do agente, através do HC 97.261<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> STF, ARE 999.425, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 10.02.2017

<sup>32</sup> STF, HC 97.261, Rel. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 12.04.2011

A doutrina ao descrever o tipo penal aqui em debate prevê expressamente a não declaração de forma ardilosa para a incidência do tipo penal de forma indispensável. A obscuridade do elemento subjetivo específico não pode ser interpretada de maneira desfavorável a agente, de modo que estamos diante da criminalização do mero inadimplemento, conduta atípica para o sistema penal à luz da Constituição Federal.

A criminalização dessa conduta estaria se equiparando à prisão por dívida civil, que fere de forma gravíssima a Constituição Federal, bem como o Pacto de São José da Costa Rica. O Pacto de São José da Costa Rica dispõe:

Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.<sup>33</sup>

Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.<sup>34</sup>

Sendo assim de acordo com Dória:

[...] o bom senso repele é responder a liberdade individual pelo pagamento de dívidas, salvo em caso de fraude. A liberdade individual poderá responder pela fraude, e não pela dívida em si [...]

---

<sup>33</sup> CF, art. 5º, inciso LXVII.

<sup>34</sup> CADH, art. 7.7.

Consequente, a interpretação que se deve dar ao tipo penal deve ser Constitucional, de modo que não é possível falar-se em criminalização da conduta de declarar o ICMS devido e deixar de recolhê-lo, haja vista que para poder falar em incidência do fato à norma, deve ser vislumbrada a fraude pelo agente passivo da relação jurídico tributária.

Veja-se que o dispositivo em questão é inconstitucional, pois promove prisão por dívidas fora da esfera permissiva da Constituição.<sup>35</sup>

Neste mesmo diapasão, Rodrigo Sánchez Rios sustenta que quando um contribuinte omite a obrigação de quitar seus impostos, incorrerá numa infração cuja sanção normal é a multa: há neste caso infração tributária de caráter administrativo.

Em compensação, quando o não pagamento desses tributos provém de um fato vinculado à fraude – como no caso da adulteração dos livros fiscais ou da apresentação de declarações falsas – então existirá omissão de pagar o tributo, originado de um ato positivo do querer humano, de caráter doloso, porque provém do engano, da desonestidade.

O simples fato de não pagar tem como sanção a multa fiscal; a falta de pagamento proveniente de um ato ilícito tem pena mais grave, pois nos encontramos na presença do delito fiscal.<sup>36</sup>

Nesta perspectiva Hugo de Brito Machado esclarece que:

A nosso ver, a norma do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43), deve ser interpretada em conformidade com a constituição. Seu alcance, assim,

<sup>35</sup> FURHER, Maximiliano Roberto Ernesto. Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro, 2010, p. 135.

<sup>36</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. O crime fiscal . Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 29

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.<sup>37</sup>

A inadimplência fiscal representa problema grave, tanto do ponto de vista econômico quanto social, devendo ser levada a sério e enfrentada com vigor pelas vias administrativas adequadas, quando não for uma questão para o direito penal, como ocorre com o caso em tela.

#### **4 ENTRE O ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO E O ILÍCITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

A ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só na sua essência, é o dever jurídico. Para Bentham, as leis são distribuídas apenas por comodidade de distribuição, ou seja, todas podiam ser, por sua identidade substancial, dispostas “sobre um mesmo plano”, assim não há como se falar em ilícito administrativo ontologicamente distinto do ilícito penal, a separação dos dois se dá apenas por conveniência ou oportunidade, a medida do interesse da sociedade e do Estado, variáveis no tempo e no espaço.

Contudo deve ter-se em mente a diferença que existe entre os dois. Preceitua Beling<sup>38</sup> que a diferença entre as duas espécies pode ser reconhecida através de sua

---

<sup>37</sup> MACHADO, 2011, p. 421

<sup>38</sup> Die Lehre vom Verbrechen, 1906, pág. 13.1.

“quantidade” ou seu “grau”: se a conduta possui maior ou menor grau de gravidade ou imoralidade de uma em cotejo a outra.

Deste modo, as penalidades podem ser, efetivamente, caracterizadas como administrativa ou penais, sobretudo diante da competência para sua aplicação, sendo certo que ambas as sanções, administrativas ou penais, podem deter natureza pessoal ou patrimonial, contudo, as penais exigem, também, a responsabilidade pessoal do autor do ilícito<sup>39</sup>.

O ilícito administrativo é um é substancialmente menos gravoso que o ilícito penal, a doutrina de Goldschmidt há uma diferença fundamental entre o direito penal administrativo “Verwaltungs Strafrecht” e direito penal comum “Justiz Strafrecht” enquanto um visa ao indivíduo como vontade ou personalidade autônoma, o outro o encara como membro ou elemento sinérgico da sociedade e, portanto, adstrito a cooperar com a administração pública.

A ilicitude administrativa seria apenas a *omissão do dever de auxiliar a administração no sentido do bem público ou estatal* “Die Unterlassung der Unterstützung der auf Forderung des öffentlichen oder Staatswohls gerichteten Staatsverwaltung”.<sup>40</sup>

Extrai-se da doutrina de Goldschmidt que as normas de direito administrativo, ao contrário do direito penal comum, são normas cujo objeto é a atenção ou o cuidado da administração, ou seja, não apresentam uma lesão ou perigo de lesão ao um interesse juridicamente tutelado, mas sim contra ações que são contrárias a administração pública.<sup>41</sup>

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 7

<sup>40</sup> Júnior, José Cretella. “Do ilícito administrativo.” *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* 68.1 (1973): 135-159.

<sup>41</sup> Brandão, Nuno. Crimes e contraordenações: da cisão à convergência material: ensaio para uma compreensão da relação entre o direito penal e o direito contra-ordenacional. Coimbra Editora, 2016



O ilícito administrativo é sempre um delito de omissão, nas palavras de Goldschmidt: A consequência jurídica do ilícito administrativo é uma simples "obrigação *ex delicto* de direito administrativo".<sup>42</sup>

Entre a punição na esfera administrativa e a esfera penal, há, nada além, que uma escolha de política criminal por conviência. Para o direito penal, é transportado apenas aquilo que tem maior gravidade objetiva ou que mais afeta o interesse público, tornando-se um ilícito penal.

Tanto para o direito penal quanto para o direito administrativo, o princípio da legalidade se mostra indispensável, não podendo ser diferente na esfera dos crimes contra a ordem tributária. Aqui os elementos normativos do tipo encontram-se intimamente vinculados a conceitos ligados às normas de direito tributário, e para a compreensão da norma, é necessário entender a compreensão do alcance das expressões empregadas.

A vinculação dos elementos semânticos do tipo as constantes desta lei tributárias, estabelece um limite a tipificação penal, bem como faz com que os crimes tributários se caracterizem como normas penais em branco<sup>43</sup>, de modo que não se permite o recurso à analogia ou à interpretação analógica em prejuízo do acusado.<sup>44</sup>

Importante destacar que todos os crimes contra a ordem tributária somente serão passíveis de ocorrência sob a modalidade dolosa, dolo este, que muitas vezes

---

<sup>42</sup> Brandão, Nuno. Crimes e contraordenações: da cisão à convergência material: ensaio para uma compreensão da relação entre o direito penal e o direito contra-ordenacional. Coimbra Editora, 2016.

<sup>43</sup> Guilherme de Souza Nucci explica que as normas penais em branco são "aquelas cujo preceito primário (descrição da conduta) é indeterminado quanto a seu conteúdo, porém determinável, e o preceito sancionador é sempre certo". Vide NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de direito penal. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 64.

<sup>44</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, op. cit., p. 39-40.

é inadequadamente presumido para facilitar a incriminação do agente, condenado por muitas vezes o mero devedor fiscal.<sup>45</sup>

Este grave equívoco dá-se justamente pela equiparação das práticas de infrações tributárias, ou seja, aquelas que devem ter aplicadas sobre si as sanções de direito administrativo como foi comentado, com o cometimento doloso de crimes tributários.<sup>46</sup>

Destacam Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro que “o dolo que caracteriza os crimes contra a ordem tributária implica o propósito de fraudar a Fazenda Pública, exteriorizado através da prática de atos idôneos a este fim”<sup>47</sup>.

Veja-se, pois, que o agente que declara o seu ICMS ao fisco, não tenta fraudar, apenas não consegue suportar a dívida com a Fazenda, estando em mero inadimplemento.

Aqui, deve-se observar o direito à liberdade, que é tão precioso para a Constituição Federal, de maneira que o direito de receber o crédito tributário não se pode sobrepor ao direito à liberdade individual de ir e vir. Existem outros mecanismos para que o Estado possa receber os devidos créditos, ademais meios agressivos como se vê nas execuções fiscais e suas expropriações, pois “se a liberdade individual não deve ser sacrificada com a prisão civil, com muito mais razão ela não deve ser sacrificada com a aplicação da pena criminal de prisão”.<sup>48</sup>

Através de uma hermenêutica Constitucional, extrai-se que não teria sentido algum o legislador ter vedado a prisão por dívidas na esfera civil, mas permiti-la na esfera penal, quando claramente as prisões na esfera civil seriam muito menos gravosas que na esfera penal. Ter impedido que houvesse prisões por dívidas na

---

<sup>45</sup>Idem p. 43

<sup>46</sup> Idem p. 49

<sup>47</sup> Idem p.49

<sup>48</sup> Idem p. 49

esfera cível, faz com que esta mesma conduta não possa ser punida com prisão na esfera penal.

Cumpra ainda mencionar o ensinamento de Hugo de Brito Machado:

[...] constitui evidente absurdo, porque todos sabem que o Estado é um inadimplente contumaz [...]<sup>49</sup>

Ademais, vejamos que no ARE 999.425, que se deu pela decisão que negou seguimento ao RE que pleiteava a declaração de inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II da lei 8.137, o Ministro relator Ricardo Lewandowski, destacou em seu voto que para que seja caracterizado o cumprimento do tipo penal é necessária a averiguação de sonegação fiscal e fraude, vejamos:

(...) a referida lei se volta contra sonegação fiscal e fraude, realizadas mediante omissão de informações ou declaração falsa às autoridades fazendárias, praticadas com o escopo de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório (...)

(...) Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis.<sup>50</sup>

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 4ª ed. São Paulo: Atlas, op. cit., p 419

<sup>50</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº ARE 999425-SC. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>> Acesso em 1 nov. 2022.

Portanto, os tipos penais constantes na lei 8.137/90 não abarcam meramente a inadimplência do contribuinte, mas tão somente aqueles casos que há real prática fraudulenta comprovada. Por conseguinte, ao se abster de pagar o que deve em nome próprio ao Fisco, não se verifica qualquer tipo de fraude ou apropriação indébita, pois o agente não estaria retendo para si os valores pertencentes a outro contribuinte, de modo que, neste caso, verifica-se meramente uma infração de natureza administrativa tributária.

O artigo 2<sup>a</sup>, inciso II da Lei 8137/90, lei que fala dos crimes da ordem tributária, em especial dos crimes de apropriação indébita tributária, que é nada mais do que, deixar de recolher um tributo que é cobrado e descontado, e que deveria recolher aos cofres públicos, como expressa o artigo 2<sup>a</sup>:

Art.2<sup>a</sup>, 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"

Veja-se que para que haja a incidência do tipo penal, é necessário que o sujeito passivo desconte ou cobre tributo e não o recolha no prazo legal.

Sabe-se que o ICMS tem como uma dessas características a não cumulatividade, o que significa que o imposto incide sobre cada operação de forma integral e o sujeito passivo pode se creditar do que foi pago na fase anterior da cadeia.

Ou seja, o contribuinte possui uma conta de créditos e débitos, de maneira que ele se credita nos valores pagos na operação anterior, quando da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, e irá analisar se há débitos a pagar na saída da mercadoria.

Não é possível afirmar que os valores que ingressam de forma vinculada, ou seja, direcionadas ao pagamento do ICMS relativos à mesma mercadoria quando há

a venda do produto ao consumidor final, pois existe a creditação dos valores pagos na cadeia anteriormente.

Será necessária uma averiguação na contabilidade empresarial, a fim de verificar se haverá ICMS de recolher ICMS ao final da cadeia.

Neste sentido André Moreira Explica:

Na apuração dos tributos não-cumulativos por período de tempo, é possível que em determinada competência o valor dos créditos supere o dos débitos. Nessa hipótese, o saldo credor deverá ser transportado para os períodos seguintes, podendo haver acúmulo de créditos ao longo de meses ou anos, até que surjam débitos compensáveis.<sup>51</sup>

Pois bem, verificado a incidência do ICMS, observa-se que o tipo penal aqui em comento traz em sua redação ação de “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado”, o que naturalmente pressupõe a existência de um tributo que foi descontado ou cobrado.

Portanto o consumidor final não paga o tributo, mas tão somente o valor da mercadoria, pois a responsabilidade de recolher o valor devido ao fisco é obrigação destinada ao comerciante, e este sim é o sujeito passivo da relação jurídico tributário.

Ademais, as expressões descontadas ou cobradas, instituídas na lei remetem a seguinte definição:

---

<sup>51</sup> MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 140

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.<sup>52</sup>

Vejamos, que os elementos normativos do tipo, não devem e não podem ser aplicados pela mera repercussão econômica. Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídico-tributária.<sup>53</sup>

No caso que foi levado ao supremo, o comerciante destacou na nota fiscal o valor do ICMS e embutiu o valor no preço que foi cobrado do consumidor final, mas este valor literal, não necessariamente, seria repassado ao fisco.

Ademais, no caso em comento houve a declaração da dívida ao fisco, mas não o seu recolhimento, descartando assim a hipótese de fraude ou evasão tributária,

---

<sup>52</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2011. p. 406

<sup>53</sup> BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 167, n. 2020, p. 129-147, 2020.

descaracterizando assim o tipo penal qual a conduta hipoteticamente poderia se amoldar.

Fica claro então, que o empresário que declarou o ICMS e não pagou, por conta de uma dificuldade financeira ou por um simples erro de contabilidade, não pode ser responsabilizado pela apropriação indébita tributária, como já foi exaustivamente exposto no trabalho.

Para que haja qualquer tipo de responsabilização na seara penal, terá que o Ministério Público provar que houve dolo de apropriação, bem como demonstrar a fraude tributária, qual é o elemento especial do tipo em comento.

Por fim, resta agora saber se os tribunais acataram a decisão pois esta não é vinculante, ademais, verifica-se que existe um histórico de resistência dos tribunais em relação às decisões que vêm dos tribunais superiores.

## **CONCLUSÃO**

Posto isso, conclui-se que o STF em discussão entendeu que a tipificação do delito seria aquela descrita no artigo 168 do Código Penal, crime de apropriação em débito. O relator do caso, o ministro Roberto Barroso votou pela criminalização da prática de declarar e não pagar o imposto, acompanhado pelos ministros Alexandre de Moraes, Luiz, Carmen Lúcia entre outros.

Essa discussão é uma questão de interesse máximo para a população, não apenas porque atinge milhões de empresas e empresários em todo o Brasil, mas porque viola um direito fundamental do cidadão ao criar uma regra de prisão por dívida, a qual se mostra totalmente inconstitucional, como já foi exposto. Entende-se de maneira sistemática, que a inadimplência do ICMS declarado está muito longe de ser considerado como crime ante a política criminal atualmente adotada no Brasil.

Entende-se que o empresário deveria ser punido e cobrado na esfera civil de forma ostensiva, com a devida multa, juros e correção monetária, através do processo de execução fiscal, mas jamais ter a liberdade restringida, que é algo tão precioso a Constituição, pelo simples inadimplemento.

Ainda que haja a criminalização da conduta, é necessário primeiramente a real comprovação do dolo do agente em fraudar o fisco bem como a contumácia do agente, bem como o comerciante terá que comprovar que deixou de recolher os valores devidos por algum problema financeiro, seja por demonstrar que se encontrava em uma situação que não poderia ser exigida outra conduta que não fosse o uso do valor cobrado do ICMS para pagar despesas essenciais, como folha de pagamento, sob pena de fechar as portas do comércio ou algumas das hipóteses mencionadas no corpo do trabalho, demonstrando ainda que não havia dolo de apropriação.

É preciso que seja a criação de regras precisas e adequadas em que o Estado possa punir se a existência comprovada do dolo de apropriação, mas sem que haja a utilização do direito penal para coagir o empresário ao pagamento dos débitos devidos, a desnaturalização do direito penal para punir o simples inadimplemento fiscal.

## REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal – Parte geral**. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, 1 v.

BITTENCOURT, C. Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. DÓRIA, A. de Sampaio. **Direito Constitucional**. 1960, v. 4.

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



BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>

BUONICORE, Bruno Tadeu et al. Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 167, n. 2020, p. 129-147, 2020.

DÓRIA, A. de Sampaio. **Direito Constitucional**. 1960, v. 4

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Evasão e Elisão fiscal**: a unidade do injusto no direito tributário e no direito penal. Direito tributário atual : pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 230.

DIAS, Jorge de Figueiredo **Direito Penal**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2007

FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro**, 2010

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal – Parte geral**. 12. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2010, 1 v.

JAKOBS, Günther. El principio de culpabilidad. **Anuario de derecho penal y ciencias penales**, v. 45, n. 3, p. 1051-1084, 1992. (tradução de Vanderson Roberto Vieira)

JÚNIOR, José Cretella. Do ilícito administrativo. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 68, n. 1, p. 135-159, 1973.

KÖHLER, Michael. **Strafrecht**. Berlim: Springer, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2011.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MEDEIROS, Alice Bernardo Voronoff de *et al.* Por um discurso de justificação e aplicação para o direito administrativo sancionador no Brasil. 2017.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

POLAINO NAVARRETE, Miguel. **El bien jurídico en el derecho penal**. Sevilla: Public de la Universidad, 1974.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

RODRIGUES, Anabela Miranda. **A determinação da medida da pena privativa de liberdade**. Coimbra: Editora Coimbra, 1995. p. 257.

ROXIN, Claus. **Tem futuro o direito penal?** Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 790, ago. 2001.

ROXIN, Claus. **Derecho Penal**. 1997.

ROXIN, Claus. Acerca da problemática do direito penal da culpa. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, Coimbra, 1983, p. 8.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael. **Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no welfare state e no neoliberalismo**. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.