



FACULDADE EVANGÉLICA DE GOIANÉSIA
CURSO DE DIREITO

**A CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS E O NÃO REPASSE À
SECRETARIA DA FAZENDA**

Rodrigo Ricardo Almeida Álvares

RODRIGO RICARDO ALMEIDA ÁLVARES

**A CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO
SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS E O NÃO
REPASSE À SECRETARIA DA FAZENDA**

Artigo Científico apresentado junto ao Curso de Direito da FACEG (Faculdade Evangélica de Goianésia), como exigência parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Dr. Prof. Joilson José da Silva

Goianésia-GO
2020

FOLHA DE APROVAÇÃO

A CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS E O NÃO REPASSE À SECRETARIA DA FAZENDA

Esta Monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pela banca examinadora da Faculdade Evangélica de Goianésia/GO- FACEG

Aprovada em _____ de 20_____.

Nota Final _____

Banca Examinadora

Prof. Joilson José da Silva
Orientador

Prof. Me. Jean Carlos Moura Mota
Professor convidado 1

Prof. Nedson Ferreira Alves Júnior
Professor convidado 2

A CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS E O NÃO REPASSE A SECRETARIA DA FAZENDA

RODRIGO RICARDO ALMEIDA ÁLVARES

RESUMO

O presente trabalho realizado tem como tema a criminalização da conduta de declaração do ICMS sem o seu respectivo recolhimento à Fazenda Pública, apresentando como problema de pesquisa as nuances que gravitam em torno desta temática, se estaria presente a necessária intervenção do direito penal. Partiu-se de uma pesquisa exploratória, onde fora visado trazer à tona as particularidades que circundam o assunto, sendo isto realizado por meio de uma abordagem qualitativa, onde a técnica de pesquisa utilizada fora a análise de inúmeros julgados, seleção de bibliografia de renomados autores das mais diversas áreas do direito, passando também por artigo de websites, diante disto, com a análise dos documentos citados, fora colacionado aqui as passagens de maior relevância sobre a matéria. Justifica-se o presente tema, visto que estamos em uma sociedade onde cada vez mais adentramos as práticas mercantis, sendo, portanto, importantíssimo o tema objeto de análise, a fim de se estabelecer quais os fundamentos e motivos determinantes para a criminalização da conduta ora examinada. Por fim, com o objetivo de atrair a atenção para o assunto, o trabalho abordará as principais fundamentações trazidas pelas correntes favoráveis e desfavoráveis pela criminalização desta conduta, com ênfase no estudo do julgamento do RHC 163.334, passando pela exposição da existência de um direito penal mínimo, e não menos importante, expondo a discussão se esta criminalização poderia se inserir num possível quadro de prisão por dívida civil, o que é vedado em nosso ordenamento.

Palavras chave: declaração do ICMS; tipicidade; Supremo Tribunal Federal; dívida civil.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema a criminalização da conduta de declaração do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços (ICMS) e o não repasse à Secretaria da Fazenda, pois se vê que cada vez mais cresce o combate a macrocriminalidade, ou seja, pessoas que antes eram inalcançáveis pelo Direito Penal, tem respondido pelas mazelas causadas em face do tecido social, uma vez que os crimes contra a ordem econômica atingem de um modo geral toda a população, visto que sonégam/subtraem recursos que seriam aplicados em programas de políticas públicas, sendo revertidos para o bem estar social. (CABRAL, 2019).

Ademais, deve-se fazer menção às balizas que circundam à tutela penal, tais como o princípio da intervenção mínima, em seus corolários da subsidiariedade e fragmentariedade. Diante deste quadro, tem-se que o tema sempre foi objeto de intenso debate doutrinário e jurisprudencial. Prevalencia o entendimento segundo o qual o ato de não repassar ao erário o imposto não se amoldava a um ilícito penal. Ocorre que, nos últimos anos, se notava uma maior aceitação por parte dos tribunais quanto a sua possível criminalização, frente aos enormes problemas encontrados pelo Fisco no recolhimento dos tributos. (LIMA, 2020). Desse modo,

encontra-se demonstrada a importância do estudo do tema, visto tratar-se de tema debatido tanto na seara tributária, quanto na seara penal.

Para o exame da temática, analisou-se pontos quanto à discussão se a criminalização da respectiva conduta poderia se inserir num possível quadro de prisão por dívida civil, o que é vedado em nosso ordenamento – interpretação trazida conforme a Constituição da República e o Pacto de São José da Costa Rica. Além disso, procurou-se apresentar as principais fundamentações trazidas pela corrente que defende a criminalização da conduta de declaração do ICMS sem o seu respectivo recolhimento – posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do recurso ordinário em *habeas corpus* (RHC) 163.334, e também os motivos pelos quais outros estudiosos da matéria são contrários a tal tipificação, a qual era prevalecente até então. Analisar-se-á alguns julgados dos tribunais superiores.

O trabalho foi dividido em três tópicos. No primeiro buscou-se estabelecer as premissas bases para o entendimento da matéria. Em sequência, houve uma análise sobre a conduta prevista no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, sobretudo, a respeito das nuances que circundam o respectivo tipo penal. Por fim, analisou-se o RHC 163.334 de relatoria do Ministro Roberto Barroso, oportunidade em que se analisou os argumentos trazidos pelos ministros, tanto quanto aquele que apoia a criminalização da conduta em destaque, quanto aquele desfavorável.

Destaca-se que o trabalho foi realizado por meio de pesquisa bibliográfica de autores especialistas. Ademais, analisou-se alguns julgados que integram atualmente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tudo com o objetivo de apresentar substrato argumentativo e teórico que não teve o intento de esgotamento da matéria, mas que procurou trazer luz ao seu campo de aplicação.

2. ASPECTOS GERAIS QUE CIRCUNDAM À CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA PREVISTA NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990

Durante a última década, muito se debateu a respeito da constitucionalidade dos tipos penais que preveem a criminalização de crimes contra a ordem tributária, sendo assente a jurisprudência pátria por esta possibilidade (PRADO, 2019), pois entendem que estariam preenchidos os requisitos necessários para a incidência da norma penal. Pretende-se analisar, portanto, alguns destes pressupostos.

2.1 DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA E SEUS SUBPRINCÍPIOS (SUBSIDIARIEDADE E FRAGMENTARIEDADE).

Dentre os princípios ligados à missão fundamental do Direito Penal – classificação adotada por alguns autores, os quais separam os princípios do Direito Penal em grupos, (SANCHES, 2016) apresenta o princípio da intervenção mínima, que traz em sua premissa que o Direito Penal deve intervir o menos necessário para a tutela dos bens jurídicos, gerando como corolário dois subprincípios, quais sejam, fragmentariedade e subsidiariedade.

Conforme ensinamentos de Prado (2019, p. 46):

Nesses termos, a intervenção da lei penal só poderá ocorrer quando for absolutamente necessária para a sobrevivência da comunidade – como *ultima ratio legis* –, ficando reduzida a um *mínimo* imprescindível. E, de preferência, só deverá fazê-lo na medida em que for capaz de ter eficácia.

O princípio da fragmentariedade dispõe que o Direito Penal deve ser aplicado para a proteção de bens jurídicos de maior relevância, como por exemplo a vida. Já o princípio da subsidiariedade diz respeito ao fato de que o Direito Penal deve ser aplicado somente quando outros ramos do direito forem insuficientes para a proteção dos bens jurídicos, devendo esses serem aplicados num primeiro momento, a exemplo temos o direito à indenização no processo civil por danos decorrentes de condutas de terceiros (SANCHES, 2016).

2.2 ALOCAÇÃO DO TEMA NO DIREITO BRASILEIRO

O que se acompanha nos noticiários e no cotidiano, tem sido a crescente especialização na prática dos crimes, utilizadas as mais diversas artimanhas a fim de se evitar uma possível responsabilização. É crescente a prática de crimes tributários financeiros, econômicos, conhecidos como crimes do colarinho branco – *white-collar* crimes, nome dado por Sutherland (2020), referindo-se àquelas infrações praticadas por pessoas dotadas de alto poder aquisitivo. Tal prática tem o potencial de atingir diretamente os cofres dos Estados, vez que vai desde a sonegação de impostos, passando pela concorrência desleal – o que afeta a área mercantil, indo até a lavagem de capitais, onde estes últimos tem sido alvo de combate até mesmo nas entranhas do Congresso Nacional, a exemplo da mais recente operação lava-jato e mensalão (SUTHERLAND, 2020).

Dentro dessa perspectiva, foi necessário que o Estado adotasse medidas para combater este tipo de criminalidade, daí então o surgimento da lei 8.137/1990, que aborda, no Capítulo 2, a temática voltada aos crimes contra a ordem tributária, assunto este objeto de

estudo no presente trabalho. A referida norma, também abrange os crimes contra a ordem econômica e os crimes contra as relações de consumo (CABRAL, 2019).

No que diz respeito aos crimes contra a ordem tributária, Cabral (2019, p. 895) entende que:

O Direito Penal Tributário constitui, sem sobra de dúvidas, um dos mais importantes ramos de atuação do denominado Direito penal Econômico e, em um país desigual como o Brasil, revela-se como um importante ponto de inflexão na política criminal e de persecução penal, já que referido ramo do Direito Penal atinge em cheio pessoas que normalmente não são alcançadas pelos braços do Sistema penal, é dizer, as camadas mais ricas da população.

Nota-se que se está diante de uma situação onde é necessário a intervenção do Direito Penal – indo ao encontro do princípio da intervenção mínima, mais precisamente em seu corolário da subsidiariedade, mas não deixando de lado o próprio Direito Penal Tributário, vez que, a norma em destaque visa endurecer condutas lesivas aos cofres públicos, pois, conforme se pode anotar, apenas a punição junto à esfera administrativa não se mostrou capaz de fazer temor àqueles que se beneficiam infringindo as normas tributárias (CABRAL, 2019).

Sobre o tema, Lima (2020, p. 211) transcreve em sua obra:

Sem embargo de a tributação estar regulamentada pelo Direito, não é nenhum exagero afirmar que, de maneira voluntária, dificilmente alguém pagaria um tributo. Com efeito, mesmo nas sociedades modernas em Estados Democráticos de Direito, há enorme resistência à tributação, seja porque o Estado é perdulário e corrupto, deixando de prover à população com serviços essenciais básicos, como saúde, educação e moradia, seja porque a carga tributária é por demais exacerbada e mal distribuída, revoltando certas categorias de contribuintes, sujeitas ao pagamento na fonte e em nível cada vez maior para compensar aqueles que não recolhem os valores devidos. É exatamente daí que surge a ideia de tipificação dos crimes contra a ordem tributária. Sabedor de que os desvios perpetrados na seara tributária não são adequadamente sancionados por intermédio de medidas de caráter meramente administrativo, o legislador opta por fazer uso do Direito Penal, como mais drástica forma de intervenção do Estado na esfera de direitos do cidadão, com o objetivo de resguardar a ordem tributária.

Portanto, o que depreende é a tentativa do Direito Penal de se adaptar à nova realidade da criminalidade, criminalizando condutas de perigo abstrato, criando tipos penais abertos, além de tudo, tipificando condutas que possam ter um reflexo direto frente à atuação estatal quando da implementação dos direitos fundamentais de 2ª dimensão - os quais visam a implementação da igualdade social. Ao se sonegar um tributo, interfere-se diretamente nas finanças públicas, prejudicando então, a atuação intervencionista do Estado (LIMA, 2020).

2.3 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO: NUANCES DO PODER PUNITIVO ESTATAL NAS ESFERAS ADMINISTRATIVA E PENAL E A (DES)NECESSIDADE DA CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA OMISSIVA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS.

Antes de se examinar a diferenciação do entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal, importante identificar os conceitos básicos das que circundam a temática abordada.

2.3.1 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Depreende-se de lições doutrinárias (SABBAG, 2020) que, o Estado visa tutelar os direitos de seus cidadãos por meio de políticas públicas que visem satisfazer o interesse de seu povo e, para custear esta ação, necessário se faz a tributação de determinadas condutas, com o fito de se arrecadar fundos que auxiliem na atuação estatal.

Daí o surgimento do Direito Tributário, ramo do direito público que vem justamente para legitimar a atuação estatal acima descrita.

Conforme leciona Sabbag (2011, p. 39):

[...] o Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. Vale dizer que “o Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos”. Com efeito, o Direito Tributário e a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico.

Do exposto, extrai-se que é legal a tributação realizada pelo ente estatal, as quais visam atender os preceitos da comunidade. Porém, para tanto, necessário se faz o preenchimento de diversas balizas legais a fim de se legitimar essa atuação.

2.3.2 CONCEITO DE TRIBUTO

O conceito de tributo é dado pelo próprio Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66, de onde se extrai, do seu art. 3º, a delimitação conceitual: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Do conceito, pode-se depreender que o tributo é:

A) Prestação pecuniária: obrigação que o sujeito passivo tem de pagar dinheiro ao Estado, o que se pode dar também por meio de cheque.

B) Prestação compulsória: ele não é facultativo, não há um contrato entre as partes, trata-se de uma obrigação.

C) Prestação diversa de sanção: o tributo não se confunde com multa e vice-versa.

D) Obrigação instituída por lei: para se cobrar um tributo deve ser observado o princípio da legalidade.

2.3.3 DIFERENÇA ENTRE O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E O DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

Ao se indagar sobre a criminalização da conduta objeto da análise deste trabalho, necessário se faz distinguir o Direito Tributário Penal do Direito Penal Tributário.

Quando se alude a Direito Tributário Penal, a doutrina refere-se à atuação estatal administrativa, ou seja, a imposição de penalidades no seio extrapenal, o que remete então, ao princípio já mencionado, qual seja, princípio da subsidiariedade do direito penal. Sobre o tema, importante lição de Lima (2020, p. 212):

O Direito Tributário Penal consiste no ramo do Direito Tributário que versa sobre a aplicação de sanções extrapenais às condutas ilícitas de cunho administrativo e tributário. Na lição de Kiyoshi Harada, “abrange todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, vale dizer, alcança todas as condutas comissivas ou omissivas que, por afrontosas às normas tributárias de natureza substantiva ou formal, ensejam sanções de natureza administrativa. Abrangem as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, nos termos do art. 96 do CTN”. Deveras, prevalece o entendimento de que tais infrações podem ser atribuídas ao agente tanto a título de dolo como de culpa, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional (Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”).

Já o Direito Penal Tributário é uma parte do Direito Penal que tem incidência diante daquelas condutas mais importantes para a vida em sociedade, condutas essas que merecem uma maior atenção do Estado – funcionalismo teleológico de Claus Roxin -, ou seja, as sanções aqui, não incidem somente na esfera administrativa, eis que tais condutas são criminalizadas e conforme se depreende deste contexto, sofrem judicialização com o fito de se fazer valer a vontade estatal (LIMA, 2020).

Sobre o tema, esclarece Lima¹ (2020, p. 212):

O Direito Penal Tributário cuida-se do ramo do direito Penal que incide sobre condutas que atentam contra a ordem tributária. Abrange não apenas os crimes listados nos arts. 1º a 3º da Lei n. 8.137/90, mas também outros crimes previstos no

¹ Op. cit. p 212.

Código Penal (v.g., art. 168-A, art. 334, art. 337-A, etc). Diversamente das infrações fiscais que integram o Direito Tributário Penal, os crimes contra a ordem tributária só podem ser imputados ao agente a título doloso, sendo inadmissível eventual responsabilidade penal objetiva, porquanto manifestamente contrária ao princípio da culpabilidade. **Com a premissa de que o que outorga autonomia aos crimes contra a ordem tributária é o fato de que eles não representam meras infrações à norma tributária, mas comportamentos que afetam um bem jurídico digno de proteção penal** [...] (grifos nossos)

Depreende-se da leitura, que os ramos do Direito acima qualificados, acabam por se complementar, vez que servem tanto para uma pré-tutela – situação voltada para uma resolução da demanda de forma administrativa, tido no Direito Tributário Penal, como em algumas situações a possibilidade de se adentrar ao judiciário na esfera penal, quando se está diante de situações que refletem também na esfera de outra camada da população, as quais merecem uma punição mais severa por parte do Estado – Direito Penal Tributário.

3. A CONDUTA DO ART. 2º, II DA LEI 8.137/90 – DECLARAÇÃO E OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTOS DE ICMS -, SUA CONSTITUCIONALIDADE E (DES)NECESSIDADE DESCRIMINALIZAÇÃO

Muito se discutiu, em sede doutrinária, sobre aspectos gerais que circundam o Direito Penal, mais especificamente sobre as nuances voltadas para o princípio da intervenção mínima, em seu corolário da fragmentariedade, daí surgindo a discussão sobre a real necessidade de criminalização da conduta de não recolhimento do tributo de ICMS, ação esta que no olhar da doutrina e jurisprudência muito se assemelha à apropriação indébita previdenciária, recebendo o *nomen iuris* de apropriação indébita tributária (SABBAG, 2019).

Dissertando sobre o assunto em sua clássica obra sobre os crimes tributários, Harada (2014, p. 250) traz a seguinte conclusão:

O elemento nuclear do crime consiste na omissão de recolhimento, no prazo legal, de tributo descontado ou cobrado, na condição de sujeito passivo da obrigação ou pelo responsável pelo seu recolhimento ao erário da entidade política competente. Pouco importa se a omissão do recolhimento foi total ou parcial. [...]A cobrança do tributo, por sua vez, decorre do regime de substituição tributária ao amparo do § 7º do art. 150 de CF, que autoriza o legislador ordinário nomear como responsável tributário pessoa indiretamente vinculada ao fato gerador de obrigação tributária para dela exigir o pagamento antecipado do imposto com base no fato gerador presumido, “com fundamento na base de cálculo presumido”, seria expressão adequada. No caso de venda de veículo, por exemplo, o fabricante deve recolher o ICMS, que seria oportunamente devido pela concessionária, no ato de destinação do veículo ao revendedor. Logo, o fabricante deve recolher o ICMS por operação própria, além do ICMS que seria devido pela concessionária por ocasião da venda do veículo ao consumidor final. Na hipótese, o não recolhimento do ICMS cobrado antecipadamente caracteriza o crime do inciso II sob comento. Quanto ao não recolhimento do ICMS por operação própria entendemos haver apenas infração de natureza tributária. Tese em sentido contrário não leva em conta o fato de que todo

tributo indireto repercute na política de formação de preço de mercadorias ou serviços. O destaque do ICMS na nota fiscal, por exemplo, não significa recebimento pelo vendedor do imposto destacado para o fim de assegurar o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto. O imposto, assim como o valor da matéria-prima, os valores das despesas com a folha, com o aluguel etc. e até mesmo a margem de lucro fazem parte integrante do preço final do produto ou serviço. Logo, o vendedor recebe o preço, não o imposto. A tese da apropriação indébita só seria viável no sistema de tributação por fora, como acontece nos Estados Unidos e no Japão, por exemplo, onde os tributos são recolhidos pelo comerciante ou tomador de serviços separadamente, sem integrar o valor do preço do produto ou do serviço.

Portanto, é razoável admitir, à luz dos ensinamentos doutrinários acima, que a conduta de deixar de recolher o tributo de ICMS cobrado ou descontado consubstancia um crime – independentemente de se tratar de ICMS próprio ou por substituição. Isso porque o encargo financeiro é repassado ao consumidor final, onde num primeiro momento ter-se-ia uma conduta comissiva, qual seja, o sujeito passivo da obrigação tributária repassa esse encargo financeiro a terceiro, seja cobrando o descontando no produto o ICMS devido à fazenda, e em momento posterior, deixa de recolher o devido tributo aos cofres públicos (HARADA, 2014).

Lima (2020, p. 254/255) disserta:

[...] Nesse caminho, resumem-se quatro aspectos essenciais que devem compor a prática do crime intitulado de “apropriação indébita tributária”: 1º) Em razão da inexistência de clandestinidade no delito de apropriação indébita, que pressupõe, como elemento estrutural, a posse lícita e legítima da coisa alheia móvel, conclui-se de igual forma que, para o delito de “apropriação indébita tributária”, 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 a prática do delito; 2º) O sujeito ativo é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, que não distingue o sujeito passivo direto do indireto da obrigação tributária e, por isso, nada impede que o sujeito ativo do crime possa ser, ao menos em tese, tanto o contribuinte (sujeito passivo direto da obrigação tributária) quanto o responsável tributário (sujeito passivo indireto da obrigação tributária); 3º) Exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo; 4º) A descrição típica do crime contém a expressão “valor do tributo ou de contribuição social descontado ou cobrado”, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição. Em relação a esse último aspecto é de fundamental importância que se esclareça o alcance dos termos “descontado” e “cobrado” de que trata do referido dispositivo legal. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo “descontado” é a de que ele se refere aos tributos diretos quando não há responsabilidade tributária havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em regra, não haverá ônus financeiro para o contribuinte direto, na medida em que o valor do tributo é repassado ao consumidor final.

Há, porém, parte da doutrina e da jurisprudência que é contrária à criminalização aqui trazida, vez que acreditam ser suficiente a proteção dada pelo Direito Tributário Penal. É

o que defende o tributarista Machado (2017), posicionamento já acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso especial 1.632.556/SC, relatado pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura, cujo acórdão foi publicado do Diário da Justiça Eletrônico no dia 17/03/2017.

Além do mais, ao se tipificar a conduta em comento, há aqueles que defendem que estar-se-ia diante de flagrante inconstitucionalidade, pois, apesar de se reconhecer pelo Texto Constitucional a possibilidade da prisão civil pelo devedor de alimentos e também do depositário infiel, esta última afastada pelo Pacto de San José da Costa Rica, ter-se-ia criado, em norma infraconstitucional, nova espécie de prisão civil por dívida. (MACHADO, 2011). Entretanto, tem prevalecido a corrente que é favorável a tipificação legal do *modus operandi* elencado.

O Supremo Tribunal Federal têm se posicionado sobre o tema:

Agravo regimental do recurso extraordinário. Matéria Criminal. Prequestionamento. Ofensa reflexa. Precedentes. Prisão civil por dívida. Inocorrência. 1. Não se admite o recurso extraordinário quando os dispositivos constitucionais que nele se alega violados não estão devidamente prequestionados. Incidência das Súmulas n°s 282 e 356/STF. 2. Inadmissível, em recurso extraordinário, o exame de ofensa reflexa à Constituição Federal e a análise de legislação infraconstitucional. 3. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a prisão em decorrência de crimes contra a ordem tributária, por sua natureza penal, em nada se aproxima de prisão civil por dívida. 4. Agravo regimental não provido. (RE 630.495-AgR/SC, Rel. Min. Dias Toffoli).

No mesmo sentido:

Trata-se de agravo de contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto em face de acórdão da Primeira Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, assim ementado: PENAL. PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PRATICADO EM DEZ OCASIÕES DISTINTAS (ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990 C/C ARTIGO 65, INCISO III, ALÍNEA "D" E ARTIGO 71, "CAPUT", DO CÓDIGO PENAL). SENTENÇA CONDENATÓRIA. **RECURSO DA DEFESA. SUSCITADA A INCONSTITUCIONALIDADE DO DELITO DESCRITO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. NÃO OCORRÊNCIA. TIPCIDADE DA CONDUTA CONFIGURADA. NÃO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO (ICMS) COBRADO, NO PRAZO LEGAL, CONFIGURA CRIME E NÃO MERO INADIMPLEMENTO CIVIL.** MATERIALIDADE E AUTORIA DEVIDAMENTE COMPROVADAS PELAS PROVAS COLACIONADAS AOS AUTOS. DOLO GENÉRICO EVIDENCIADO. AGENTES QUE DEIXARAM DE EFETUAR O RECOLHIMENTO DE ICMS NA QUALIDADE DE SÓCIOS ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE BENEFICIADA. EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA EM RAZÃO DE DIFICULDADES FINANCEIRAS. IMPOSTO INDIRETO, CUJO ENCARGO ECONÔMICO RECAI SOBRE O CONSUMIDOR FINAL. SOCIEDADE EMPRESÁRIA QUE DETINHA APENAS A OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO E REPASSE DO TRIBUTOS AOS COFRES PÚBLICOS. DOSIMETRIA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA. QUANTIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA PARA CADA UM DOS RÉUS. FIXAÇÃO DA PENA NA FASE

INTERMEDIÁRIA ABAIXO DO MÍNIMO LEGAL. INVIABILIDADE. INTELIGÊNCIA DO VERBETE 231 DA SÚMULA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SENTENÇA MANTIDA. - **O artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 não padece do vício de inconstitucionalidade, porque o artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal tem âmbito normativo restrito às sanções de natureza puramente civil. - O não pagamento de tributo é fato típico e viola o bem jurídico de natureza difusa tutelado pelo artigo 2º da Lei 8.137/1990, pelo que afeta diretamente toda a coletividade, que se vê privada de melhor prestação de serviços públicos essenciais por parte do Estado, diante da falta de receitas derivadas.** - A conduta do agente que, na condição de sócio-administrador da sociedade beneficiada, deixa de recolher, no prazo legal, valor de ICMS cobrado na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos, configura o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990. O elemento subjetivo do crime descrito no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 é o dolo genérico, consistente no propósito de não efetuar o recolhimento do tributo devido aos cofres públicos, de modo que não se exige qualquer finalidade específica de agir. O ICMS é imposto indireto cuja carga econômica recai sobre o consumidor final, de forma que o comerciante detém tão somente a obrigação de recolhimento e repasse do tributo aos cofres públicos. [...] (grifos meus) (ARE 999.425RG/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.03.2017, DJe 50 15/03/2017).

Conforme se depreende da leitura, o Supremo Tribunal Federal se posicionou favoravelmente à constitucionalidade da tipificação penal prevista no art. 2º, II da Lei 8.137/90. Ademais, reconheceu que a infração penal estudada, caracteriza crime próprio, pois exige do sujeito infrator uma especial qualidade. Reconhece o STF como elemento subjetivo do tipo apenas o dolo, diferenciando-se neste posto das infrações administrativas tributárias que, na literalidade do CTN, também são reconhecidas na modalidade culposa. Por fim, o momento de consumação do crime se dá com a constituição definitiva do crédito tributário.

Mais uma vez, destaca-se a lição de Lima (2020, p. 252):

A Constituição Federal autoriza a prisão civil por dívida exclusivamente nos casos do devedor de alimentos e do depositário infiel (CF, art. 5º, LXVII), valendo ressaltar que, na visão dos Tribunais Superiores (STF, RE 446.343), esta última, hipótese não encontra acolhida na Convenção Americana sobre Direitos Humanos (art. 7º, §7º), daí por que, atualmente, admite-se a prisão civil exclusivamente do devedor de alimentos. A propósito, eis o teor da súmula vinculante n. 25: **É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito. Por isso, parte da doutrina sustenta a inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, sob o argumento de que o delito sob comento seria espécie de dívida do sujeito passivo da obrigação tributária, que teria descontado tributos, mas não teria repassado o montante ao seu respectivo titular. Levando-se em conta que ao referido delito é cominada uma pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, ter-se-ia, então, verdadeira hipótese de prisão civil por dívida, violando-se, por consequência, o art. 5º, LXVII, da Constituição Federal.** Essa tese ganha ainda mais força se considerarmos que o crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, não tem a fraude como uma de suas elementares. Deveras, diversamente dos demais crimes tributários tipificados pela Lei n. 8.137/90, cuja tipificação invariavelmente envolve o engodo, o ardid, o artifício, a falsidade, enfim, subterfúgios para dificultar a apuração da hipótese de incidência pelo fisco, o crime de apropriação indébita sob comento restará caracterizado pelo simples fato de o agente deixar de recolher aos cofres públicos o valor referente aos tributos descontados ou cobrados. Não obstante os argumentos da doutrina, a jurisprudência pátria ainda resiste em reconhecer a inconstitucionalidade da figura delituosa do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90. Isso

porque o tipo penal não é *deixar de recolher tributo que devia ser cobrado, mas sim deixar de recolher tributo efetivamente cobrado ou descontado*. Como se pode notar, a reprovabilidade da conduta não se situa na ausência de pagamento de dívida, mas no fato de o agente cobrar ou descontar o tributo e não o recolher a quem de direito. Não se trata, portanto, de prisão civil por dívida, Cuida-se de conduta ilícita que foi tipificada pelo legislador como crime. Tem-se, portanto, a possibilidade de imposição de uma pena privativa de liberdade pela prática de um crime. A propósito, em recente jugado (ARE 999.425RG/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.03.2017, DJe 50 15/03/2017), o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria para reafirmar sua jurisprudência o sentido de que os crimes previstos na Lei n. 8.137/90 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da CF. (grifos nossos)

É coerente admitir que se encontra sedimentado o entendimento quanto à constitucionalidade do referido dispositivo legal. Estabelecidas as premissas, faz-se necessária a imersão nos fundamentos de cada posicionamento, o que será tratado nos tópicos a seguir. Por ora, deve-se ter em mente que existe posicionamento contrário ao que hoje se encontra decidido pelo STF.

3.1A VEDAÇÃO DA PRISÃO CIVIL POR DÍVIDAS NA ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA: PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA E SÚMULA VINCULANTE 25.

O ordenamento jurídico pátrio permite duas espécies de prisão civil: a do devedor de alimentos e a do depositário infiel, conforme estatuído no art. 5º, inciso LXVII da Constituição da República. Todavia, o Brasil é signatário do Pacto de São José da Costa Rica, que veda, implicitamente, a prisão do depositário infiel, a teor do art. 7º, nº 7. Daí surge a seguinte indagação: como pode uma norma alienígena que vai de encontro ao postulado na Constituição Federal produzir efeitos no ordenamento jurídico pátrio? Para responder a esta pergunta necessário conhecer, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a hierarquia dos tratados internacionais na ordem jurídica brasileira (MOTTA, 2009).

Conforme se extrai do art. 5º, § 3º da Constituição Federal, após o advento da Emenda Constitucional 45/04, “os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

Logo, se um tratado internacional versar sobre direito humanos e for inserido na ordem jurídica interna conforme o rito especial acima descrito, serão equivalentes às emendas constitucionais, ou seja, podem modificar o próprio regramento interno do país. Porém, caso não sejam aprovados na formatação acima, terão estatuto de supralegalidade, vale dizer, abaixo da Constituição e superiores às leis ordinárias. Se a matéria versada no tratado internacional

não for de direito humano, o tratado assumirá posição hierárquico-normativa idêntica à lei ordinária (NOVELINO, 2010).

Sobre o assunto, Novelino (2010, p. 472):

Os tratados internacionais passaram a ter três hierarquias distintas: Os tratados e convenções internacionais de direitos humanos, aprovados em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais (CF, art. 5º, §, 3º); os tratados internacionais de direitos humanos, aprovados pelo procedimento ordinário (CF, art. 47), terão status supralegal, situando-se abaixo da Constituição e acima da legislação ordinária; os tratados e convenções internacionais que não versem sobre direitos humanos ingressarão no ordenamento jurídico brasileiro com força de lei ordinária.

Ademais, quanto ao Pacto de São José da Costa Rica e sua hierarquia no ordenamento jurídico pátrio, o Supremo Tribunal Federal se posiciona:

DIREITO PROCESSUAL. HABEAS CORPUS. PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL. PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA. ALTERAÇÃO DE ORIENTAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF. CONCESSÃO DA ORDEM. 1. A matéria em julgamento neste habeas corpus envolve a temática da (in) admissibilidade da prisão civil do depositário infiel no ordenamento jurídico brasileiro no período posterior ao ingresso do Pacto de São José da Costa Rica no direito nacional. 2. Há o caráter especial do Pacto Internacional dos Direitos Civis Políticos (art. 11) e da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ratificados, sem reserva, pelo Brasil, no ano de 1992. A esses diplomas internacionais sobre direitos humanos é reservado o lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. **O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil, torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de ratificação.** 3. **A jurisprudência desta corte firmou entendimento no sentido de que a única hipótese de prisão civil, no Direito brasileiro, é a do devedor de alimentos. O art. 5º, § 2º, da Carta Magna, expressamente estabeleceu que os direitos e garantias expressos no caput do mesmo dispositivo não excluem outros decorrentes do regime dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. O Pacto de São José da Costa Rica, entendido como um tratado internacional em matéria de direitos humanos, expressamente, só admite, no seu bojo, a possibilidade de prisão civil do devedor de alimentos e, conseqüentemente, não admite mais a possibilidade de prisão civil do depositário infiel.** 4. Habeas corpus concedido, STF - HC: 96640 SP, Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 31/03/2009, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-075 DIVULG 23-04-2009 PUBLIC 24-04-2009 (Grifos meus).

Pelo posicionamento explanado pela Suprema Corte, adveio a súmula vinculante n. 25, segundo a qual “é ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito”. Logo, deduz-se que, atualmente, a legislação pátria só permite a prisão civil do devedor de alimentos, afastando qualquer outra possibilidade. Daí surge a intensa discussão a respeito da criminalização da conduta de declaração do ICMS e seu não recolhimento, vez que, parte da doutrina e jurisprudência defendiam que se tratava de uma prisão civil, sendo totalmente tutelável por outras esferas do direito.

3.2 A (IM)POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO DÍVIDA CIVIL

Para Gomes *et all* (2020), o fato de cobrar por meio de ação penal o repasse do ICMS declarado e não pago à Fazenda, seria hipótese de distorcer toda legislação vigente para se valer de uma medida de maior poder de coerção – ação penal, onde estão previstas penas mais graves, para se cobrar uma dívida civil, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro, como visto anteriormente. Conforme explicitado no subtópico anterior, a única espécie de prisão civil atualmente admitida pelo Supremo Tribunal Federal é a referente ao inadimplemento de prestações alimentícias.

Há interessante manifestação proferida pelo ministro Melo do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RHC 163.334 (BARROSO, 2019, p. 157):

O Ministério Público colocou, em segundo plano, a premissa de que, no caso de dívida ativa da Fazenda, deve o Estado, deve a Fazenda, promover o executivo fiscal. Não pode a Fazenda, em parceria esdrúxula com o Ministério Público, partir para o ajuizamento de ação penal. A Lei nº 8.137 está em vigor desde 1990, e é a primeira vez que me defronto com situação concreta em que se tem ação penal para cobrar dívida fiscal. Até que demonstrem o contrário, Presidente, tenho o tipo do inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/1990 como formal, já que encerra ato omissivo do destinatário da norma. [...] **Presidente, não posso deixar de fazer justiça ao Colega que atuou, na primeira instância, no julgamento do que acredito seja inusitado, uma ação penal fazendo as vezes de executivo fiscal.** (grifos meus)

Ocorre que a maioria no STF, no julgamento supracitado, com repercussão geral, reconheceu a legalidade da cobrança por meio de uma ação penal, entendendo que a conduta de declarar ICMS com posterior não recolhimento subsume-se ao ilícito previsto no art. 2º, II da Lei 8.137/90. Nesta linha Barroso (RHC 163.334, p. 3).

[...]percebe-se a razão pela qual a conduta não se equipara a um mero inadimplemento tributário. **É preciso, de fato, algo mais para caracterizar o injusto penal. No âmbito do direito penal tributário, essa especial reprovabilidade está presente, por razões diferentes, tanto na sonegação fiscal como na apropriação indébita tributária. [...] na apropriação indébita tributária, a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo.** Diferentemente do delito do art. 1º, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não requer fraude. Considerando que, de acordo com a jurisprudência do STF, o valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade, o não recolhimento do imposto caracteriza apropriação indébita.

Portanto, hoje tem prevalecido a tese de que a conduta do sujeito que declara ICMS e não realiza seu repasse aos cofres públicos, quando praticada com contumácia e restar demonstrado que se trata de situação recorrente, tem-se como materializado o ilícito previsto no art. 2º, II da Lei 8.137/90. Em outros termos, não prevaleceu a tese de que a criminalização

da referida conduta consubstancia meio indireto de cobrança do crédito tributário, o que contrastaria com a Constituição da República e com a Convenção Americana de Direitos Humanos da qual o Brasil é signatário.

4. ANÁLISE DO RHC 163.334 (REPERCUSSÃO GERAL) – O ART. 2º, II DA LEI 8.137/90, INTERPRETADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A análise do julgamento do recurso ordinário em *habeas corpus* 163.334, pelo Supremo Tribunal Federal, relatoria do ministro Luís Roberto Barroso é essencial para a compreensão do tema em análise. Admitiu o Tribunal Constitucional a criminalização da conduta de declaração do ICMS e seu não recolhimento. Entretanto, destacou-se que tal conduta deve ter como elemento subjetivo o dolo de apropriação e, além disso, o sujeito ativo do ilícito deve ser devedor contumaz. Eis a ementa do julgado (RHC 163.334):

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 sonogado 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.** (grifos meus)

A referida decisão põe fim a uma longa discussão debatida amiúde em sede dos tribunais superiores, haja vista a divergência existente tanto dentro do próprio Supremo Tribunal Federal, quanto em sede do Superior Tribunal de Justiça.

Até a prolação da decisão estudada, a Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça adotava o entendimento pela criminalização da conduta em comento. Cita-se os seguintes precedentes RHC n.44.466/SC (Rel. Min. Jorge Mussi, DJe de 29/10/2014), AgRg no REsp 1631400/SC (Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 10/10/2017, DJe 18/10/2017).

Já na Sexta Turma, que havia se posicionado em sentido contrário, ou seja, não tipificação desta conduta (AgRg no REsp 1.632.556/SC, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJe 17/03/2017), no dia 25 de agosto de 2020 aderiu ao posicionamento do STF no julgamento do recurso especial 1.867.109, relatado pela Ministra Laurita Vaz (AgRg no REsp 1867109 SC 2020/0063833-1).

Logo, atualmente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal estão alinhadas.

4.1 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA DE COBRAR OU DESCONTAR ICMS, SEM O DEVIDO REPASSE À FAZENDA PÚBLICA.

O ministro Barroso, relator do recurso ordinário em *habeas corpus* 163.334, objeto de estudo do presente capítulo, manifestou-se favoravelmente à tipificação da citada conduta, apesar de se posicionar no sentido de que o Direito Penal deve ser utilizado somente em situações mais impactantes em prestígio ao princípio da subsidiariedade. O ministro entendeu pela possibilidade de tipificação da conduta omissiva de repasse de ICMS retido e não repassado ao Estado, vez que se trata de uma conduta mais séria, dotada de maior reprovabilidade do ato praticado.

Corroborando o exposto, cita-se manifestação de Barroso quando da leitura de seu voto (2019, p. 14/15):

7. [...] No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.

8. Terceira: o mero inadimplemento tributário configura apenas ilícito administrativo, passível de inscrição na dívida ativa e de cobrança via execução fiscal. Contudo, não é crime. **Para que o não recolhimento de tributo caracterize crime se exige algo a mais, uma reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.** (grifos meus).

Os fundamentos utilizados para se defender a criminalização são no sentido de que, a partir de uma interpretação semântica e sistemática do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, em conjunto com outros tipos penais que tutelam os crimes contra a ordem tributária, tem-se que o não recolhimento do ICMS, mesmo que declarado, se enquadraria tipicamente num ilícito penal conformado pelo legislador. Além do mais, a redação legal do dispositivo não faz diferenciação entre cobrança e desconto, não cabendo ao intérprete distinguir tributos diretos de tributos indiretos, sendo os dois previstos legalmente (BARROSO, 2019, p. 15/16).

Sobre o ponto, Lima (2020, p. 255) assim explana em seu manual:

[...] A descrição típica do crime contém a expressão “valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado”, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que nem todo sujeito passivo da obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição. **Em relação a esse último aspecto é de fundamental importância que se esclareça o alcance dos termos “descontado” e “cobrado” de que trata o referido dispositivo legal. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo “descontado” é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em regra, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito, na medida em que o valor do tributo é repassado ao consumidor final** (Grifos meus).

Porém, o ministro faz uma ressalva em seu voto: a de que nem todo devedor do ICMS comete ato ilícito. A situação deve ser analisada diante de todo acervo probatório. Há situações que irão justificar o não recolhimento do tributo, sendo necessário, portanto, para se enquadrar um fato típico, ilícito e culpável, o dolo de apropriação, quando restar evidente que se trata de devedor que se aproveita daquela situação, um insolvente que age sempre visando a sua satisfação (BARROSO, 2019).

O ministro Alexandre de Moraes, acompanhando o voto do ministro relator, alude ao histórico do art. 2º, II da Lei 8.137/90, e faz uma análise do direito comparado, tais como em países como os Estados Unidos, Costa Rica e Itália, onde referida conduta também é criminalizada. Ademais, traz relatórios nacionais dos rombos que determinado fato ilícito gera nos cofres públicos. Por fim, salienta a constitucionalidade dos delitos tributários previstos na referida norma, citando, inclusive, o julgamento do ARE 999.425 RG/SC, relatado pelo ministro Ricardo Lewandowski, publicado no Diário da Justiça Eletrônico em 02/3/2017, objeto do Tema 937.

Na sequência, contínuo, os Ministros Fux e Toffoli (2019) remetem à ideia de que a sonegação tributária tem causado enormes prejuízos ao erário público, chegando a se

equiparar ao danos causado pela corrupção. Sob o aspecto da tipicidade, tem-se que a conduta punida no art. 2º, II, da lei n. 8.137/90 é aquela perpetrada por meio do dolo, não se sujeitando as reprimendas penais os empresários que estão passando por dificuldades financeiras e conseqüentemente não conseguem efetuar o devido repasse (FUX, 2019). Para o Ministro Fachin, (2019), “nada obstante, segundo a jurisprudência desta Suprema Corte, o valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte. Ao revés, o contribuinte age com contornos semelhantes aos de um depositário”.

A ministra Weber (2019, p. 137), faz importante ponderação quanto à caracterização da infração penal: “Dos elementos típicos extraio que a conduta eleita pelo legislador penal não reivindica, para sua perfectibilização, o emprego de fraude, simulação ou omissão pelo contribuinte”.

Sobre o tema, a doutrina de Harada (2012, p. 250) assim preceitua:

O elemento nuclear do crime consiste na omissão de recolhimento, no prazo legal, de tributo descontado ou cobrado, na condição de sujeito passivo da obrigação ou pelo responsável pelo seu recolhimento ao erário da entidade política competente. Pouco importa se a omissão do recolhimento foi total ou parcial.

O ICMS não chega a adentrar ao patrimônio da empresa, o que se tem é uma mera passagem na contabilidade por este tributo, e por conta disso que se exclui da sua base de dados o PIS e o COFINS. Em razão disso é que se verifica uma perfeita relação entre o julgamento do RHC 163.334 e o RE 574.706 (ROCHA, 2019).

Sobre o assunto, Gomes *et all* (2020):

O STF reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, fixando que “não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado”, razão pela qual o ICMS seria “um simples trânsito contábil, não ingressa no patrimônio da empresa, do contribuinte”, mas não uma receita efetivamente auferida.

Portanto, diante dos fundamentos apresentados, o que se deve notar é que, apesar de a maioria ter entendimento pela criminalização da declaração de ICMS, sem o seu efetivo repasse, independentemente de se tratar de tributo próprio ou impróprio, não serão todas as situações de não repasse que serão tidas por infração penal. A análise deverá ser aferida diante do caso concreto, pois, os contornos de cada situação é que evidenciarão se de fato houve dolo na conduta do agente –retenção à apropriação dos valores, e se este se trata de um devedor contumaz, vez que o empresário que está passando por dificuldades financeiras e conseqüentemente não consegue efetuar este repasse, em tese, será acobertado pela atipicidade de sua conduta.

4.2 ARGUMENTOS DESFAVORÁVEIS À CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA DE COBRAR OU DESCONTAR ICMS, SEM O DEVIDO REPASSE À FAZENDA PÚBLICA.

Contrários à criminalização da conduta de declaração do ICMS, sem o seu respectivo recolhimento aos cofres públicos, ficaram vencidos no julgamento do RHC 163.334 os ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, que defendem existir outros meios suficientes para o adimplemento de tal obrigação.

Aludidos ministros entendem que o art. 2º, da lei n. 8.137/90 se difere do art. 1º pois, em casa inciso daquele, as condutas são descritas pormenorizadamente, devendo então determinado fato se subsumir à elas para, então, ser considerado típico, e no inciso II, deve estar presente o dolo de se apropriar dos valores, bem como de se esquivar da obrigação de recolhê-los. Se a acusação não consegue demonstrar esses elementos que se julgam necessários, então estar-se-ia diante de verdadeira dívida fiscal (MENDES, 2019).

A doutrina de Machado (2011, p. 420/421), no mesmo sentido, aduz:

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 (Grifos meus).

Ademais, soma-se a isto o fato de que o delito em comento se diferencia do ilícito de apropriação previdenciária, haja vista, neste último, dispensar-se o especial fim de agir, qual seja, a fraude em face da fazenda pública estadual. (MENDES, 2019).

Parte da doutrina também advoga neste sentido. A propósito, a lição de Paulsen (2017, p. 257).

Ressalto que não há necessidade de comprovação do dolo de se apropriar dos valores destinados à previdência social. **O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, dentro do prazo e das formas legais, não se exigindo o animus rem sibi havendi, sendo, portanto, descabida a exigência de se demonstrar o especial fim de agir ou dolo específico de fraudar a Previdência Social, como elemento essencial do tipo penal.** Aliás, o próprio STF já decidiu, conduzido pelo Ministro AYRES BRITTO, que, “quanto ao delito de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo animador da conduta típica do crime de sonegação de contribuição previdenciária é o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária. (grifos meus)

No seu voto, o Ministro Gilmar Mendes (2019) distingue as expressões “descontado” e “cobrado”, assim explanando:

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 jurídica tributária.

A doutrina de Paulsen (2017, p. 501) corrobora sobre esse aspecto:

A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária. Dá-se quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação legal. Também ocorrerá quando a regra matriz de substituição tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse.

Portanto, o que se depreende da lição de Paulsen (2017) é que quando o consumidor efetua o pagamento de um produto com o imposto embutido, trata-se de prática comercial. Ademais, há meios idôneos e hábeis para o fisco cobrar o respectivo tributo, a saber, a execução fiscal, regida pela Lei 6.830/80. É que, sob esse prisma, o tributo cobrado e não repassado ao Estado consubstanciaria dívida civil.

Tanto o Ministro Lewandoski como o Ministro Marco Aurélio acompanharam o voto do Ministro Gilmar Mendes. O Ministro Marco Aurélio asseverou, de modo contundente, que estar-se-ia diante de uma hipótese de dívida civil, onde não caberia criminalização da conduta, pois assim estaríamos desvirtuando o próprio Direito Penal (MELO, 2019).

Extraí-se dos argumentos apresentados que, apesar de a sonegação tributária ser responsável por enormes prejuízos à fazenda pública, há situações que configuram mera dívida civil. Nesse sentido, a criminalização da conduta de declaração de ICMS, sem o seu respectivo recolhimento não se adequaria tipicamente ao art. 2º, II, da Lei 8.137/90, além de atentar contra balizas estabelecidas tanto pela Constituição da República, quanto pelo Pacto de San José da Costa Rica, vez que existiriam outros meio para se efetuar a cobrança.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo exposto, tem-se que os adeptos da corrente favorável ao enquadramento típico da declaração de ICMS sem o seu respectivo repasse, defendem a ideia de que o Estado é constantemente lesado pela sonegação de tributos, devendo-se adotar medidas mais “duras” no combate a essas atividades. Além do mais, já fora pacificado a constitucionalidade dos delitos contra a ordem tributária, sendo que a conduta em comento não configura mera dívida civil, visto que o ICMS repassado pelo consumidor final não chega à adentrar o patrimônio da entidade que o recolhe. Então, ao declarar o recebimento do tributo,

porém, sem realizar seu repasse, estaria o sujeito passivo se apropriando de valores que não lhe pertencem, estando presente então os elementos necessários à tipicidade desta ação.

Por outro lado, aqueles que são contrários a tal tipificação, entendem tratar-se de hipótese de dívida civil, a qual somente é permitida a pena privativa de liberdade no caso do devedor de alimentos - inteligência da Constituição Federal e do Pacto de San José da Costa Rica. Noutro passo, meios administrativos e a tutela do direito civil seriam suficientes para a tutela e conseqüentemente o adimplemento da referida situação. Além do mais, não estariam preenchidos os postulados da legalidade, subsidiariedade e fragmentariedade da tutela penal.

Dito isto, tem-se que tema em estudo vinha sofrendo enorme insegurança jurídica no decorrer dos últimos anos, pois, diante de análises feitas de julgados dos Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça), o que se demonstrava era uma não pacificação quanto a criminalização da respectiva conduta.

A posição majoritária e, portanto, pacificada atualmente, é a de que a tipificação legal da conduta de declaração do ICMS sem o seu posterior recolhimento está abarcada pelo art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, preenchendo os postulados necessários para tal. Porém, no caso concreto é necessário verificar o dolo de apropriação do agente e verificar se estamos diante de um devedor contumaz – interpretação derivada do julgamento do RHC 163.334, de relatoria do Min. Roberto Barroso.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília – DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p 1-74, 11 jan. 2002.

CUNHA, Rogério Sanches. **Leis penais especiais: comentadas artigo por artigo**: Coordenadores Rogério Sanches Cunha, Ronaldo Batista Pinto, Renee de Ó Souza – Salvador: 2 ed. revista, ampl. e atual. Editora JusPodivm, 2019.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de Direito Penal: parte geral (arts. 1º ao 120)** / Rogério Sanches Cunha – 4. ed. rev., ampl. e atual. – Salvador: JusPODIVM, 2016.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de Processo Penal: volume único** / Renato Brasileiro de Lima – 7. ed. ver., ampl. e atual. – Salvador: Ed. JusPODIVM, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8 edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2017.

PRADO, Luis Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Eduardo Sabbag – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

STF - RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. Relator: Ministro Roberto Barroso. DJ: 18/12/2019. Acesso em 23 de 04 de 2020, disponível em JusBrasil: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>

STF - STF reafirma que crime contra ordem tributária não se vincula com prisão civil por dívida. Autor: STF. Data publicação: 20/03/2017. Acesso em 02 de 11 de 2020, disponível em JusBrasil: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338694>.

STJ – **RHC: 36162 SC 2013/0068737-5**, Relator: Ministro NEFI CORDEIRO, Data de Julgamento: 26/08/2014, T6 – SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/11/2014.

STJ – **RHC: 42923 SC 2013/0389764-9**, Relator: Ministro FELIX FISCHER, Data de Julgamento: 18/06/2015, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/06/2015.