

A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO RHC Nº163.334/SC DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Danilo Vieira Vilela¹
Yasmim Lôndero Carniel²

Resumo

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RHC nº 163.334/SC admitiu a criminalização do inadimplemento tributário, desse modo o presente artigo visa analisar os votos proferidos no acórdão do STF que considerou crime a conduta dos sócios ao deixar de pagar tributo anteriormente declarado pela empresa, o que incidiria no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Fez-se esse exame por meio de confronto da decisão com a bibliografia pertinente ao Direito Penal e às questões conexas à ordem tributária tais como, a regra matriz de incidência tributária e aos instrumentos de satisfação do crédito tributário previstos na legislação brasileira. Como estudo de caso, utiliza-se do método indutivo para, ao final, evidenciar a afronta a princípios, regras e estruturas dogmáticas do Direito Penal brasileiro, que constituem os limites à atuação punitiva do Estado.

Palavras-chave: Inadimplemento tributário; Crimes tributários; Supremo Tribunal Federal; RHC nº 163.334/SC.

1. INTRODUÇÃO

Em 18 de dezembro de 2019, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou o desprovimento do Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC interposto em face da denegação da ordem liberatória (Habeas Corpus nº 399.109/SC do Superior Tribunal de Justiça) que pretendia o arquivamento dos autos de ação penal em curso, na qual os sócios da empresa declararam o valor devido de ICMS, contudo deixaram de realizar o pagamento no prazo legal. Ao se levar em conta que os sócios foram denunciados pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina pela prática do crime do artigo 2º, II da Lei 8.137/1990, o Ministro relator do caso no Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Nesse diapasão, o presente artigo se dedica a examinar os critérios dogmáticos penais abordados no julgamento do Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº163.334/SC do Supremo Tribunal Federal que criminalizou o

¹ Professor Efetivo e Bolsista Produtividade na Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG); Doutor em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie; Mestre em Direito Obrigacional Público e Privado pela Universidade Estadual Paulista (UNESP); Árbitro e Professor em cursos preparatórios para concursos e programas de pós-graduação; e-mail: danilo.vilela@uemg.br.

² Advogada, especialista em Direito Penal Econômico pelo Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM) em parceria com o Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu (IDPEE), da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (Portugal), pós-graduada em Direito Penal Econômico pela Universidade Positivo e Bacharel em Direito Faculdade de Direito de Curitiba. ylondero@gmail.com

inadimplemento tributário e assinalar as possíveis afrontas aos limites do Direito Penal brasileiro expostas nos votos proferidos pelos Ministros.

Para tanto, o texto fora dividido em três partes: a primeira apresenta alguns conceitos importantes ao Direito Penal bem como finalidades deste ramo do Direito e limitações de atuação do poder punitivo estatal. A seguir, trata-se a respeito da norma tributária, da constituição e das formas de satisfação do crédito tributário na legislação brasileira. Por fim, faz-se um panorama dos votos declinados no RHC nº163.334/SC do STF e apontamentos críticos pertinentes a princípios, regras e estruturas dogmáticas do Direito Penal.

Ao final, resta evidenciado que a criminalização do inadimplemento tributário, nos moldes estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, ultrapassa os limites legítimos de atuação punitiva, consequentemente fere as estruturas do Direito Penal democrático.

2. DIREITO PENAL: CONCEITO E LIMITES

O Direito Penal é o ramo do Direito Público cujo conjunto de princípios e de regras regula e normatiza a interferência estatal na esfera individual por meio do *ius puniendi*. Nessa medida, por tratar da ingerência do Estado nos direitos fundamentais de liberdade do cidadão, deve-se ter especial atenção a alguns conceitos nucleares da dogmática penal e às limitações do Direito Penal.

2.1 DEFINIÇÃO E FINS DO DIREITO PENAL

Para realizar a análise proposta neste artigo acerca da criminalização do inadimplemento tributário, fez-se a opção de iniciar pelo exame de alguns conceitos e estruturas importantes no Direito Penal. O conceito atribuído ao Direito Penal está diretamente atrelado à função que se confere a este ramo do Direito, na medida em que irá refletir no modo como se impõe significado aos demais elementos que integram a dogmática penal, como esclarece Nilo Batista:

Conhecer as finalidades do direito penal, que é conhecer os objetivos da criminalização de determinadas condutas praticadas por determinadas pessoas, e os objetivos das penas e outras medidas jurídicas de reação ao crime, não é tarefa que ultrapasse a área do jurista, como às vezes se insinua. [...] Aliás, a indagação sobre fins, que comparece em vários momentos particulares (na interpretação da lei, na teoria do bem jurídico, no debate sobre a pena etc.) não poderia dirigir-se ao direito penal como um todo.³

Diante dessa perspectiva, far-se-á a exposição dos conceitos e das finalidades do direito penal de acordo com os alguns dos grandes teóricos da dogmática penal. Franz von Liszt⁴ afirma o Direito Penal como um conjunto de determinações estatais que atrelam um fato determinado como criminoso a uma pena como forma de uma resposta jurídica ao delito. O Direito Penal protege interesses humanos, do indivíduo e da coletividade denominando-os como bens jurídicos, em que o direito penal irá arbitrariamente limitar o exercício de vontades individuais com a finalidade de reforçar a proteção daqueles interesses, por intermédio da norma que comina uma pena, como

³ BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011, p.23.

⁴ LISZT, Franz von. **Tratado de direito penal alemão**. Tomo I. Tradução de José Hygino Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguet, 1899, p.1.

um binômio de advertência e intimidação.⁵ De modo que, quando Liszt⁶ organiza a “teoria dos fins da pena”, assume a coercibilidade imposta pelo Estado com o uso do direito penal, determinando três finalidades e efeitos à pena: intimidação, correção e inocuidade, consequentemente classifica aqueles que cometem delitos em três categorias:

Pero, en general, podrá aceptarse la siguiente clasificación como punto de partida para observaciones ulteriores:

- 1) Corrección de los delincuentes que necesiten corrección y capaces de ella;
- 2) Intimidación de los delincuentes que no necesiten de corrección;
- 3) Neutralización de los delincuentes no susceptibles de corrección.⁷

Em contraposição à escola finalista, Claus Roxin⁸ constrói um conceito funcionalista teleológico de Direito Penal, em que o este assume a tutela de bens jurídicos penais e também está vinculado ao estabelecimento de uma política-criminal adotada pelo Estado. Como sintetiza Luís Greco:

O que caracteriza o sistema de ROXIN é a sua *tonalidade político-criminal*. Já em 1970, dizia esse autor ser incompreensível que a dogmática penal continuasse a ater-se ao dogma liszteano, segundo o qual o direito penal é a fronteira intransponível da política criminal. Política criminal e direito penal deviam, isso sim, integrar-se, trabalhar juntos, sendo este muito mais “a forma, através da qual as valorações político-criminais podem ser transferidas para o modo da vigência jurídica”. Logo, o trabalho do dogmático é identificar que valoração político-criminal subjaz a cada conceito da teoria do delito, e funcionalizá-lo, isto é, construí-lo e desenvolvê-lo de modo a que atenda essa função da melhor maneira possível. No esboço de 1970, cabia ao tipo desempenhar a função de realizar o princípio *nullum crimen sine lege*; à antijuridicidade, resolver conflitos sociais; e à culpabilidade, (que ele chama de responsabilidade), dizer quando um comportamento ilícito merece ou não ser apenado, por razões de prevenção geral ou especial.⁹

Sob a perspectiva funcional redutora, Eugenio Raul Zaffaroni¹⁰ expõe acerca da função contenção do poder punitivo, em que o estabelecimento de bens jurídicos

⁵ LISZT, Franz von. **Tratado de direito penal alemão**. Tomo I. Tradução de José Hygino Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguet, 1899, p.93-98.

⁶ “*La pena es coacción. Se dirige contra la voluntad del delincuente, deteriorando o destruyendo bienes jurídicos en los que su voluntad encontrara corporización. Como coacción, la pena puede ser de doble naturaliza.*”

[...] Corrección, *illtimichcián*, *nell'traliz:ición*: éstos son, pues, los inmediatos efectos de la pena, los móviles que subyacen en ella y mediante los cuales protege los bienes jurídicos.” LISZT, Franz von. **La ideia de fin en el derecho penal**. México/DF: Instituto de investigaciones jurídicas, 1994, p.111-112.

⁷ LISZT, Franz von. **La ideia de fin en el derecho penal**. México/DF: Instituto de investigaciones jurídicas, 1994, p.115.

⁸ ROXIN, Claus. **Política criminal e sistema jurídico-penal**. Tradução Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

⁹ GRECO, Luís. Introdução à dogmática funcionalista do delito. **Revista brasileira de direito comparado**. Rio de Janeiro: Instituto de Direito Comparado Luso-brasileiro, 2003, p.235-236.

¹⁰ Como destaca Luís Augusto Sanzo Brodt “A funcionalidade, entendida como relação entre conceitos jurídicos e seus efeitos políticos, mais precisamente, como efeito político dos conceitos jurídicos, é considerada por Zaffaroni como um dado ôntico dos conceitos jurídicos. Assim, afirma que o direito penal, ao elaborar os seus conceitos, não pode desconhecer que, ainda quando não o faça teleologicamente, esses cumprem uma função política e, por isso, não resta outra alternativa que os orientar politicamente, sob pena de construir-se conceitos jurídicos perversos.” BRODT, Luís Augusto Sanzo. O direito penal sob a perspectiva funcional redutora de Eugenio Raul Zaffaroni. In: **Revista brasileira de estudos políticos**, n. 101, p. 97-136, 2010, p. 100.

deve ser orientado a controlar a ação punitiva do Estado, a qual só é legítima quando amparada por direitos e garantias fundamentais.

Desse modo, quando o Direito Penal cumpre estritamente os compromissos políticos-criminais determinados pelo Estado - em que o interesse em criminalizar condutas pode incorrer em práticas punitivistas, seletivas e discriminatórias - pode haver afronta àqueles direitos e garantias fundamentais e aos limites de atuação impostos ao Estado.

2.2 LIMITES À ATUAÇÃO PUNITIVA DO ESTADO

Consoante à ideia descrita no tópico acima, de que o Direito Penal irá desempenhar diferentes funções conforme a atribuição político-criminal assumida pelo Estado, adverte-se quanto à existência de limites à atuação do Direito Penal, cujo destaque será aos princípios estruturantes do Direito Penal democrático, a saber, legalidade, culpabilidade, fragmentariedade e subsidiariedade.

A expressão em latim *nullum crimen, nulla poena sine lege*, que representa o princípio da legalidade foi cunhada por Paul Johann Anselm von Feuerbach¹¹ com origem histórica nas revoluções burguesas do século XVIII, o qual determinada que a lei deve ser prévia, estrita, escrita e certa. Desse modo, o princípio de legalidade, expressamente enunciado como direito fundamental individual na Constituição da República¹², impõe restrições à atuação das atividades do Estado, como expõe Juarez Cirino dos Santos¹³:

[...] no moderno Estado Democrático de Direito porque proíbe (a) a *retroatividade* como criminalização ou agravação da pena de fato anterior (b) o *costume* como fundamento ou agravação de crimes e penas, (c) a *analogia* como método de criminalização ou de punição de condutas, e (d) a *indeterminação* dos tipos legais e das sanções penais (art.5º, XXXIX, CR)

Destarte, a atividade judicial não é apta a criminalizar condutas, haja vista que no modelo democrático os tipos penais devem ser oriundos da atividade legislativa estrita (no Brasil ainda há a atribuição de competência legislativa privativa da União para legislar em matéria penal pela Constituição da República¹⁴). Logo, qualquer interpretação jurisprudencial que importe em criação de tipo penal será ilegítima e inconstitucional, em que pese seja exarada pelo Supremo Tribunal Federal.

O princípio da culpabilidade deriva da noção de Estado Democrático de Direito, à medida que não é possível a atribuição de resultados causais sem a vinculação de um autor determinado, sendo imprescindível a constatação de um vínculo subjetivo entre o autor e o resultado e não mera ação causal. Sem embargo, a imputação deve derivar de processos subjetivos que exclui a responsabilidade objetiva do resultado, logo, como menciona Cezar Roberto Bitencourt¹⁵ acerca da impossibilidade da

¹¹ BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011, p.63-66.

¹² art.5º, XXXIX, CR, “não haverá crime sem lei anterior que a defina, nem pena sem prévia cominação legal”. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. DF: Senado, 1988.

¹³ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito penal: parte geral**. 7.ed. Florianópolis: Empório do direito, 2017. p.22.

¹⁴ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;”. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. DF: Senado, 1988.

¹⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.16.

responsabilização penal pela simples produção do resultado, não há crime sem culpabilidade (*nullum crimen sine culpa*).

Corroborando ao exposto por Hans-Heinrich Jescheck e Thomas Weigend¹⁶, quando explanam acerca da dupla atribuição do princípio da culpabilidade. Quanto ao aspecto qualitativo, a existência de culpabilidade é um pressuposto para aplicação da pena (*nulla poena sine culpa*), mas também limita sua quantidade (aspecto quantitativo).

O princípio da fragmentariedade também assume a função de limitação da atuação do Direito Penal, à proporção que a intervenção penal é limitada a apenas os bens jurídicos mais significativos para ingressar na esfera penal, bem como nem toda conduta é digna de censura criminal. Manuel da Costa Andrade¹⁷ define esse postulado na perspectiva valorativa ético-social, em que avalia a dignidade penal de tutela do bem jurídico por meio da relevância do comportamento realizado pelo agente frente à expectativa social atrelada ao desvio cometido e a consequente imputação de sanção penal.

Sob essa premissa, o caráter fragmentário determina que outras formas de ilícitos (civil ou administrativo) não sejam dignos de tutela penal, por não haver desvalor de resultado diante da análise entre relação da conduta perpetrada pelo agente e a afetação do bem jurídico, como destaca Costa Andrade:

[...] nem toda conduta antijurídica e censurável é declarada punível pela comunidade; isso só sucede quando tal conduta realiza ao mesmo tempo uma agressão aos fundamentos da convivência salutar; isto é, quando este conteúdo de desvalor complementar aprofunda de tal maneira o desvalor ético-social da conduta ilícita e culposa que ela se torna intolerável para a comunidade. [...] a dignidade penal contrapõe-se ao ilícito e à culpa, de forma esgotante explicáveis na sua essência sem referência à pena ¹⁸

Por fim, também merece igual relevo a menção ao princípio da subsidiariedade ou intervenção mínima¹⁹, o qual impõe que o direito penal deve ser a última forma de intervenção estatal diante de uma conduta ilícita, ou seja, a imposição de uma penal criminal só é legítima quando todos os outros mecanismos de proteção jurídica (sanções civis ou administrativas) ao bem lesado falharam, impondo a necessidade de tutela penal no caso concreto.

Como exposto por Cezar Roberto Bitencourt²⁰, o princípio da *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”. Sendo que a não observância a este princípio que legitima

¹⁶ JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. **Tratado de derecho penal: parte general**. 5.ed. Granada: Editora Comares, 2002, p.24.

¹⁷ ANDRADE, Manuel da Costa. A dignidade penal e carência de tutela penal como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime. **Revista portuguesa de ciência criminal**. v.2, n.2, p. 175, jun.1992.

¹⁸ ANDRADE, Manuel da Costa. A dignidade penal e carência de tutela penal como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime. **Revista portuguesa de ciência criminal**. v.2, n.2, p. 186, jun.1992.

¹⁹ A referência histórica do princípio da *ultima ratio* pode ser sinalizada no artigo 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, a qual instituía os direitos inerentes aos cidadãos em contraposição aos arbítrios estatais, “Art. 8º. A lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias e ninguém pode ser punido senão por força de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada.”. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. 1789. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html> . Acesso em: 14 fev. 2021.

²⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**.13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.13-14.

e limita o direito penal causa uma “inflação legislativa”, com a criação de diversos tipos penais que extrapolam a ideia de que o direito penal deve ser a *ultima ratio*, passando a ser visto como a solução para os problemas e os conflitos sociais, impondo uma lógica contrária de direito penal *sola ratio* ou *prima ratio*, consequentemente deslegitimando o uso dos mecanismo de coerção criminal e tornando o sistema de justiça criminal cada vez mais discriminatório e seletivo.

Outrossim, Jorge de Figueiredo Dias²¹ condiciona a legitimidade da criminalização de uma conduta à sobreposição da concepção material do delito, na qual o bem jurídico necessariamente deve ser dotado de dignidade penal com uma transgressão a este bem absolutamente danosa. então, estar-se-á diante de uma estrutura de necessidade ou carência de tutela penal. Com efeito, esta disposição dogmática é igualmente referida por Manuel da Costa Andrade²² ao fazer uso do juízo de idoneidade e de eficácia da tutela penal:

Na síntese conjugada das suas injunções de sentido, a dignidade penal e a carência de tutela penal são hoje assumidas como arquétipo para o legislador, como fórmula concentrada do conjunto de princípios rectores em matéria de política criminal, jurídico constitucionalmente sancionados. São, na verdade, elas que mediatizam e tornam operativos os princípios constitucionais que demarcam o horizonte da criminalização: imanência sistemático-social, proporcionalidade, carácter fragmentário e subsidiariedade.

Desse modo, a criminalização de condutas que supostamente lesam a ordem tributária deveria passar imprescindivelmente pelo crivo dos referidos princípios, uma vez que estruturam e limitam a atuação penal no Estado Democrático de Direito, sendo que qualquer decisão judicial ou atividade legislativa transgrida tais primados será ilegítima, arbitrária e ilegal.

3. A NORMA TRIBUTÁRIA E A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Na medida em que os crimes da Lei 8.137/1990²³ elegem como bem jurídico penal digno de tutela penal a ordem tributária²⁴, tem-se importante traçar alguns apontamentos a respeito deste conceito, bem como detalhes acerca da norma tributária e da constituição e da satisfação do crédito tributário

3.1 ORDEM TRIBUTÁRIA E REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A ordem tributária é definida pelo sistema de normas que estabelece políticas que visam a arrecadação, a fiscalização, a distribuição de recursos e a intervenção na esfera econômica, precipuamente para implementar os objetivos da República

²¹ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal**: questões fundamentais a doutrina geral do crime. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p.78.

²² ANDRADE, Manuel da Costa. A dignidade penal e carência de tutela penal como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime. **Revista portuguesa de ciência criminal**. v.2, n.2, p. 186, jun.1992.

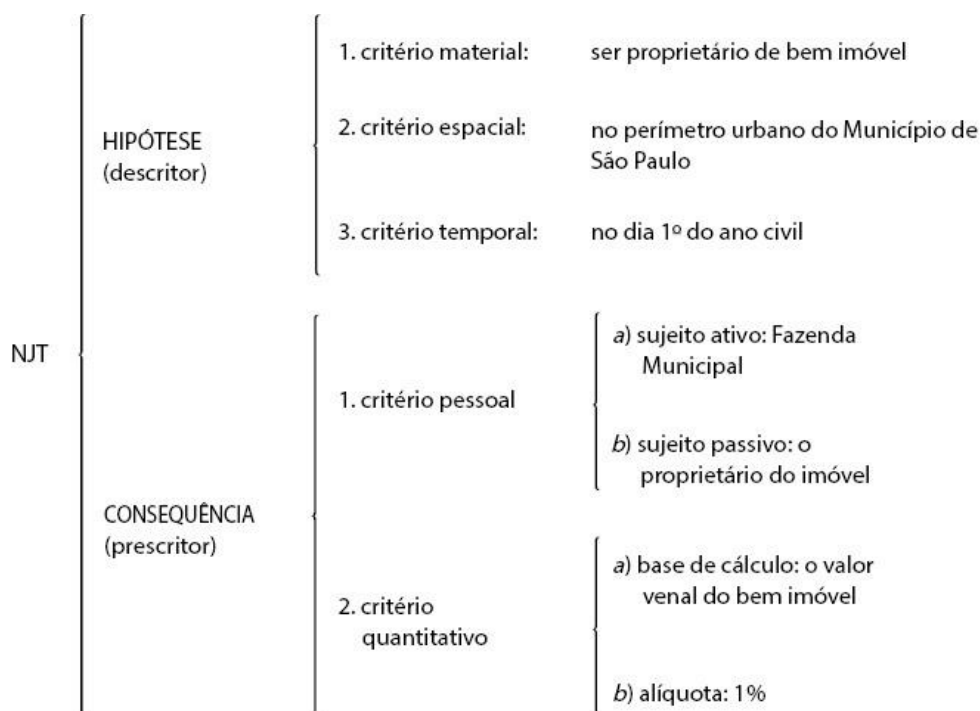
²³ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm . Acesso em: 20 fev. 2021.

²⁴ Na bibliografia especializada e na jurisprudência, há divergência quanto ao bem jurídico tutelado nos crimes tributários, uma vez que enquanto alguns defendem a proteção da arrecadação tributária, outros adotam a função social do tributo e, majoritariamente, protege-se a ordem tributária em toda a sua complexidade.

Federativa do Brasil, previstos no artigo 3º da Constituição Federal²⁵, por meio de políticas públicas.

Conforme a disposição do artigo 3º do Código Tributário Nacional²⁶, os tributos são previstos por lei, a qual definirá os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. De sorte que se compreende como norma tributária ou regra matriz de incidência tributária a descrição de um fato geral e abstrato juridicamente possível (denominado também como fato juridicamente relevante ou fato signo presuntivo de riqueza) composta por três critérios: material, espacial e temporal, denominada como hipótese de incidência tributária. Quando o indivíduo realiza um ato que se subsume a hipótese prevista na norma, tem-se a concretização do fato gerador (previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional). Por exemplo, aquele indivíduo que auferir renda no Brasil durante o ano fiscal de 2020 realizada a hipótese de incidência tributária, conseqüentemente será obrigado a pagar imposto de renda.

Com efeito, assim decorrendo o conseqüente tributário (prescritor²⁷), cujo conjunto é composto pelo critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo, representada por uma grandeza econômica sobre a qual incidirá uma alíquota). A norma-padrão de incidência tributária pode ser representada graficamente, como apresenta Paulo de Barros Carvalho²⁸:



²⁵ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. DF: Senado, 1988.

²⁶ 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 (Código Tributário Nacional). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 01 mar. 2021.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.367-425.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.309.

Cabe detalhar ainda a respeito do sujeito passivo da relação jurídica tributária, à medida que o presente artigo fará a análise acerca da criminalização do inadimplemento tributário, e muito se discutiu sobre esse ponto. Como previsto no artigo 121 do CTN²⁹, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser tanto o contribuinte - quanto o responsável tributário, em que o contribuinte guarda relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário - e o responsável a obrigação decorre de disposição expressa de lei - a exemplo do herdeiro que deverá pagar ITCMD para incorporar um bem por direitos sucessórios.

Especialmente, quanto ao critério pessoal do ICMS cabe a explicação, haja vista que pode ser o sujeito passivo da obrigação tributária tanto como contribuinte (ICMS próprio), como responsável tributário (substituição tributária como previsto no artigo 155, §2º, XII, b e §7º da Constituição da República).

Quando se trata de ICMS próprio, as empresas que compõem os elos da cadeia de venda de produtos são os contribuintes, portanto consumidor final de um produto jamais configurará como contribuinte do tributo que incide sobre a circulação de mercadorias, como asseveram Heloísa Estelita e Aldo de Paula Junior³⁰.

Essa situação não deve se confundir com não-cumulatividade³¹ incidente no ICMS, a qual implica na compensação do tributo pago nas operações anteriores da cadeia de distribuição do produto, ou seja, todas as empresas são devedoras de ICMS, mas cada uma paga somente aquilo que deve sobre a transação que realizou, havendo compensação das etapas que a precederam. Assim, o consumidor final até pode arcar com o impacto da tributação no preço pago por uma mercadoria, tal qual suporta com iluminação, aluguel, encargos trabalhistas. No entanto, o consumidor não integra essas relações jurídicas (administrativas, comerciais e trabalhistas), da mesma forma que não participa da relação jurídica tributária com o fisco estadual.

²⁹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. 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 (Código Tributário Nacional). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 01 mar. 2021.

³⁰ “No ICMS, há a figura do responsável e do contribuinte. As figuras de *repercussão jurídica de retenção* (descontado) e *reembolso* (cobrado) têm lugar nos casos de *responsabilidade tributária por substituição tributária para frente* ou *para trás* (diferimento). No ICMS próprio, o sujeito passivo é o contribuinte, pois é ele quem manifesta a *capacidade contributiva* escolhida como *signo presuntivo de riqueza* para incidência deste tributo (venda de mercadoria ou prestação de serviços). O fato de o imposto ser destacado na nota fiscal (e, circunstancialmente, incluído no preço) não o transforma em *agente de retenção* ou em *responsável tributário* de um tributo devido por um terceiro, no caso, o *consumidor*.”. ESTELITA, Heloisa; PAULA JUNIOR, Aldo de. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?. **Penal em foco**. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019#sdfootnote2anc%3E>. Acesso em: 20 fev. 2021.

³¹ “O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. Adotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS, o IPI, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (arts. 153, § 3º, II, 155, § 2º, I, 154, I, e 195, § 4º).” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 229.

Desse modo, o empresário obrigado a pagar ICMS não cobra tampouco desconta tributo no preço pago pela mercadoria, em dissonância ao argumento construído pelo Superior Tribunal de Justiça, referendado pelo Supremo Tribunal Federal na interpretação dos elementos normativos do inciso II, artigo 2º da Lei 8.137/90, com a finalidade arrecadatória de criminalizar o inadimplemento tributário.

3.2 A CONSTITUIÇÃO E OS MECANISMOS DE SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Tendo em consideração como se opera a regra-matriz de incidência tributária, e que a obrigação de pagar o tributo surge com a realização do fato jurídico tributário (fato gerador) descrito pela norma (hipótese de incidência do tributo), o procedimento de lançamento do crédito tributário irá constituí-lo em favor do Fisco e determinar o valor a ser pago. Logo, o ato administrativo de lançamento, além de verificar o montante devido, determina o sujeito passivo da obrigação tributária em que se constituiu esse crédito tributário e o torna exigível por parte do sujeito ativo.

Como prevê o Código Tributário Nacional³² há três formas de lançamento do tributo, a depender do nível de participação do sujeito passivo nesse ato: a) lançamento direto ou de ofício (art. 149); b) lançamento por declaração ou misto, (art.147); c) lançamento por homologação (art. 150). No caso específico da ICMS, o lançamento é realizado por homologação, ou seja, a lei atribui ao sujeito passivo a imposição de realizar o ato que engloba o preenchimento de dados, cálculos e pagamento sem participação estatal.

Sob essa perspectiva, o Estado acompanha, controla e fiscaliza o cumprimento das normas tributárias, podendo adotar medidas coercitivas no interesse da arrecadação e gestão das receitas tributárias, nessa atividade da administração tributária. Caso não haja pagamento espontâneo do tributo, pode ser expedida uma certidão de dívida ativa em favor do ente estatal tributante, o qual buscará a satisfação do crédito tributário na forma da lei.

No âmbito federal, por exemplo, a Lei de Execuções Fiscais³³ (Lei nº 6.830/80) prevê o mecanismo de satisfação do tributo, que impõe um dos processos mais rigorosos do ordenamento jurídico brasileiro – concede apenas 5 dias para pagamento integral do débito tributário, exige oferecimento de garantia (art. 9º e art. 16 no caso de interposição de embargos) para que haja discussão do valor cobrado e permite à Administração Pública toda a sorte de penhoras de bens.

A legislação também contempla a satisfação do crédito tributário após um Processo Administrativo Fiscal, cujo objetivo é questionar uma exigência fiscal, que fora lançada ou no caso de lavratura de um auto de infração (apreensão de mercadoria ou ato de fiscalização praticado poder servidor fiscal), como se observa no Decreto nº 70.235/72³⁴, artigos 7º ao 45, na esfera federal.

Ademais, a norma tributária pode instituir sanções tributárias, à medida que houver violação de um direito do sujeito ativo, e a respectiva penalidade ao ilícito administrativo:

³² 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 (Código Tributário Nacional). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm . Acesso em: 01 mar. 2021.

³³ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública (Lei de Execuções Fiscais). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm . Acesso em: 01 mar. 2021.

³⁴ BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm . Acesso em: 01 mar. 2021.

Assim como se denomina obrigação tributária o liame jurídico que se estabelece entre dois sujeitos — pretensor e devedor — designa-se por sanção tributária a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração. Além desse significado, obrigação e sanção querem dizer, respectivamente, o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, nos vínculos obrigacionais, e a importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou de não fazer, impostos sob o mesmo pretexto.³⁵

Ainda quanto às espécies de penalidades tributárias, Paulo de Barros Carvalho exemplifica algumas as modalidades de sanções³⁶, como forma de expressar a potencialidade punitiva do Direito Tributário. A título demonstrativo, a multa de ofício em determinadas legislações tributárias pode corresponder a 150% do tributo devido, quando houver dissonância entre as informações fiscais fornecidas à Receita Federal ou fraudes comprovadas:

É geralmente aplicada no percentual de 150%, objetivando com isso intimidar a prática da infração e, por fim, evitar situações dessa gravidade nos casos concretos. Por exemplo, quando dissonantes as informações na DCTF e nos livros fiscais, entende-se por demonstrado na situação concreta o intuito de fraudar a Administração Pública, justificando-se a aplicação da multa agravada de 150%.³⁷

Como exposto, o Direito Tributário é munido de diversos mecanismos para satisfazer o crédito tributário constituído em favor do Fisco, bem como é apto a punir, por si só, condutas configuradas como ilícitos administrativos, com caráter preventivo e coercibilidade.

4. A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO

Conquanto haja os mecanismos supracitados para concretização da tutela jurídica da ordem tributária, os Tribunais Superiores firmaram entendimento quanto a tipicidade penal da conduta de deixar de pagar o tributo devidamente escriturado pela empresa, ao passo que ao empresário será imputado o cometimento do delito do artigo 2º, II da Lei 8.137/1990, conforme a análise do julgamento do RHC nº 163.334/SC perante o Supremo Tribunal Federal realizada neste capítulo.

4.1 PANORAMA DOS VOTOS PROFERIDOS NO RHC Nº 163.334/SC DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

No presente artigo, fez-se o exame do julgamento de um Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC do Supremo Tribunal Federal interposto em face da denegação da ordem que pretendia o arquivamento dos autos

³⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 625.

³⁶“O autor lista as sanções, em caráter não taxativo, as seguintes modalidades de penalidades tributárias “a) penalidades pecuniárias, b) multa de ofício, c) multa punitiva ou por infração, d) multa isolada, e) multa agravada, f) multa de mora, g) juros de mora, h) acréscimos legais, i) correção monetária, e j) outras providências, como apreensão de mercadorias e de documentos, bem como dos veículos que os transportarem; e, da mesma forma, suspensão ou inclusão de contribuinte a regime fiscal especial etc.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 627-628.

³⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 632.

de ação penal em curso, em que os sócios da empresa escrituraram regularmente o valor devido a título de ICMS. Todavia, a empresa não adimpliu o montante no prazo legal, sendo os sócios denunciados pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina pela prática do crime do artigo 2º, II da Lei 8.137/1990³⁸.

A decisão recorrida da 3ª sessão do Superior Tribunal de Justiça no Habeas Corpus nº 399.109/SC³⁹ havia determinado a possibilidade de considerar crime a conduta daquele que declara o tributo (ICMS próprio), no entanto deixa de realizar o pagamento, que tipificaria o crime artigo 2º, II da Lei 8.137/1990.

O julgamento do Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC do Supremo em 18 de dezembro de 2019⁴⁰ construiu a tese favorável à criminalização do inadimplemento do tributário: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Sem embargo, os Ministros do Supremo votaram do seguinte modo: foram favoráveis a criminalização Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Luiz Fux, Edson Fachin, Rosa Weber, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e contrários os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

As razões trazidas no voto do Ministro relator Luís Roberto Barroso serão especialmente detalhadas, porque representou o cerne da tese aprovada pelo Tribunal. Assim, o Ministro abordou três premissas para examinar o tipo penal: primeiramente, em que o Direito Penal deve cumprir um papel de dissuadir as pessoas da prática de crimes, mas evitando excessos nas criminalizações; quanto ao Direito Tributário cabe regular o dever fundamental de pagar tributos, quando realizado o fato gerador; e o inadimplemento tributário somente seria crime quando revestido de especial reprovabilidade.

Ato contínuo o Ministro relator realizou uma interpretação semântica e sistemática do tipo penal, cujos principais destaques são recaem sobre os termos

³⁸Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;” BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 20 fev. 2021.

³⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). Habeas Corpus nº 399.109/ SC. Não recolhimento de ICMS por meses seguidos. Apropriação indébita tributária. Impossibilidade de absolvição sumária. Declaração pelo réu do imposto devido em guias próprias. Irrelevância para a configuração do delito. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 22 de agosto de 2018. Publicado no diário de justiça eletrônico 31 de agosto de 2018. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_HC_399109_574ba.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1617812553&Signature=xVlrruAtwFpLO9KBChYQmVGBSI8%3D. Acesso em: 10 fev. 2021.

⁴⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

“sujeito passivo da obrigação”⁴¹ e “valor cobrado ou descontado”⁴² e considerando o inadimplemento como apropriação indébita tributária, porquanto haveria reprovabilidade especial neste ato:

Já 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.⁴³

Na interpretação teleológica e consequencialista, o Ministro relator impõe possibilidade da criminalização pelo impacto social e econômico da sonegação fiscal no país⁴⁴, assentando a fundamentação em dados estatísticos.

Por fim, o Ministro Barroso condiciona a criminalização do inadimplemento tributário a dois requisitos: a inadimplência contumaz e o dolo de apropriação:

63. É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar

⁴¹ “12. Quanto ao possível sujeito ativo do delito, o tipo limita a prática da conduta àqueles que ajam “na qualidade de sujeito passivo de obrigação”. Nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Já o parágrafo único do art. 121 prevê que esse sujeito passivo da obrigação principal pode ser “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (inciso I) ou “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (inciso II).”

⁴² Ocorre que o tipo penal não contraria essa compreensão jurisprudencial. Pelo contrário, o tipo penal reconhece que a obrigação jurídico-tributária recai sobre o comerciante, tanto assim que o delito somente pode ser cometido “na qualidade de sujeito passivo de obrigação”. O sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio. E realmente não lhe pertence, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: a) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real (Decreto-lei no 1.598/1977, art. 12, § 4o); b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017). BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&pag_e=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&pag_e=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁴⁴ Diante dessas considerações, seja para a proteção da ordem tributária, seja para evitar consequências desastrosas para a livre concorrência, deve-se buscar, no texto legal, a interpretação que permita a proteção mais eficaz do bem jurídico e minimize as implicações negativas. Considerando que a redação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 permite a compreensão de que a conduta de não recolhimento do ICMS é típica, também uma interpretação teleológica voltada à proteção do bem jurídico e uma interpretação atenta às consequências conduzem ao reconhecimento da adequação típica da conduta. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&pag_e=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 15 fev. 2021.

as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.

[...]66 O dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal, a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc. Tais circunstâncias são meramente exemplificativas e devem ser cotejadas com as provas existentes no caso concreto para fins de aferição do elemento subjetivo do tipo.⁴⁵

Em sequência, o Ministro Alexandre de Moraes acrescenta uma interpretação acerca dos elementos normativos “valor cobrado ou descontado”, dizendo que o tributo é cobrado do consumidor final quando paga o preço de uma mercadoria comercializada pela empresa que não efetua o pagamento do ICMS. Além de relatar diversos dados pertinentes à questão da sonegação fiscal no Brasil e do direito comparado, como argumentos hábeis a assentar a constitucionalidade da criminalização em debate⁴⁶.

O Ministro Luiz Fux acompanha o voto do relator sob o fundamento de que a sonegação fiscal não pode ser incentivada. Contudo, sugere uma interpretação conforme a Constituição Federal, em que a responsabilização penal deverá ser mediante denúncia que narre a cobrança ou desconto do tributo do preço final ao consumidor ou de redução de preço com finalidade ilícita, o que para ele afastaria a criminalização de mera inadimplência.

A Ministra Rosa Weber, conquanto tenha concordado com as razões evocadas pelo Ministro relator, destacou o recurso interposto em sede *Habeas Corpus* visa ao trancamento de ação penal que no processo penal só se admite em casos excepcionabilíssimos. Portanto, e por se tratar de um momento processual demanda uma cognição sumária, que ainda terá todo o desenvolvimento da persecução penal, a análise meritória é diversa da realizada em casos que culminam em condenação.

Em contraposição à criminalização do inadimplemento tributário, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes, ao abordar a questão do elemento subjetivo do tipo,

⁴⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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.Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁴⁶ “Portanto, tendo em vista a conclusão a que se chegou neste recurso ordinário, não há falar-se em atipicidade penal na conduta dos recorrentes, no caso em que o ICMS foi previamente descontado ou cobrado do consumidor final e não repassado aos cofres públicos. Tendo havido, reitero, o seu efetivo desconto ou cobrança, sem que tenha sido recolhido aos cofres públicos o valor do tributo de forma dolosa, tipificado estará o crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90).” BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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.Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

argumenta que a intenção fraudulenta de se apropriar do tributo, quando há possibilidade em fazê-lo, estaria excluída se a empresa realiza a declaração do tributo, apenas não realiza o pagamento. Ainda aduz que a situação descrita pelo tipo penal da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária é diversa da contida no artigo 168-A do CP, sendo que esta analogia é vedada no Direito Penal ante a proibição de analogia *in malam partem*:

Isso significa que o mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, é insuficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, sendo **necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco** para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço. **Tal animus se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal.**

[...] Vale dizer que qualquer tentativa de equiparação da apropriação indébita tributária com a apropriação indébita previdenciária “*não deve ser interpretada em detrimento do acusado para facilitar a sua incriminação*”. (BITTENCOURT, *Crimes contra a ordem tributária*. 2013. P. 181).

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

Tal operação tratar-se-ia, de todo modo, de uma analogia *in malam partem*, vedada em nosso ordenamento. O instrumento hermenêutico da analogia não poderia ser utilizado, neste caso, para suprir a necessária demonstração da vontade ardilosa de se apropriar dos valores devidos.⁴⁷

Diante do cenário imposto, o Ministro Gilmar Mendes expõe que estar-se-á criminalizando o mero inadimplemento tributário, o que viola o Pacto de São José da Costa Rica⁴⁸ e a Constituição da República⁴⁹, no tocante à vedação da prisão civil por dívida.

Além disso, incluiu que a intervenção penal somente será legítima quando houver constatação de alguma fraude, para inibir a utilização do sistema de justiça criminal como “mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios”. E, quanto aos elementos normativos do tipo penal “descontado ou cobrado”, o Ministro Gilmar Mendes fez a seguinte, e acertada, análise:

[...] os termos *descontado* e *cobrado*, elementos normativos do tipo sem os quais não há que se falar em crime, **não devem ser aplicados a casos em**

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁴⁸ “art. 7.7 Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”. Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em 15 fev. 2021.

⁴⁹ “Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”. (CF, art. 5º, inciso LXVII). BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 mar. 2021.

que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.⁵⁰

Do mesmo modo fora vencido, o Ministro Ricardo Lewandowski destacando que a Fazenda Pública está plenamente munida com instrumentos para satisfação dos créditos tributários e combater a sonegação fiscal:

Quando mais não seja, a Lei 6.830, que é a Lei de Execução Fiscal, é uma lei draconiana, uma das leis mais severas, mais rigorosas que temos no ordenamento legal brasileiro, é uma verdadeira máquina de moer contribuintes! Vejam Vossas Excelências que, no art. 8º desse diploma legal, já se prevê que o executado será citado no prazo de cinco dias. Imediatamente depois, ele terá que garantir a execução, apresentando bens à penhora ou um depósito em dinheiro para garantir o valor da dívida, juros, multa de mora e outros encargos que estão indicados na certidão de dívida ativa.

Presidente, aqueles que já se submeteram a uma execução fiscal sabem o quanto esse procedimento é um procedimento realmente expedito e de difícil defesa, tendo em conta esse instrumental expedito e muito eficaz que a Fazenda tem para cobrar os seus débitos.

[...] Assim, esclareço, **a norma não 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 *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.

No presente caso, todavia, não se discute a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, mas a exata subsunção do fato à norma e, nesse sentido, creio que razão jurídica assiste aos recorrentes.⁵¹

Por fim, o Ministro Marco Aurélio se opondo à posição adotada pelo relator critica os critérios adotados pelo Ministro Luís Barroso, primeiramente quanto ao sujeito passivo da relação tributária⁵², mas também ressalta a ofensa ao princípio da legalidade:

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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.Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&pag e=1&pageSize=10&sort= score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁵¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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.Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&pag e=1&pageSize=10&sort= score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁵² Presidente, o comerciante, que é o sujeito passivo, não cobra – vamos repetir à exaustão –, não cobra tributo do consumidor. O obrigado a recolher o tributo na venda de mercadorias é ele próprio. Interpretar analogicamente, extensivamente o que se contém em certo preceito, de forma contrária aos interesses do cidadão, do acusado, para chegar à criminalização? Que passo é esse? Para mim, é um passo demasiadamente largo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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.Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&pag e=1&pageSize=10&sort= score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

E vem-nos da Constituição Federal regra básica, que está repetida no Código Penal: não há crime sem lei anterior ao fato que o defina, nem pena sem prévia cominação legal. Preciso, Presidente, dar crédito ao legislador e só posso presumir que na regência do tipo que tem dois núcleos – deixar de recolher o tributo descontado ou o tributo cobrado – há o sentido técnico vernacular.

[...]Vou repetir, Presidente, profissão de fé: em Direito, o meio justifica o fim, mas não o fim ao meio, principalmente se envolvido esse bem maior do cidadão que é o direito de ir e vir.⁵³

O panorama dos votos proferidos no plenário do Supremo servirá para o exame crítico das estruturas dogmáticas desrespeitadas ao criminalizar o inadimplemento tributário.

4.2 QUESTÕES DOGMÁTICAS PERTINENTES À CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLENTO TRIBUTÁRIO

Após a descrição dos votos referendados no julgamento que criminalizou o inadimplemento tributário, faz-se os apontamentos críticos quanto às afrontas às estruturas da dogmática penal que foram ceifadas na decisão do Supremo Tribunal Federal, e que, por conseguinte, fazem esta criminalização ilegítima.

Sem embargo, anota-se a violação ao princípio da legalidade em diversas perspectivas. Primeiramente, porque tanto a Constituição da República como o Código Penal exigem que a norma penal seja a lei seja prévia, escrita, estrita e certa, portanto, proveniente do processo legislativo propriamente dito: lei em sentido estrito votada pelo Congresso Nacional anterior à realização da conduta e que contenha precisamente todos os elementos normativos e necessários à criminalização. Desse modo, conquanto a decisão seja proveniente da Corte Suprema (que teria a função de “guardar a constituição”), padece deste vício de inconstitucionalidade e de legalidade, por não ser prévia (o julgamento se deu após as condutas analisadas), escrita, estrita (é um voto judicial proferido em sede recursal) e certa (na medida em que se faz diversos malabarismos semânticos para atribuir a responsabilidade aos agentes acusados).

Outrossim, o Ministro relator lançou mão de “critérios de interpretação” (interpretação semântica e sistemática; interpretação histórica; interpretação teleológica e; interpretação atenta às consequências), os quais constam, inclusive, na ementa da decisão, que também afrontam a impossibilidade de analogia em *in malam partem* em matéria penal (princípio da legalidade). Referendando o erro cometido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (decisão recorrida do Habeas Corpus nº 399.109/SC), quanto aos elementos normativos do tipo “descontado ou cobrado”⁵⁴,

⁵³BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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.Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁵⁴ “Assim, o significado da palavra “desconto” melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo).

O termo “cobrado”, por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). Habeas Corpus nº 399.109/ SC. Relator: Min. Rogerio

que equipara todas as formas de operação referentes ao ICMS, sendo que há diferenças no regime jurídico entre ICMS próprio ou na substituição tributária. Quando, conforme o ordenamento jurídico brasileiro, em realidade o consumidor final não é contribuinte, não integra a relação jurídica tributária, em que pese o tributo integre o preço pago, tal qual o aluguel, outras despesas comerciais ou encargos trabalhistas.

Ademais, essa equiparação realizada em ambas as decisões, referidas pelo Ministro relator como uma “interpretação histórica”, já haviam sido rejeitadas pelo legislador ordinário, justamente na oportunidade em que os tipos penais foram discutidos no âmbito legislativo e aprovados. Nesse sentido, a ressurreição dessas premissas de criminalização do inadimplemento tributária que foram afastadas pelo Congresso mostra-se verdadeiramente antidemocrática.

Ainda sobre a legalidade, o Supremo Tribunal Federal impôs o requisito quanto ao *modus operandi*⁵⁵ para imputação do delito, que o empresário seja um “devedor contumaz”, como se o inadimplemento recorrente construísse uma presunção de fraude e mitigasse a garantia ao estado de inocência (art.5º, LVII, da Constituição da República).⁵⁶ Trazendo outra questão problemática no que tange à teoria do delito, porquanto o crime descrito no artigo 2º, II, Lei 8137/90 é classificado como crime instantâneo, o que significa que a consumação do delito se dá com uma única conduta e o resultado não se estende no tempo, neste caso se consumaria na data apazada para o regular pagamento, como explicado por René Ariel Dotti⁵⁷.

Entretanto, o requisito de “devedor contumaz” remete ao conceito de que deveria ser um crime permanente (em que há o prolongamento da consumação delitiva no tempo) ou crime habitual (em que a conduta típica é incorporada ao comportamento ou um modo de vida peculiar do agente). E diante desta ausência de determinação pelo Tribunal de critérios quantitativos objetivos para caracterizar a contumácia na consumação do delito tributário se instaura um novo problema de legalidade, que gera insegurança jurídica.

Igualmente controversa é a exigência de um elemento subjetivo especial, a saber, dolo de apropriação⁵⁸ por parte do empresário, porquanto além de não estar

Schietti Cruz, julgado em 22 de agosto de 2018. Publicado no diário de justiça eletrônico 31 de agosto de 2018.

⁵⁵ “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”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolncidente=%22RHC%20163334%22&base=sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁵⁶ Segundo a previsão do art. 5º inciso LVII “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.” **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 mar. 2021.

⁵⁷ “[...] o crime é *instantâneo* quando o resultado é produzido num só momento, ou seja, a fase consumativa se realiza num só instante, sem continuidade no tempo.” DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal**: parte geral. 4.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p.471.

⁵⁸ 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. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal

presente no tipo penal, o fato de ter declarado o tributo parece contraditório à vontade intencional de se apropriar do valor em discussão, como o Ministro Gilmar Mendes cita a explicação de Hugo de Brito Machado⁵⁹ afirma:

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. (MENDES, 2019, RHC nº 163.334/SC, p.89, MACHADO, 2011, p. 420-421.)

Além disso, é inevitável notar que se pode estar diante de uma prisão por dívida, já repisadamente proibida no ordenamento jurídico, inclusive, pelo STF no histórico julgamento que proibiu a prisão civil do depositário infiel (*Habeas Corpus* nº 87.585-8/TO⁶⁰ e Recurso Extraordinário nº 466.343-1/SP⁶¹) e equiparou os Tratados de Direito Humanos que não são incorporados pelo rito de Emenda Constitucional como normas supralegais. Da mesma forma, reacende a crítica de que os crimes tributários são meros mecanismos de coação arrecadatória, porquanto o pagamento, a qualquer tempo, extingue a punibilidade.

Outro argumento importante rememorado na sustentação oral realizada pelo Defensor Público de Santa Catarina, Thiago Yukio Guenka Campos⁶², que representava a defesa da recorrente no julgamento analisado, é a irretroatividade da jurisprudência mais gravosa, quando cita a lição de Alaor Leite acerca da irretroatividade da jurisprudência constitutiva do injusto penal.

Naquele evento que fez surgir o artigo em que se tem base, Alaor Leite trouxe diversas premissas sobre a retroatividade de jurisprudência que altera ou complementa o conteúdo do injusto penal de forma mais gravosa ao acusado, entre as quais faz menção ao princípio de legalidade e a irretroatividade da lei penal mais

Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. 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. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁵⁹MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 420-421.

⁶⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Habeas Corpus nº 87.585-8/TO. Depositário infiel. Prisão. A subscrição pelo Brasil do Pacto de São José da Costa Rica, limitando a prisão civil por dívida ao descumprimento inescusável de prestação alimentícia, implicou a derrogação das normas estritamente legais referentes à prisão do depositário infiel. Relator: Min. Marco Aurélio, 13 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597891>. Acesso em: 02 mar. 2021.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 466.343-1/SP. Depositário infiel. Alienação fiduciária. Decretação da medida coercitiva. Inadmissibilidade absoluta. Insustentabilidade da previsão constitucional e das normas subalternas. Interpretação do art. 5º, inc. LXVII e §§ 1º, 2º e 3º, da CF, à luz do art. 7º, § 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica). Relator: Min. Cezar Peluso, 03 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>. Acesso em: 02 mar. 2021.

⁶²Pleno – Criminalização do não recolhimento de ICMS (1/2). Publicado pelo canal STF. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=eVI2Ef4twg8>. Acesso em: 02 fev. 2021. Destaque-se que a sustentação oral do Defensor Público de Santa Catarina, Thiago Yukio Guenka Campos, perdurou do minuto 23 ao 37 e 33 segundos, cujo trecho que também merece ser anotado, faz menção à eletividade do sistema de justiça criminal: “A criminologia muito nos ensina que toda política criminal que pretensamente tenta atingir a camada de cima, acaba invariavelmente atingindo o andar de baixo, os vulneráveis, o sistema penal é, pois, estruturalmente seletivo”. (25’)

gravosa. Nesse sentido, conclui que a jurisprudência que constitui um injusto não deve retroagir a data do fato, ainda que seja aclamado um pretense ganho social, o que foi bastante defendido pelos Ministros do Supremo quando apelam a dados estatísticos referentes à sonegação fiscal no Brasil:

Há algo que a decisão judicial faz que, por sua natureza, simplesmente não pode retroagir, independentemente dos efeitos que possa causar nos cidadãos e dos ganhos que a sociedade possa ter com a pretendida evolução jurisprudencial. Há algo que borra excepcionalmente a separação funcional entre legislação e jurisprudência. A linguagem das “perdas e ganhos” – da sociedade e do indivíduo – deve ser substituída pela linguagem do direito absoluto à irretroatividade em alguns casos.⁶³

Destarte, há incongruências com a jurisprudência do Supremo, principalmente a decisão do Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425- RG/SC (tema 937 da repercussão geral), que julgava a constitucionalidade do artigo 2º, inciso II da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, cuja deliberação entendeu imprescindível a existência de fraude para a subsunção do fato à norma penal em comento, conforme de destaca trecho do voto do Ministro relator Ricardo Lewandowski:

Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1990 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 8.137/1990 não violam o art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.⁶⁴

Nesse diapasão, houve contradição do órgão pleno do Supremo e o descumprimento da sua função de uniformização de jurisprudência, porque naquele acórdão de 2017 se exige que haja “em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis”, enquanto neste se criminaliza a ausência de pagamento do ICMS regularmente escriturado pela empresa, ou seja, não resta caracterizada nenhuma fraude ou método que pretendia disfarçar a constituição do débito tributário.

E, é justamente a existência e exigência da fraude que reveste o bem jurídico tutelado pelo tipo do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 de dignidade penal, na medida em que haverá uma quebra da relação de confiança depositada na empresa que se utiliza de meios fraudulentos e ardis para deixar de adimplir os compromissos tributários - pela constituição de estruturas empresariais desleais com o mercado. Assim resta um problema atinente ao princípio da fragmentariedade.

Também se identificam problemas de responsabilização penal objetiva dos sócios por inadimplemento tributário da empresa, à proporção que a súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça inscreve que “O inadimplemento da obrigação tributária

⁶³LEITE, Alaor. Proibição de retroatividade e alteração jurisprudencial. **O Direito e o tempo**. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2016, p.71.

⁶⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Repercussão geral em Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425/SC, 02 de março de 2017. Penal e constitucional. Crimes previstos na lei 8.137/1990. Prisão civil por dívida. Ofensa ao art. 5º, LXVII, da Constituição. Não ocorrência. Repercussão geral reconhecida. Confirmação da jurisprudência. Recurso extraordinário desprovido. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12576805> . Acesso em: 02 fev. 2021.

pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”⁶⁵. Todavia, esse tratamento não é despendido na esfera criminal, em que sobrevivendo o inadimplemento de ICMS declarado pela empresa, os sócios serão alvo da persecução penal, havendo clara violação ao princípio da culpabilidade e a Teoria dos Círculos Concêntricos, proposta por Francisco de Assis Toledo⁶⁶.

Destarte, o Direito Penal somente deve atuar de modo subsidiário aos demais mecanismos de satisfação do crédito e até de sanção da empresa devedora, não devendo adentrar na esfera penal nestes casos em que lei já os contemple, segundo tratam Heloisa Estelita e Aldo de Paula Junior,

Punir com a sanção penal a pura e simples inadimplência, ainda que de uma prestação tão importante como a tributária, envolve o ônus de demonstrar que todas as outras medidas legais disponíveis ao Fisco são insuficientes e que a restrição à liberdade não só é adequada para a proteção dos interesses de arrecadação, como é proporcional à gravidade da lesão causada na liberdade individual daquele que recebe a pena. Só assim se legitimaria uma interpretação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 consentânea com a Constituição Federal.

Isso não foi feito no voto condutor porque, salvo melhor juízo, ao proceder a uma aproximação entre esse crime e o de apropriação indébita, cuja legitimidade não se questiona, pode ter entendido desnecessária a justificação da restrição da liberdade individual pelo não pagamento de tributos.⁶⁷

Além dos apontamentos já colocados, traz-se ao debate acerca da criminalização em estágio prévio, tema bastante debatido na dogmática alemã e se mostra relevante também nos processos de criminalização brasileiros. Conforme Gunther Jakobs⁶⁸, entende-se por criminalização em estágio prévio aqueles casos de criminalização da conduta por tipos penais que cuidam de momentos anteriores à lesão ao bem jurídico penal tutelado pela norma, o que desagua em uma antecipação também da punição penal, novamente se terá uma criminalização ilegítima e uma lógica de direito penal do inimigo, negando ao empresário, cuja companhia deixou de realizar os pagamentos tributários nos devidos prazos, os direitos e garantias conferidos àqueles que se elevam ao status de cidadão.⁶⁹

⁶⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Julgada em 24 mar. 2010. Publicado no DJe 13 maio 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/>. Acesso em: 03 fev. 2021.

⁶⁶ “De acordo com a teoria dos círculos concêntricos, proposta por **Francisco de Assis Toledo**, o ordenamento jurídico é formado por um grande círculo que representa o âmbito extrapenal, o qual inclui os ilícitos de natureza administrativa, e por um menor, mais restrito e concêntrico àquele que corresponde ao injusto penal. Assim, o fato ilícito situado dentro do círculo menor – o da ilicitude penal – estará numa área comum ao outro círculo – correspondente aos ilícitos civil e administrativo. Já o fato inserido no círculo maior, não integrará necessariamente o círculo menor. Dessa forma, uma conduta pode representar ilícito administrativo e não configurar ilícito penal, mas um fato ilícito penal sempre será também ilícito administrativo.” Explicação acerca da “Teoria dos círculos concêntricos” desenvolvida por Francisco de Assis Toledo. TRIPODI, Cecília. **Notícias do IBCCRIM**. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/noticias/exibir/5614/>. Acesso em: 03 mar. 2021.

⁶⁷ ESTELITA, Heloisa; PAULA JUNIOR, Aldo de. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?. **Penal em foco**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019#sdfoot-note-2anc%3E>. Acesso em: 20 fev. 2021.

⁶⁸ JAKOBS, Gunther. Criminalización en el estadio previo a la lesión de un bien jurídico. Tradução: Enrique Peñaranda Ramos. **Estudios de Derecho Penal**. UAM Ediciones. Madrid: Editora Civitas, 1997. p. 293-324.

⁶⁹ Outra importante referência sobre o tema pode ser lida em GRECO, Luís. A criminalização no estágio prévio: um balanço do debate alemão. **Revista do instituto de ciências penais**. Vol. 5. dez-maio de

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pretensão da pesquisa realizada neste artigo era identificar possíveis afrontas a princípios, regras e estruturas dogmáticas do Direito Penal brasileiro decorrentes da criminalização do inadimplemento tributário a partir da análise dos votos proferidos no transcurso do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC do Supremo Tribunal Federal.

Nessa perspectiva, o Direito Penal é composto por estruturas dogmáticas que devem ser reverenciadas pelos profissionais que atuam neste ramo do Direito, sob pena de romper os limites do exercício da atuação punitiva do Estado. Logo, considera-se que a criminalização do mero inadimplemento tributário por meio de uma decisão judicial arbitrária e antidemocrática, conquanto tenha sido proferida pelo Supremo Tribunal Federal, traz diversos problemas no âmbito da dogmática penal. Considerando-se evidente a transgressão ao princípio da legalidade por não obedecer aos parâmetros exigidos (lei prévia, escrita, estrita e certa), culpabilidade, observa-se, também, grave ofensa à fragmentariedade e à subsidiariedade do Direito Penal.

Qualificam-se como eficazes os mecanismos de satisfação do crédito tributário previstos no ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo, pelo rigor de procedimentos a exemplo da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), por conseguinte a criminalização do inadimplemento tributário novamente parece reforçar a violação aos limites de fragmentariedade e à subsidiariedade do Direito Penal.

Sob esse vértice, assevera-se o viés arrecadatário do argumento trazido pela sustentação oral da Procuradoria do Distrito Federal, quando, ao apresentar dados que fazem menção a execuções fiscais existentes no Brasil, clama aos ministros do STF que a criminalização pode trazer um alento aos cofres dos Estados.

Outro ponto dogmático sensível da decisão analisada é pertinente ao “dolo de apropriação”, qual seja, a intenção livre e consciente voltada ao enriquecimento ilícito que se daria por meio do ato de deixar de realizar o pagamento dos tributos declarados da empresa. Além dessa exigência, quanto ao elemento subjetivo especial, extrapolar o tipo penal do artigo 2º, II, Lei 8137/90, igualmente parece incongruente com o ato de a empresa ter voluntariamente declarado e constituído a dívida nas escriturações contábeis, ora, quando a empresa declara o tributo devido assume esta responsabilidade, sendo incompatível com a ideia de apropriação.

Outrossim, a exigência de contumácia no inadimplemento tributário por parte do acusado para a caracterização do crime, novamente, despreza o princípio da legalidade, na medida em que tal requisito não integra o tipo penal, o que exacerba a insegurança jurídica quanto à futuras imputações penais em razão da ausência de um critério objetivo para qualificar esse modo operacional. E pior, suprime a garantia do estado de inocência do acusado (art.5º, LVII, da Constituição da República), presumindo como fraudulento e criminoso o inadimplemento recorrente.

Destarte cada definição apreendida acerca de qual seja a finalidade do Direito Penal terá reflexos na orientação da política criminal adotada pelo Estado. Desse modo, a salvaguarda de bens jurídicos que não são dignos de tutela penal, sobretudo, com fundamento meramente econômico, em detrimento da tutela individual, fragiliza o Estado Democrático Direito e os direitos e as garantias a ele inerente, dentre elas a mais evidente no presente debate a liberdade e a dignidade da pessoa humana.

Por fim, ainda que o delito em questão, em regra, não implique na execução de pena privativa de liberdade, haja vista que a pena prevista é de detenção de no máximo de 2 (dois) anos, há severos impactos no sistema jurídico penal, em razão da flexibilização da estrutura do tipo penal e do rompimento com a dogmática penal que tornam a criminalização do inadimplemento tributário desnecessária, antidemocrática, ilegítima e ilegal.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Manuel da Costa. A dignidade penal e carência de tutela penal como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime. **Revista portuguesa de ciência criminal**. v.2, n.2, jun.1992, p.173-205.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm . Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm . Acesso em: 01 mar. 2021.

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 (Código Tributário Nacional). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172_compilado.htm . Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública (Lei de Execuções Fiscais). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm . Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Julgada em 24 mar. 2010. Publicado no DJe 13 maio 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/> . Acesso em: 03 fev. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). Habeas Corpus nº 399.109/SC. Não recolhimento de ICMS por meses seguidos. Apropriação indébita tributária. Impossibilidade de absolvição sumária. Declaração pelo réu do imposto devido em

guias próprias. Irrelevância para a configuração do delito. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 22 de agosto de 2018. Publicado no diário de justiça eletrônico 31 de agosto de 2018. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_HC_399109_574ba.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1617812553&Signature=xVlrruAtwFpLO9KBChYQmVGBSI8%3D Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Habeas Corpus nº 87.585-8/TO. Depositário infiel. Prisão. A subscrição pelo Brasil do Pacto de São José da Costa Rica, limitando a prisão civil por dívida ao descumprimento inescusável de prestação alimentícia, implicou a derrogação das normas estritamente legais referentes à prisão do depositário infiel. Relator: Min. Marco Aurélio, 13 de dezembro de 2008. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597891> . Acesso em: 02 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário nº 466.343-1/SP. Depositário infiel. Alienação fiduciária. Decretação da medida coercitiva. Inadmissibilidade absoluta. Insubsistência da previsão constitucional e das normas subalternas. Interpretação do art. 5º, inc. LXVII e §§ 1º, 2º e 3º, da CF, à luz do art. 7º, § 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica). Relator: Min. Cezar Peluso, 03 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444> . Acesso em: 02 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Ordinário Constitucional em Habeas Corpus nº 163.334/SC. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropriase de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=score&sortBy=desc&isAdvanced=true> . Acesso em: 15 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Repercussão geral em Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425/SC, 02 de março de 2017. Penal e constitucional. Crimes previstos na lei 8.137/1990. Prisão civil por dívida. Ofensa ao art. 5º, LXVII, da Constituição. Não ocorrência. Repercussão geral reconhecida. Confirmação da jurisprudência. Recurso extraordinário desprovido. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12576805> . Acesso em: 02 fev. 2021.

BRODT, Luís Augusto Sanzo. O direito penal sob a perspectiva funcional redutora de Eugenio Raul Zaffaroni. In: **Revista brasileira de estudos políticos**, n. 101, p. 97-136, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito penal**: parte geral. 7.ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017.

Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm . Acesso em 15 fev. 2021.

Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html> . Acesso em 14 fev. 2021.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal**: questões fundamentais a doutrina geral do crime. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal**: parte geral. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

ESTELITA, Heloisa; PAULA JUNIOR, Aldo de. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? **Penal em foco**. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019#sdfootnote2anc%3E> . Acesso em: 20 fev. 2021.

GRECO, Luís. A criminalização no estágio prévio: um balanço do debate alemão. **Revista do instituto de ciências penais**. Vol. 5. Dez-maio de 2020. Belo Horizonte: Editora D'Plácido. p.11- 34. Disponível em: <http://icp.org.br/DocRicp/Volume%205.pdf> . Acesso em: 28 fev. 2021.

GRECO, Luís. Introdução à dogmática funcionalista do delito. **Revista brasileira de direito comparado**. Rio de Janeiro: Instituto de Direito Comparado Luso-brasileiro, n.20, 2003. p. 211- 283.

JAKOBS, Gunther. Criminalización en el estadio previo a la lesión de un bien jurídico. Tradução: Enrique Peñaranda Ramos. **Estudios de Derecho Penal**. UAM Ediciones. Madrid: Editora Civitas, 1997. p. 293-324.

JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. **Tratado de derecho penal**: parte general. 5.ed. Granada: Comares, 2002.

LEITE, Alaor. Proibição de retroatividade e alteração jurisprudencial. **O Direito e o tempo**. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, p.43-87, 2016.

LISZT, Franz von. **La idea de fin en el derecho penal**. México/DF: Instituto de investigaciones jurídicas, 1994.

LISZT, Franz von. **Tratado de direito penal alemão**. Tomo I. Tradução José Hygino Duarte Pereira. Rio de Janeiro: F. Briguet, 1899.

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

Pleno – Criminalização do não recolhimento de ICMS (1/2). Publicado pelo canal STF. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=eVI2Ef4twg8> . Acesso em: 02 fev. 2021.

ROXIN, Claus. **Política criminal e sistema jurídico-penal**. Tradução Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TRIPODI, Cecilia. **Notícias do IBCCRIM**. Disponível em: <https://www.ibccrim.org.br/noticias/exibir/5614/> . Acesso em: 03 mar. 2021.