# I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Copyright © 2020 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
**Secretarias**
**Relações Institucionais:**
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
**Comunicação:**
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
**Relações Internacionais para o Continente Americano:**
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
**Relações Internacionais para os demais Continentes:**
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
**Eventos:**
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

**Membro Nato –** Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Antônio Carlos Diniz Murta Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-033-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

# I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

## Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tribuário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e ´coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marilia

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: O artigo intitulado “Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS” foi indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Universidade de Marília - UNIMAR, nos termos do item 5.1 do edital do Evento.

Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (https://www.indexlaw.org/), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

# SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA PELO INADIMPLEMENTO DO ICMS PRÓPRIO: CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS AO ENTENDIMENTO DO RHC 163.334

# ON CRIMINALIZATION OF TAX DEBT DUE TO THE FAILURE TO COMPLY WITH THE PROPER ICMS: CRITICAL CONSIDERATIONS TO THE UNDERSTANDING OF RHC 163.334

**Gamil Föppel El Hireche**
**Josiane Ribeiro Minardi**

**Resumo**

O presente artigo analisa o processo de criminalização da dívida tributária a partir do inadimplemento do ICMS próprio. Para tanto, divide-se em dois momentos. De início, faz-se um breve apanhado das implicações tributárias em torno da matéria, apontando como a interpretação levada a cabo pelos Tribunais não representa a essência dos conceitos típicos tributários. Em seguida, ingressa-se nas considerações criminais. A argumentação, a partir daí, evidencia como a intervenção penal na ordem econômica representa violação às funções do direito penal. Por fim, trata-se da própria violação à legalidade, standard interpretativo inalienável ao se tratar da interpretação de normas incriminadoras.

**Palavras-chave:** Apropriação indébita tributária, Icms, Legitimidade penal, Princípio da legalidade, Funções do direito penal

**Abstract/Resumen/Résumé**

This paper aims to analyze the process of criminalization of tax debt from the default of the proper ICMS. For this purpose, two blocks of understanding are drawn. Initially, a brief diagnosis of the tax effects surrounding the matter is made, indicating how the interpretation given by the courts does not represent the essence of the typical concepts of the matter. Then, it goes into criminal considerations. The argument, from then on, clarifies how a criminal intervention in the economic order represents a violation of the functions of criminal law. Finally, we investigate the violation of legality.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax misappropriation, Icms, Criminal legitimacy, Principle of legality, Criminal law functions

## 1 Introdução.

Desde 2018, a partir do julgamento do HC 399.109, o Superior Tribunal de Justiça passou a entender, nos limites estreitos da cognição de um *habeas corpus* trancativo, que o contribuinte de ICMS que prestar todas as informações e declarações exigíveis relativamente à apuração deste tributo, mas não efetuar o pagamento do montante por si devido, incide nas penas do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, cuja redação abarca a conduta de "*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*".

No caso concreto, analisou-se pleito de liberdade impetrado pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, em favor dos pacientes R. S. e V. S, proprietários de uma loja de produtos infantis em Santa Catarina. Naquela oportunidade, por seis votos a três, os ministros da 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça negaram a ordem trancativa aos empresários, que não pagaram valores declarados do tributo depois de repassá-los a clientes. A prática, reitere-se, dentro dos limites cognitivos de um *habeas corpus* trancativo, foi considerada apropriação indébita tributária, com pena de seis meses a dois anos, além de multa.

Em dezembro de 2019 a questão foi julgada no Supremo Tribunal Federal no bojo do RHC 163.334. O Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Relator, o Ministro Roberto Barroso, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Por maioria, fixou-se a seguinte tese: "*O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990*".

O presente artigo tem o objetivo de analisar justamente a fixação da tese criminalizadora formulada pelos mencionados Tribunais Superiores, apontando como a intervenção penal na tutela econômica representa em casos tais flagrante violação às funções ortodoxas do direito penal e, mesmo, à expressa vedação constitucional de prisões por dívidas.

Para tanto, este artigo se divide em duas etapas. A fim de melhor desmitificar os conceitos em torno da matéria, serão tomados como objetivo específico, em um primeiro momento, os apontamentos sobretudo de ordem tributária, delineando os limites conceituais-típicos das expressões utilizadas nos julgamentos do STJ e do STF, a exemplo da má compressão dos

Tribunais sobre os modelos de incidência do IMCS, na modalidade própria ou por substituição.

Em seguida, também como objetivo específico, passa-se a considerações de ordem estritamente penais, apresentando como a criminalização levada a cabo pelos Tribunais, a partir da "criação" de uma interpretação criminalizadora, viola um fundamental *standard* hermenêutico do direito penal (o princípio da legalidade).

Por fim, não bastasse o próprio vício formal da criação de uma nova hipótese concreta subsumível ao suporte fático do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, este artigo buscará demonstrar que a conduta, mesmo houvesse sido tipificada pelo próprio legislador ordinário, continuaria sendo exemplo de incabível utilização do direito penal, já que inadmissível, na ordem democrática vigente, a chamada "prisão por dívida", e que patente o desvirtuamento das funções do direito penal.

Para tanto, o presente artigo vale-se de revisão bibliográfica em uma perspectiva crítica, palmilhada pela política criminal e pelo estudo do direito tributário. Trata-se, pois, de estudo com a análise de dois ramos do direito.

## 2 Considerações Tributárias sobre a questão em análise.

### 2.1 A criminalização do ICMS próprio e não pago nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 e as consequências fiscais para os sócios das empresas.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RHC n.º 163.334, entendeu pela criminalização por dívida do ICMS próprio declarado e não pago, com base na redação do art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90. Deve-se ter em mente, frisando-se mais uma vez, que o *leading case* foi objeto de análise em julgamento de *Habeas Corpus* trancativo, com os limites de cognição próprios da matéria.

O posicionamento adotado pela Corte possibilita, em tese, a responsabilização pessoal do pagamento do tributo devido pela empresa, transferindo-a para a esfera de responsabilidade do sócio com poderes de administração, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Como é cediço, a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa de seus sócios, de modo que uma dívida da empresa, via de regra, pertence tão somente a ela e não aos seus sócios. Não é

despiciendo rememorar que, neste momento, pessoas jurídicas não podem ser responsabilizadas por crimes tributários.

Há apenas três possibilidades para a dívida tributária da empresa ser paga pelos seus sócios: i) quando houver desconsideração da personalidade jurídica; ii) na hipótese do art. 134, VII, do CTN; e iii) nos casos prescritos no art. 135 do CTN.

A desconsideração da personalidade jurídica, por sua vez, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, conforme preceitua o art. 50 do Código Civil, sendo necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora, à luz do art. 133 do CPC.

Quanto à hipótese do art. 134, VII, do CTN, o sócio, independentemente de poderes de administração da empresa, responderá pela dívida quando houver dissolução da sociedade de pessoas.

Não há na doutrina disposição unânime sobre o conceito de sociedade de pessoas.

Fábio Ulhôa Canto, para tentar conceituar, diferencia as sociedades de pessoas das de capital, de modo que as sociedades de pessoas são aquelas em que *"os sócios têm direito de vetar o ingresso de estranhos no quadro associativo"; enquanto nas sociedades de capital vige o princípio da "livre circulabilidade da participação societária"* (DINIZ, 2007, p. 122).

Na concepção de Maria Helena Diniz (2000):

> Sociedade de pessoas. Direito comercial. Aquela em que os sócios se escolhem mutuamente, considerando-se a idoneidade moral e econômica, e havendo predominância do *intuitu personae* sobre o *intuitu pecuniae*, no seu funcionamento. É aquela em que a pessoa do sócio, como diz Fran Martins, tem papel preponderante, não só na constituição como também durante a vida da pessoa jurídica; logo, a morte ou incapacidade de um reflete na sociedade, gerando, em regra, sua dissolução parcial, com diminuição do capital, visto que a sua quota não é livremente cessível, por estar sujeita a certos condicionamentos estabelecidos no pacto social, que estipula proibições atinentes à transferência de quotas. São sociedades de pessoas: a em nome coletivo, a de capital e indústria, a em comandita simples, a em conta de participação.
>
> (…) Sociedade de Capital. Direito Comercial. Sociedade mercantil organizada em função dos bens que formam o capital social, como a sociedade anônima, a sociedade em comandita, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Seus sócios respondem pelas obrigações sociais até a importância do capital com que entraram para a sociedade, e votam segundo aquele capital. As decisões sociais são tomadas pelo maior número de ações, ainda que pertençam a apenas um sócio. A pessoa do sócio não é levada em consideração para seu funcionamento, não sofrendo a sociedade, como ensina Fran Martins, nenhuma alteração com a mudança, morte

> ou incapacidade deste. Só importa a contribuição do sócio para o capital social. Havendo tal capital, a sociedade funciona mesmo sem a colaboração do sócio, podendo sua administração ser confiada a terceiro.

Para fins de atribuição da responsabilidade tributária, de acordo com o art. 134, VII, do CTN, as sociedades de pessoas são aquelas cuja responsabilidade dos sócios é ilimitada. Logo, se ocorrer a liquidação de sociedade cuja responsabilidade dos sócios é limitada pelas regras do direito privado (sociedade limitada ou sociedade anônima, por exemplo), seus sócios somente poderão responder com observância dessas limitações e não consoante o disposto no art. 134 do CTN. Segue o parecer do STJ nesse sentido:

> (…) 2. Quanto à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios, nos termos do art. 134, VII, do CTN, convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência desse dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas (EDcl no REsp n.º 109143, rel. Min. Castro Meira, **DJ** de 02.05.2005).

Destaca-se, ainda, que nem mesmo a hipótese do art. 134, VII, do CTN responsabilizaria o sócio de forma pessoal, pois conforme o *caput* desse dispositivo, a responsabilidade seria solidária, em que pese, também, ser criticada essa modalidade de responsabilização, uma vez que a redação menciona que: *"Na impossibilidade de pagamento do tributo pelo contribuinte responderá solidariamente"*.

Ao considerar que os créditos tributários devem ser cobrados primeiramente do contribuinte para somente depois a responsabilidade recair sobre as pessoas enumeradas no art. 134 do CTN, não se trata, em verdade, de uma responsabilidade solidária, já que essa modalidade não comporta benefício de ordem, segundo o Direito Civil. Seria, então, uma responsabilidade subsidiária, na qual primeiro cobra-se de uma pessoa e, se essa não cumprir a obrigação, cobra-se de outra.

O Superior Tribunal de Justiça tem compreendido que a responsabilidade do art. 134 do CTN se refere de fato a uma responsabilidade subsidiária, pois houve falta de tecnicidade legislativa ao ser mencionada a responsabilidade solidária:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO. EXISTÊNCIA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS SEM EFEITOS INFRINGENTES. 1. Os arts. 134 e 135 do CTN estabelecem a responsabilidade de terceiros quando impossibilitada a exigência do cumprimento da obrigação tributária principal ao contribuinte. 2. Decidindo a Corte de origem que não houve dissolução irregular da empresa devedora, não se permite o redirecionamento da execução fiscal, haja vista que, nos termos do CTN, a

> responsabilidade tributária do corresponsável é subsidiária. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp n.º 1241432/SC, rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 20.09.2011, **DJe** de 26.09.2011) (grifos nossos).

E, por fim, a terceira e última hipótese de responsabilizar o sócio pelo pagamento do tributo devido pela empresa encontra-se justamente no caso do art. 135, III, do CTN, que determina responderem pessoalmente pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto social: "*os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado"*.

O mero inadimplemento de tributo pela empresa ou empresários não configura infração à lei e, por esse motivo, não responsabiliza os seus sócios, ainda que tenham poderes de gerência, direção ou representação. Como se vê no entendimento pacificado do STJ, por meio do enunciado n.º 430 da sua súmula: *"O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente"*.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o AgRg no REsp. n.º 1728120, no entanto, considerou o sócio-gerente da empresa responsável tributário em razão do inadimplemento do ICMS. A Corte aplicou o mesmo parecer proferido ao julgar o HC n.º 399.109, em que qualquer hipótese de não recolhimento do ICMS, comprovado o dolo, configura-se o crime tipificado no art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90.

Compreendeu-se que, dado o fato de o ICMS ser tributo indireto, em que há repasse do encargo financeiro para o consumidor final, o contribuinte, ao fazer esse repasse, estaria atuando como se tivesse feito a retenção do imposto para o Estado. Assim, não sendo repassado o valor do ICMS para o ente, haveria, portanto, a apropriação indevida desse imposto e por isso seria uma conduta tipificada, com base no art. 2, inciso II, da Lei n.º 8.137/90.

> AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS RECEBIDO NA VENDA DE MERCADORIA. FATO QUE SE AMOLDA AO CRIME PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI n.º 8.137/1990.
>
> 1. A colenda 3ª Seção desta Corte Superior de Justiça, no julgamento do HC n.º 399.109/SC, pacificou o entendimento de que em qualquer hipótese de não recolhimento de ICMS, comprovado o dolo, configura-se o crime tipificado no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990. Ressalva do ponto de vista do Relator.

> 2. No caso dos autos, o recorrente foi acusado de não efetuar, no prazo legal, o recolhimento de ICMS recebido pela venda de mercadoria, conduta que se amolda ao tipo do artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990.
>
> 3. Agravo provido.
>
> (AgRg no AgRg no REsp n.º 1728120/SC, rel. Min. Jorge Mussi, 5ª Turma, julgado em 04.12.2018, **DJe** de 14.12.2018)

No mesmo contexto, atente-se para o posicionamento do STF no RHC n.º 163.334, que, diante da inadimplência, considera crime de apropriação indébita a dívida fiscal, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, o fato de o empresário ter reconhecido o débito de ICMS, mas não o quitado.

O art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 dispõe que se considera crime: "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".

Segundo o entendimento do STF, o fato de o contribuinte do ICMS repassar o valor desse imposto no preço final da mercadoria, declarando a dívida e deixando de recolher o tributo para o Estado, configuraria a hipótese elencada no dispositivo supracitado.

Ocorre, porém, que são circunstâncias bem distintas, pois o comerciante, ao atribuir um preço à sua mercadoria, considera vários fatores, desde objetivos (custos de produção e necessidades de investimentos) como fatores subjetivos (posicionamento estratégico e concorrência).

Assim, ao embutir no valor da mercadoria o quanto deve ser recolhido de imposto para o Estado trata-se apenas de mais um custo quantificado pelo contribuinte na elaboração de precificação de seu produto e que o consumidor final pagará.

A Lei n.º 8.137/90 define como crime quando a pessoa, na condição de sujeito passivo, cobra ou desconta de um terceiro o tributo e deixa de repassar o valor para os cofres públicos, ocorrendo, portanto, a apropriação indébita.

Como exemplo, pode-se citar a hipótese do empregador que, ao pagar o salário ao empregado, faz a retenção do imposto de renda e deixa de repassar o valor para a União.

Aqui, claramente, tem-se a hipótese do artigo supramencionado, pois há todas as figuras elencadas pelo legislador: uma pessoa que figura como sujeito passivo (empregador) e o

tributo que foi descontado (imposto de renda retido) e não foi repassado para os cofres públicos.

Para melhor compreensão, porque o inadimplemento do ICMS próprio declarado e não pago não configura a hipótese do art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, é importante destacar os conceitos de sujeito passivo e tributo utilizados pelo legislador.

Sujeito passivo é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, da qual se poderá exigir o cumprimento da obrigação tributária, ou seja, é aquele que tem o dever de pagar o tributo.

À luz do art. 121 do CTN, pode-se classificar o sujeito passivo em: contribuinte e responsável tributário.

O contribuinte é aquele que tem relação direta e pessoal com a situação que constitui a hipótese prevista na lei como passível de sofrer a incidência tributária; enquanto o responsável tributário é aquele que sem revestir a condição de contribuinte, mas por ter relação indireta com a situação que constitua o fato gerador, a lei lhe atribua o dever de pagar o tributo.

Quanto ao conceito de tributo, sabe-se que é uma prestação pecuniária arrecadada pelo Estado, no uso de seu Poder de Império (Poder Extroverso), com a finalidade de atender aos gastos públicos. O legislador se preocupou em estabelecer a definição de tributo, conforme se observa no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN: *"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".*

Sobre o aspecto da compulsoriedade, Hugo de Brito leciona que "caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade" (MACHADO, 2010, p. 62).

A compulsoriedade está ligada ao nascimento da obrigação legal, diferente, portanto, de adimplemento. Não se trata de um acordo de vontades, mas sim de imposição legitimada pela legislação.

Após o esclarecimento dos conceitos de sujeito passivo e tributo, volta-se à análise comparativa entre o art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, a retenção do imposto de renda pelo empregador ao pagar o salário ao empregado e o ICMS próprio declarado e não pago.

Na relação em que o empregador faz a retenção do imposto de renda (tributo) ao realizar o pagamento do salário ao empregado, este é o contribuinte do imposto de renda, pois pratica o fato gerador, na medida em que aufere a renda; e o empregador é o responsável tributário, pois só recolheu o imposto de renda do empregado porque a lei assim institui.

Assim, se o empregador (que atua nessa relação como sujeito passivo, responsável tributário) descontar do salário do empregado o imposto de renda retido na fonte (tributo) e não o repassar para a União, perfectibilizará exatamente a hipótese narrada pelo art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, realizando apropriação indébita e, logo, o crime.

Já na relação ICMS próprio declarado pelo comerciante e não pago, ainda que repassado esse valor no preço final da mercadoria, o que se tem é uma relação jurídico-tributária existente apenas entre o comerciante e o Estado, da qual o consumidor final não faz parte, sendo por isso incabível falar que o comerciante deixou de repassar tributo descontado na qualidade de sujeito passivo aos cofres públicos.

O que se tem é o comerciante que é contribuinte do ICMS, pois realiza uma operação de circulação de mercadorias, hipótese de incidência desse tributo, com base no art. 155, inciso II, da CF. Ele, comerciante, declara que realizou o fato gerador do ICMS, pois efetuou uma venda, e deixa de recolher o tributo para o Estado. Trata-se, portanto, de mero inadimplemento do tributo que não é crime e que não gera a responsabilidade pelo inadimplemento para o sócio-gerente.

Ocorre que os Tribunais Superiores passaram a configurar a hipótese anteriormente narrada como crime, dado o fato de o comerciante poder incluir no valor da mercadoria o seu custo de ICMS. Por isso entendem que ele, nessa hipótese, deixando de pagar o tributo para o Estado, incorreria em apropriação indébita, pois o consumidor final teria suportado o valor do tributo e o comerciante teria deixado de recolher aos cofres públicos o valor que seria do erário.

Mas a relação do comerciante com o consumidor final não se trata de relação jurídico-tributária, e por isso não se pode falar que ele agiu na condição de sujeito passivo que descontou o tributo do consumidor final e não repassou para os cofres públicos. Os entendimentos jurisprudenciais malferem a não mais poder o princípio penal da estrita legalidade.

O consumidor final, ao pagar o valor da mercadoria, com todos os custos embutidos pelo comerciante, inclusive o valor do ICMS, está pagando o preço da mercadoria tão somente e não o tributo, tanto que não há compulsoriedade, característica do conceito de tributo.Não há pagamento decorrente de previsão legal, o que se tem é uma regra de mercado em que o comerciante repassa o encargo financeiro para o consumidor final que o suporta ao pagar o preço.

Na verdade, todos os tributos são repassados ao preço da mercadoria, embora alguns não sejam tão explícitos como o ICMS, em que há a segregação (por imposição legal) no documento fiscal que acompanha a operação mercantil.

O destaque do ICMS na nota fiscal é obrigação acessória para garantir a operacionalidade do princípio da não cumulatividade, uma vez que esse imposto é calculado em cada etapa da cadeia de comercialização, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, pelo sistema de crédito e débito.

O ICMS próprio não é cobrado nem descontado de terceiros e faz parte tão somente da obrigação da pessoa jurídica para com o Estado. Logo, o comerciante, ao vender a mercadoria para o consumidor final, não figura na condição de sujeito passivo, essa condição se limita apenas na relação entre o comerciante e o Estado.

Como o próprio STF e o STJ já se pronunciaram, o consumidor final paga preço e não tributo, motivo pelo qual não detém legitimidade, via de regra, para repetir o indébito de ICMS, nem de ser cobrado caso a pessoa jurídica não cumpra a obrigação, além de não fazer jus à imunidade tributária recíproca quando o ente figura na condição de consumidor final.

Ademais, se o contribuinte fosse o consumidor final, o comerciante não ficaria obrigado a "repassar" o ICMS enquanto não o recebesse dele. Mas o imposto é devido no vencimento, ainda que o alienante não tenha recebido o preço, pela concessão de prazo maior ou pela inadimplência do adquirente (STJ, 1ª Turma, REsp. n.º 1.308.698/SP, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, **DJe** de 03.02.2017; no mesmo sentido, quanto à COFINS: STF, Pleno, RE n.º 586.482/RS, rel. Min. Dias Toffoli, **DJe** de 19.06.2012).

Diferentemente do ICMS incidente sobre a operação própria do vendedor, o regime de substituição tributária, por sua vez, consiste em mecanismo para a cobrança e recolhimento do

ICMS criado para simplificar e facilitar o recolhimento deste imposto pelo Estado. De acordo com a referida sistemática, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre o produto final em toda cadeia é atribuída a uma única pessoa, que irá recolher o ICMS em nome dos outros contribuintes envolvidos na cadeia de comercialização, e esse se encontrará na condição de sujeito passivo, responsável tributário, porque afinal a lei lhe impõe esse dever de pagar o tributo.

No regime de substituição tributária, não se afasta o direito à apropriação de crédito por contribuinte substituído que recebe a mercadoria com o imposto retido, ainda que sem o destaque no documento fiscal que acompanha a mercadoria. Nesse caso, a legislação traz sistemática específica para que o contribuinte calcule o valor de ICMS a ser creditado.

O responsável pelo recolhimento do imposto é chamado de substituto tributário e é, geralmente, a pessoa jurídica que está no início da cadeia, sendo responsável pelo recolhimento do ICMS devido sobre suas próprias operações (ICMS Próprio) e pela retenção do ICMS devido nas operações subsequentes (ICMS-ST).

Nessa sistemática, o substituído tributário é todo aquele que recebe a mercadoria com o ICMS retido pelo contribuinte substituto (i.e., todos os demais contribuintes da cadeia), com exceção do consumidor final, e aqui, sim, se o substituto deixar de recolher aos cofres públicos o ICMS retido, terá praticado a conduta descrita pelo art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 (apropriação indébita).

A caracterização de crime pelo não pagamento de ICMS em regime de substituição tributária já era praticamente pacífica entre os Ministros do STJ, considerando que a pessoa jurídica, sob determinada gestão/administração, retém o valor de terceiro e se apropria indevidamente. A questão controvertida, vale destacar, é a falta de pagamento do ICMS próprio, devidamente declarado, que foi pacificado, agora, como crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RHC n.º 163.334, tratou como hipotético crime (nos limites da cognição de um HC) uma situação não capitulada pelo art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, pois, como exposto, o comerciante ao vender a mercadoria e repassar o encargo financeiro para o consumidor final não age na condição de sujeito passivo e muito menos realiza o desconto do tributo, o consumidor final paga o preço final da mercadoria.

Assim, a criminalização do inadimplemento do ICMS próprio declarado e não pago acaba por constituir uma forma indireta de prisão por dívida, mormente por inexistir fraude fiscal. Há de se relembrar que os crimes tributários são de conduta vinculada, sempre exigindo a fraude para configuração do tipo objetivo, e que a prisão por dívida é vedada pelo art. 5º, LXVII, da Constituição e pelos tratados internacionais vigentes no Brasil, como a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (art. 7º, item 7).

Ademais, o próprio STF expungiu do ordenamento jurídico a prisão civil do depositário infiel, haja vista o teor do enunciado n.º 25 de súmula vinculante. É de se notar que o depositário, em alguns casos, pode inverter o título da posse, agindo como se proprietário fosse. Por não ter fraude, o STF afastou a possibilidade de prisão civil. Como já se demonstrou, o consumir paga o valor da mercadoria, não havendo qualquer tipo de fraude por parte do vendedor em uma tal conduta.

O fato de não criminalizar o inadimplemento do ICMS próprio não significa tratá-lo com leniência, isso porque o contribuinte estará sujeito ao pagamento do tributo acrescido de multa e juros de mora, à negativa de certidão de regularidade fiscal, com as restrições decorrentes (CTN, art. 193); ao protesto da CDA, caso não executada (Lei n.º 9.492/97, art. 1º, parágrafo único; STF, Pleno, ADI n.º 5.135/DF, rel. Min. Roberto Barroso, **DJe** de 07.02.2018); à cautelar fiscal, caso a dívida supere 30% do seu patrimônio (Lei n.º 8.397/92, art. 2º, VI); à inscrição em cadastros de devedores inadimplentes e às demais medidas acaso impostas pela legislação de cada Estado. Dizer, pois, que é um indiferente penal não é dizer que é indiferente ao direito. Sancionado o devedor será, no ramo próprio, respeitados os princípios e a dogmática do direito tributário.

Como bem colocado por Ives Gandra da Silva Martins e Igor Mauler Santiago, “a criminalização da dívida tributária foi rechaçada pelo STF no auge do período autoritário (RE em HC 67.688). Não é na democracia que haverá de prosperar” (MARTINS; SANTIAGO, 2019).

## 3 Considerações Penais sobre a criação da figura incriminadora: (dis)funções do direito penal. Ou: a quem interessa a criminalização de débitos fiscais?

Os Tribunais Superiores, com a criação da nova hipótese fática subsumível ao art. 2º, inciso II, da lei 8.137/90, passaram a tentar garantir o adimplemento de dívidas tributárias por meio da ameaça da pena. Meras dívidas com o Fisco, a partir do julgamento do mencionado *Habeas Corpus* trancativo, com todas as limitações típicas da via mandamental, passaram a ser "interpretadas" como crime[1].

Segundo o Supremo Tribunal Federal, o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviços incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990.

Aqui, pesa consignar que o entendimento da corte leve em consideração um perfil de direito penal do autor e não do fato: devedor de forma contumaz. Ora, ainda que o sujeito deva muito e por muito tempo, o simples ato de dever, malgrado possa ser grave do ponto de vista moral, ético, com repercussões para outras áreas do direito, não o torna autor de fato típico.

Como já visto na pretérita discussão sobre os impactos tributários da tese, o Tribunal confunde a natureza da expressão cobrar, já que o ICMS, assim como outro tributos, apenas repercute no preço final da mercadoria (não sendo exatamente cobrado), destacando-se visivelmente tão só por uma questão de logística, não havendo que se falar, no caso concreto, em valor a ser cobrado ou descontado do comprador do bem ou serviço.

Os problemas da tese serão adiante apontados. Agora é o momento de (tentar) compreendê-la.

Segundo o Supremo Tribunal Federal, a hipótese fática em questão é conduta que deve ser praticada de forma contumaz. Segundo o Relator do RHC, a "apropriação" deve ser realizada em diversas oportunidades, mais de uma vez, como uma espécie de "estratégia empresarial". Apropria-se de maneira contumaz, nessa linha, a fim de obter uma vantagem competitiva que permite que se venda mais barato do que os outros, induzindo-os à mesma estratégia.

Não basta, porém, apropriar-se de maneira reiterada. É preciso que todas as apropriações ocorram com o específico dolo de apropriação. É preciso, pois, que o responsável por recolher

1 Fundamental distinguir, como feito no item anterior, as distinções pelo não pagamento do ICMS como substituto tributário do inadimplemento do ICMS próprio.

o ICMS aproprie-se dele dolosamente (consciência e vontade), a partir do que se geraria uma concorrência desleal.

Na visão dos tribunais, o inadimplemento é crime e, nesse passo, o sujeito ativo do delito é o contribuinte ou o responsável tributário. Uma outra característica do tipo em questão, e que parece ter sido um dos motivos da escolha pela imputação ao art. 2º, inciso II, é que o suporte fático previsto na norma prescinde de resultado naturalístico. Trata-se de uma escolha habilidosa (porém criticável) porque, ao fazê-la, a acusação desvia a discussão das possíveis implicações com o enunciado 24 da súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal. Por esses e outros motivos, tanto não há crime tributário que resultado algum há, haja vista não ter havido fraude. Mais do que isso: trata-se do inadimplemento como crime e de conduta antecipada (crime formal), o que de forma astuciosa robustece a (ilegal) tese de que a dívida do ICMS próprio configura crime, porquanto obviamente uma dívida não geraria resultado naturalístico. Xeque mate: além de ser crime, já está consumado.

A tese repercutiu porque se deixou de levar em conta a fraude que classicamente se vincula aos crimes tributários. O Ministro Gilmar Mendes, um dos que divergiram, enfatizou o fato de que a intervenção penal só se justifica na medida que houver fraude pelo agente. Na falta de tal elemento, segundo o Ministro, "resta cristalino o vilipêndio da criminalização do mero inadimplemento"[2].

Os problemas em torno da criminalização do mero inadimplemento são inúmeros. O presente artigo, no agora tópico acerca das repercussões criminais, limita-se a questionar, no entanto, em um primeiro momento, a própria ideia de legitimidade da tutela penal para a garantia do objetivo arrecadatório do estado, consistente na ilegitimidade da ordem tributária como bem jurídico digno de proteção penal. Por fim, serão feitos breves comentários acerca da violação ao princípio da legalidade levada a cabo a partir da fixação da tese.

### 3.1 A ilegitimidade do bem jurídico tutelado: a ordem tributária e o direito penal.

De fato, o bem jurídico[3] tutelado pela lei 8.137/1990 tem a sua importância, sobretudo para a implementação de políticas estatais voltadas à realização, no máximo grau possível, dos

2 O acórdão do RHC ainda não foi publicado. O comentário pode ser visto, no entanto, em matéria veiculada pela Revista Exame, *in* <https://exame.abril.com.br/economia/stf-decide-que-nao-pagar-icms-e-crime/>, Acessado em 20 de abril de 2020.

3 O bem jurídico tutelado pelo direito penal econômico é de extensa discussão na doutrina. À guisa do que fora colocado por Aftalión, poder-se-ia dizer que o bem jurídico se refere a "el daño actual ou potencial a la economia nacional considerada en su conjunto (AFTALIÓN, 1966, p. 67).

direitos fundamentais e do desenvolvimento econômico e social (SCAFF; BECHARA, 2019, p. 97).

Não se questiona, portanto, que a tutela da ordem tributária é indispensável em uma sociedade que se pretenda economicamente próspera. O questionamento que se faz é em que medida o mais gravoso dos instrumentos de intervenção na liberdade individual (a sanção criminal) deve ser utilizado para a garantia do pagamento de **dinheiro**[4]. Punir com a sanção criminal, como bem colocado por Estellita e Júnior, "envolve o ônus de demonstrar que todas as outras medidas legais disponíveis ao Fisco são insuficientes[5]" (2019, p. 3).

Nesse sentido, Bujan Pérez chega a afirmar que uma das manifestações mais difíceis da idéia de bem jurídico repousa no Direito Penal Econômico (BUJAN PEREZ, 1998, p. 36).

Como já colocado em outra oportunidade[6], analisar se o Direito Penal deve aventurar-se a proteger determinado bem jurídico não é uma análise simples e abstrata. É imprescindível que se afira a compatibilidade entre as essências: a do objeto a ser tutelado e a do próprio substrato dogmático-normativo do qual exsurge a respectiva tutela – na hipótese, a proteção penal (HIRECHE, 2011, p. 324). Neste passo, tenha-se em mente que os crimes fiscais sempre representam a ocorrência de fraude, pelo que já corresponderiam a fatos típicos (falsidade ideológica ou documental, *ut upta*) mesmo se fosse revogada a lei 8137/90.

As características do moderno direito penal, como instrumento de intervenção mínima, subsidiariedade e *ultima ratio* são incompatíveis com a busca pelo eficientismo prático da arrecadação estatal. O direito penal é de natureza subsidiária. Ocupa-se exclusivamente de lesões a bens jurídicos e de delitos contra fins de assistência social (desde que indispensáveis para a vida comum ordenada) (SUXBERGER, 2006, p. 126).

O movimento político-criminal arrecadatório que enseja posturas no mais das vezes violadoras de direitos fundamentais não é exatamente uma novidade. Permanece às vezes

4 No caso concreto, a pergunta tem por escopo indagar em que medida o direito penal pretende servir à garantia de pagamento do ICMS.

5 Cf. a fl. 11 deste artigo: "*o fato de não criminalizar o inadimplemento do ICMS próprio não significa tratá-lo com leniência, isso porque o contribuinte estará sujeito ao pagamento do tributo acrescido de multa e juros de mora, à negativa de certidão de regularidade fiscal, com as restrições decorrentes (CTN, art. 193); ao protesto da CDA, caso não executada (...) à cautelar fiscal, caso a dívida supere 30% do seu patrimônio (Lei n.º 8.397/92, art. 2º, VI); à inscrição em cadastros de devedores inadimplentes e às demais medidas acaso impostas pela legislação de cada Estado*".

6 Cf., sobre a questão, HIRECHE, G. F. E**. Da (i)legitimidade da tutela penal da ordem econômica: simbolismo, ineficiência e desnecessidade do direito penal econômico**. Tese de Doutorado. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2011.

discreto, para logo exsurgir com todo seu potencial, assim como no presente caso. Isso demonstra um manifesto desviturmento das funções reais do direito penal, dando margem a posições que conflitam com a dogmática penal e com os princípios penais. Sobre o tema, veja-se as lições de Scaff e Bechara (2019, p. 99)

> Na verdade, o movimento político-criminal arrecadatório não é novo e está sempre a tentar se estabelecer em épocas de crise econômica. Ocorre que, para além de sua ilegitimidade, a criminalização da mera inadimplência tributária potencializa o problema, aumentando a crise; afinal, não se deixa de pagar tributos porque se quer, mas porque não se consegue fazê-lo, mesmo sob o risco das pesadas sanções monetárias estabelecidas, algumas das quais bastante superiores a 200% do valor do tributo devido. É de todos sabido que existe uma espécie de gradação empresarial no pagamento de suas dívidas, ficando sempre em primeiro lugar o capital humano, que deve ser valorizado e pago pontualmente. Porém, em um cenário de criminalização da mera inadimplência tributária, ao se colocar no lugar do empresário, indaga-se qual pagamento qualquer indivíduo privilegiaria: o do Fisco ou o dos trabalhadores? Não há muita dúvida de que a opção não seria a segunda, deixando claro que a criminalização da inadimplência tributária apenas potencializará a crise do desemprego, aumento os 13 milhões de pessoas que já se encontram nessa situação.

Não deve (ou não deveria) o direito penal, como exposto, servir à política arrecadatória do Estado. Essa não é a sua função. A ordem tributária, assim como bens jurídicos de outras natureza, não encontra adequação com os institutos básicos do Direito Penal, não estando apta, portanto, a ser por ele tutelada com crimes autônomos, nada impedindo que as fraudes fossem punidas como crime contra a fé pública (tenha-se em mente que os crimes tributários são todos de conduta vinculada, somente existindo se houver fraude). O efeito disso, além de anticientífico e antidogmático, é socialmente deletério, vindo a potencializar, no caso concreto, a crise do desemprego, a aumentar os 13 milhões de pessoas que já se encontram nessa situação.

### 3.2 Violação às funções do direito penal e à legalidade estrita

Além disso (de não ser o direito penal um instrumento legítimo para a garantia do adimplemento de dívidas tributárias), a criminalização desse mero adimplemento não encontra respaldo legal, sendo um escancarado exemplo de violação ao princípio da legalidade.

O fundamental critério (e primeiro) a ser observado para a interpretação dos elementos normativos do tipo em análise é justamente o da legalidade. Em que pese a aplicação da lei ir muito além da pura análise da redação literal do texto legal, a letra da lei represente o limite máximo de interpretação da norma (PUIG, 1994, 21-22). Não é dado ao intérprete, pois, em

caso de hermenêutica criminal, adotar intepretações amplas ao ponto de malferir o princípio da legalidade.

Ao criminalizar, como se fez, viola-se, em larga medida, o campo de compreensão dos conceitos normativos **descontado** e **cobrado**, elementares típica do inciso II, pois a repercussão econômica do ônus dos tributos no preço do produto não representa que o comprador do bem ou serviço estará, com isso, sendo o contribuinte dos tributos ali embutidos. Diante disso, a sistemática do ICMS próprio é avessa ao tipo penal pretendido e utilizado pelos Tribunais no caso em apreço (SCAFF; BECHARA, 2019, p. 98).

O tipo em análise, como todos os tipos envolvendo crimes tributários, é de conduta vinculada, exigindo, para sua perfectibilização, a existência de uma fraude. Assim, a ausência de pagamento de ICMS próprio só é relevante se vier acompanhada de fraude, sonegação, dissimulação ou omissão dolosa de obrigações acessórias.

Ao criminalizar condutas não previstas em lei, os Tribunais substituem o direito da legalidade pelo direito do decisionismo. A possibilidade de a jurisprudência criar uma figura penal com o objetivo de "ampliar o espectro de incidência de uma restrição a direito fundamental é de duvidosa constitucionalidade (princípio da legalidade, art. 5º, XXXIX, CF)" (ESTELLITA; JÚNIOR, 2019, p. 3).

De qualquer maneira, mesmo houvesse sido o legislador a criar a figura típica, estaríamos diante, ainda, de uma norma inconstitucional, posto violar, primeiro, a precípua função do direito penal, que é a de proteger bens jurídicos indispensáveis, e, segundo, porque violadora da regra constitucional que expurga do sistema a prisão por dívida. Criações de tipos incriminadores desse jaez vai na linha daquilo que Gérson Pereira dos Santos, ao tratar sobre o fenômeno da hipercriminalização, aduziu sobre esta se tornar um fim em si mesmo (SANTOS, 1981, p. 42).

Dever tributos, no Brasil, não é (era) crime. A hipótese encontra vedação no art. 5º, LXVII, da Constituição e nos tratados internacionais vigentes em território nacional, como a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (art. 7º, item 7)[7].

7 A postura criminalizadora vai de encontro à opção do legislador originário por um direito penal mínimo. Uma interpretação lógico-sistemática e teleológica da Constituição Federal de 1988 revela que o constituinte originário optou por um modelo de Direito Penal mínimo. Nesse sentido, eis o que pontua Luiz Luisi, *ad literam*: "*A constituição vigente no Brasil diz serem invioláveis os direitos à liberdade, à vida, à igualdade, à segurança e a propriedade (artigo 5º caput), e põe como fundamento do nosso Estado democrático de direito, no artigo 1º do inciso III, a dignidade da pessoa humana. Decorrem, sem dúvidas, desses princípios*

## 4 Conclusões

1. Como se viu, a criação da nova hipótese subsumível ao suporte fático do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990, consistente na criminalização do mero inadimplemento do ICMS próprio, deveria de uma incorreta compreensão acerca dos conceitos de dogmática tributária e, por desdobramento, também de dogmática penal.

2. Viola-se, primeiro, a própria função do direito penal, que é a de proteger bens jurídicos indispensáveis, já que violações à ordem tributária deveriam continuar configurando ilícito administrativo passível de sanções pecuniárias.

3. Viola-se, segundo, o princípio da legalidade, posto que compete apenas ao legislador a criação de novas figuras incriminadoras.

4. O fato de o contribuinte do ICMS repassar o valor desse imposto no preço final da mercadoria, declarando a dívida e deixando de recolher o tributo para o Estado configura inadimplemento e não pode ser configurado como crime.

5. Viu-se, no entanto, que mesmo tivesse sido a hipótese inserida no ordenamento por meio da atividade legislativa, esta continuaria incompatível com a Constituição, uma vez que há vedação expressa à prisão por dívida, (5º, LXVII, da CF) e que não é função do direito penal a tutela de inadimplementos tributários não fraudulentos.

---

*constitucionais, como enfatizado pela doutrina italiana e alemã, que a restrição ou privação desses direitos invioláveis somente se legitima se estritamente necessária a sanção penal para a tutela de bens fundamentais do homem, e mesmo de bens instrumentais indispensáveis a sua realização social. Destarte, embora não explícito no texto constitucional, o princípio da intervenção mínima se deduz de normas expressas da nossa Grundnorm, tratando-se de um postulado nela inequivocamente implícito*".

## 5 Referências


ADEODATO, João Maurício Leitão. **O problema da legitimidade. No rastro do pensamento de Hannah Arendt**. Rio de Janeiro: Forense, 1989

AFTALIÓN, Enrique. El Bien Juridico Tutelado Por EL Derecho Penal Económico. **In Revista de Ciencias Penales.** Mayo-Agosto 1966, n.o 2, tomo XXV

BALDAN, Édson Luis. **Fundamentos do Direito Penal Econômico**. Curitiba: Juruá, 2006.

BATISTA, Nilo. Concepção e princípios do direito penal econômico, inclusive a proteção dos consumidores, no Brasil. ***Revista de Direito Penal e Criminologia*.** Rio de Janeiro, n. 33, 1982.

BUJAN PEREZ, CARLOS MARTINEZ. **Derecho Penal Econômico**. Parte General. Valencia, Tirant Lo Blanc, 1998.

CIPRIANI, Mário Luís Lírio**. Direito Penal Econômico e legitimação da intervenção estatal. Em: Direito Penal Secundário** – Organização: Fábio Roberto D´Ávila e Paulo Vinícius Spoleder de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro: Teoria das obrigações contratuais e extracontratuais**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. v. 3

_____. **Direito de empresa**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ESTELLITA, Heloísa.; JÚNIOR, Aldo de Paula. DE P. **O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?** Notícias Jurídicas. 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>. Acesso em: 10 abr. 2020.

HIRECHE, Gamil Föppel El. **Da (i)legitimidade da tutela penal da ordem econômica: simbolismo, ineficiência e desnecessidade do direito penal econômico**. Tese de Doutorado —Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2011.

KARAM, Maria Lúcia. **De Crimes, Penas e Fantasias.** 2.ed. São Paulo: Luam, 1993.

LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, I. G. DA S.; SANTIAGO, I. M. A ameaça da prisão por dívida tributária. **Revista do Sescon-SP**, v. XXX, n. 363, ago. 2019.

SANTOS, Gerson Pereira dos. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1981.

PUIG, Santiago Mir. **El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho**. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.

SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa Liberatore. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Revista do Advogado**, v. 39, n. 141, p. 94–101, 2019.

SUXBERGER, Antonio Henrique Graciano. **Legitimidade da Intervenção Penal**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.