

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**FABRÍCIO REYES MARTINS STUART**

**A INEXISTÊNCIA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART.  
2º, II, L. 8.137/90), NO ÂMBITO DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO  
TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, DE TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO**

São Paulo

2019

FABRÍCIO REYES MARTINS STUART

**A INEXISTÊNCIA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, L. 8.137/90), NO ÂMBITO DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, DE TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Professor Doutor Marco Aurélio Pinto Florêncio Filho

São Paulo

2019

FABRÍCIO REYES MARTINS STUART

**A INEXISTÊNCIA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, L. 8.137/90), NO ÂMBITO DO ICMS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, DE TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em        /        /

BANCA EXAMINADORA

---

Professor Doutor Marco Aurélio Pinto Florêncio Filho  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Professor Doutor Fábio Ramazzini Bechara  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Professora Amanda Scalisse Silva

## **AGRADECIMENTOS**

A longa caminhada da faculdade não seria possível sem o apoio incondicional de todos os queridos amigos, familiares e professores que, de algum modo, sempre me incentivaram a buscar a excelência em todas as áreas da minha vida. As poucas palavras aqui escritas não bastam para exprimir todo meu carinho e admiração.

Gostaria de registrar a minha gratidão aos meus grandes amigos Nathália Corrêa Leiser, João Jorge Vieira Demetrio, Mauricio Antonio Tamer e Paula Lima Zanona, verdadeiros confidentes e exemplos de companheirismo. Os percalços e vitórias não seriam os mesmos sem vocês.

Meus sinceros agradecimentos ao meu orientador, Professor Marco Aurélio, que me apoiou desde a escolha do tema do presente trabalho e em quem busco me espelhar profissionalmente, bem como ao Professor Fábio Bechara, um exemplo de profissional dedicado e grande norte ético que tive desde o primeiro dia de Mackenzie, no júri simulado de 2015.

Agradeço principalmente aos meus pais, Miriam e Marcos, cujo amor não cabe em palavras. Todos os sorrisos, abraços e lágrimas permitiram que eu chegasse aqui. Tenham certeza que todo o esforço será recompensando. Sem vocês, nenhum sonho seria possível.

## RESUMO

O presente trabalho propõe um estudo acerca da atipicidade do crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, no âmbito do ICMS no regime de substituição tributária progressiva, quando da declaração do contribuinte ao Fisco desacompanhada do recolhimento dos valores aos cofres públicos. De início, são analisados os aspectos gerais do ICMS: as hipóteses de incidência, seus sujeitos passivos e ativo, responsabilidade tributária, repasse do ônus financeiro ao consumidor e a incidência do princípio da não cumulatividade. A necessidade de esgotamento da via administrativa para constituição definitiva do tributo, plasmada na Súmula Vinculante 24, e a vedação ao emprego de meios coercitivos para cobrança dos tributos também são examinados com fito de situar o momento de incidência do Direito Penal. Ademais, são ponderados, comparativamente, os ilícitos penais e tributários, delineando as diferenças que justificam a aplicação de uma reprimenda penal. No tocante às finalidades das penas no sistema penal pátrio, é demonstrado o desvirtuamento das finalidades referentes ao crime supracitado, na medida em que desassociado da lógica regente da Constituição Federal e demais normas que norteiam a aplicação das penas, não atendendo aos princípios da retributividade, prevenção geral e prevenção especial. Por fim, há um enfoque acerca da inexistência do *animus rem sibi habendi*, impositivo na conduta dolosa do agente para que se possa falar no delito de apropriação indébita, bem como ausente a atipicidade formal em razão da vigilância constante do Fisco acerca dos valores referentes ao tributo, por meio da fiscalização constante dos sujeitos passivos do ICMS, e da impossibilidade de cobrança ou retenção de valores do consumidor final, que não integra a relação jurídico-tributária com o Estado, pelo substituto tributário, eis que há um adiantamento do valor em razão de fato gerador futuro e incerto.

Palavras-chave: Apropriação indébita tributária; atipicidade formal; ausência de dolo.

## LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CP	Código Penal
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
CTN	Código Tributário Nacional
FG	Fato Gerador
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICMS-OP	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em Regime de Operação Própria
ICMS-ST	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços em Regime de Substituição Tributária
LC	Lei Complementar
REsp	Recurso Especial
RICMS	Regulamento do ICMS
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJMG	Tribunal de Justiça de Minas Gerais

## SUMÁRIO

<b>Introdução</b> .....	8
<b>1. Considerações acerca do ICMS</b>	
1.1 Aspectos gerais das obrigações tributárias principal e acessória .....	10
1.2 Hipótese de incidência do ICMS.....	11
1.3 Sujeição passiva da Pessoa Jurídica no âmbito do ICMS .....	12
1.4 Mecanismo de substituição tributária no ICMS e seus sujeitos .....	14
1.5 Responsabilidade tributária de terceiros .....	16
1.6 Repasse do ônus tributário ao consumidor final .....	17
1.7 Da incidência do princípio da não cumulatividade no âmbito do ICMS .....	18
<b>2. Aspectos gerais da cobrança administrativa tributária e correlação com Direito Penal</b>	
2.1 Da necessidade de esgotamento da via administrativa para constituição definitiva do tributo .....	21
2.2 Da expressa vedação ao emprego de meios coercitivos para cobrança de tributos .....	23
<b>3. Da atipicidade do crime previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90</b>	
3.1 Panorama geral dos delitos tributários – Diferenciação entre o ilícito tributário e o ilícito penal .....	27
3.2 Desvirtuamento das finalidades da pena nos delitos tributários .....	32
3.3 Inexistência do dolo de apropriação em tributo declarado ao Fisco .....	37
3.4 Da atipicidade formal da conduta em razão da ausência de posse desviada do tributo pelo Fisco.....	42
3.5 Da atipicidade formal da conduta em razão da inexistência da cobrança ou desconto do valor do tributo do consumidor final nas operações de ICMS-ST .....	48
<b>4. Conclusão</b> .....	55
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	58

## INTRODUÇÃO

O Direito Tributário constitui verdadeiro alicerce na estruturação Estatal, na medida em que permite a arrecadação de tributos para o funcionamento da máquina pública, com o intuito de alcançar os objetivos da República Federativa do Brasil, estampados no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Tem-se, portanto, que a fiscalização e arrecadação perfazem poderes-deveres do Estado, ao passo que o adimplemento das obrigações tributárias tem caráter mandatário face ao contribuinte. Ao Fisco, são conferidos variados meios lícitos de perseguir o crédito tributário inadimplido, como o processo administrativo de cobrança, o mecanismo da execução fiscal, entre tantos outros, visando, assim, inibir distorções orçamentárias sistêmicas ocasionadas pelo inadimplemento que, invariavelmente, acarretariam em excessiva oneração do contribuinte que cumpriu rigorosamente com suas obrigações e beneficiaria o inadimplente.

A mora fiscal, de fato, possui relevância para o ordenamento jurídico pátrio, de tal maneira que o legislador preocupou-se em criar mecanismos e sanções administrativos para compelir o contribuinte ao pagamento de seu débito. Tal importância, entretanto, não enseja a incidência do Direito Penal e aplicação consequente de suas normas sancionadoras, eis que este é regido pelo princípio da fragmentariedade, também conhecido como *ultima ratio*.

As construções dos ilícitos tributário e penal são distintas na medida em que este possui elementos estranhos àquele. O Direito Penal tutela bens jurídicos de extrema relevância, de modo que a conduta praticada pelo agente deverá, necessariamente, colocar em risco tais valores, por meio de uma direta violação ou ameaça. Há verdadeiro escalonamento de barreiras impostas por outras áreas do Direito (Administrativo, Civil, Tributário etc.) que visam obstar a ocorrência de danos ou ameaças, de modo que a aplicação da norma penal é medida extrema, utilizada apenas na hipótese de insucesso de proteção de determinado bem jurídico por outros meios.

Existe, portanto, indubitável diferenciação constante nos regimes de responsabilidade do ilícito tributário e da infração penal, de modo que não poderá ser



sancionada pelo Direito Penal a conduta que configura tão somente um ilícito que decorre da inobservância de dever administrativo-tributário.

No presente trabalho, realizar-se-á uma análise, sob a ótica do Direito Penal, acerca do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, em regime de substituição tributária progressiva, precisamente quanto à conduta do contribuinte que declara os valores atinentes à operação ou prestação de serviço ao Fisco estadual, porém não procede com o pagamento.

Serão estudados os aspectos referentes à tipicidade, tanto em seu aspecto objetivo como subjetivo, de modo a verificar se tal componente fulcral na composição analítica de crime está presente no tipo previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. No mais, se impõe um enfoque acerca da sistemática das finalidades das penas previstas nos delitos tributários, especificamente no crime supracitado.

## 1. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ICMS

### 1.1 ASPECTOS GERAIS DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAL E ACESSÓRIA

Inicialmente, de extrema importância tecer breves considerações acerca da obrigação tributária, como gênero, e suas subespécies (principal e acessória), visto a relevância de tais conceitos para a temática principal que será abordada no decorrer do presente trabalho de conclusão de curso.

As obrigações tributárias, relações jurídico-tributárias que têm por início um fato gerador previsto em lei e que instaura um vínculo jurídico entre um sujeito ativo (via de regra, o Estado) e o passivo (contribuinte), subdividem-se em duas<sup>1</sup>: obrigações tributárias principais e acessórias, ambas previstas no art. 113 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>.

Assim, em apertada síntese, temos que a obrigação principal consiste no pagamento do tributo/multa, enquanto que a acessória consiste em prestações não pecuniárias (v.g. declaração de determinado imposto, emissão de nota fiscal etc.).

Ainda que seja evidente a complementariedade das obrigações, sendo a principal responsável pela arrecadação e a acessória pelo auxílio na fiscalização, ambas são interdependentes e podem coexistir, individualmente, no plano real.

Assim, a mero título exemplificativo, plausível e rotineiro o cenário no qual o contribuinte esteja dispensado do pagamento de determinado tributo por força de imunidade tributária (art. 150, VI, CF/88), porém deve cumprir com todas as obrigações tributárias inerentes àquele fato gerador, sob pena de, caso inobservada

---

<sup>1</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27ª ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas. 2018, p. 582.

<sup>2</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

tal obrigação, converter-se em uma de natureza principal, conforme preceitua o artigo 113, §3º, CTN<sup>3</sup>.

## 1.2 HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, vulgo ICMS, está previsto no artigo 155, II, da Constituição Federal<sup>4</sup>, sendo que a competência para sua instituição cabe aos Estados membros e ao Distrito Federal.

O fato gerador do tributo em questão engloba distintas condutas praticadas pelo contribuinte, quais sejam: (i) circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (iii) serviços de comunicação. Destas hipóteses de incidência apresentadas, cumpre fazer breves apontamentos a fim de delimitar o âmbito das condutas passíveis de tributação pelo Fisco.

O conceito de “mercadoria” inscrito no texto legal tem sua origem atrelada à mercancia de bens. Nada mais é do que um bem móvel ao qual se pretende dar uma destinação comercial, excluindo-se o uso próprio para autossatisfação<sup>5</sup>.

Já a “circulação”, ainda que aparentemente possua um significado cristalino indubitável, impõe uma explicação mais alongada a fim de determinar o seu enquadramento legal, sob pena de um alargamento, sem amparo legal, das hipóteses de incidência do tributo.

A etimologia da palavra “circulação” permite inferir que seja pressuposto lógico um fluxo de movimento, um verdadeiro deslocamento físico de um ponto inicial destinado a um final. Entretanto, sob o prisma do ordenamento jurídico, há uma

---

<sup>3</sup> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>4</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

<sup>5</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1256.

significativa alteração na conceituação do termo, não se limitando mais apenas a uma movimentação física, ganhando entornos de alteração da titularidade jurídica do bem<sup>6</sup>.

O ordenamento jurídico não realiza tal distanciamento da etimologia do termo despropositadamente, mas almejando tributar somente operações que interessam ao Estado, de modo a não ocasionar excessiva oneração à sociedade, no que tange ao ponto de vista econômico, que seria suportada caso todas as movimentações físicas de mercadoria constituíssem hipótese de incidência do ICMS.

Tal entendimento é pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, tanto pela sua jurisprudência uníssona quanto pelo enunciado da Súmula 166<sup>7</sup>. Vejamos:

Tributário. ICMS. Transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo titular. Ilegitimidade. 1. O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil. Precedentes (REsp nº 36.060/MG, Superior Tribunal de Justiça, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, PRIMEIRA TURMA, j. 10/08/1994)

Quanto aos serviços de transportes interestadual e intermunicipal, bem como o serviço de comunicação, também tributáveis por meio do ICMS, não serão objetos do presente estudo, tendo em vista que o enfoque principal é o mecanismo de substituição tributária progressiva no tocante à circulação de mercadorias.

### 1.3 SUJEIÇÃO PASSIVA DA PESSOA JURÍDICA NO ÂMBITO DO ICMS

É de grande valia estabelecer os sujeitos que compõem a relação jurídico-tributária. De um lado, temos o sujeito passivo, disciplinado – de modo não exauriente - no artigo 119 do Código Tributário Nacional (L. 5.172/66), enquanto que, de outro lado, o polo passivo encontra-se pautado pelo artigo 121, também do CTN.

Em que pese o fato das Pessoas Jurídicas de Direito Público figurarem no polo ativo na esmagadora maioria das relações jurídico-tributárias, também é admitido pelo

---

<sup>6</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1256.

<sup>7</sup> Súmula 166 Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte

Direito pátrio que pessoas jurídicas de Direito Privado e pessoas naturais componham tal polo.

Nesse sentido, preleciona o Professor Sacha Calmon “que muitas vezes pessoas jurídicas de Direito Privado (SESI, SESC, SENAI etc.) e até mesmo pessoas naturais (os titulares de tabelionatos) se apresentam como sujeitos ativos de obrigações tributárias”<sup>8</sup>.

De outra sorte, a sujeição passiva de tributos está prevista nos artigos 121 (obrigação tributária principal) e 122 (obrigação tributária acessória) do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

O parágrafo único do artigo 121 traz a diferenciação entre os conceitos de contribuinte e responsável, qual seja: o primeiro tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ao passo que o segundo ocupa tal polo em decorrência da lei, ainda que não tenha praticado o fato gerador do tributo.

Para fins desse trabalho, nos debruçaremos acerca da obrigação tributária principal, conceituada pelo artigo 113 do CTN, que tem por “objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

No tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a sujeição passiva está prevista no artigo 4º da Lei Complementar 87/96<sup>9</sup>:

Desse modo, resta evidente que o contribuinte do ICMS não se resume apenas à figura da pessoa natural ou jurídica que, no âmbito da atividade comercial ou com habitualidade, realize as operações descritas no *caput* do artigo supramencionado,

---

<sup>8</sup> COELHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 502

<sup>9</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

V – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

sendo abarcada também a pessoa física ou jurídica que incida nos fatos geradores explicitados nos incisos I a V.

#### 1.4 MECANISMO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS E SEUS SUJEITOS

A responsabilidade por substituição tributária, notoriamente conhecida de 1º grau ou originária, consiste na alteração do polo passivo, na qual o contribuinte (substituído) dá seu lugar a um terceiro (substituto) estranho à relação jurídico-tributária direta com o fato gerador que resultou na obrigação tributária.

Ainda que não tenha relação íntima com o fato imponible, imperativo que o substituto tenha alguma vinculação com o mesmo. Nesse sentido, merece destaque os ensinamentos do Professor Schoueri.

Daí o substituto não ser um qualquer. Estando vinculado ao fato jurídico tributário, tem ele condições de se precaver, perante o contribuinte, para que ele não se veja afetado pela tributação. Ou seja: embora a relação jurídico-tributária se instaure perante o substituto (é ele, afinal, o sujeito passivo da obrigação), o legislador complementar pressupõe que o substituto esteja suficientemente vinculado ao fato jurídico tributário, de modo a ressarcir-se do valor pago, ou mesmo reter o tributo<sup>10</sup>.

Nessa nova dinâmica, o substituído fica eximido da obrigação tributária principal (pagamento do tributo), recaindo o ônus sobre o substituto, por expressa determinação legal, conforme se abstrai do artigo 128, do CTN<sup>11</sup>.

Tal inversão possui uma lógica singular e de simples compreensão: facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo por meio da concentração da obrigação em um só sujeito, *in casu*, o substituto tributário.

No tocante à substituição no âmbito do ICMS, de rigor a diferenciação das duas modalidades contempladas pelo nosso ordenamento e melhor examinadas pela

---

<sup>10</sup> SCHOUERI e Eduardo, L. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 581.

<sup>11</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

doutrina: substituição tributária regressiva, também conhecida pelas alcunhas de antecedente ou “para trás”, e progressiva, subsequente ou “para frente”.

Na substituição tributária regressiva, o pagamento do tributo é adiado em relação ao momento em que ocorre o fato gerador. Ordinariamente, o recolhimento do tributo deverá decorrer imediatamente após o fato imponível, sob pena de ter-se o inadimplemento do mesmo.

Tal situação, que foge à lógica usual do sistema tributário, visa justamente à otimização dos esforços do Fisco empreendidos para fiscalização e recolhimento de tributos, conforme já mencionado acima. Tal instituto possui grande valor quando pensado dentro da sistemática da cadeia produtiva de um determinado bem de consumo. Ao invés de fiscalizar e tributar cada produtor/empresário que vende determinado bem que ainda será submetido ao processo de industrialização para ulterior distribuição no mercado de consumo, o sujeito ativo se volta à indústria mais robustecida, o que facilita a cobrança do tributo por diminuir o número de contribuintes e, conseqüentemente, potencial inadimplemento.

De modo elucidativo e com enquadramento exato ao exposto acima, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou em relação à substituição tributária regressiva no âmbito da indústria sucroalcooleira:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CANA-DE-AÇÚCAR. FABRICAÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE. DIFERIMENTO. QUEBRA POR EVAPORAÇÃO. 1. O diferimento no recolhimento do ICMS aplicável à cana-de-açúcar utilizada na fabricação de álcool carburante, cujo cálculo se baseia em preços fixados em portaria do IAA, bem como em índices de rendimento apurados cientificamente, não se confunde com o regime de pautas fiscais fixadas pela autoridade tributária. 2. A eventual quebra por evaporação não repercute no cálculo do ICMS incidente sobre a cana-de-açúcar utilizada na fabricação de álcool carburante, nem no diferimento, visto que o recolhimento deve ser feito sobre a quantidade de cana-de-açúcar que entrou na usina. 3. Embargos de Divergência acolhidos. (REsp: 148772 SP 2000/0027308-2, Superior Tribunal de Justiça, Rel. Min CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 24/03/2004, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 07/06/2004 p. 154).

Já a substituição progressiva ocorre quando há a antecipação do recolhimento do tributo de um fato gerador ficto, que poderá ou não ocorrer, mas necessariamente

em momento ulterior<sup>12</sup>. Aqui, inverte-se a lógica da substituição antecedente quanto ao momento de adimplemento da obrigação tributária principal.

Em que pesem as diversas críticas – pertinentes – por parte majoritária da doutrina quanto a uma suposta inadequação à sistemática tributária posta, é fato que tal instituto é amplamente aceito, possuindo amparo constitucional, vide artigo 150, §7º, CF/88<sup>13</sup>.

O legislador se respalda na lógica, com algumas alterações práticas, da substituição tributária “para trás”: busca-se a otimização dos esforços do Fisco quando da fiscalização e arrecadação de tributos.

Clássico exemplo da substituição subsequente, no tocante ao ICMS, está plasmado no cotidiano da indústria automotiva: os veículos que saem das fábricas com destinos às lojas já possuem o imposto supracitado recolhido pela indústria (substituto), antes da ocorrência do fato gerador que apenas dar-se-á na hipótese de venda do veículo pela concessionária (substituto) ao consumidor<sup>14</sup>.

## 1.5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

Quanto à possibilidade de responsabilização de terceiros estranhos à relação jurídico-tributária, no tocante às obrigações principais, o Código Tributário Nacional prevê em seus artigos 134 e 135 as hipóteses de responsabilização solidária e pessoal<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 822.

<sup>13</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

<sup>14</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 822.

<sup>15</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;



É cristalina a preocupação do legislador quando da abertura de exceção à responsabilidade tributária. Não basta o mero inadimplemento do tributo, mas uma subsunção do terceiro ao rol taxativo acima exposto, criando um óbice legal ao sujeito ativo.

Sob a perspectiva empresarial, importante notar que o art. 135, CTN, prevê hipóteses nas quais será permitida a responsabilidade pessoal (atos praticados com excesso de poder ou infração de lei/contrato social/estatuto). Nesse sentido, de grande importância trazer à baila a Súmula nº 430 STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

É evidente a preocupação do legislador em não penalizar em excesso terceiros que não compõem a relação tributária. O mero inadimplemento não tem o condão de ensejar a responsabilidade de terceiros, no caso em tela, na esfera tributária.

## 1.6 REPASSE DO ÔNUS TRIBUTÁRIO AO CONSUMIDOR FINAL

É pacificado na doutrina e na jurisprudência que o ICMS é um imposto indireto, isto é, que tem o seu ônus repassado ao consumidor final da cadeia, não sendo encargo do sujeito realizador do fato gerador<sup>16</sup>.

Tal repasse é amplamente aceito tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, conforme se observa do julgamento do Recurso Especial nº 1.191.860/SC:

---

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

<sup>16</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27ª ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas. 2018, p. 316.

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. OPERAÇÃO INTERNA. AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CONSUMIDOR DA ENERGIA ELÉTRICA. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. CARACTERIZAÇÃO DE CONTRIBUINTE DE FATO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 903.394/AL). APLICAÇÃO ANALÓGICA.**

1. O sujeito passivo da obrigação tributária, atinente ao ICMS incidente nas operações internas com energia elétrica, é aquele que a fornece ou promove a sua circulação, ex vi do disposto no artigo 4º, caput, da Lei Complementar 87/96, razão pela qual sobressai a ilegitimidade do consumidor (contribuinte de fato) para figurar no pólo ativo da ação judicial que busca a restituição do indébito tributário pertinente.

(...)

6. A Primeira Seção, quando do julgamento de recurso especial representativo de controvérsia, consolidou a tese de que o "contribuinte de fato" não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo a "tributo indireto" recolhido pelo "contribuinte de direito", por não integrar a relação jurídica tributária pertinente (REsp 903.394/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.03.2010, DJe 26.04.2010) (REsp 1.191.860 - SC (2010/0080492-0), Superior Tribunal de Justiça, Rel. Min. Luiz Fux, PRIMEIRA TURMA, DJe 14/04/2011)

Desse modo, apesar do repasse do ônus ao consumidor, o realizador do fato gerador é quem, de direito, compõe a relação jurídico-tributária com o Fisco, atuando como retentor e repassador do tributo ao Estado nas hipóteses em que o tributo é cobrado ou descontado.

A própria Lei Complementar 87/96, em seu artigo 4º<sup>17</sup>, esclarece que o contribuinte não é o sujeito que arca com o ônus pecuniário do tributo, mas sim aquele que realiza com habitualidade o fato gerador. Nesse exato sentido se posiciona o mestre Roque Carraza, *in verbis*:

O consumidor Final da mercadoria é, apenas, o *destinatário* da carga econômica do ICMS. É ele que suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, que integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a Economia rotula de *contribuinte de fato*, que não tem nada a ver com o *contribuinte de direito*, isto é, com a pessoa que figura no pólo negativo da obrigação tributária.<sup>18</sup>

## 1.7 DA INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ÂMBITO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

<sup>17</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

<sup>18</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007, p. 585.

É sabido que o Direito Tributário, assim como todas as demais áreas englobadas pelo ordenamento jurídico pátrio, deverá ater-se rigorosamente aos mandamentos constitucionais, principalmente no tocante aos princípios balizadores presentes na Carta Magna, que irradiarão seus efeitos a toda legislação atinente àquela matéria.

O art. 155, §2º, incisos I e II, da CF/88<sup>19</sup>, prevê textualmente tal princípio vetor do ICMS. É, em verdade, uma imposição constitucional aos entes integrantes da federação (Estados e Distrito Federal) em respeito aos contribuintes que realizam o fato gerador.

A peculiaridade de tal tributo foi o que ensejou a redação expressa da não-cumulatividade no texto constitucional. Sob o prisma de uma cadeia produtiva, na qual são diversos os integrantes responsáveis pela produção de determinada mercadoria, inviável seria a tributação a cada operação realizada, sem os devidos abatimentos, até a chegada do bem de consumo ao consumidor final. Fosse de tal maneira, o sistema tributário tornaria qualquer bem manufaturado extremamente oneroso e obstaría a fluidez econômica que se espera no modo de produção capitalista.

Não se trata, aqui, de mera liberalidade da Administração Pública, mas de norma imperativa que, uma vez observada, permitirá a escorreita tributação das operações previstas no art. 155 da Constituição Federal. A dedução do tributo é constatada sob uma análise em cadeia, nos ditames do ilustríssimo professor Roque Carraza:

O ICMS “será não-cumulativo” simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria

---

<sup>19</sup>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal

II – A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.<sup>20</sup>

De tal sorte, o legislador constitucional conferiu tanto ao contribuinte de direito (aquele que realiza, factualmente, o fato gerador) quanto ao contribuinte de fato (aquele que arca com o ônus pecuniário do tributo) benesses para que fosse possível uma maior acessibilidade ao mercado de bens de consumo<sup>21</sup>. Pedro Diniz, em seus estudos acerca do ICMS no âmbito do Estado de São Paulo, sintetizou o princípio da não cumulatividade:

*É este mecanismo que permite a cobrança do imposto, relativamente a cada operação ou prestação, numa cadeia sucessiva, sem que, no final da circulação das mercadorias ou serviços, tenha havido uma tributação cumulativa. É deste fato que resulta uma carga tributária idêntica para uma certa operação ou prestação, ao seu final, independentemente do número ou da forma das operações intermediárias.<sup>22</sup>*

---

<sup>20</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007, p. 321.

<sup>21</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007, p. 321.

<sup>22</sup> DINIZ, Pedro. **ICMS de São Paulo comentado**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira. 2009, p. 226.

## 2. ASPECTOS GERAIS DA COBRANÇA ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA E CORRELAÇÃO COM DIREITO PENAL

### 2.1 DA NECESSIDADE DE ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA PARA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO TRIBUTO

É sabido que a responsabilidade penal, dada a gravidade da punição na seara criminal, é unanimemente tida em nosso ordenamento jurídico como *ultima ratio*.

Nos crimes tributários, tal lógica não poderia ser diferente. Entretanto, tais tipos penais possuem uma lógica singular e que foge, via de regra, à normalidade dos demais delitos: eventuais ilícitos tributários possuem uma fiscalização prévia do Fisco, por meio, inicialmente, de uma averiguação administrativa (Auto de Infração).

O processo de responsabilização tributária não se resume apenas ao auto de infração, ato administrativo que dá início à relação processual que se desenvolve até a execução tributária, quando atestado o inadimplemento e almeja-se satisfazer o débito com o Fisco.

Dada a peculiaridade acima exposta, de rigor o tratamento diferenciado às condutas reprimidas pelo *jus puniendi* praticadas durante a relação jurídico-tributárias. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal editou, com brilhantismo que lhe é inerente, a Súmula Vinculante 24:

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

Em que pese tratar expressamente sobre a conduta típica prevista no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/90, a maior contribuição da súmula em questão reside no corolário lógico da necessidade de constituição definitiva do crédito tributário para início da persecução penal.

A despeito da constituição definitiva do crédito tributário, necessário fazer breve distinção entre os tipos de lançamento - ato administrativo privativo do Estado por meio do qual é constituído o Crédito Tributário (art. 142, CTN).

Para Eduardo Sabbag, as modalidades de lançamento subdividem-se em três, previstas, respectivamente, nos artigos 149, I, 147 e 150, todos do CTN: direto, por declaração e por homologação<sup>23</sup>.

O lançamento direto é aquele realizado exclusivamente pelo Fisco, sem qualquer auxílio do contribuinte, já que detém todos os dados necessários para constituição do crédito<sup>24</sup>. O lançamento misto possui lógica distinta: a autoridade fiscal se baseará em declaração feita pelo sujeito passivo para, apenas então, aquele efetuar o lançamento. Por fim, o lançamento por homologação possui sistemática distinta dos demais: o sujeito passivo não apenas declarará, mas também efetuará o recolhimento do tributo, cabendo ao fisco o papel de fiscalizador da higidez em tal processo.

Já a definitividade do crédito consiste na impossibilidade de discussão acerca de sua existência, não apenas a sua constituição. Tal momento irá depender da atitude do sujeito passivo em relação ao lançamento.

O artigo 151, CTN, prevê as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cenário no qual impossível se falar em constituição definitiva, portanto, óbice momentâneo para o Estado perseguir o direito ao crédito<sup>25</sup>.

Nos casos em que o crédito tributário está sendo discutido na via administrativa, é firmado pelo Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a constituição definitiva dar-se-á com a notificação do contribuinte, conforme abstrai-se do REsp 471.591/SP:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. FLUÊNCIA DO PRAZO DECADENCIAL E PRESCRICIONAL. NOTIFICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO.

1. A constituição do crédito tributário pode se dar pelo lançamento com a notificação do sujeito passivo ou mesmo pela lavratura do auto de infração,

---

<sup>23</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 898.

<sup>24</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 898.

<sup>25</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento

não se podendo mais falar de prazo decadencial após os mencionados procedimentos.

2. À luz do art. 174, caput, do CTN, firmou-se o entendimento de que a **constituição definitiva do crédito tributário, quando impugnado via administrativa, ocorre com a notificação do contribuinte do resultado final do recurso**, e somente a partir daí começa a fluir o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do referido crédito. 3. Recurso especial provido.

(REsp 471.591/SP, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, relator Ministro João Otávio Noronha, d.j. 18.08.06) – (grifo nosso)

Caso o sujeito passivo opte por não prosseguir, após o lançamento realizado pelo Fisco, com nenhuma das medidas previstas no art. 151, CTN, o crédito será definitivamente constituído, após escoamento do prazo para apresentação de defesa administrativa.

Não se trata de condicionar o oferecimento da exordial penal à representação da autoridade fiscal, mas o crédito tributário ter sido constituído de forma definitiva como requisito obrigatório para se cogitar dar início à persecução penal. O legislador, quando da elaboração do art. 83<sup>26</sup>, da Lei 9.430/96, estampou referido entendimento no texto legal.

## 2.2 DA EXPRESSA VEDAÇÃO AO EMPREGO DE MEIOS COERCITIVOS PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS

A criação de um complexo sistema jurídico para cobrança de créditos fiscais inadimplidos (Lei 6.830/80), a estruturação de órgãos de fiscalização em todas as esferas da Administração (municipal, estadual e federal) e a delegação para entes privados da capacidade tributária ativa (fenômeno da parafiscalidade) têm como fim único munir o Estado de meios para compelir o contribuinte ao pagamento de tributos, respeitados os limites legais.

---

<sup>26</sup> Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Ao perseguir um crédito fiscal, o Estado, por meio do Poder Executivo, exerce um verdadeiro poder-dever<sup>27</sup>, no qual inexistente carga discricionária. Incumbe ao Fisco arrecadar os tributos devidamente amparados pela legislação para viabilizar o alcance aos objetivos fundamentais da República, prescritos no artigo 3º da Carta Magna<sup>28</sup>.

Entretanto, ainda que a cobrança do tributo consista em uma obrigação do Estado para o atendimento do interesse público, os meios admitidos são restritos e devidamente previstos no arcabouço legislativo, justamente para resguardar o contribuinte inadimplente e frear uma potencial ação desmedida do Estado para alcançar os seus fins, ainda que puramente legítimos.

A LEF, as leis extravagantes e, subsidiariamente, o Código de Processo Civil são, em verdade, meios de instrumentalizar as vias de cobrança adequadas e, simultaneamente, de garantir a vedação ao confisco e de promover o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte, eis que o Estado apenas poderá atuar adstrito aos parâmetros legais.

Em matéria tributária, eventuais condutas do contribuinte que rompam com a higidez esperada na relação jurídico-tributária estabelecida com o Fisco ensejam o direito legítimo ao Estado de perseguir o valor do tributo devido ou de obrigações tributárias acessórias que, porventura, tenham sido inobservadas. Como já exposto acima, trata-se de um poder-dever estatal, visto que a cobrança do tributo e dos deveres tributários acessórios é mandamental, conforme a competência tributária e a capacidade tributária ativa conferidas ao Estado pela Constituição Federal.

A possibilidade de atuação do Estado e a eventual aplicação de sanção à conduta desabonadora do contribuinte não poderá adentrar o mérito de uma sanção política, entendida como “qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de

---

<sup>27</sup> Nesse sentido: “Entre nós, como de resto entre os povos civilizados, a Constituição atribui ao Legislativo editar as leis tributárias dentro das balizas fincadas no próprio Texto Maior. Comete ao Executivo o poder-dever de aplicar as leis tributárias e reserva ao Judiciário a resolução das controvérsias surgidas ao propósito de sua aplicação. Com efeito, não cabe ao Príncipe criar o tributo, impô-lo e, ainda, decidir sobre a legalidade de seu ato. Aqui, mais do que em qualquer outro setor da vida coletiva, impõe-se a estrutura de freios e contrapesos implícita no sistema da divisão de Poderes e funções do Estado, em favor de uma eficaz proteção ao cidadão/contribuinte.” (COELHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 33).

<sup>28</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I – Construir uma sociedade livre, justa e solidária;



atividade econômica ou profissional lícita”<sup>29</sup>, realizada de modo desarrazoado e desproporcional ao ato praticado, mas está limitada aos mecanismos processuais para cobrança do tributo (v.g. cobrança administrativa, execução fiscal, protesto da CDA, penhora de bens etc.).

As súmulas 70<sup>30</sup>, 323<sup>31</sup> e 547<sup>32</sup>, todas oriundas do Pretório Excelso, delimitam o âmbito de atuação estatal e reafirmam a impossibilidade de emprego de meios coercitivos desproporcionais para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo que é devido.

Frise-se que todas as condutas plasmadas nas Súmulas supracitadas, praticadas pelo Fisco por meio de seus agentes estatais, possuem natureza de ato administrativo, em sua forma de poder de polícia<sup>33</sup>, não de natureza sancionadora penal, entretanto são considerados ilícitos e, portanto, expressamente vedados, ainda que visando à realização de um direito legítimo conferido ao Estado (cobrança do tributo inadimplido).

Verifica-se, portanto, que deverá haver razoabilidade entre os meios empregados para cobrança do tributo e o inadimplemento, de modo que vedados todos os meios coercitivos que impliquem em sanções políticas. Desse modo, o inadimplemento fiscal não poderá ser combatido com a ameaça de aplicação do Direito Penal, este conservado para condutas típicas que impliquem em grave violação ou ameaça a bem jurídico.

O Direito Penal apenas possui legitimidade para incidência como *ultima ratio*, ou seja, como medida extrema para sanção de condutas que as demais áreas do Direito não alcancem, sendo necessária uma maior eficácia da reprimenda em razão do valor do bem jurídico tutelado. O mero inadimplemento fiscal, ainda que de grande

---

<sup>29</sup> RE 550.769, Supremo Tribunal Federal, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 22-5-2013, DJE 66 de 03/04/2014

<sup>30</sup> É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

<sup>31</sup> É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos

<sup>32</sup> Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

<sup>33</sup> Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

relevância para o ordenamento jurídico pátrio, não pode ser reputado como crime, haja vista sua atipicidade penal, por se tratar de um descumprimento de dever administrativo. O célebre professor Paulo José da Costa Jr. já apontava a utilização deturpada do Direito Penal para a reprimenda de um ilícito administrativo:

Por fim, de se salientar que o crime previsto no inciso é doloso e a hipótese aventada pelos magistrados doutrinadores equipara o mero inadimplemento à sonegação. E o tal inadimplemento não pode ser considerado conduta dolosa.<sup>34</sup>

Assim, a ameaça ou efetivo emprego do Direito Penal como meio de suprimir o inadimplemento fiscal configura cristalina violação à vedação do emprego de meios coercitivos para cobrança de tributos, constante nas Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal.

---

<sup>34</sup> COSTA JÚNIOR, P. J. D.; DENARI, Z. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 128.

### 3. DA ATIPICIDADE DO CRIME PREVISTO NO ARTIGO 2º, II, DA LEI 8.137/90.

#### 3.1 PANORAMA GERAL DOS DELITOS TRIBUTÁRIOS – DIFERENCIAÇÃO ENTRE O ILÍCITO TRIBUTÁRIO E ILÍCITO PENAL.

Dentro da sistemática do ordenamento jurídico, há um claro escalonamento de sanções aplicadas às mais variadas condutas humanas, sejam elas comissivas ou omissivas. Isso decorre porque as infrações, tidas como violações às normas de conduta previstas nos diversos textos legais, possuem naturezas distintas, desde uma inobservância de cláusula contratual que pode ensejar aplicação de multa, até uma conduta violadora de norma penal que visa proteger um bem jurídico caro à sociedade<sup>35</sup>.

A infração tributária está incluída na sistemática acima exposta. A conduta violadora do ordenamento tributário é tida como aquela que atenta contra uma obrigação tributária principal ou acessória, de modo que será aplicada uma sanção de natureza econômica, pecuniária, resultando em um decréscimo do patrimônio do agente<sup>36</sup>.

Tal penalidade não se confunde com o tributo em si, ainda que ambos institutos tenham repercussão econômica, do que se pode defluir da definição legal prevista no art. 3º<sup>37</sup> do CTN. Por sua vez, o regime de responsabilidade erigido no CTN, tendo início no art. 136<sup>38</sup>, independe da aferição de dolo na conduta do agente, porém, não resultando em responsabilidade objetiva, nos conformes dos ensinamentos de Kiyoshi Harada:

É importante lembrar, outrossim, que a responsabilidade objetiva pressupõe um ato voluntário do agente, que opta entre dois possíveis comportamentos: o lícito e o ilícito. Inexistindo a voluntariedade, nada há a ser imputado ao agente, pois a responsabilidade objetiva, na feliz expressão de Celso Antônio Bandeira de Mello, “não diz com a mera existência de uma figura infracional surdida por ato de terceiros”.

---

<sup>35</sup> COSTA JÚNIOR, P. J. D.; DENARI, Z. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 6.

<sup>36</sup> HARADA, Kiyoshi, Musumecchi Filho, Leonardo, Polido, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58.

<sup>37</sup> Art. 3º 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.

<sup>38</sup> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

(...)

Tornar irrelevante a culpa subjetiva na caracterização de infrações fiscais seria o mesmo que desprezar o conhecimento e o estudo da legislação tributária, a fim de que o agente possa se abster de eventuais condutas tipificadas, já que essas infrações poderiam ocorrer por razões alheias à sua vontade.<sup>39</sup>

As infrações tributárias também deverão atender, imperativamente, ao princípio da tipicidade, que pode ser resumido no enquadramento da conduta praticada pelo contribuinte à norma em abstrato. Nos ditames do professor José Eduardo Soares de Melo, a tipicidade é um princípio complexo que abarca diversas características:

O princípio da tipicidade consiste na observância de *numerus clausus* (vedando a utilização de analogia e a criação de novas situações tributáveis), *taxatividade* (enumeração exaustiva dos elementos necessários à tributação), *exclusivismo* (elementos suficientes), *determinação* (conteúdo da decisão rigorosamente prevista em lei), na temática de Alberto Xavier<sup>40</sup>.

O princípio da Legalidade, presente no art. 5º, II<sup>41</sup>, da Carta Magna, é reitor das normas de caráter tributário e tem o papel primordial de proteção dos direitos dos cidadãos face ao ímpeto estatal, ou, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, “o princípio da legalidade consubstancia os valores de *certeza e segurança jurídica*<sup>42</sup>. Tal princípio assenta a necessária segurança jurídica esperada nas relações do cidadão para como o Estado, de modo que a instituição de tributos, redução da base de cálculo, concessão de anistia, entre tantos outros mecanismos, requerem o prévio amparo legal, resumido no brocardo *nullum tributum sine praevia lege*<sup>43</sup>.

Não obstante as infrações tributárias possuírem características similares às infrações penais, estas possuem uma profundidade teórica mais alargada por resguardarem bens jurídicos que demandam uma reprimenda de maior grau no caso de violação ou ameaça. Carraza leciona que o Direito Penal, em matéria tributária, é um “Direito de superposição”, ou seja, incide sobre fatos já devidamente delimitados

<sup>39</sup> HARADA, Kiyoshi, Musumecchi Filho, Leonardo, Polido, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2014, p. 60

<sup>40</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 21.

<sup>41</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>42</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 21.

<sup>43</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 20-21.

pelo Direito Tributário, de modo que o conhecimento aprofundado acerca dos institutos desta área do Direito é imperativo para compreensão dos tipos penais<sup>44</sup>.

A Súmula Vinculante 24<sup>45</sup> sintetiza tal pensamento, haja vista que se faz necessária uma definição acerca da constituição definitiva do tributo, ou seja, uma decisão de conteúdo meramente tributário, para que se cogite iniciar a persecução penal. O respaldo legal para incidência da norma penal esbarra, necessariamente, na interpretação de normas do Direito Tributário.

O Direito Penal, na definição dada por Mezger, é “o conjunto de normas jurídicas que regulam o exercício do poder punitivo do Estado, associando ao delito, como pressuposto, a pena como consequência<sup>46</sup>”. Esse ramo do Direito possui uma característica peculiar para proteção dos bens jurídicos eleitos pelo legislador, tidos como os mais relevantes para a sociedade: a fragmentariedade. O ordenamento jurídico impõe diversos níveis protetivos visando obstar a violação aos bens jurídicos, recorrendo à aplicação do Direito Penal apenas como *ultima ratio*<sup>47</sup>.

A legalidade no Direito Penal, expressada pela máxima latina *nullum crimen, nulla poena sine lege*, presente na Constituição Federal<sup>48</sup> e escolhido, propositalmente, para inspirar o artigo inaugural do Código Penal<sup>49</sup>, é pedra angular do sistema, haja vista que impõe freios ao autoritarismo e discricionariedade da autoridade pública a quem incumbe a aplicação das penas<sup>50</sup>. Entretanto, a interpretação de tal princípio deve ser feita de modo mais contundente comparativamente à matéria tributária, razão pela qual também deverá ser respeitado, concomitantemente, o princípio da reserva legal<sup>51</sup>.

---

<sup>44</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007, p. 577.

<sup>45</sup> Súmula Vinculante 24 - Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

<sup>46</sup> MEZGER, Edmund. **Tratado de Derecho Penal**. 2ª ed., Madrid: Revista de Derecho Privado, 1946, p. 27-28.

<sup>47</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 37.

<sup>48</sup> XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

<sup>49</sup> Art. 1º - Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.

<sup>50</sup> GARCIA, Basileu. **Instituições de Direito Penal, vol. I**. 4ª ed. Tomo I. São Paulo: Max Limonad, 1976, p. 19-20.

<sup>51</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 51.

A legalidade busca delimitar os meios aptos a produzirem normas de matéria penal. Nas palavras de Bittencourt, “a regulação de determinadas matérias deve ser feita, necessariamente, por meio de lei formal, de acordo com as previsões constitucionais a respeito”<sup>52</sup>. O mesmo não pode ser dito em relação ao Direito Tributário, vez que o conceito é amplamente alargado para abarcar as peculiaridades e fluidez do sistema tributário nacional.

Apenas a título exemplificativo, para demonstrar o descompasso na abrangência do princípio da reserva legal no Direito Tributário e no Direito Penal, cumpre mencionar que a Constituição Federal traz, expressamente em seu artigo 155, XII, “g”<sup>53</sup>, a possibilidade de celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, por meio da regulação de Lei Complementar, para dispor acerca de isenções, incentivos e outros benefícios fiscais<sup>54</sup>, bem como permite ao Poder Executivo, por meio do art. 150, §1º, CF/88<sup>55</sup>, a alteração de alíquotas dos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e IOF, em atendimento a políticas fiscais visando, na maioria das ocasiões, o equilíbrio da balança comercial. Tais cenários, de aparente delegação de poder ao Executivo, ainda que possuam amparo constitucional, são incogitáveis na sistemática penal e processual penal delineada pela Constituição Federal.

Como regra geral, a Carta Magna prevê em seu art. 22, I<sup>56</sup>, a competência exclusiva da União para legislar sobre matéria penal e processual penal, constituindo, assim, monopólio que não se verifica no Direito Tributário, em razão da competência tributária tripartida entre os entes federativos desenhada no texto constitucional. A única exceção - parcial, em razão da vedação à instituição de regramento exauriente

---

<sup>52</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p.51.

<sup>53</sup> XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>54</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Dialética. 2004, p. 153

<sup>55</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

<sup>56</sup> Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

das matérias - admitida ao postulado encontra guarida no parágrafo único do referido artigo, eis que “Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo”.

A constituição do ilícito penal também é distinta do ilícito tributário, na medida em que baseada no conceito analítico do crime (ação típica, ilícita e culpável). A tipicidade ganha contornos distintos do Direito Tributário, na medida em que o dolo configura elemento subjetivo do tipo penal, tendo em vista que a regra geral inscrita no Código Penal, em seu artigo 18, I,<sup>57</sup> é de que os crimes serão dolosos, salvo expressa previsão legal, oportunidade na qual será admitida a modalidade culposa (art. 18, parágrafo único, Código Penal<sup>58</sup>). A tipicidade objetiva, com os elementos descritivos, normativos e acidentais complementam tal conceito.

No tocante ao artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, há uma questão pertinente que resulta na aproximação entre as duas matérias. Tal norma é tida como uma lei penal em branco, gênero também conhecido pela alcunha de norma imperfeita, por depender de outro regramento para completa descrição da conduta típica<sup>59</sup>. Os conceitos de sujeito passivo da obrigação tributária e o prazo legal para recolhimento do tributo<sup>60</sup> estão estampados na legislação tributária, de modo que somente o conhecimento específico de tais elementos, extraídos de matéria extrapenal, permite a conceituação do tipo penal em sua completude, reforçando a ideia do papel de superposição do Direito Penal<sup>61</sup>.

Tem-se, portanto, que um ilícito penal tributário sempre implicará também a configuração de um ilícito fiscal, na medida em que ambos tratam, em diferentes

---

<sup>57</sup> Art. 18 - Diz-se o crime:

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

<sup>58</sup> Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente

<sup>59</sup> Bittencourt expressa tal necessidade de complementação por outra norma como elemento integrante do tipo penal: “Dito de outra forma, a *norma complementar* de uma lei penal em branco *integra o próprio tipo penal*, uma vez que esta é imperfeita e, por conseguinte, incompreensível por não se referir a uma conduta juridicamente determinada e, faticamente, identificável.” (BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 201.)

<sup>60</sup> Acerca do prazo legal como elemento caracterizador da norma penal em branco: “O *prazo legal* para configuração do tipo é fixado em lei tributária, o que caracteriza a presente disposição como norma penal em branco, já que para a subsunção da conduta ao tipo é necessária a remissão a outras regras do ordenamento jurídico.” (PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 311).

<sup>61</sup> NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal: parte geral: arts. 1º a 120 do Código Penal**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 92.

níveis, de um descumprimento de norma de obrigação principal ou acessória, mas a recíproca não é inversa na medida em que, para se falar em crime, haverá de ser realizado o enquadramento típico penal, uma análise da ilicitude da conduta e da aferição de culpabilidade do agente, de modo que mera inobservância de dever fiscal não implica, automaticamente, na prática delituosa.

### 3.2 DESVIRTUAMENTO DAS FINALIDADES DA PENA NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS

A Lei 8.137/1990 é concebida em um contexto histórico de maior repressão dos crimes contra a ordem tributária. O legislador, almejando atribuir maior eficácia ao combate à sonegação fiscal, edita normas de natureza penal para punir ilícitos que, outrora, eram sancionados apenas na seara administrativa-fiscal.

Entretanto, a criminalização de condutas praticadas pelo contribuinte ou responsável tributário haveria de ser sopesada, em atenção ao princípio da intervenção mínima do Direito Penal, relegando papel de *ultima ratio* às normas repressoras<sup>62</sup>. Sob o pretexto de coibir condutas atentatórias ao bom funcionamento do sistema tributário, são editadas normas que penalizam diversos atos praticados pelo contribuinte que, em outro momento histórico, caberia somente aos meios administrativos de cobrança à disposição do Fisco.

A adoção de tal política criminal criou incongruências sistêmicas gravosas tanto ao Direito Penal quanto para a cobrança administrativa de tributos. Ao passo que o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula 323<sup>63</sup>, veda a apreensão de mercadoria como meio coercitivo para pagamento dos tributos devidos, o Estado não poderia, por consequência lógica, valer-se de normas de natureza penal para compelir o contribuinte ao pagamento de tributos, o que se verifica em nosso ordenamento

---

<sup>62</sup> Nucci conceitua tal princípio e desenha suas consequências, relegando o papel subsidiário ao Direito Penal: “O princípio quer dizer que o direito penal não deve interferir em demasia na vida do indivíduo, retirando-lhe autonomia e liberdade. Afinal, a lei penal não deve ser vista como a primeira opção (*prima ratio*) do legislador para compor os conflitos existentes em sociedade e que, pelo atual estágio de desenvolvimento moral e ético da humanidade, sempre estarão presentes. Há outros ramos do direito preparados a solucionar as desavenças e lides surgidas na comunidade, compondo-as sem maiores consequências.” (NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal: parte geral: arts. 1º a 120 do Código Penal**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 86.).

<sup>63</sup> Súmula 323, STF - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.



jurídico. O desvirtuamento da aplicação do Direito Penal cria um cenário inverso do pretendido, na medida em que há verdadeira banalização da sanção, conforme os ensinamentos de Guilherme de Souza Nucci:

Caso o bem jurídico possa ser protegido de outro modo, deve-se abrir mão da opção legislativa penal, justamente para não banalizar a punição, tornando-a, por vezes, ineficaz, porque não cumprida pelos destinatários da norma e não aplicada pelos órgãos estatais encarregados da segurança pública. Pode-se anotar que a vulgarização do direito penal, como norma solucionadora de qualquer conflito, pode levar ao seu descrédito<sup>64</sup>.

Apenas de modo a exemplificar a utilização despropositada do Direito Penal e o completo desrespeito aos princípios balizadores constantes em nosso ordenamento jurídico no âmbito da persecução penal dos crimes ditos tributários, cumpre, brevemente, fazer considerações acerca o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no artigo 168-A, do Código Penal<sup>65</sup>.

O dispositivo que atrai maior curiosidade está previsto na causa extintiva de punibilidade prevista no §3º e seus respectivos incisos. É facultada ao magistrado a possibilidade de não aplicação da pena, ou apenas atribuir sanção pecuniária, caso o agente do delito reúna algumas condições subjetivas e objetivas, quais sejam: (i)

<sup>64</sup> NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal: parte geral: arts. 1º a 120 do Código Penal**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 86.

<sup>65</sup> Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000).

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000).

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórias; ou (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000).

§ 4º A faculdade prevista no § 3º deste artigo não se aplica aos casos de parcelamento de contribuições cujo valor, inclusive dos acessórias, seja superior àquele estabelecido, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018).

primariedade e bons antecedentes; (ii) pagamento integral da obrigação tributária no período compreendido entre o início da ação fiscal e o oferecimento da Exordial acusatória; e (iii) o valor das contribuições inadimplidas seja igual ou inferior ao estabelecido como piso para oferecimento da execução fiscal.

Nessa esteira, já no âmbito dos crimes previstos na Lei 8.137/90, onde se encontra previsto o delito de apropriação indébita tributária, também há curiosa disposição trazida pela Lei 9.249/95, precisamente em seu artigo 34<sup>66</sup>, qual seja, a causa de extinção de punibilidade na hipótese em que o agente promova o pagamento do tributo de forma integral (incluindo os acessórios), anteriormente à decisão de recebimento da inicial acusatória.

Resta evidente que tais dispositivos possuem intuito claro: potencializar, por meio da ameaça de repressão penal, o adimplemento de obrigações tributárias, concedendo “benesses” penais caso logre êxito em seu intento inicial. É inconteste que a política criminal que serve de alicerce para o ilícito em comento é meramente fiscal. O *jus puniendi* pode ser afastado, inclusive, após o oferecimento da denúncia por parte do órgão acusatório, contrariando a regra geral prevista no Código de Processo Penal.

Tal finalidade da pena (arrecadatória) não se coaduna com a sistemática adotada pelo ordenamento jurídico pátrio, sendo que a aplicação da reprimenda penal almeja a “legitimação do direito penal e descobrir se a pena que se pretende impor é *socialmente útil*.”<sup>67</sup>.

O artigo 59 do Código Penal<sup>68</sup>, bem como o art. 1º da Lei de Execução Penal (L. 7.210/84)<sup>69</sup>, exemplificam a adoção da teoria unificadora da pena, que consiste na congregação dos elementos de retribuição, prevenção geral e prevenção específica.

---

<sup>66</sup> Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

<sup>67</sup> OLIVÉ, Juan Carlos Ferré et al. **Direito penal brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 191.

<sup>68</sup> Art. 59 – O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias, e consequências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime:

<sup>69</sup> Art. 1º A execução penal tem por objetivo efetivar as disposições de sentença ou decisão criminal e proporcionar condições para a harmônica integração social do condenado e do internado.

Assim, importante analisar o conteúdo de tais elementos, ainda que de modo sucinto e sem pretensões de exaurir todo o vasto conteúdo das teorias.

O elemento retributivo da pena, oriundo das teorias absolutas capitaneadas por Kant e Hegel, é uma formulação de que a pena imposta é uma direta retribuição ao injusto causado pelo agente por meio de sua conduta. Inexiste, aqui, uma visão voltada à prevenção de novos delitos, mas uma verdadeira pretensão de seu punir com rigor o ato já praticado, de modo a expiar o pecado<sup>70</sup>.

Cumprido ao Estado, nessa perspectiva, dar azo à realização da Justiça, entendida como o devido cumprimento do pacto social regente que aglutina a sociedade, punindo eventuais desvios com rigor e retribuição direta.

A prevenção geral, já no cenário das teorias relativas, é subdividida entre negativa e positiva, porém com bases congruentes. A visão acerca dos fins da pena é diametralmente oposta à adotada pela teoria absoluta, de modo que se pretende a prevenção da prática de novos delitos por meio de sanções voltadas à coletividade<sup>71</sup>.

A prevenção geral negativa, formulada por Feurbach, consiste em uma concepção do Direito Penal, voltada à sociedade, para obstar o alastramento da criminalidade. Por meio da previsão legal de normas penais sancionadoras, haveria uma “coaço psicológica” exercida sobre os cidadãos para que não pratiquem ilícitos penais, sob a ameaça de aplicação da sanção. É visível que o caráter preventivo se sobressai em relação ao retributivo, eis que o objetivo principal passa a ser inibir a criminalidade, de modo ostensivo perante a sociedade como um todo, não de retribuir o mal causado pelo criminoso.

À prevenção geral positiva, por sua vez, é atribuído um papel pedagógico. O Direito Penal possui como fim a tutela dos mais variados bens jurídicos reputados como relevantes pelo legislador. A pena, portanto, não possui mais o intuito de retribuir a ação praticada em sua justa medida, tampouco de obstar novas práticas delituosas pela ameaça da aplicação da sanção penal, mas de uma “reafirmação do sistema

---

<sup>70</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 133.

<sup>71</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 143.

normativo, com o objetivo de oferecer estabilidade ao ordenamento jurídico<sup>72</sup>. O real interesse da pena, para essa teoria, reside no êxito de transmitir à sociedade os valores que lhe são caros e, portanto, inegociáveis.

De outro lado, a prevenção especial é orientada sob uma ótica preventiva de caráter individual, não mais dirigida à sociedade civil. O que se pretende, em verdade, é uma ação voltada ao indivíduo transgressor das normas penais de modo a impedir uma nova ação delituosa. Busca-se a ressocialização do cidadão para que ele possa reintegrar a sociedade, que é regida pelos ditames do ordenamento jurídico outrora violado<sup>73</sup>.

Da breve explanação acerca dos elementos que compõe a teoria mista, adotada pelo Código Penal e pela Lei de Execução Penal, bem como as finalidades que devem permear a cominação e consequente aplicação das penas no âmbito de nosso ordenamento jurídico, infere-se que o modelo previsto no âmbito da Lei 8.137/90, especificamente no tocante ao crime de apropriação indébita (art. 2º, II) não possui adequação legal.

Ora, se o fisco dispõe de meios para cobrança administrativa do tributo (v.g. execução fiscal) e há expressa vedação ao emprego de meios coercitivos para pagamento dos mesmos, o permissivo legal da extinção da punibilidade ante o pagamento do tributo é, em síntese, a expressa admissão, textual, do uso de coercibilidade penal para compelir o contribuinte ao adimplemento de tributos.

Percebe-se que o objetivo principal do legislador não reside no fato de punir com rigor como medida retributiva, com espeque na teoria absoluta da pena, tampouco é verificado um caráter preventivo geral, seja ele negativo ou positivo, de modo a permitir que a norma penal incida sobre a sociedade como um todo. Nem há de se falar em prevenção especial, eis que inexistente qualquer medida de ressocialização no âmbito do tipo penal e da aplicação da sanção a ele prevista, mas somente o atendimento de políticas fiscais de rigor legal questionável, travestidas de

---

<sup>72</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 147.

<sup>73</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 153-154.

sanções penais que não se coadunam com a sistemática penal delineada pela Constituição Federal, Código Penal e Lei de Execução Penal.

### 3.3 INEXISTÊNCIA DO DOLO DE APROPRIAÇÃO EM TRIBUTO DECLARADO AO FISCO

A definição de crime adotada pelo Código Penal foi importada do conceito analítico do modelo *Liszt-Beling*, sistematizando o conceito tripartite: ação típica, ilícita/antijurídica e culpável<sup>74</sup>. Neste capítulo, serão analisados pormenorizadamente os elementos volitivo e cognitivo, componentes do conceito de dolo - um desdobramento da tipicidade subjetiva-, presentes no crime de apropriação indébita tributária. Para fins deste trabalho de conclusão de curso, o enfoque recairá sobre a espécie do dolo direto, em sua acepção clássica.

O dolo é tido como o elemento de maior complexidade na construção do conceito de crime, eis que demanda uma análise detida da intencionalidade do agente, extrapolando o campo puramente jurídico e adentrando na seara da psicologia.

Para Welzel<sup>75</sup>, o dolo consiste na vontade do agente de praticar determinada conduta, tipificada como crime pelo ordenamento jurídico, de modo consciente da relação causal que lhe é inerente. Não basta a mera intencionalidade do agente em querer produzir determinado resultado criminoso (elemento volitivo), mas também a capacidade cognitiva do agente em constatar, claramente, a relação de causalidade entre a conduta praticada e seu efetivo resultado prático aferível no mundo exterior (elemento cognitivo). Em suma, o agente detém conhecimento, ainda que atécnico, acerca dos elementos constitutivos do crime e, desse modo, pratica determinada conduta voltada a produzir um resultado.

Nosso Código Penal traz, em seu artigo 18, uma definição de crime doloso, asseverando que este se configura “quando o agente quis o resultado ou assumiu o

---

<sup>74</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. 21ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 278.

<sup>75</sup> WELZEL, Hans. **Derecho Penal alemán**. Trad. Juan Bustos Ramirez e Sergio Yáñez Pérez. Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1970, p.199.

risco de produzi-lo”. Por óbvio que tal conceituação necessita do justo amparo da doutrina para que tenha valor prático e didático.

A fonte inspiradora do legislador quando da elaboração do *códex* penal, no que concerne ao dolo, foi a teoria da vontade ou do consentimento. Carrara, jurista italiano e principal expoente da corrente citada, alude que o dolo “consiste na intenção mais ou menos perfeita de praticar um ato que se conhece contrário à lei”<sup>76</sup>.

O elemento cognitivo integrante do dolo é pressuposto lógico antecedente da intencionalidade do agente, haja vista que apenas poderá existir intencionalidade na conduta que o agente compreende reunir, em sua totalidade, os elementos integradores do tipo penal<sup>77</sup>.

Tal consciência deve possuir, necessariamente, um caráter atual, ou seja, no momento da prática da conduta, e deve abarcar tantos quantos forem os elementos essenciais que alicerçam o tipo penal. O elemento cognitivo engloba uma conjunção de fatores na visão de Antolisei:

A realização dos elementos descritivos e normativos, do nexos causal e do evento (delitos materiais), da lesão ao bem jurídico, dos elementos de autoria e da participação, dos elementos objetivos das circunstâncias agravantes e atenuantes que supõem uma maior ou menor gravidade do injusto (*tipo qualificado ou privilegiado*) e dos elementos acidentais do tipo objetivo<sup>78</sup>.

Em sua concepção tradicional, o caráter volitivo constitui-se da intencionalidade do agente em querer produzir o resultado prático do crime. Nesse aspecto, importante frisar que não basta o mero desejo hipotético do agente, elemento este que integra os motivos que levam à prática da conduta, mas um verdadeiro agir intencional voltado para obtenção do resultado do crime<sup>79</sup>.

---

<sup>76</sup> CARRARA, Francesco. *Programa de Derecho Criminal*. vol. I. Bogotá: Temis, 1971, p.73.

<sup>77</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: Parte Geral*. 21ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 359.

<sup>78</sup> ANTOLISEI, Francesco. *Manual de Derecho Penal*. Buenos Aires: UTCHA, 1960, p.100

<sup>79</sup> OLIVÉ, Juan Carlos Ferré et al. *Direito penal brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 337.

Para Cezar Roberto Bittencourt, “a vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade *influir no curso causal*, pois tudo que estiver fora da possibilidade influência concreta do agente pode ser desejado ou esperado”<sup>80</sup>.

De modo geral, é de fácil constatação que a aferição do dolo, no caso concreto, é extremamente dificultosa por demandar do magistrado uma capacidade de atestar a presença, incontroversa, de elementos intangíveis (volitivo e cognitivo) quando da prática da conduta criminosa pelo agente.

Nesse quadro, resta evidente que uma mera análise formal da conduta, inclusive em um cenário no qual todos os verbos nucleares do tipo foram executados, é incapaz de imputar a responsabilidade penal ao agente, porquanto subjetiva:

Com o incriminar um fato, descrevendo-lhe abstratamente o *corpus*, a lei não quer significar que, toda a vez que se a apresente *in concreto* uma ação voluntária realizando êsse corpus, se deva, sumariamente, sem admissão de prova em contrário, afirmar que o agente se propôs um fim criminoso. Valeria isso por confinar a identificação do dolo ao sêco objetivismo do *factum pro dolo accipitur*.<sup>81</sup>

Feita uma sucinta contextualização da definição de dolo direto, se faz necessária uma análise específica de tal elemento no âmbito do crime de apropriação indébita tributária. A redação sintética não permite abstrair um dolo específico, de modo que, a *prima facie*, o mero inadimplemento enseja a propositura da denúncia. Tampouco vislumbra-se a necessidade de constatação de fraude ou engodo objetivando ludibriar a fiscalização estatal, haja vista que tal conduta está disciplinada no artigo 1º da Lei.

A estrutura do tipo penal inscrito no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, de acordo com a doutrina, encontra guarida no delito da apropriação indébita (art. 168, do Código Penal<sup>82</sup>), de modo que, por um pressuposto lógico, os elementos essenciais dos

---

<sup>80</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. 21ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 359-360

<sup>81</sup> HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 1949. Vol. I, p. 320.

<sup>82</sup> Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção:  
Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

crimes deverão ser congruentes<sup>83</sup>, ainda que os bens jurídicos tutelados na lei extravagante sejam transindividuais<sup>84</sup>.

Tendo em vista que a conduta é equiparada à apropriação indébita constante no Código Penal, mandatário que o agente possua o dolo de se apropriar de coisa alheia (*animus rem sibi habendi*), cuja detenção ou posse foi adquirida por meio lícito, com a prévia anuência do *dominus*.

Para Nelson Hungria, a vontade do agente em incorporar o bem ao seu patrimônio não está presente no momento em que lhe é conferida a posse ou detenção da coisa, mas *a posteriori*:

Na apropriação indébita, como já acentuamos, não há, de início, *animus delinquendi*: o agente recebe a coisa por vontade válida de quem de direito, entrando a possuí-la ou detê-la ilícitamente, a título precário ou temporário; mas, num momento sucessivo, vem a mudar, arbitrariamente, o título da posse ou detenção, passando a dispor da coisa ut dominus. Cessa de possuir alieno nomine e faz entrar a coisa no seu patrimônio, ou dispõe dela como se fôra o dono, isto é, com o propósito de não restituí-la, ou de não lhe dar o destino a que estava obrigado, ou sabendo que não mais poderia fazê-lo<sup>85</sup>.

À luz do dolo de apropriar-se de coisa alheia, nota-se uma incongruência na estrutura do tipo descrito: teoriza-se que o perpetrador do ilícito possua o dolo de assenhorar-se da coisa (*in casu*, retenção de tributos na operação de ICMS), ainda que tenha declarado ao Fisco que tais tributos não foram devidamente recolhidos.

Hungria aduz que é necessária uma precisa aferição do dolo para que o delito de apropriação indébita consiga se perfazer, não bastando mera ilação de que o agente, por deter a objeto material do crime, possui o intuito de tornar-se o *dominus* por meio da posse precária:

O reconhecimento da apropriação é uma *quaestio facti* a ser resolvida, de caso em caso, pelo juiz, que, entretanto, não *deve tomar a nuvem por Juno*. Por vezes, denuncia-se ela *re ipsa* (exemplo: a venda da coisa infungível recebida em depósito ou locação); mas, outras vezes, faz-se necessária uma

<sup>83</sup> COSTA JÚNIOR, P. J. D.; DENARI, Z. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 128.

<sup>84</sup> Nesse sentido, Luis Regis Prado: "Tutela-se o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional". (PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 308).

<sup>85</sup> HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 3ª Ed, Rio de Janeiro: Forense, 1967. Vol. VII, p. 131.

<sup>85</sup> HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 3ª Ed, Rio de Janeiro: Forense, 1967. Vol. VII, p. 131.



detida apreciação das comprovadas circunstâncias. É de mister que fique averiguado, de modo convincente, o *propósito de não restituir* ou a *consciência de não mais poder restituir*<sup>86</sup>.

No mesmo sentido são as considerações do celebrado doutrinador Magalhães Noronha. Vejamos:

Mas a existência do dolo específico, do fim de procurar proveito ilícito, é indispensável, pois sem ele a apropriação indébita pode confundir-se com outros crimes, ou mesmo não haver delitos<sup>87</sup>.

Para consumação do crime, portanto, se faz necessária uma mudança no *animus* do agente no decorrer de sua relação direta com o bem. Inexiste, *ab initio*, o dolo de se assenhorar da coisa, sendo que a posse/detenção foi adquirida de modo lícito, com a legítima confiança de seu real *dominus*, passando a ser precária em momento ulterior (*dolus subsequens*)<sup>88</sup>.

O que se questiona é o momento em que, supostamente, há essa alteração no ânimo do agente. A posse em relação ao tributo que deve ser recolhido aos cofres públicos advém do instituto da substituição tributária, porém não é claro o momento em que o contribuinte passa a comportar-se como senhor daquele numerário. Em verdade, tal ilação não encontra nenhum respaldo na realidade fática, haja vista que o agente declara a realização da operação ensejadora do tributo ao órgão fiscalizador, discriminando todas as operações afetas ao recolhimento do ICMS, tornando incompatível com a presunção de que o agente possua o intuito de não restituir o Fisco.

A verificação *in concreto* do dolo, ainda que uma pretensão verdadeiramente inalcançável pelo Direito Penal, eis que envolve elementos não normativos intrinsecamente ligados à psique humana, deverá ser presumido por intermédio de uma análise conjuntural das “circunstâncias externas (meios empregados, relação entre o resultado e a ação, motivos averiguados, ocasião, conduta do agente antes,

---

<sup>86</sup> HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 3ª Ed, Rio de Janeiro: Forense, 1967. Vol. VII, p. 136.

<sup>87</sup> NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito Penal**. 5ª Ed., 2º vol., São Paulo: Saraiva, 1969, p. 331.

<sup>88</sup> HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1955. Vol VII, p. 125.

durante e depois do fato, etc.) indicarem [...], que o agente não podia ter deixado de querer o fato”<sup>89</sup>.

O simples atraso no recolhimento do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços constitui mora fiscal, que implica em sanções restritas à esfera administrativa, não importando na consumação de qualquer tipo penal<sup>90</sup>. O Fisco poderá se valer de todos os meios legais (inscrição em dívida ativa, protesto da Certidão de Dívida Ativa, ajuizamento de cautelar fiscal, amparada pela Lei Federal 8.397/92 etc.) para compelir o contribuinte a pagar os valores devidos, mas não poderia se cogitar em atribuir responsabilidade penal.

A mora, *de per se*, não tem o condão de permitir que seja presumido o dolo do agente. O mero inadimplemento não possui relação direta e objetiva com os elementos constituintes do dolo (cognitivo e volitivo), tampouco é capaz de traduzir a completude das “circunstâncias externas” pelas quais a intencionalidade do agente será aferida, sob pena de se imputar uma responsabilidade penal objetiva, vedada pelo nosso ordenamento jurídico. Por fim, de grande valia rememorar a célebre e assertiva consideração de Paulo José da Costa Jr. que o crime de apropriação indébita tributária é admitido apenas na modalidade dolosa, de modo que “a hipótese aventada pelos magistrados doutrinadores equipara o mero inadimplemento à sonegação. E o tal inadimplemento não pode ser considerado conduta dolosa”<sup>91</sup>.

### 3.4 DA ATIPICIDADE FORMAL DA CONDUTA EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE POSSE DESVIGIADA DO TRIBUTO.

Conforme já abordado ao longo deste trabalho, o Código Penal adotou o conceito analítico de crime, originado a partir do sistema Liszt-Beling. Desse modo, a

---

<sup>89</sup> HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 1949. Vol. I, p. 320.

<sup>90</sup> MONTEIRO, Samuel. **Dos crimes fazendários: compêndio teórico e prático**. 2ª ed. rev. atual. e aum, Tomo I. São Paulo: Iglu, 2000, p. 34.

<sup>91</sup> COSTA JÚNIOR, P. J. D.; DENARI, Z. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p.129.

tipicidade da conduta é um dos pressupostos para existência do crime, juntamente com a antijuridicidade e a culpabilidade.

O tipo penal é subdividido em dois aspectos distintos: (i) o tipo objetivo, que analisa o enquadramento de determinada conduta praticada à norma penal abstrata (ação ou omissão, sujeito ativo, imputação objetiva etc.); e (ii) tipo subjetivo, que, a grosso modo, se atém ao *animus* do agente, à título de dolo ou culpa, como já abordado no tópico anterior<sup>92</sup>.

O tipo objetivo permite que haja a imperiosa subsunção da conduta humana à norma inculpada nas legislações, para a escorreita aplicação do Direito Penal. Em verdade, a subsunção da conduta praticada ao texto legal é *conditio sine qua non* para aplicação de qualquer sanção de natureza penal, em virtude do princípio da legalidade edificado pelo legislador constituinte no art. 5º, XXXIX, da Carta Magna<sup>93</sup>.

Os tipos penais possuem em suas formulações diversos elementos que demandam a interpretação do operador do direito que se propõe à leitura, de modo a dar o real alcance pretendido pela Lei ao caso *in concreto*. Os elementos descritivos são aqueles passíveis de cognição pelo simples conhecimento sensorial dos sujeitos, que não demandam uma explicação técnica aprofundada para a devida conceituação (v.g. matar, verbo nuclear do crime de homicídio, previsto no art. 121, Código Penal). Os elementos normativos implicam no conhecimento prévio de alguma norma, social ou jurídica, que será aplicada para valorar o tipo, quando do esforço intelectual realizado para compreender o âmbito de aplicação e extensão (condição que o sujeito ativo do crime de prevaricação seja funcionário público, conceito este trazido pelo artigo 327 do Código Penal). Por fim, os elementos acidentais do tipo são aqueles que implicam no esforço de qualificar ou privilegiar determinado crime, a depender de

---

<sup>92</sup>OLIVÉ, Juan Carlos Ferré et al. **Direito penal brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 253.

<sup>93</sup>Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

condições reunidas pelo sujeito ativo ou de determinadas circunstâncias do crime, mas que, inexistindo, não implicam em atipicidade da conduta<sup>94</sup>.

No campo da apropriação indébita, um ponto que merece destaque reside no fato de que o objeto material do crime, seja qual for, necessita, impositivamente, estar sob a posse ou detenção desvigiada do real *dominus*.

Em que pese soar como uma obviedade, uma vez que se o bem estivesse sob a vigilância constante do *dominus* a discussão sobre o crime praticado pelo agente se resumiria ao binômio furto-roubo, a depender do emprego de violência ou grave ameaça, a posse desvigiada é pressuposto lógico do crime de apropriação indébita.

A jurisprudência dos tribunais pátrios é uníssona quanto à necessidade inexorável da posse do agente ser desvigiada. Apenas a título exemplificativo, cumpre colacionar dois arestos oriundos do Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

APELAÇÃO CRIMINAL – FURTO QUALIFICADO – ABSOLVIÇÃO POR ERRO DE PROIBIÇÃO – NÃO CARACTERIZAÇÃO – DESCLASSIFICAÇÃO PARA O DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA – IMPOSSIBILIDADE – REDUÇÃO DA PENA-BASE – VIABILIDADE – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Não comprovada nenhuma circunstância que dê margem ao alegado desconhecimento da ilicitude da conduta, resta evidenciada a consciência do agente sobre o caráter criminoso do fato e descabe o reconhecimento do erro de proibição. **Para que seja configurado o delito de apropriação indébita, é necessário que o agente possua ou detenha a posse do bem alheio de modo legítimo, bem como que ele possa dispor livremente da coisa, exercendo sobre ela uma liberdade desvigiada.** Deve ser reduzida a pena-base para o mínimo legal quando estiver ausente fundamentação que justifique a imposição de quantum superior (APR 10145100438418001, TJMG, Rel. Des. Flávio Leite, 1ª CÂMARA CRIMINAL, j. 05/02/2019) – g.n.

EMENTA: ESTATUTO DO IDOSO. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA. INVERSÃO DA ORDEM PREVISTA NO ART. 411 DO CPP. NULIDADE RELATIVA. PREJUÍZO NÃO COMPROVADO. PRELIMINAR REJEITADA. RÉU QUE RETINHA PARTE DOS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS DE SEUS CLIENTES A TÍTULO DE PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CONDUTA PERMITIDA PELOS BENEFICIÁRIOS. CRIME NÃO CARACTERIZADO. ABSOLVIÇÃO. A inobservância da ordem estabelecida pelo art. 411 do Código de Processo Penal é causa de nulidade relativa e, portanto, depende da demonstração de efetivo prejuízo, o que não ocorreu na espécie dos autos. **Não restando efetivamente demonstrada a apropriação indevida, em razão da anuência dos clientes quanto à retenção de valores pelo advogado, por tempo determinado, a título de cobrança de honorários**

<sup>94</sup> OLIVÉ, Juan Carlos Ferré et al. **Direito penal brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 262-263.

**advocáticos, bem como não estando presente o dolo específico de apropriar-se indevidamente de valores alheios, há que ser afastada a condenação pelo crime de apropriação indébita, nos termos do art. 386, III do CPP.**

(Apelação Criminal n.º 1.0317.15.002615-9/001, TJMG, Rel. Des. Fernando Caldeira Brant, 4ª CÂMARA CRIMINAL, j. 11/02/2019) – g.n.

Nessa mesma linha, Hungria, nos idos de 1955, já aclarava a necessidade do bem estar sob a posse ou detenção desvigiada do real *dominus* para se cogitar a perfeita subsunção da conduta concreta à norma penal da apropriação indébita:

A *posse direta*, que pode ser, ou não, *interessada*, isto é, exercida em nome de outrem, mas por conta ou em benefício próprio (...), é, *per definitionem*, um poder autônomo, no sentido de que o seu exercício é desvigiado ou incontrolado (não dirigido, *de corpo presente*, pelo *dominus*). A *detenção*, porém, tanto pode ser exercida *sob* quanto *sem* a vigilância do *dominus*, e somente na última hipótese é que pode haver apropriação indébita, pois, na primeira, inexistindo o *livre* poder de fato sobre a coisa (não passando o detentor de um *instrumento do dominus* a atuar sob as vistas dêste), o que pode haver é *furto*. É sempre necessário, para apropriação indébita, que o poder de fato do agente não seja *custodiado* por quem lho confere<sup>95</sup>.

O ICMS, sabidamente, é um imposto lançado por homologação. O lançamento do tributo consiste em um “ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto. Não cria o tributo, mas “declara” o montante do crédito tributário”<sup>96</sup>. Conforme dito alhures, o lançamento por homologação, no âmbito do ICMS-ST, implica no dever de calcular o montante devido, tanto pela operação própria quanto pelo fato gerador presumido, com o conseqüente pagamento ao Fisco, incumbindo à Administração o papel de fiscalizador da higidez das declarações e do cumprimento da obrigação tributária principal.

Nesse ponto, será despendida especial atenção às obrigações acessórias atribuídas ao substituto e ao substituído. A imposição dos deveres instrumentais ao contribuinte é de suma importância para a fluidez do sistema tributário. Sem a fiscalização integral, que na hipótese do ICMS se dá com a conferência do Fisco ao autolancamento praticado pelo sujeito passivo do tributo e de todos os livros contábeis obrigatórios, haveria um intransponível obstáculo para a atividade arrecadatória Estatal, haja vista que inexistiria um controle acerca dos créditos inadimplidos, seja parcial ou totalmente.

<sup>95</sup> HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 1955. Vol I, p. 127.

<sup>96</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007, p. 543.

Por exemplo, no âmbito do estado de São Paulo, o ICMS é regulamentado pelo Decreto nº 45.490/00 (Regulamento do ICMS), que aborda as peculiaridades do tributo no estado bandeirante e dispõe sobre questões de ordem contábil. O legislador estadual, vislumbrando o papel fulcral da fiscalização para nortear a atuação ostensiva do Fisco em face dos contribuintes inadimplentes, tratou de conceber uma sistemática, no tocante ao ICMS-ST, de vigilância constante, em razão da fluidez das operações mercantis que ensejam a realização do fato gerador.

Em que pese a obrigação principal ser antecipada pelo substituto tributário, o substituído ainda possui o dever instrumental de emitir nota fiscal indicando que houve a substituição tributária, com valor destacado do tributo, conforme dispõe o art. 274<sup>97</sup>. Ainda, de modo a robustecer o impulso fiscalizatório, o art. 278<sup>98</sup> prescreve a necessidade de escrituração fiscal nos livros de Registro de Entradas e Registro de Saídas das operações com mercadoria ou prestações de serviços, relativas ao ICMS, com imposto retido.

Tais obrigações contábeis, entretanto, não recaem apenas sobre o substituído, de modo que o RICMS prevê, com igual rigor, o dever do substituto de emissão de

---

<sup>97</sup> Artigo 274 - O contribuinte substituído, ao realizar operação com mercadoria ou prestação de serviço que tiver recebido com imposto retido, emitirá documento fiscal, sem destaque do valor do imposto, que conterà, além dos demais requisitos, a seguinte indicação "Imposto Recolhido por Substituição - Artigo.....do RICMS" (Lei 6.374/89, art. 6Z, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula terceira, na redação do Ajuste SINIEF-1/94).

§ 1º - O documento fiscal terá subsérie distinta, salvo se for Nota Fiscal.

§ 2º - Quando o contribuinte substituído tiver adquirido a mercadoria ou serviço sem a retenção do imposto devido por substituição tributária em virtude de decisão judicial, qualquer que seja o favorecido da referida decisão, esta circunstância será mencionada no documento fiscal que emitir, no campo "Informações Complementares", indicando a obrigação do destinatário em relação ao recolhimento do imposto na operação subsequente.

§ 3º - O contribuinte substituído que realizar operações destinadas ao território paulista, com a finalidade de comercialização subsequente, ou prestação de serviço vinculada a operação ou prestação abrangida pela substituição tributária, deverá, no campo "Informações Complementares" do documento fiscal:

<sup>98</sup> Artigo 278 - O contribuinte substituído, relativamente às operações com mercadoria ou prestações de serviço recebidas com imposto retido, escriturará o livro Registro de Entradas e o Registro de Saídas na forma prevista neste regulamento, com utilização da coluna "Outras", respectivamente, de "Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto" e "Operações ou Prestações sem Débito do Imposto" (Lei 6.374/89, art. 6Z, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula sexta, com alteração do Ajuste SINIEF-2/96, cláusula segunda).

documento fiscal e da escrituração dos livros contábeis, conforme prescrevem os artigos 273<sup>99</sup>, 275<sup>100</sup> e 276<sup>101</sup>, ambos do RICMS.

Assim, de fácil constatação que toda a trajetória percorrida pelo valor do tributo, ainda que de modo figurado, é ininterruptamente vigiada pelo Fisco, eis que os deveres instrumentais recaem sobre todos aqueles que possuem relação com o fato gerador (substituto e substituído). Inexiste, até o efetivo pagamento ou inadimplemento do tributo, momento de inobservância por parte do Fisco, visto que o não atendimento às obrigações acessórias, nesse ínterim, implica em conversão em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, conforme disposto no art. 113, §3º, CTN.

Desse modo, haja vista que a posse desvigiada é condição necessária para existência do crime de apropriação indébita, eis que configura elemento descritivo do tipo, e na relação jurídica na qual o ICMS-ST está envolto há uma constante vigília acerca dos valores do tributo, por meio da fiscalização Administrativa e da imposição dos deveres instrumentais acima expostos, tem-se que a conduta do contribuinte que deixa de recolher, no prazo legal valor do tributo relativo à operação do ICMS-ST é atípica para o Direito Penal. A ausência de elementos do tipo objetivo enseja na atipicidade da conduta, conforme jurisprudência uníssona de nossos tribunais superiores:

HABEAS CORPUS. DENUNCIÇÃO CALUNIOSA. CONDOTA QUE NÃO DEU CAUSA A QUALQUER ATO INVESTIGATÓRIO. AUSÊNCIA DE ELEMENTO OBJETIVO DO TIPO. NÃO CONFIGURAÇÃO DO DELITO. ATIPICIDADE. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A DÉFLAGRAÇÃO DA PERSECUÇÃO PENAL. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL QUE SE IMPÕE.

---

<sup>99</sup> Artigo 273 - O sujeito passivo por substituição emitirá documento fiscal para as operações e prestações sujeitas à retenção do imposto, que, além dos demais requisitos, deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Convênio de 15-12-70 - SINIEF, art. 19, I, "I" e V, "c" e "d", e § 23, na redação do Ajuste SINIEF-3/94, cláusula primeira, IX, os primeiros e o último, pelo Ajuste SINIEF-2/96, cláusula primeira):

I - a base de cálculo da retenção, apurada nos termos do artigo 41;

II - o valor do imposto retido, cobrável do destinatário.

III - a base de cálculo e o valor do imposto incidente sobre a operação própria. (Inciso acrescentado pelo Decreto 53.295, de 04-08-2008; DOE 05-08-2008)

<sup>100</sup> Artigo 275 - O sujeito passivo por substituição escriturará o documento fiscal no livro Registro de Saídas, conforme segue (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula quarta):

<sup>101</sup> Artigo 276 - Ocorrendo devolução de mercadoria cuja saída tiver sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição deverá registrar no livro Registro de Entradas (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, e Ajuste SINIEF-4/93, cláusula quinta):

(HC 115935/DF, Superior Tribunal de Justiça, Quinta Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe 15/06/2009)

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. MINISTÉRIO PÚBLICO MILITAR. ESTELIONATO. AUSÊNCIA DOS ELEMENTOS OBJETIVOS E SUBJETIVOS DO TIPO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA DA AÇÃO PENAL. Impõe-se o não recebimento da Denúncia se não estiverem presentes os elementos objetivos e subjetivos do tipo legal, não restando configurada, portanto, a justa causa para a Ação Penal. Recurso conhecido e não provido. Decisão por maioria  
(Recurso em Sentido Estrito 0000021-79.2014.7.07.0007-PE, Superior Tribunal Militar, Rel. Min. Cleonilson Nicácio Silva, DJe 17/06/2015)

### 3.5 DA ATIPICIDADE FORMAL DA CONDOTA EM RAZÃO NA INEXISTÊNCIA DA COBRANÇA OU DESCONTO DO VALOR DO TRIBUTO DO CONSUMIDOR FINAL NAS OPERAÇÕES DE ICMS-ST

Como já brevemente explicitado no tópico 1.5, o ICMS constitui um tributo indireto, ou seja, o realizador do fato imponible não é o mesmo que arca com o ônus financeiro, este suportado por terceiro estranho à relação estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo do tributo.

De modo a exemplificar tal relação abstrata, cumpre transpor a um cenário rotineiro das operações que envolvem o ICMS-ST. Suponhamos, de modo meramente elucidativo, que uma grande indústria automotiva aliene os veículos produzidos em sua fábrica a um lojista, para assim inseri-lo no mercado de consumo.

Pela lógica econômica, o adquirente não possui o intento de utilizar-se da mercadoria para fins de autossatisfação, mas à procura de lucro que uma eventual venda para um consumidor final possa lhe proporcionar, assim reconduzindo-o ao ciclo econômico.

O ICMS será cobrado a partir do momento em que houve a primeira operação que acarretou na circulação do bem: da linha de produção da fábrica para o estabelecimento comercial. De igual modo, haverá a realização do fato gerador quando o comerciante vende o bem ao consumidor final, havendo novamente a circulação de mercadoria.



A operação, com a conseqüente transmissão de titularidade da *res*, é o ponto fulcral para incidência do tributo em questão, conforme os ensinamentos de Geraldo Ataliba:

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo 'operação' mais do que no termo 'circulação'. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.

O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta<sup>102</sup>.

Abstrai-se desse corriqueiro exemplo que apenas o produtor e o comerciante, *in casu*, possuem uma relação direta com o tributo, eis que realizaram os fatos geradores ao praticarem as operações mercantis que resultaram na circulação da mercadoria, com a conseqüente inversão de titularidade.

Nessa hipótese, cumpre rememorar o regime de substituição tributária progressiva, tendo em vista que o pagamento do tributo devido será adiantado pela indústria (substituto) em função de um fato gerador presumido (venda do automóvel para um consumidor final), desincumbindo o lojista de efetuar o pagamento da exação, eis que figura como substituído.

Desse modo, o substituto tributário ficará encarregado de arcar com o imposto devido pela operação própria (circulação do bem para o comerciante – ICMS-OP), bem como deverá contingenciar os valores referentes às operações posteriores na condição de substituto tributário<sup>103</sup>, não havendo que se falar em cobrança ou desconto dos valores do tributo subsequente, eis que o fato gerador que ensejou a substituição tributária é presumido, ou seja, poderá ou não vir a se concretizar no futuro, com a circulação da mercadoria.

Os verbos nucleares do tipo inscrito no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, apenas poderiam ser praticados na hipótese em que houvesse a efetiva concretização do fato gerador, o que não ocorre nas operações que envolvem o ICMS-ST, e que o sujeito de quem foi cobrado ou descontado o valor seja, efetivamente, contribuinte.

---

<sup>102</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª ed., São Paulo: RT. 1966, p. 246.

<sup>103</sup> DINIZ, Pedro. **ICMS de São Paulo comentado**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira. 2009, p. 177.

A cobrança ou o desconto do tributo apenas ocorrem nos casos em que há uma efetiva relação entre o sujeito e a realização do fato gerador. O dever de pagar o tributo, cuja definição é trazida pelo art. 3º do CTN<sup>104</sup>, constitui uma obrigação principal e surge com a efetivação do fato gerador. O art. 121 determina quem são as pessoas passíveis de figurarem no polo negativo da relação jurídico-tributária, seja o contribuinte ou o responsável tributário, compreendido em seu sentido *lato sensu*.

O contribuinte, também conhecido como sujeito passivo direto, é a figura clássica do Direito Tributário, sendo que a compreensão de tal conceito é extremamente simplória: é o sujeito que possui relação direta e pessoal com o fato gerador de determinado tributo. Para mero fim elucidativo, remonta-se ao exemplo da empresa que aufera renda, incidindo no fato gerador do Imposto de Renda, plasmado no art. 153, III, CF<sup>105</sup>.

De outro lado, o responsável tributário possui uma conceituação mais profunda em relação ao contribuinte, por possuir uma variedade mais ampliada, porém de fácil visualização. Pode-se falar em responsável, ou contribuinte indireto, o terceiro estranho à relação jurídico-tributária, que não realizou o fato imponible, mas por uma expressa determinação legal deverá arcar com o adimplemento do tributo. Tal figura, na modalidade de responsabilidade por transferência, é regulada pelo artigo 121, parágrafo único, II, do CTN, no qual são elencadas diversas situações em que terceiro deverá ser transposto na qualidade de sujeito passivo.

Quando pautado pelo mecanismo da substituição tributária progressiva, a responsabilidade do contribuinte é dúplice: recolhe-se o tributo pela operação própria, ou seja, pelo fato gerador realizado pelo sujeito passivo, bem como pelo fato gerador presumido a ser realizado, ou não, pelo substituído, configurando uma responsabilidade por substituição.

É de fácil constatação que inexistente enquadramento típico do consumidor nas figuras passíveis de compor o polo negativo da relação jurídico-tributária. Como já demonstrado ao longo deste trabalho, esmiuçado pela doutrina e amplamente aceito

---

<sup>104</sup> Art. 3º 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.

<sup>105</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
III - renda e proventos de qualquer natureza;

no âmbito do Poder Judiciário, não se cogita incluir o consumidor final no polo, em que pese este arcará, por via reflexa, com o encargo econômico do tributo que comporá o preço final do produto.

De modo a reforçar a exclusão do consumidor final da relação jurídico-tributária, cumpre observar que, em razão da incidência do princípio da não cumulatividade, os tributos arrecadados nas operações anteriores deverão ser abatidos apenas pelo contribuinte de direito, não pelo contribuinte de fato. De modo a corroborar tal entendimento constitucional, Roque Carraza alude que:

O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater o montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro, aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática<sup>106</sup>.

O papel do consumidor final, portanto, reside a um mero destinatário dos valores econômicos relativos ao ICMS, eis que ao contribuinte de direito, aquele que pratica a operação mercantil, é conferida a possibilidade do repasse do ônus financeiro. Em que pese tal repasse, nenhuma das obrigações tributárias acessórias é transferida ao contribuinte de fato, razão pela qual, uma vez mais, é reforçada a ideia de que este não possui relação jurídica com o Fisco.

Eventuais inobservâncias no pagamento do tributo não poderão ser imputadas ao consumidor ou ao substituído, ficando a cargo do substituto tributário todas as obrigações concernentes às suas operações próprias, bem como pelas originadas da substituição tributária progressiva.

A Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), responsável pela regulação do ICMS e do instituto da substituição tributária, assevera em seu artigo 6<sup>o</sup><sup>107</sup> que lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a condição de substituto tributário. Esmiuçando uma hipótese de incidência do ICMS em âmbito interestadual, Pedro

---

<sup>106</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12<sup>a</sup> ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007, p. 329.

<sup>107</sup> Art. 6<sup>o</sup> Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. §1<sup>o</sup> A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Diniz, sucinta e brilhantemente, demonstra que inexistente responsabilidade do consumidor acerca do tributo, cabendo ao remetente o seu recolhimento:

No caso do destinatário ser consumidor final o imposto devido pela entrada também será recolhido antecipadamente pelo remetente em favor da UF do adquirente<sup>108</sup>.

Resta evidente que o consumidor final que arca com o repasse do ônus tributário do ICMS não ostenta a qualidade de contribuinte - este que ocupa o polo passivo da relação tributária com o Fisco-, porquanto só poderia ocupá-lo por expressa permissão legislativa, o que não se verifica *in casu*. Marcelo Fortes Cerqueira<sup>109</sup> aclara tal situação consignando que o terceiro estranho à relação jurídico-tributária não pode ser considerado contribuinte do ICMS:

No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. **Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte.** Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.

Portanto, inexistente adequação típica da conduta do contribuinte substituto que deixa de recolher o valor do tributo de ICMS ao fisco, em razão de que a cobrança ou desconto, ainda que fosse efetivada no plano concreto, não pode ser feita em relação a sujeito que não possui qualquer vinculação ao fato gerador do tributo. O dever de pagamento recai àquele que realiza o fato imponible (contribuinte) ou a quem a Lei impõe (responsável), nos casos de responsabilidades por transferência e substituição. Inexistente amparo legal que imponha a obrigação principal ao contribuinte, de modo que, assim, dele não poderia ser descontado ou cobrado valor que não lhe incumbe. Roque Carraza sintetiza, com o brilhantismo que lhe é atribuído justificadamente, tal situação:

<sup>108</sup> DINIZ, Pedro. **ICMS** de São Paulo comentado. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira. 2009, p.177.

<sup>109</sup> CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi**. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2007, p. 390-393.

O que estamos procurando significar é que, na verdade, o consumidor final não está recolhendo o ICMS, apenas, ele vê embutido no preço final da mercadoria o imposto devido. Devido, insistimos, pelo comerciante.

O adquirente da mercadoria não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não que, se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante que praticou a operação mercantil. Ainda que ele deixe e repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirá do dever de pagar o ICMS (justamente porque ele é o contribuinte *de iure*)<sup>110</sup>.

Ainda, de extrema importância debruçar acerca do estudo dos verbos nucleares do tipo penal, quais sejam, descontar e cobrar. Tais elementos centrais pressupõem uma conduta comissiva por parte do agente, que cobra ou desconta o valor do tributo de terceiro. São tidos como elementos objetivos do tipo penal, ou seja, “são identificados pela simples constatação sensorial, isto é, podem facilmente ser compreendidos somente com a percepção dos sentidos<sup>111</sup>”.

Entende-se por desconto<sup>112</sup> do tributo a retenção do valor realizada na fonte, como na problemática do Imposto de Renda retido na fonte pagadora, que tem o dever de repassar ao Fisco os valores devidos pelo empregado, configurando uma verdadeira substituição tributária regressiva.

A cobrança<sup>113</sup>, por sua vez, pode ser verificada na substituição tributária progressiva, na qual há a antecipação do pagamento do tributo devido pelo contribuinte substituído, que deverá ser cobrado e repassado ao Estado pelo substituto tributário. Trata-se de uma ação ostensiva em face do devedor para cumprimento da prestação pecuniária a ser adimplida. Aqui, de modo elucidativo,

<sup>110</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007, p. 585.

<sup>111</sup> BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 349.

<sup>112</sup> Nesse sentido, Luis Regis Prado define o conceito de desconto: “O termo *desconto* significa o “procedimento contábil mediante o qual o responsável tributário, que possui o dever instrumental de arrecadar (formalmente) o valor correspondente ao tributo devido pelo contribuinte, abate uma parcela da quantia paga a este, por ocasião da entrega de uma remuneração que configure fato imponible tributário”.<sup>26</sup> Essa é uma situação fático-jurídica na qual o tributo deve ser descontado e o responsável pela obrigação tem o dever de abater do valor a pagar o *quantum* correspondente ao tributo. A reprovabilidade está em que o responsável, ao não recolher a importância devida, age como se tivesse se apropriado do que não é seu, mas do Estado.” (PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 311).

<sup>113</sup> Necessária trazer à baila definição dada por Luis Regis Prado à cobrança no âmbito tributário: “A *cobrança* consiste na exigência feita pelo credor ao devedor para o cumprimento da prestação que constitui o objeto da relação jurídica de caráter obrigacional estabelecida entre eles. É uma obrigação tributária acessória imposta ao contribuinte de tributos indiretos (aqueles cuja carga econômica o contribuinte pode repassar a terceiros, v.g., ICMS) e que deve ser cumprida quando da realização do fato gerador” (PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 311).

cumprir rememorar o exemplo dado na hipótese da indústria automotiva que aliena a mercadoria produzida para o comerciante. Nessa hipótese, há a cobrança do tributo da operação futura de circulação do bem, realizada pela indústria em face do lojista<sup>114</sup>.

Em suma, a cobrança e o desconto do valor apurado do ICMS pelo contribuinte podem ser exemplificados por uma ação ostensiva do contribuinte, eleito para repassar o valor do tributo ao Fisco, em face de terceiros que deveriam arcar com o tributo por realizar o fato gerador, porém, por uma opção amparada pelo arcabouço jurídico, não o fazem.

Assim sendo, inexistente cobrança ou desconto do valor do ICMS-ST do consumidor final, haja vista que baseado em fato gerador futuro e incerto, somente é recolhido em virtude da substituição tributária progressiva para facilitação da ação fiscalizatória realizada pelo Fisco. A cobrança ou desconto impõe uma ação aferível de plano, demanda imediatidade na percepção dos valores do devedor para com o credor, o que não se verifica *in casu*. Cumpre repisar que há um recolhimento antecipado em virtude de uma operação futura e presumida.

Em verdade, tampouco poderia se falar na prática dos verbos presentes no tipo penal no caso de ICMS-ST, haja vista que o consumidor final não compõe a relação jurídico-tributária estabelecida entre o substituto tributário e o Fisco, sendo desincumbido de quaisquer deveres, seja de pagamento ou meramente instrumentais. Para arrematar, apontando a inexistência de retenção de valores cobrados ou descontados, cumpre rememorar os ensinamentos do professor Roque Carraza, *in verbis*:

O montante de ICMS a pagar é mero *custo*, que o comerciante calcula previamente e integra ao preço final da mercadoria. Ele não cobra este tributo do consumidor final, e nem poderia fazê-lo, já que este não é sujeito passivo da exação<sup>115</sup>.

---

<sup>114</sup> HARADA, Kiyoshi, Musumecchi Filho, Leonardo, Polido, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2014, p. 250.

<sup>115</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007, p. 588.

#### 4 CONCLUSÃO

A partir de um enfoque acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e de todo o regramento atinente ao regime de substituição tributária progressiva, foi possível individualizar o sujeito passivo da exação e vislumbrar as responsabilidades que acompanham a qualidade de contribuinte.

O ordenamento jurídico pátrio municiou o Fisco de meios aptos para fiscalização das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, bem como de mecanismos voltados para impor ao contribuinte o pagamento da exação. Tais instrumentos utilizados pela Administração devem ater-se ao princípio da Legalidade, haja vista que possuem características de normas sancionadoras de natureza administrativo-fiscal.

O combate ao inadimplemento fiscal possui grande valia, de tal modo que o Estado possui o poder-dever de perseguir o crédito, valendo-se, inclusive, da aplicação de sanções fiscais. Entretanto, ainda que atuando sob o pretexto de combater o inadimplemento, reivindicando valores irrefutavelmente devidos ao Fisco, os limites legais das punições deverão ser impreterivelmente observados.

A projeção da norma penal incriminadora sobre condutas que simbolizem mera inobservância de deveres administrativos-fiscais, estes envoltos por rol específico de sanções prescrito por todo o arcabouço de normas tributárias, não poderia ser concebida no modelo de Direito Penal e processual penal delineados pela Constituição Federal.

Pelo seu caráter fragmentário, o Direito Penal deve ser aplicado apenas às condutas que se adequem ao conceito de crime (conduta típica, ilícita e culpável) e que verdadeiramente não possam ser reprimidas pelas demais áreas do Direito. O Direito Penal não pode ser entendido e aplicado como antídoto às mazelas sociais, tampouco para atendimento de políticas fiscais arrecadatórias em momentos de oscilação da economia nacional.

Em relação à temática que este trabalho se propôs a analisar, é possível inferir que a conduta do contribuinte, na qualidade de substituto tributário no âmbito de incidência do ICMS-ST progressivo, que declara o valor devido ao Fisco, em

atendimento dos deveres instrumentais que lhe são atribuídos, porém não procede com o pagamento, constitui mero ilícito tributário, não sancionável pelo Direito Penal.

Foi destacada a violação às Súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal relativas à vedação ao emprego de meios coercitivos para cobrança de tributos, de tal maneira que a ameaça de aplicação de pena privativa de liberdade ao ilícito tributário, travestido momentaneamente de infração penal, é flagrante atentado aos enunciados das súmulas e do princípio que as permeiam.

Importante mencionar a deturpação do modelo reitor de aplicação de penas no Brasil, que adotou, por meio da Constituição Federal, Código Penal e Lei de Execução Penal, a vertente unificadora. A aplicação de sanções, ou sua ameaça, para atendimento de fins meramente arrecadatórios não encontra guarida nos princípios da retribuição, prevenção geral (positiva e negativa) e prevenção especial, que deveriam constituir o norte do sistema penal.

Da redação lacônica do tipo previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, abstrai-se uma relação de parcial congruência com o crime de apropriação indébita, previsto no art. 168, do Código Penal. É incontestado, portanto, a necessidade de constatação do dolo genérico (*animus rem sibi habendi*). Por mais forçoso exercício mental que seja empreendido, é extremamente dificultoso vislumbrar tal *animus* do agente de assenhorar-se de coisa alheia, ao passo que previamente declarou ao Fisco os valores que são devidos e as circunstâncias pelas quais o tributo foi concebido. Tal cenário apenas evidencia o inadimplemento fiscal, não sendo apurado o dolo que se faz necessário para constituição do crime.

No mais, há grande empecilho para aplicação da norma de caráter penal em razão da ausência de tipicidade da conduta. Constitui elemento descritivo do tipo, ou seja, essencial para constituição do crime, que a posse em relação ao objeto do crime seja desvigiada pelo seu real *dominus*. Ocorre que, no processo de fiscalização empregado pelo fisco, por meio do lançamento do tributo e observância de todos os deveres instrumentais relativos ao ICMS-ST, não há qualquer lapso de vigilância da Administração, eis que todo o trajeto percorrido pelo valor do tributo a ser recolhido ao erário é devidamente escriturado e informado ao órgão fiscalizador.



Por fim, o tipo penal prevê que o valor do tributo que não foi recolhido deverá, necessariamente, ser descontado ou cobrado pelo sujeito passivo da obrigação. Todavia, no ICMS-ST, não há desconto ou cobrança do consumidor final, haja vista que o fato gerador é ficto, havendo uma antecipação do recolhimento do tributo para facilitação da atividade arrecadatória do Fisco. O substituto tributário, em verdade, paga um tributo que presumidamente ocorrerá no futuro, originário de nova circulação da mercadoria empreendida pelo substituído. Assim, verifica-se que o consumidor final, quando muito, apenas arcará com a repercussão econômica de tal exação, não integrando qualquer relação jurídico-tributária. Há verdadeira atipicidade da conduta pela não realização de desconto ou cobrança.

O legislador, visando robustecer – ao arripio da sistemática constitucional – os mecanismos de cobrança de tributos, pretendeu conferir nuances de infração penal ao mero inadimplemento fiscal, o que não se pode admitir. O extenso regime de responsabilidade tributária presente em nosso ordenamento possui uma razão de ser: reprimir condutas que atentem contra as relações jurídico-tributárias. O Direito Penal apenas poderá ser cogitado como *ultima ratio*, em respeito ao princípio da fragmentariedade, sob pena de esvaziamento da reprimenda penal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª ed., São Paulo: Ed. RT, 1966.

ANTOLISEI, Francesco. **Manual de Derecho Penal**. Buenos Aires: UTCHA, 1960.

BRASIL. **Constituição, 1988. Constituição: República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 29.05.2019.

BRASIL. **Decreto-Lei 2848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm)>. Acesso em: 29.05.2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del3689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689.htm)>. Acesso em: 17.10.2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Lei Kandir. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 17.10.2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 29.05.2019.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)>. Acesso em: 17.10.2019.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral I**. 21ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRARA, Francesco. **Programa de Derecho Criminal**. vol. I. Bogotá: Temis, 1971.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros Editores. 2007.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi**. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2007, p. 390-393.

COÊLHO, Sacha Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA JÚNIOR, P. J. D.; DENARI, Z. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

DINIZ, Pedro. **ICMS de São Paulo comentado**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira. 2009.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributaria e contra a previdência social**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

GARCIA, Basileu. **Instituições de Direito Penal, vol. I, Tomo I**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1976.

HARADA, Kiyoshi, Musumecchi Filho, Leonardo, Polido, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27ª ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas. 2018.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal, Vol. I**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1949.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal vol. VII**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1955.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Dialética. 2004.

MONTEIRO, Samuel. **Dos crimes fazendários: compêndio teórico e prático**. 2ª ed. rev. atual. e aum. Tomo I. São Paulo: Iglu, 2000.

MEZGER, Edmund. **Tratado de Derecho Penal**. 2ª ed., Madrid: Revista de Derecho Privado, 1946.

NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito Penal**. 5ª Ed., 2º vol., São Paulo: Saraiva, 1969.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal: parte geral: arts. 1º a 120 do Código Penal**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

OLIVÉ, Juan Carlos Ferré et al. **Direito penal brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em: 17.10.2019.

SCHOUERI e Eduardo, L. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

WELZEL, Hans. **Derecho Penal alemán**. Trad. Juan Bustos Ramirez e Sergio Yáñez Pérez. Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1970.