

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GABRIEL TADEU PRETINI CASTANHARO

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS PRÓPRIO
DECLARADO E NÃO PAGO**

São Paulo – SP

2021

GABRIEL TADEU PRETINI CASTANHARO

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie

ORIENTADORA: FÚLVIA HELENA DE GIOIA

São Paulo – SP

2021

GABRIEL TADEU PRETINI CASTANHARO

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS PRÓPRIO
DECLARADO E NÃO PAGO

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

AGRADECIMENTOS

Sobreviver ao quinto ano do curso de direito não deve ser fácil para ninguém, ainda mais em tempos severos que vivemos, devido a situação pandêmica causada pelo alastro do novo COVID-19. No entanto, tivemos que manter a cabeça erguida e não desistir, focar no que é importante e um dos objetivos está cumprido, sendo a presente monografia.

Desse modo, primeiramente gostaria de dedicar este trabalho aos meus pais, Ângelo e Vânia, e ao meu irmão, Adriano, por sempre serem os meus maiores incentivadores e estarem comigo para superar todas as barreiras, sem vocês eu jamais teria conseguido.

Em segundo lugar, agradeço a minha namorada e companheira de vida, Giovana, por sempre me apoiar e ajudar em todos os aspectos da vida, com você, com certeza, essa etapa foi levada de maneira muito mais leve e feliz.

Em terceiro lugar, dedico à família DC, ao GV, Walter Piekny e todos os demais amigos e colegas que tiveram comigo nessa caminhada, guardarei sempre na memória o apoio de cada um.

Por fim, não menos importante, deixo aqui registrado o meu agradecimento especial à Professora Fúlvia Helena, orientadora do presente trabalho, por todos os ensinamentos e ideias passados para direcionar esta monografia, os quais servirão de grande valia para toda a vida.

A todos vocês, novamente, muito obrigado.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal por meio do RHC nº 163.344, a qual criminalizou o não recolhimento de ICMS próprio declarado e não recolhido aos cofres públicos. Assim, será estudado a fundo toda a operação do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços, desde a sua regra matriz até as circunstâncias que levaram a inadimplência fiscal ir a julgamento na esfera penal. Tendo tais conceitos e premissas destacadas, ocorrerá a análise crítica do acórdão proferido pela Suprema Corte.

PALAVRAS CHAVES: Direito Tributário. ICMS. Direito Penal Tributário. Crimes Contra a Ordem Tributária.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the thesis signed by the Supreme Court through judicial process n. 163.344, which criminalized the failure to pay the ICMS itself declared and not paid to the public coffers. Thus, the entire operation of the tax levied on the circulation of goods and services will be thoroughly studied, from its matrix rule to the circumstances that led to tax defaults being brought to trial in the criminal sphere. With these concepts and premises highlighted, there will be a critical analysis of the judgment issued by the Supreme Court.

KEY WORD: Tax Law. ICMS. Tax Criminal Law. Tax Crimes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 – SISTEMÁTICA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....	10
1.1 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA – APLICAÇÃO DA LEI Nº 87/1996 (LEI KANDIR).....	10
1.2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.	13
1.2.1 – Princípio da não-cumulatividade	14
1.2.2 – Princípio da neutralidade	15
1.2.3 – Princípio da seletividade.....	16
1.3 – SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
1.4 – A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E A ALÍQUOTA.....	19
2 – NATUREZA JURÍDICA – TRIBUTO DIRETO E INDIRETO.....	24
3 – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	27
3.2 – CONFISSÃO DE DÍVIDA – FUNÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	31
4 – DIFERENCIAÇÃO GERAL: INFRAÇÃO X CRIME.	35
4.1 – O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA NA ESFERA PENAL.	37
5 – RHC 163.344 – TESE FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).39	39
5.1 – DEFINIÇÃO DE PREÇO.....	40
5.2 – ESPECIFICAÇÃO DE RETENÇÃO NA FONTE E ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.	42
5.3 – PREMISSAS PARA APLICAÇÃO.	44
5.3.1 – Dolo.	45
5.3.2 – Contumácia.....	46
5.4 – ENQUADRAMENTO NO TIPO PENAL: ART. 2º, II. LEI 8.137/90.	48
CONCLUSÃO.....	53
REFERÊNCIAS	56

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um dos vários encargos fiscais que o empresário brasileiro é obrigado a pagar, cuja arrecadação é a mais relevante aos governos estaduais, porém é considerado sonegado e que gera mais prejuízo aos cofres públicos.

Muito embora a relevância de tal informação, o contribuinte tem que se preocupar com mais um risco em suas atividades mercantis, qual seja a possibilidade de ser punido com pena restritiva de liberdade no caso de dívida de ICMS próprio declarado e não recolhido aos cofres públicos.

O tema tomou uma grande repercussão ao ser iniciado no judiciário catarinense, oportunidade em que dois empresários, contribuintes do ICMS, foram denunciados pelo Ministério Público estadual em Ação Penal, pelo não recolhimento do imposto aos cofres públicos, no prazo hábil determinado no Regulamento do ICMS de Santa Catarina, dos valores apurados e declarados.

Pelo fato de os acusados não obterem êxito do exímio das acusações em primeiro grau, com o desenrolar processual, o caso chegou na última instância do judiciário brasileiro, no Supremo Tribunal Federal (STF), por conta da interposição do Recurso Ordinário nº 163.344/SC, com pedido liminar, interposto contra o acórdão proferido pela Terceira Seção no Superior Tribunal de Justiça nos autos do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC.

Ato contínuo, a Suprema Corte, por meio de julgamento realizado em dezembro de 2019, firmou entendimento desfavorável ao contribuinte, onde tipificou a conduta como crime de apropriação indébita tributária, nos termos do 2º, inciso II da Lei 8.137 de 1990, lei esta que define os “*crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo*” (Brasília, 1990).

Assim, o contribuinte que agir com o a intenção de apropriação e de maneira contumaz, deixando de realizar o recolhimento do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços, será submetido a julgamento e sanções na esfera penal e não tributária.

Contudo, como será amplamente abordado a seguir, a tese firmada pelo STF possui algumas inconsistências que não deveriam prosperar de modo algum, uma vez que, apesar do preço estar embutido no ICMS, não quer dizer que o consumidor final é o responsável pelo recolhimento do tributo.

Ainda, em nada se assemelha o recolhimento de ICMS próprio, com as operações de impostos retidos na fonte e por meio de substituição tributária, de modo que deixou de conceituar de maneira clara os elementos subjetivos de aplicação do tipo penal (dolo e contumácia), além de ser vedada a prisão por dívida, salvo a de natureza alimentar.

Cumprido salientar que o contribuinte está sendo submetido a um regime penal pelo mero inadimplemento tributário, o que não constitui qualquer intenção de omissão, fraude ou falsidade contra o fisco. Assim sendo, no decorrer deste trabalho, adentrar-se-á nos conceitos gerais do tema para explicar a fundo os motivos que justificam a não aplicação de punições criminais neste caso em específico.

1 – SISTEMÁTICA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).

Este capítulo tem como objetivo principal expor as diretrizes gerais e sistemática do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro, apresentando as hipóteses de incidência, princípios constitucionais, sujeitos da obrigação tributária, norma de competência e, por fim, o fato gerador, juntamente com a base de cálculo, desse tributo.

1.1 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA – APLICAÇÃO DA LEI Nº 87/1996 (LEI KANDIR).

Para definir as hipóteses de incidência do Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conhecido no mundo tributário como ICMS, é importante contextualizar, primeiramente, o transpasse histórico de surgimento e transformação do tributo até como é conhecido hoje.

O ICMS é derivado do chamado “imposto sobre vendas mercantis” (IVC), o qual foi instituído pela União, em 1923, por meio da Lei nº 4.625 de 1922, com o intuito de facilitar nas instituições financeiras o desconto nas faturas de operações de venda realizada pelos comerciantes e industriais até o consumidor final. O IVC, portanto, era cobrado em espécie de “cascata”, de modo que em cada venda realizada, fosse do produtor, até o beneficiário final, o imposto era cobrado cumulativamente em todas as fases de industrialização e comercialização, o que repercutia de forma negativa nos preços, tendo em vista que a cobrança do imposto era muito grande.

Nesse contexto, por uma evolução no cenário de negociações do mercado brasileiro, adveio a promulgação da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, promovendo uma reforma no sistema tributário nacional, causando mudanças significativas na área fiscal.

Dessa forma, tomando como base os sistemas tributários de outros países, houve a transformação do IVC para o ICM, sendo de competência dos Estados a cobrança relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores, conforme previsto no art. 12 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965¹.

¹ BRASIL, **Reforma do Sistema Tributário**, Brasília, DF, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em 27 dez. 2020.

A respeito deste tema, importante destacar o pensamento de Misabel Abreu Machado Derzi no livro “Direito Tributário Brasileiro”, onde cita a principal diferença entre os dois tributos (IVC e ICM) e a importância da reforma tributária à época:

Do ponto de vista econômico, o ICM é o mesmo IVC, que concorria com cerca de $\frac{3}{4}$ partes da receita tributária dos Estados-Membros. Arguia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo *nomen juris*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: a introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, e só eles.

A Emenda n.º 18 e a Emenda n.º 1/1969 deram para o fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário fixara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de produtos industrializados: o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para o negócio. (...)²

Assim, o ICM começou a tomar forma, sendo sua sigla formada pelos impostos especiais de incidência única, que eram de competência exclusiva da União, sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais do País, bem como nos impostos federais sobre transportes de pessoas e cargas que não fossem estritamente municipais e sobre comunicações, o que era previsto por meio dos artigos 16 da EC n.º 18/65³ e 23 da EC n.º 1/69⁴.

Tais impostos, com a mudança da Carta Magna em 1988, a qual inseriu o atual sistema tributário nacional, foram extintos, sendo, desta maneira, previsto em um único tributo, qual seja, o ICMS – imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Por esses motivos, o Brasil aderiu um dos sistemas tributários mais modernos, excluindo a cobrança de impostos por meio de “cascata, ou seja, apesar de outras leis ordinárias já prever, a Constituição de 1988, acrescentou no ordenamento tributário a sistemática da não cumulatividade, o que será detalhado no tópico dos princípios constitucionais deste trabalho.

Fora isso, com a necessidade de implementar um padrão de cobrança detalhada e eficaz ao ICMS, o Deputado Antônio Kandir apresentou o Projeto de Lei Parlamentar n.º 95/1996, a

² Baleeiro, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 12 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 521.

³ BRASIL, **Reforma do Sistema Tributário**, Brasília, DF, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em 27 dez. 2020.

⁴ BRASIL, Novo Texto da Constituição Federal de 1967, Brasília, DF, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em 27 dez. 2020

qual foi aprovado pelo Congresso Nacional e, desta forma, publicada a chamada “Lei Kandir” (Lei Complementar nº 87 de 1996), dispondo “sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)⁵”.

Por meio desta lei, foram previstas as hipóteses de incidência do ICMS, sendo especificadas diretamente em seu artigo 2º:

Art. 2º O imposto incide sobre

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.⁶

Por óbvio, por ser um imposto de competência estadual, cada estado estipula, por meio de sua legislação interna, a incidência do ICMS em cada operação, além das alíquotas incidentes⁷. Sendo assim, a LC nº 87/96, estabeleceu as diretrizes gerais aos estados-membros de como gerir a incidência do tributo.

⁵ BRASIL, Lei Kandir, Brasília, DF, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 27 dez. 2020.

⁶ BRASIL, Lei Kandir, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 27 dez. 2020.

⁷ Em uma explicação ampla e direta, as alíquotas dos tributos são as porcentagens utilizadas para calcular qual valor do imposto que o contribuinte deverá recolher.

A respeito deste tema, é importante destacar ainda que há algumas hipóteses de não incidência do ICMS, sobre operações, de maneira geral, essenciais, conforme exposto no art. 3º da mesma lei. Veja-se:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

- I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000) (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)
- III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
- VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
- IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.⁸

Diante disto, como forma de incentivar a propiciar benefícios a áreas da cultura, energia, indústria, entre outras, é vedado aos estados cobrar ICMS nestas operações, sob pena de ferir o princípio da legalidade tributária⁹.

1.2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A Constituição Federal de 1988 prevê diversos princípios que regem as áreas jurídicas, servindo para auxiliar os legisladores e constituintes na aplicação Direito, tornando-o, de certa forma, mais justo e coeso.

No Direito Tributário isto não é diferente, de modo que a referida Carta Magna institui os seus princípios “gerais”, vislumbrando uma interpretação prática do ordenamento tributário, o que serve de respaldo constitucional aos contribuintes.

⁸ BRASIL, Lei Kandir, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 27 dez. 2020.

⁹ O princípio da legalidade está previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, prevendo que nenhum ente do direito público (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal) poderá instituir, cobrar ou majorar tributos sem lei prévia que o estabeleça. Sendo assim, podemos dizer que é um meio de resguarda dos contribuintes contra atitudes ilícitas e abusos dos governantes.

No que se refere o ICMS, podemos citar três principais princípios específicos a ele, que, com o decorrer do tempo e desenvolvimento do mercado, se tornaram essenciais para uma cobrança eficaz e justa do imposto, para que não houvesse qualquer tipo de desequilíbrio entre as empresas, sendo eles: não cumulatividade, neutralidade e seletividade.

1.2.1 – Princípio da não-cumulatividade

De certo, o princípio da não cumulatividade pode ser considerado o mais importante vinculado ao ICMS. Como evidenciado no tópico anterior, o imposto sobre vendas brutas era cobrado por meio de “cascata”, ou seja, em cada etapa da industrialização até a venda do produto ao consumidor final era cobrado o imposto, o que trazia inconvenientes graves, porém com o advento deste princípio esta cobrança excessiva foi vedada. Sendo assim, o princípio da não cumulatividade foi instituído com o fito do contribuinte possuir o direito de crédito na aquisição de energia elétrica, bens de uso e consumo e bem do ativo fixo.

Desde que se tornou princípio consagrado pela Constituição Federal em 1965, por meio da edição da Emenda nº 18, a não-cumulatividade manteve-se intacta durante toda a evolução constitucional, ganhando uma importância especial na última edição da Carta Magna (1988), incidindo apenas nas operações de alguns tributos, quais sejam: IPI, ICMS e impostos de competência residual. Especificamente ao ICMS, foco central deste trabalho, está previsto no artigo 155, §2º, inciso I. É importante vislumbrar:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

§ 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.¹⁰

Nesta esteira, a Lei Kandir, por meio do seu artigo 19, também definiu que o ICMS não é cumulativo, havendo compensação do que for devido em cada operação com o valor cobrado nas fases anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ou seja, operações internas ou interestaduais (Brasil, 1996).

Sobre este tema, é importante ressaltar o entendimento do Hamilton Dias de Souza que especifica a função deste princípio:

¹⁰ BRASIL, Constituição Federal do Brasil, Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02.04.2021.

De um ponto de vista ideal, a não cumulatividade do imposto sobre imposto deveria ser suficiente para vedar que houvesse uma dupla oneração de uma mesma operação durante o ciclo. Funciona no sentido de permitir ao Estado recolher o tributo paulatinamente durante o ciclo de produção e comercialização do produto, de modo que, ao cabo e ao final, o Estado tenha recolhido o montante equivalente à aplicação da alíquota do produto acabado, incidente sobre o preço pago pelo consumidor. Daí afirmar que “a aplicação de qualquer técnica, em um determinado sistema, que impeça a dedução integral do imposto incidente sobre o produto adquirido, que por esta razão passa a integrar como custo o preço dos produtos vendidos, resultará em cumulação”.¹¹

Assim, pode-se observar que o cerne da não cumulatividade é evitar a dupla incidência do imposto sobre a mesma base, desonerando-se os agentes produtivos ao longo da cadeia com o objetivo de se atingir a neutralidade fiscal e amenizar os impactos decorrentes da incidência plurifásica.

Por fim, ressalta-se que a não cumulatividade só atinge a amplitude geral quando todos os agentes econômicos, por meio de um sistema de créditos e débitos, conseguem transferir para o elo seguinte da cadeia o valor do imposto que foi suportado nas operações anteriores.

1.2.2 – Princípio da neutralidade

Interligado ao princípio da não cumulatividade, especificado no tópico anterior, destaca-se o princípio da neutralidade, o qual visa obstar o Estado a praticar atos políticos que possam influenciar no mercado concorrencial. Quanto a esse tema, esclarece Humberto Àvila:

A neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal.¹²

Dessa forma, a neutralidade está estritamente ligada a livre concorrência financeira no que tange a cobrança de tributos, ou seja, em um sentido amplo, os tributos não podem causar distorções no mercado, seja na oferta, na demanda ou no preço. Isto visa uma concorrência igualitária entre os agentes econômicos.

Não obstante, destaca-se que o tema vem sendo muito discutido na sociedade moderna, haja vista a frequente violação da legislação tributária pelos contribuintes, tornando-os os chamados devedores contumazes – o que será detalhado nos tópicos seguintes – e estimulando um desequilíbrio econômico-financeiro no mercado.

¹¹ SOUZA, Hamilton Dias de. **Não Cumulatividade – aspectos relevantes**, In: RESENDE, Condorcet (org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 253-374.

¹² ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. 214 p.101.

Para tentar evitar tal desbalanço, a Constituição Federal de 1988 prevê, por meio de seu artigo 146-A, a possibilidade de estabelecer critérios especiais de tributação com o fito de ajudar na equidade do mercado interno. Veja-se:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Assim, conclui-se que, em regra geral, os tributos não devem modificar o ciclo econômico, sendo sujeitados da melhor forma possível aos contribuintes e agentes econômicos, visando a rotação financeira do mercado interno leal e equilibrada.

1.2.3 – Princípio da seletividade

Outro princípio importante envolvendo os tributos indiretos (IPI e ICMS) é o da seletividade. Desse modo, a Constituição Federal de 1988 dispõe, expressamente, em seu artigo 155, inciso II, §2º, inciso III, que o imposto de circulação de mercadorias poderá ser seletivo. Veja-se:

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:
 (...)

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Como pode-se observar, a seletividade do tributo está interligada à essencialidade das mercadorias e dos serviços, de modo que evidencia a cobrança de alíquotas variadas em função dos produtos, ou seja, daqueles produtos considerados como essenciais para a dignidade humana, ou seja, os chamados produtos supérfluos. Assim, quanto maior a importância social e consumerista do produto, menor será a incidência da alíquota de ICMS.

Nesse contexto, ressalta-se que a CRF/88 não se preocupou em citar os produtos que serão considerados essenciais, sendo mais um entendimento doutrinário, conforme especificado por Ruy Barbosa Nogueira:

Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; “os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais”; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade.¹³

No mesmo sentido, torna-se importante destacar o entendimento do Luís Eduardo Schoueri, onde cita o papel primordial do princípio da seletividade:

A constatação de que a tributação do consumo apresenta efeito regressivo impõe nova reflexão acerca do papel do Princípio da Seletividade: por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar aquele efeito. Para tanto, importa assegurar que bens consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados a alíquotas mais baixas que aqueles cujo consumo se dá, primordialmente, por pessoas de maiores posses.

A essencialidade, portanto, enquanto critério para a fixação dos tributos sobre o consumo, ganha nova perspectiva: o produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir.¹⁴

Assim, com auxílio deste princípio, os Estados poderão aplicar as alíquotas do ICMS incidentes em produtos e serviços de maneira mais justa, respeito a equidade financeira e diminuindo a cobrança em produtos essenciais para a vida, buscando atingir, desta forma, tão somente o produto objeto da operação e não a capacidade contributiva do contribuinte.

1.3 – SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito tributário é regido por duas obrigações, quais sejam: principal e acessória. Em breve exposição, a obrigação principal será aquela em que o contribuinte deverá realizar o pagamento do imposto exigido na operação em questão ou até mesmo uma penalidade pecuniária (multa em dinheiro).

Nesse contexto, surge a chamada obrigação acessória, que nada mais é do que uma obrigação de fazer ou não fazer, sendo uma prestação de informações ou emissão de documentos pelo contribuinte, ensejando a devida arrecadação e fiscalização dos tributos, como por exemplo, a emissão de nota fiscal nas operações de circulação de mercadoria sujeitas ao ICMS, onde será evidenciado o valor de recolhimento do tributo.

¹³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro: curso de Direito Tributário**. 3. Ed. Revista atualizada, São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 90.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. – 8 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 399.

Dito isso, abre-se a possibilidade de definir os sujeitos envolvidos nestas obrigações, especificamente ao tributo incidente nas circulações de mercadorias.

De um modo geral, a Constituição Federal de 1988 realiza a separação de competência de cada tributo, designando a cada ente da administração pública direta (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) o imposto que poderá ser exigido e instituído por eles. Sendo assim, está previsto em seu artigo 155, inciso II, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS.

Nesses parâmetros, o referido imposto se torna exclusivamente estadual, de modo que passa para os respectivos Estados federados a figura de sujeito ativo da obrigação, ou seja, as pessoas jurídicas de direito público competentes para exigir o seu cumprimento, respeitando, por óbvio, os limites de sua capacidade tributária e legislativa, conforme previsto no artigo 119, do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966).

No mais, é importante frisar que, no que tange a arrecadação e fiscalização dos impostos estaduais (ICMS, IPVA e ITCMD), existe em cada Estado a chamada Secretaria de Fazenda, sendo um órgão governamental em que é transferida a função de fiscalizar, cobrar e administrar os tributos de sua competência. A título exemplificativo, veja-se o artigo 45, do Decreto nº 64.152 de 2019, o qual organiza a Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo:

Artigo 45 - A Coordenadoria da Administração Tributária - CAT tem as seguintes atribuições:

(...)

II - propor, elaborar e examinar projetos de leis, minutas de decretos e demais atos normativos pertinentes a assuntos tributários;

(...)

VI - arrecadar tributos e demais receitas do Estado;

VII - reduzir a inadimplência;

VIII - coibir a evasão fiscal;¹⁵

Sendo assim, resta clara e evidente as características e função do sujeito ativo na obrigação tributária do ICMS, o que é realizado, em linhas gerais, pela Secretaria de Fazenda de cada Estado, servindo de órgão auxiliador da administração pública direta.

Seguindo neste tema, necessita-se destacar também a parte contrária desta obrigação, denominando-se sujeito passivo, sendo o contribuinte, responsável pelo cumprimento da obrigação principal, ou seja, o pagamento do tributo.

¹⁵ SÃO PAULO, Decreto nº 64.152 de 2019, SEÇÃO I – Das atribuições, Art. 45. Disponível em: <http://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=20190323&Caderno=DOE-I&NumeroPagina=1>. Acesso em 21 de mar. 2021.

Tomando como base o ICMS e as regras do direito privado, torna-se necessário levar em conta que será obrigado a recolher o imposto os entes dotados de personalidade jurídica que irão realizar o transporte e venda de mercadorias com intuito de negócio jurídico. Nessa escala, pode-se definir que os sujeitos passivos desse imposto serão as empresas, comerciantes e produtores.

Corroborando com esse entendimento, destaca-se as palavras do Roque Antonio Carraza:

V – (...) responde pela exação em foco a pessoa que promove o ato de circulação de mercadorias, vale dizer, que dá ensejo à sua execução; nunca o consumidor direto. O sujeito passivo do ICMS, é, pois, ou o produtor da mercadoria (na venda ou troca), ou o industrial (aquele que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para o consumo) ou, finalmente, o comerciante (que destina a mercadoria a revenda ou a industrialização ou ao seu próprio uso ou consumo). É, pois, a destinação ao comércio da mercadoria que gera a incidência do tributo; não sua aquisição, a qualquer título.¹⁶

De certo, essa visão define muito bem o sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS, indo no mesmo sentido, aliás, que a própria Lei Complementar nº 87/1996, a qual define, por meio de seu artigo 4º, que o contribuinte do tributo 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.” (Brasil, 1996).

Por fim, ressalta-se que a questão da habitualidade ou pelo volume, de operações mercantis ensejam uma análise de fato no caso concreto. Além disso, faz com que pessoas físicas que realizem operações de mercadorias de maneira isolada não se tornem detentores do dever de recolher o tributo, o que o torna em um imposto voltado, em um sentido direto, para o mundo industrial e de negócios comerciais.

1.4 – A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E A ALÍQUOTA.

Em um primeiro retrospecto, importante definir especificamente o que é o fato gerador, base de cálculo e a alíquota, para, depois disso, relacionar diretamente ao ICMS. Isso porque, são três atributos vinculados a todos os impostos e taxas, tornando-os essenciais no mundo jurídico-tributário.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. – 18. ed., rev. e ampl. / até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros, 2020. p. 48

Seguindo aos conceitos básicos, cumpre destacar que a definição geral do fato gerador está prevista nos artigos 114 a 118 do Código Tributário Nacional. Assim, realizando uma interpretação ampla, o fato gerador consiste em um elemento que especifica hipóteses em que irá ocorrer a obrigação tributária principal e acessória, ou seja, quando será necessário que o contribuinte realize o pagamento do tributo em questão.

Não obstante, salienta-se que todas as hipóteses, devido a vedação do princípio constitucional da legalidade, devem estar previstas em lei. Dessa forma, os fatos ocorridos deverão limitar-se precisamente ao enquadramento legal, sendo isto denominado o fenômeno de subsunção, caracterizando a incidência tributária, situação que já foi amplamente detalhada anteriormente.

Ainda sobre esse tema, é importante especificar seus elementos básicos, sendo: (i) a já citada legalidade, tendo em vista que as hipóteses do fato gerador devem decorrer de lei; (ii) economicidade, o que interliga a economia, o valor de arrecadação ao tributo, ou seja, a base de cálculo e a quantificação da alíquota; e (iii) causalidade, referindo-se ao momento de surgimento da obrigação tributária.

Nesse contexto, de encontro com essas regras, pode-se conceituar de maneira clara e direta o fato gerador do ICMS como sendo a prática de uma operação com mercadoria. Porém, com base na doutrina e jurisprudência atuais, não poderá ser qualquer operação, mas sim a operação cujo objetivo é a troca de titularidade, ou seja, a operação mercantil, praticada pelos sujeitos passivos da obrigação tributária (industriais, comerciantes e produtores).

Quanto a isto, observa-se o respaldo legislativo, tendo em vista a característica da legalidade do fato gerador. Assim, veja-se o artigo 12 da Lei nº 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

(...)

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.¹⁷

Extraíndo as informações contidas acima, além da ocorrência do fato gerador, pode devir a causalidade do ICMS, o que será o momento que um dos contribuintes realizem uma operação previstas nesses incisos que farão com que nasça o tributo.

Ato contínuo, abre-se espaço para discutir a respeito da economicidade do ICMS, ou seja, como será calculado o valor que deverá ser recolhido do imposto. Nessa questão, se tem que levar em conta a lógica das hipóteses de incidência do tributo, como já foi detalhadamente apresentado.

Apenas para recordação e de maneira bem resumida, repisa-se que o ICMS irá incidir sobre operações mercantis realizadas. Dessa forma, a maneira mais prática de se dizer é que a base de cálculo do tributo será de acordo com o valor de venda da mercadoria.

Assim destaca-se que cada estado da federação terá uma porcentagem de cobrança em cima do preço da mercadoria, o que é chamado de alíquota. Então, a alíquota e a base estarão extremamente interligados nesse quesito de economicidade do fato gerador.

Destrinchadas tais premissas, resta importante contextualizar acerca de como será extraído de fato o valor devido do ICMS. Tudo gira em torno de um simples cálculo matemático, qual seja: preço do produto x alíquota praticada no estado¹⁸ = valor do ICMS da mercadoria.

Com efeito, o § 2º, incisos IV, V e VI, do art. 155, da Lei Maior prevê algumas regras para aplicação da alíquota do ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

¹⁷ BRASIL, Lei Kandir, Brasília, DF, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 27 dez. 2020.

¹⁸ Como já citado, cada estado definirá a sua alíquota interna, podendo variar por produtos ou determinadas operações. Além disso, salienta-se que a alíquota deverá estar, necessariamente, prevista por meio de lei estadual, seguindo, assim, o princípio da legalidade tributária.

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;¹⁹

Como se vê, portanto, o Senado Federal tem a competência de estabelecer diretrizes para os Estados e Distrito Federal no que tange a cobrança mínima e máxima das alíquotas internas, o que deverá ser respeitado ao instituí-las por meio da legislação local.

Quanto ao valor mínimo deverá ser previsto, por meio de resolução de iniciativa de um terço da maioria absoluta de seus membros. Além disso, veda a aplicação das alíquotas em patamar inferior ao mínimo estabelecido por meio da resolução.

Por outro lado, tratando-se do teor máximo de cobrança da alíquota, cuja finalidade é vedar atos abusivos e excessivos por parte dos governadores estaduais, a resolução deverá ser por iniciativa da maioria absoluta e aprovada por um terço de seus membros. Assim, qualquer lei ordinário estadual que extrapolar o teto estabelecido pelo Senado, a resolução editada poderá cassar seus efeitos e, por consequência, uma edição de nova lei.

E não finaliza apenas nessas questões, havendo ainda a chamada alíquota interestadual, a qual também será definida pela casa legislativa federal, por meio de resolução, porém, nesse caso, deverá ser iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos seus membros e aprovada pela maioria absoluta dos políticos vinculados. Aqui cita-se que a resolução foi editada em 1989, sendo a Resolução nº 22 de 19.05.1989, visando um equilíbrio econômico-financeiro entre Estados mais “pobres e mais “ricos”, de forma que cria um balanço na arrecadação do ICMS, onde o Estado remetente receberá a porcentagem da alíquota interestadual e o Estado destinatário receberá o diferencial de alíquota do ICMS (diferença entre o percentual da alíquota interna e da alíquota interestadual).

Dessa forma, a resolução citada cria regras básicas para a aplicação da alíquota, quais sejam: (i) cobrança de 12% quando se tratar de operações e prestações interestaduais em que o contribuinte esteja localizado na Região Sul e Sudeste do país; (ii) cobrança de 7% quando se tratar de operações e prestações interestaduais em que o contribuinte esteja situado no Espírito Santo ou nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país (Senado Federal, 1989).

¹⁹ BRASIL, Constituição Federal do Brasil, Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02.04.2021.

Sem mais delongas, enfatiza-se o entendimento do Roque Antonio Carraza quanto ao tema da alíquota e base de cálculo:

I – A alíquota é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem (%), que, conjuntado com a base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur* (quantia devida a título de tributo). A alíquota pode variar, inclusive num mesmo tributo (alíquota progressiva), mas não deve imprimir-lhe feições confiscatórias (art.150, IV, da CF), aguilhoando, assim, o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e 170, II, da CF). Ademais, em relação aos impostos, deverá tornar efetivo o *princípio da capacidade contributiva*, encartado na primeira parte do § 1º do art. 145 da CF (“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, ...”)

É sempre bom repisarmos que a alíquota também está submetida ao *princípio da estrita legalidade*, devendo, portanto, ser fixada por meio de lei.

(...)

II – Não se nega que também as alíquotas do ICMS devem ser fixadas por meio de lei ordinária (dos Estados-membros e do Distrito Federal).²⁰

Assim, o entendimento doutrinário acima confirma todos os pontos abordados de maneira ampla sobre a aplicação da alíquota e base de cálculo, o que se faz por satisfeito a exposição acerca dos elementos básicos entorno do imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, op. cit.

2 – NATUREZA JURÍDICA – TRIBUTO DIRETO E INDIRETO.

Os tributos são divididos e classificados de diversas maneiras por meio da doutrina jurídica, porém, levando em conta uma classificação baseada na importância econômica ligada ao imposto, se pode dividi-los em duas importantes categorias: direto e indireto.

A importância econômica citada está ligada ao simples fato do valor de um produto, da renda, do contribuinte em que o imposto irá incidir, não observará outras questões, como por exemplo, sua competência. Aqui o que é objetificado é a pecúnia.

Além do mais, há uma analogia com as forças sociais, tendo um papel fundamental para a composição da carga tributária. Isso porque, devido a uma discussão histórica, a partir da necessidade que o Estado apresentava para o desempenho de suas atividades corriqueiras que é repassado a distribuição do ônus entre os membros da sociedade.

Tal ideia é muito bem detalhada pelo Fabrício Augusto de Oliveira:

É neste sentido que a correlação das forças políticas e sociais atuantes no sistema encontra-se na base da determinação da distribuição dos impostos diretos e indiretos, ou seja, na composição da carga tributária. Caso essa correlação seja desfavorável aos trabalhadores, por exemplo, tenderão a predominar, na estrutura tributária, os impostos indiretos, que são caracteristicamente regressivos e instrumentos que contribuem para piorar a distribuição de renda, com baixas incidências sobre a renda, os lucros e o patrimônio. Caso a luta política se revele favorável para a atenuação das desigualdades sociais, certamente os impostos diretos adquirirão maior importância, como comprova a experiência dos países desenvolvidos.²¹

Tratando de maneira rápida e clara a respeito dos tributos classificados como diretos, numa visão financeira, são definidos como os impostos em que o sujeito passivo, no possuidor da função de contribuinte de direito, não possui a oportunidade de transferir de forma espontânea e individualizada o dever financeiro da carga fiscal a terceiros, ou seja, nessa situação não há um repasse ou compensação do tributo ao preço final da mercadoria, do produto ou serviço comercializado, assim o consumidor final não pode ser visto como parte no desenvolvimento da obrigação principal.

Detalhando de forma bem direta os principais tributos pertencentes a este grupo, cita-se: (i) Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF); (ii) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); (iii) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e (iv) Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

²¹OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Economia e política das finanças públicas: uma abordagem crítica da teórica convencional, à luz da economia brasileira**. São Paulo: Editora Hucitec, 2009. p. 108.

Assim, apenas como foco conclusivo, frisa-se que tais impostos citados são incidentes sobre a renda do contribuinte (IRPF e IRPJ) ou sobre o bem do contribuinte (IPVA e IPTU), de modo que importa a sua capacidade contributiva ou o valor venal do bem, não levando em consideração situações adversas, como por exemplo, o valor do produto vendido.

Agora, partindo para o lado dos tributos considerados indiretos, enfatiza-se que, de forma inversa aos tributos diretos, aqui o contribuinte de direito terá o ônus de transferir de forma espontânea e individualizada a carga da obrigação tributária principal ao consumidor final. Noutras palavras, o tributo irá incidir no preço final da mercadoria, tomando como base seu valor de venda ou prestação de serviço, de forma que o que o consumidor final pode ser visto como sujeito passivo da obrigação, ou seja, o sujeito passivo legalmente definido recolhe o valor que é de fato suportado pelo consumidor final²².

Apresentada a definição dos tributos indiretos, torna-se necessário citar as principais espécies englobadas nessa classificação, quais sejam: (i) Imposto sobre Serviços (ISS); (ii) Imposto sobre Produtos Industrializados; e (iii) ICMS – enfoque central deste trabalho.

Nesse contexto, abrangendo de forma mais ampla a situação do ICMS, é importante destacar, desde já, que existem dois polos distintos na relação de transferência da carga tributária, sendo o contribuinte de fato e o contribuinte de direito.

Nesse caso, vislumbra-se necessário expor as ideias do Roque Antonio Carrazza quanto ao tema dos tributos indiretos. Veja-se:

Ib – A Economia considera “indiretos” os tributos em que o ônus financeiro é suportado não pelo próprio contribuinte, mas por terceiros (em contraposição aos “tributos diretos”, em que tal ônus é suportado pelo realizador do *fato imponible*). Para o Direito, entretanto, a cogitação é irrelevante: sujeito passivo do tributo é sempre quem, tendo realizado o *fato imponible*, figura no polo passivo da obrigação tributária correspondente e, por isso, deve providenciar seu adimplemento.²³

O que realmente importa nesse esquema é que, apesar do ônus do fato imponible ser suportado pelo consumidor final, ele é não considerado sujeito passivo do tributo, sendo este papel apenas dos contribuintes de direito, quais sejam, comerciante, produtor ou o industrial. Melhor dizendo, quem é responsável pelo *quantum debeatur* são apenas os contribuintes de direito, de modo que a legislação do ICMS apenas permite esse transpasse da carga tributária

²² Quanto a visão do consumidor final como sujeito passivo da obrigação tributária dos tributos indiretos, é uma questão frágil que, como se verá adiante, pode resultar no enquadramento de crime tributário. Assim, levando em conta apenas o ICMS, parte majoritária da doutrina entende que apenas o sujeito definido em lei poderá ser considerado responsável pelo recolhimento do tributo.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, op. cit.

fiscal ao destinatário final, porém quem irá responder pela obrigação principal de recolhimento do ICMS aos cofres públicos é, novamente dizendo, apenas o contribuinte de direito.

Elucidas tais informações, explica-se que se tornará de suma importância a questão do entendimento do sujeito passivo do ICMS nos próximos tópicos. Isso porque, o tema é primordial para a tipificação de crime tributário na categoria de apropriação indébita, sendo o foco central do presente trabalho.

3 – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Nesse ponto, será demonstrada a vinculação da atividade administrativa específica na cobrança do ICMS, ou seja, o chamado lançamento tributário. Por meio do lançamento, o fato jurídico será formalmente apurado, de modo que será calculado e ficará evidente a quantia necessária para recolhimento. Está é a ferramenta auxiliar para que o fisco possa exigir o valor devido, conforme específica o art. 3º do Código Tributário Nacional. Sem lançamento, não há exigência.

A importância do lançamento é tão grande que fez com que uma forte corrente doutrinária entendesse que a mera ocorrência de fato gerador não constituiria, de fato, o nascimento da obrigação tributária principal. Dessa forma, nos casos em que o lançamento é necessário para cobrança, o fato gerador seria apenas a necessidade de realizar o procedimento administrativo e, posteriormente a isto, a obrigação tributária seria concretizada.

No entanto, ainda é de muita polêmica tal situação, como muito bem esclarece Luís Eduardo Schoueri:

É objeto de bastante polêmica a natureza do lançamento: seria ele uma condição para o surgimento da obrigação, ou esta seria prévia àquele? De um lado, deve-se ver que na maioria dos casos a legislação exige que o sujeito passivo apure, ele mesmo, o tributo (portanto, independentemente de qualquer atividade da administração), recolhendo-o no prazo previsto pela legislação. Se não estivesse instaurado o vínculo jurídico, alegar-se-ia, de modo absurdo, que o recolhimento teria sido indevido (sem causa). Se assim não o é, cabe reconhecer que pelo menos nesses casos, a obrigação tributária surgiu independentemente de qualquer ato da parte da administração pública.²⁴

Nessa toada, não se sabe ao certo qual é a natureza concreta dos lançamentos, porém, fato é por meio deste surge o crédito tributário. Dessa forma, se torna necessário esclarecer, mesmo em que breve síntese, suas modalidades, as quais se dividem em lançamento: por declaração; de ofício e por homologação.

Iniciando a partir da primeira modalidade citada, ressalta-se que é doutrinariamente conhecida no mundo tributário como “lançamento misto”. Essa denominação se da pela ocorrência da participação tanto do contribuinte como da administração pública para cumprimento da obrigação principal vinculada, pois, o sujeito passivo declarará o necessário recolhimento do tributo e o fisco que irá calcular o *quantum* devido, sendo exatamente as regras contidas no artigo 147 do CTN.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. op. cit.

Tal modalidade não é muito usual, ocorrendo apenas em tributos específicos e, geralmente, da categoria aduaneira. Como exemplo, cita-se o Imposto de Importação (II), que será devido a partir do momento que o sujeito declarar a importação de um produto passível de tributação e, dessa forma, o fisco gerará a guia para pagamento.

No que tange o lançamento de ofício, a própria nomenclatura já se encarrega de evidenciar sua característica, isto é, o chamado lançamento direto. Nessa categoria, a própria administração tributária, seja hipótese de o próprio legislador prever ou, até mesmo, na falha, inadimplência, do próprio contribuinte.

Contextualizando, no caso de o legislador prever e realizar o lançamento direto seguindo a ideia da primeira hipótese, o contribuinte será notificado da obrigação tributária principal, a qual deverá ser devidamente cumprida. Essa questão está amplamente vinculada ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), pois, possuindo-se uma propriedade na área tangencial considerada como urbana, o contribuinte, na figura de proprietário do imóvel, receberá um carnê para pagamento do imposto, sendo este providenciado pelo próprio fisco municipal.

Por outro lado, ocorrendo o caso da segunda hipótese, deverá se observar as hipóteses dos incisos II a IX, do artigo 149 do CTN. A situação é que a cobrança se dará por meio de uma fiscalização do contribuinte e de seu dever fiscal. Além disso, ainda é possível se dar por meio de uma revisão de lançamento já efetuado ou pela circunstância de um novo lançamento, quando se tratar de omissão do fisco ou do contribuinte. Veja-se o rol elencado no citado artigo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.²⁵

Sendo assim, explica-se que essas esclarecimentos se tornam indispensáveis a partir do momento em que o ICMS também está sujeito a esta modalidade. Isso porque, como se verá adiante, o ICMS está sujeito ao lançamento por homologação, o qual faz com que o contribuinte antecipe o recolhimento aos cofres público, de maneira que o cálculo é realizado pelo próprio. Porém, em caso de omissão, erro, fraude, entre outras circunstâncias que gerem certa fiscalização, o fisco promoverá o lançamento de ofício para cobrança deste imposto, que, em regra, será vinculado a processos administrativos relativos a infrações tributárias.

Ainda é significativo citar que, caso o contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS não faça por meio de lançamento pessoal, haverá um prazo decadencial de 05 (cinco) anos para o fisco constituir o crédito tributário pendente. A contagem se dará a partir do primeiro dia útil do ano calendário seguinte, conforme está explícito no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, passa-se aos esclarecimentos importantes quanto a forma de lançamento por homologação. De plano, vislumbra-se que o ato de homologar será realizado, por óbvio, pela administração pública competente pela fiscalização/arrecadação do repasse fiscal. Isso ocorre porque o contribuinte irá apurar o valor devido, repassar ao fisco, o qual, posteriormente, realizará uma fiscalização homologando a operação. Por conta disso, que se denomina de “autolancamento”, onde a atuação da administração pública será mínima, pois o contribuinte tem deveres de colaboração com a administração, conforme ressalva do inciso II, do artigo 5º da Lei Maior: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (Brasil, 1988).

Não obstante, frisa-se o fato que este tipo de lançamento é uma das hipóteses mais usuais para recolhimento de tributos. No entanto, será necessária previsão legislativa que determina a obrigação do recolhimento antecipado, como é o caso do ICMS, tendo em vista que, conforme já apontado nos tópicos anteriores, a cada etapa de comercialização e circulação de mercadoria e/ou prestação de serviço, irá incidir o ICMS, havendo recolhimentos antecipados até chegar ao consumidor final.

Além do mais, se torna evidente que, por conta da referida participação mínima da autoridade pública competente, o acúmulo de débitos lançados é enorme, não sendo passível de

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. op. cit.

fiscalização simultânea. Dessa forma, visando um respaldo ao sujeito ativo da operação, há duas modalidades de homologação, nomeadas como tácita e expressa. A expressa ocorrerá quando o fisco, por meio da ciência da atividade desenvolvida pelo contribuinte, homologa de forma expressa (direta) o recolhimento do tributo, extinguindo, dessa forma, o crédito tributário e qualquer pretensão Fazendária de cobrança.

Por outro lado, na segunda hipótese, se torna um amparo à administração pública, pois é a ocasião da inércia do fisco, de modo que ocorre uma omissão da Administração fazendária durante certo período. Dessa forma, conforme muito bem previsto nas regras do art. 150, § 4º, do CTN, a Fazenda Pública terá um prazo fixo para se manifestar. Eis as questões expressas em lei:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.²⁶

Ora, vislumbra-se que o prazo decadencial para a Fazenda Pública se pronunciar será de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador²⁷. Caso isso não ocorra neste prazo, o lançamento será considerado homologado, exceptuado se comprovado a existência de três circunstâncias: dolo, fraude ou simulação.

Fato é que daqui se extrai algo relevante para o tema, visto que caso seja detectado divergências no lançamento efetuado pelo contribuinte, como por exemplo atos contrários à legislação tributária (recolhimento a menor, débito declarado e não pago, entre outros) ou nas

²⁶ BRASIL, Código Tributário Nacional, DF, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02.04.2021

²⁷ Neste ponto, ressalta-se a diferença do procedimento de início de contagem quando há um procedimento revisional (o contribuinte declarou, mas passará pelo procedimento de fiscalização), para a eventualidade do contribuinte ter sido omissivo e não realizou o lançamento, ensejando a Fazenda Pública agir de ofício. Na hipótese do lançamento de ofício, de acordo com o já apresentado, a diretriz seguida será a do artigo 173, I, do CTN e a contagem do prazo decadencial se dará a partir do primeiro dia útil do próximo ano do exercício financeiro.

três hipóteses descritas acima, a fiscalização poderá encerrar a averiguação com a lavratura de um auto em face da infração cometida pelo responsável tributário. É o que será demonstrado a seguir.

3.2 – CONFISSÃO DE DÍVIDA – FUNÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

O surgimento do auto de infração ocorre no momento que é evidenciado uma afronta à legislação tributária consoante a um determinado tributo, ou seja, ocorrerá a lavratura do auto quando houver notadamente constatação de ilicitude. Assim, haverá a aplicação, impreterivelmente, de sanções previstas em lei.

Nessa conjuntura, torna importante trazer as sólidas ideias de José Souto Maior Borges quanto a definição do auto de infração. Veja-se:

O auto de infração é ato procedimental que se formaliza mediante um só documento, relacionado com uma realidade jurídica complexa que lhe é subjacente. Mas sob essa unidade formal se esconde sua diversidade de funções técnicas. Trata-se de ato procedimental cuja complexidade é revelada pela circunstância de que no auto de infração, como nota comum à multiforme legislação pertinente à matéria, vêm normalmente mescladas:

- (a) aplicação das normas que disciplinam a cobrança do tributo, inconfundível com
- (b) a aplicação das normas que prescrevem a sanção do ato ilícito, a cominação de penalidades tributárias e, finalmente,
- (c) a aplicação da normal processual tributária, pela intimação ao autuado para cumprir a exigência fiscal ou impugná-la, no prazo que lhe for assinalado.²⁸

Dessa forma, embora não citado explicitamente no texto legal, o auto de infração segue as mesmas regras que proporcionam o lançamento, conforme exposto no art. 142 do CTN. A única diferença é que o referido dispositivo versa apenas à proposta de aplicação da penalidade, enquanto o auto de infração impõe efetivamente a sanção à pessoa que falhou ao cumprir com seu dever fiscal, ou seja, a chamada *potestade punitiva*.

Fora isto, o auto de infração vai além das ideias de lançamento, pois, para ser instaurando deve ter algo que motive o fisco a praticar tal ato. Explica-se, é dever do ente público ter transparência, seguindo, então, uma linha clara e coerente. Com base nessas premissas, deve constar no relatório inicial qual foi o comportamento ilícito ou irregular do contribuinte, bem como as consequências de ter cometido a infração, as quais são, geralmente, o pagamento do tributo, acrescido de juros e multa.

²⁸ BORGES, José Souto Maior, **Lançamento Tributário**, 2ª ed. – São Paulo, Malheiros Editores, 1999. p. 157.

Outrossim, por se tratar de procedimento de veras importante no campo fiscalizatório, o auto de infração deve ser minimamente fundamentado, haja vista a necessária evidência do fato e direito violado pelo responsável fiscal. Posto isto, será justificado a necessidade de sua expedição.

Nada obstante, tendo em vista que as questões devem ser motivadas e fundamentadas pelo fisco, também se destaca a necessidade da juntada aos autos de documentos comprobatórios da exigência do crédito tributário. O ônus da prova primária sempre será da Fazenda Pública, seguindo os ideais da verdade material.

Denota-se que os três elementos primordiais do auto de infração – motivação, fundamentação, comprovação – são indispensáveis pelo fato do direito de defesa vinculado a parte contrária, ou seja, o contraditório e ampla defesa. Na falta de um deles, gerará dúvidas acerca do ilícito praticado perante o Direito.

Nessa mesma linha segue o entendimento do Roque Antonio Carrazza:

Melhor explicitando: se a conduta ilícita não for precisamente descrita não há como comprová-la perante o Direito. E, não havendo como comprová-la, não se abre adequadamente ao irrogado a possibilidade de defesa, isto é, de desconstruir a acusação. Quanto mais precisa a acusação, mais difícil se trona o exercício de seu sagrado direito de defesa. Até se chegar ao ponto de inviabilizá-lo, transformando-o em mero expediente formal. Com isso, *kafkianamente*, o imputado não sabe exatamente o que defender.

(...)

Quando o auto de infração de infração não alberga de modo expresso, suficiente e claro os fundamentos em que a Administração Fazendária se apoiou ao lavrá-lo, inexistente a possibilidade real de defesa por parte do contribuinte. Ora, a ausência de fundamentação equivale, como quer Diogo Lei de Campos, a “exaurir de significado o princípio da legalidade, no seu conteúdo ou eficácia de garantia”.

(...)

Incumbe ao Poder Público fazer com que desde o início dos trabalhos fiscais a *verdade material* venha à tona, ainda que, para tanto, os interesses meramente arrecadatórios tenham que ser postos de lado, para que prevaleçam os direitos e garantias do contribuinte.²⁹

Destarte, resta mais do que nítido as características e importância do auto de infração para aplicação dos ilícitos tributários. Ora, desde já, é importante demonstrar que a simples falta de recolhimento de tributo, apesar de sempre haver sanção, nunca deverá ser encaminhado à esfera criminal, uma vez que administração fazendária possui as ferramentas necessárias para penalizar o contribuinte.

Nessa esteira, cumpre destacar a conexão do auto de infração com o tema ICMS. Isso pois, por se tratar de um tributo indireto, cuja lei regulamentadora prevê o recolhimento

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, **ICMS**. op. cit.

antecipado do tributo, deverá ser constituído por meio de lançamento por homologação ou, em razão da inércia do contribuinte, por lançamento de ofício pelo próprio departamento fiscal.

No entanto, ao realizar o lançamento por homologação, o contribuinte confirmará o dever de recolher o tributo, o que, na verdade, poderá ser caracterizado como confissão da dívida tributária. Dessa maneira, ao declarar o tributo e não pagar o responsável tributário cometerá o inadimplemento e, conseqüentemente, a infração tributária, a qual, como já amplamente demonstrado, deverá ser lavrado um auto de infração pela respectiva administração pública competente.

Para contextualizar de maneira concreta as explanações aqui suscitadas, se verifica, a título exemplificativo, o Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo:

Artigo 72 - A administração tributária tem por atribuição fazer cumprir a legislação relativa aos tributos de competência estadual, devendo adotar, na sua consecução, procedimentos que estimulem o atendimento voluntário da obrigação legal, reduzam a inadimplência e reprimam a sonegação, tais como a educação fiscal, a orientação de contribuintes, a divulgação da legislação tributária, a fiscalização e a aplicação de penalidades. (Redação dada ao artigo pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)

§ 1º - A fiscalização compete, privativamente, aos Agentes Fiscais de Rendas que, no exercício de suas funções, deverão, obrigatoriamente, exibir ao contribuinte documento de identidade funcional fornecido pela Secretaria da Fazenda.

§ 2º - Em observância aos princípios da eficiência administrativa e da razoabilidade, o Auto de Infração e Imposição de Multas pode deixar de ser lavrado nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

(...)

Artigo 534 - Verificada qualquer infração à legislação tributária, será lavrado auto de infração, observado o seguinte (Lei 6.374/89, art. 72):

I - a sua lavratura compete privativamente ao Agente Fiscal de Rendas;

II - uma das vias do auto de infração será entregue ou remetida ao contribuinte autuado;

III - não invalida a ação fiscal a recusa do contribuinte em receber uma das vias do auto de infração ou o seu recebimento na ausência de testemunhas.³⁰

O que fica evidente vislumbrando os dispositivos carreados acima é a questão da fiscalização, a qual tem como objetivo focado em suprimir as inadimplências e sonegações. Sendo assim, caso constado alguma violação à legislação tributária, será apresentado auto de infração em face do contribuinte, de modo que não se abre espaço para se falar em criminalização do imposto declarado e não pago.

Seguindo esta ideia, repisa-se a função do auto de infração, visto que tal ideia se tornará muito importante no decorrer do presente trabalho, a julgar pela recente decisão do egrégio

³⁰ SÃO PAULO, Regulamento de ICMS, SP, 2000. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx#art001.aspx>. Acesso em 11 mai. 2021.

Supremo Tribunal Federal que pautou o entendimento voltado por criminalizar o ICMS declarado e não pago, o que, se fundado no já apresentado, está um tanto quanto equivocado.

Assim sendo, conclui-se que o auto de infração é fonte primordial de cobrança de ilícitos e irregularidades tributárias no que tange, especificamente, tributos indiretos, como o ICMS, uma vez que está estritamente ligado aos lançamentos por homologação e de ofício.

4 – DIFERENCIAÇÃO GERAL: INFRAÇÃO X CRIME.

Num aspecto geral, pode-se concluir que infração é considerada uma ação passível de multa, de modo que o sujeito responderá administrativamente pelo ato ilícito cometido. Dessa forma, será considerada como uma contravenção penal.

No entanto, como se verá amplamente adiante, o fato de o contribuinte deixar de recolher o ICMS declarado e não pago pode ser considerado crime, sendo julgado na esfera penal. Fato é que, para o direito tributário tal entendimento não poderia ser cabível, haja vista do poder fazendário de aplicar sanções em face do contribuinte inadimplente.

Fora isto, a infração é um elemento único sem a presença de elementos subjetivos, como dolo, de modo que o sujeito passivo não cumpre com suas obrigações fiscais, muitas vezes, devido a uma crise financeira, ou seja, poderia o contribuinte responder criminalmente por isso?

Para responder tal questão, é necessário, inicialmente, demonstrar uma diferenciação geral entre crime e contravenção e quais as circunstâncias para consumação de ambas as hipóteses. Muito embora o próprio Código de Penal brasileiro não traga uma definição concreta, a Lei de Introdução distingue contravenção de crime da seguinte forma:

(...) considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.³¹

Ora, da própria legislação penal se extrai que a contravenção penal é punida mediante prisão simples ou multa. No entanto, quanto esse ponto há a necessidade de destacar desde já que no Brasil, seguindo as regras contidas no artigo 7º da Convenção Americana de Direitos Humanos, o cidadão não deverá ser “*detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar*”³².

³¹ BRASIL, Lei de Introdução do Código Penal, Rio de Janeiro/RJ, 1941. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3914.htm. Acesso em: 02.05.2021

³² SAN JOSÉ DE COSTA RICA, Conferência Especializada Interamericana sobre Direitos Humanos, 1992 – ratificada pelo BRASIL em 25.09.1992. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>. Acesso em: 09 de mai. 2021.

Nessa esteira, se torna evidente que a única prisão legalmente passível por falta de pagamento é a de caráter alimentício, sendo, de certo, inconstitucional (art. 5º, inciso LXVII) a sujeição ao cárcere pelo inadimplemento de qualquer outra categoria.

Dito isso, começa a se concretizar a impossibilidade de o contribuinte responder criminalmente pela falta de pagamento do ICMS. Isso pois, a prática de crime vai além de uma simples falta de pagamento, é gravoso, fatos que causam danos ao erário, subtração a outrem, ou seja, uma infração de maior potencial ofensivo, praticado por agente culpável, com elementar subjetiva, sendo tipificado o ilícito previa e expressamente em lei.

Partindo de uma ideia de culpabilidade para a consumação de um crime, é notório que a ação recai sobre uma conduta ilícita, o que é muito bem detalhado pelo Rogério Cunha Sanches:

O juízo de reprovação que recai sobre a conduta típica e ilícita que o agente se propõe a realizar. Trata-se de um juízo relativo à necessidade de aplicação da sanção penal. São duas, basicamente, as teorias desenvolvidas para fundamentar a culpabilidade do autor do fato típico e ilícito: o livre-arbítrio e o determinismo.

O livre-arbítrio é proveniente da Escola Clássica e se estabelece no fato de que o homem é dotado de capacidade moral para eleger o melhor caminho e, por isso, deve ser responsabilizado pelas livres escolhas a que dedica no decorrer da vida.

O determinismo, por outro lado, originado na Escola Positiva, sustenta que ao homem não é possível atuar soberanamente em suas escolhas em virtude de fatores inúmeros, internos e externos, capazes de influenciá-lo a cometer determinado fato ilícito.³³

A ideia se baseia num conceito analítico de crime, mas é tratado como uma verdade geral ao afirmar que para gerar uma sanção penal é necessário a mínima vontade do sujeito de realizar a conduta ilícita, considerando o livre arbítrio e o determinismo do ato.

De mais e mais, o crime sempre será consubstanciado a um delito gravoso, havendo diversos tipos penais diferentes, como, por exemplo, crimes contra a vida, crimes contra a honra, crimes contra os patrimônios, crimes contra administração pública, crimes contra a dignidade sexual, entre outros.

Logo, a diferença é gerada de maneira clara e direta, visto que a infração é um ato de menor potencial ofensivo, podendo ser sanado por meio de outras medidas, como a multa. Já o crime, é um tipo de infração gravosa, cuja finalidade é acrescida muitas com dolo.

³³ CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de Direito Penal – Parte Geral**. JusPodivm, 3.ed. 2015, p. 271.

4.1 – O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA NA ESFERA PENAL.

Um aspecto importante para enriquecer a discussão do tema do presente trabalho – criminalização do ICMS próprio declarado e não pago – será o entendimento geral quanto à prática do crime base de apropriação indébita no âmbito do Direito Penal. Em razão da, como veremos adiante, hipótese de não recolhimento de ICMS, com os elementos subjetivos de dolo e contumácia, poderá ser tipificada como apropriação indébita tributária.

Em suma, o tipo penal é previsto por meio dos artigos 168 e 168-A do Código Penal Brasileiro, havendo duas hipóteses, a apropriação indébita e a apropriação indébita previdenciária. A primeira hipótese, trata-se de conduta típica de apropriar-se de coisa alheia móvel de pessoa particular, invertendo o título da posse, de modo a agir como se fosse dono do bem que usufrui.

Por lado, a apropriação indébita previdenciária, é um crime omissivo próprio, cujo sujeito passivo deixa de repassar (não pagar), não recolher, a contribuição que foi cobrada e descontada do contribuinte, de modo que causa uma lesão a Fazenda Pública Federal (União).

Dessa forma, tem-se a ideia de apropriação indébita tributária se assemelha a esta segunda hipótese, na medida em que o entendimento se pauta que o não recolhimento é apropriar-se de coisa alheia pertencente ao poder público.

A título de contextualização, destaca-se os ensinamentos de Guaracy Moreira Filho acerca do tema presente no artigo 169 do Código Penal:

A conduta típica é apropriar-se de coisa alheia móvel, ou seja, é inverter o agente o título da posse, comportando-se como se dono fosse da coisa de que tem a posse ou detenção legítimas. A apropriação indébita se caracteriza pelo desvio da coisa ou pela negativa em restituí-la. O agente que detendo a posse de um veículo, em decorrência de locação, dá destino como se seu dono fosse abandonando-o sem qualquer indicação de causa justificada, comete apropriação indébita.³⁴

Na mesma esteira, elucida sua visão da seguinte maneira para o tipo penal observado no artigo 168-A do mesmo Código:

Deixar de repassar tem o significado de não pagar, de não recolher a contribuição arrecada do contribuinte. Repassar é passar de novo, ou seja, é passar uma coisa a alguém que deve repassá-la a outro. Trata-se de crime omissivo próprio que se concretiza pela conduta de deixar de recolher as contribuições previdenciárias aos cofres públicos no prazo legal, após a retenção do desconto.³⁵

³⁴ MOREIRA FILHO, Guaracy; BRASIL. **Código penal comentado**. 7. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Rideel, 2018. p. 424.

³⁵ MOREIRA FILHO, Guaracy; BRASIL. **Código penal comentado**. op. cit. p. 427.

Importante destacar que, para ambas as tipificações penais, é necessário a demonstração o preenchimento de três requisitos imprescindíveis para a consumação, quais sejam: (i) a apropriação de coisa alheia móvel; (ii) demonstração da prática de posse ou a detenção sobre a coisa; e (iii) a existência de dolo na apropriação, ou seja, a intenção e vontade livre para a prática do ilícito.

Nada obstante, seguindo o entendimento doutrinário majoritário, ocorre a divisão do crime de apropriação indébita por meio de dois grupos, o próprio e o impróprio. De maneira rápida e clara, a primeira hipótese ocorre quando o agente age como se fosse o dono da coisa alheia, permitindo, desse modo, a tentativa é admitida. Por outro lado, a segunda situação é negativa de devolução, de modo que não será admitida a tentativa da prática do crime.

Destarte, resta demonstrado a situação e circunstâncias necessárias para a consumação do crime de apropriação indébita, que poderá ser levada para suscitar uma análise crítica da tese carreada pelo Supremo Tribunal Federal, deixando claro, desde já, que o mero inadimplemento fiscal não quer dizer que o está tomando coisa alheia.

5 – RHC 163.344 – TESE FIXADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).

Feitas tais considerações bases, passa-se a demonstrar o tema de fato aqui debatido. Em dezembro de 2019, por meio de julgamento realizado nos autos do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) nº 163.344, o Superior Tribunal de Justiça, por maioria dos votos (8x3), fixou a seguinte tese: “*O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º (inciso II) da Lei 8.137/1990*”. Ressalta-se que ainda é uma decisão sujeita a reformas, uma vez que está pendente de julgamentos de embargos de declaração opostos pelas partes/interessados.

Contextualizando de maneira direta, a douta maioria dos Excelentíssimos Ministros julgadores intuíram a questão de que o inciso II do dispositivo supracitado abarca os ideais de que na situação em que o ICMS é (i) descontado, com base nas hipóteses de responsabilidade tributária; ou (ii) cobrado do contribuinte de fato por meio do preço final do produto, ensejará no crime de apropriação indébita tributária.

Isso porque, trilhando a ideia de o consumidor final suportar o *quantum* devido do tributo por meio do preço, este não integrará o patrimônio do sujeito passivo de direito (comerciante, industrial, produtor), de modo que esses contribuintes são apenas o caixa depositário do tributo, sendo necessário, após a compensação das operações e prestações anteriores, o imediato repassa aos cofres públicos.

Algo a se destacar desde já, é que o tema objeto dos autos discute a criminalização de ICMS próprio, cujo sujeito passivo será aquele que realizou a operação mercantil de fato (contribuinte de direito) e não o destinatário final. Tal fato ocorre devido a incidência da regra matriz tributária, que define que só há a existência de um sujeito passivo na obrigação principal do tributo. Sendo assim, não poderia ser considerado jamais como um crime de apropriação indébita, haja vista que, como já especificado, se trata de um crime de apropriação de coisa alheia.

Apesar da decisão ser de caráter concentrado, não ter efeito vinculante e *erga omnes*, ou seja, valerá tão para o caso concreto do RHC nº 163.344, por óbvio, influenciará nas decisões dos tribunais inferiores, haja vista o máximo respeito dos entendimentos firmados pelo STF. Assim, é preciso evidenciar que a questão ainda poderá voltar a ser julgada pelo Supremo, por meio de diferentes ações.

Dessa forma, é evidente o perigo desta tese firmada, uma vez que os tribunais inferiores poderão criminalizar condutas, causando sérias consequências aos contribuintes, sem ao menos observar os parâmetros definidos pelo Supremo.

Logo, algumas ideias terão que ser destrinchadas, pois, com a devida *vênia*, a maioria julgadora do caso em questão lidou com equívocos.

5.1 – DEFINIÇÃO DE PREÇO.

Como já amplamente suscitado no presente trabalho, a legislação do ICMS permite o repasse do ônus econômico do tributo ao consumidor final da mercadoria, porém, não é considerado o sujeito passivo de direito na operação, sendo este papel transpassado para o comerciante, industrial ou produtor, os quais praticam as operações mercantis, sofrendo as consequências da seara fiscal.

Ocorre que, no entendimento do STF, pelo fato do ICMS ser um tributo indireto, sendo legal a transferência desse suporte econômico ao consumidor, este irá arcar com o valor devido de ICMS, vez que estará embutido no preço final. Assim, o sujeito passivo de direito seria apenas responsável pelo caixa temporário do imposto, de modo que teria que repassá-lo imediatamente aos cofres públicos.

Logo, torna óbvia a ideia de que o dinheiro recolhido não pertence ao contribuinte e sim ao Estado, passando a concepção (que será passado um pouco mais a frente) de apropriação indébita tributária.

Dessa forma, o que torna cabível demonstrar é que amplamente legal o contribuinte realizar o repasse econômico de tributos no preço final do produto, vide o que já foi demonstrado no presente trabalho. Todavia, isso não quer dizer que o comprador da mercadoria está recolhendo propriamente o ICMS.

Ora, além do ICMS, estará embutido no preço de um produto: porcentagem para pagamento de salário dos empregados, pagamento de aluguel, outros impostos. Dessa forma, estaria consumidor final, sujeito a relações trabalhistas, empregatícias, de inquilinato, entre outras, com um determinado comerciante? A resposta com certeza é não.

Então, por que seria cabível uma análise diferente para o recolhimento de ICMS? Como já especificado, trata-se de um ICMS próprio, onde o consumidor final não tem relação, nem direito algum com o fisco. Se todos os valores embutidos no preço fossem “levados ao pé da letra” do entendimento aqui pautado, o não pagamento do aluguel, por exemplo, também seria considerado crime de apropriação indébita, tomando como base de que o comprador

realiza o pagamento do produto e este valor não é incorporado ao patrimônio do comerciante e sim repassado ao dono do estabelecimento.

Nesse contexto, é claro que o não pagamento de ICMS no tempo e hora estipulados não é cometimento de crime contra a ordem tributária, tachado no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Ora, conforme já explicado, tal situação enseja um cometimento de inadimplência, configurando uma infração tributária, a qual será cobrada pelo fisco quando houver a respeitável fiscalização.

Essa ideia foi a mesma passada pelo Ministro Gilmar Mendes por meio de seu voto vencido:

Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual. Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário, após consideração dos respectivos créditos no período de apuração.³⁶

E ainda segue o entendimento dos tribunais ao redor do país, como o exemplo abaixo:

APELAÇÕES CRIMINAIS. RECURSOS DA ACUSAÇÃO E DO RÉU. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90. ICMS PRÓPRIO REGULARMENTE DECLARADO AO FISCO. NÃO RECOLHIMENTO NO PRAZO LEGAL. MERO INADIMPLEMENTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ABSOLVIÇÃO. A conduta delituosa positivada no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, exige para sua configuração o não recolhimento de tributo “descontado” ou “cobrado”. Relativamente ao ICMS, apenas o substituto tributário pode descontar ou cobrar o imposto do real contribuinte substituído, apropriando-se de valores na qualidade de depositário para o ordinário repasse ao Fisco. Diferente ocorre quando se trata de ICMS devido pelo próprio contribuinte em relação a circulação de suas mercadorias. Nesse caso, o empresário não cobra do consumidor final o valor do ICMS embutido no preço do produto, mas apenas lhe transfere o ônus, assim como também é repassado todos os dispêndios do custo operacional da bem, a exemplo da folha de salários, insumos, matéria-prima, etc. No âmbito do direito civil, só se pode cobrar de quem deve o que está sendo cobrado. O consumidor final não detém qualquer vínculo ou relação jurídico-tributária com o Fisco, portanto, não lhe pode ser cobrado o tributo. Sendo o ICMS próprio regular e contabilmente lançados nos livros fiscais da empresa contribuinte, bem como declarado à Fazenda, sem contudo, haver o ordinário recolhimento dos valores, a omissão não ultrapassa o mero inadimplemento, passível de persecução no procedimento cível da execução fiscal. Ausência de injusto penal. Denúncia que

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.344. Recorrente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina e outros. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 18 de dezembro de 2019. Disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico de 12 de novembro de 2020.

descreve fato atípico. Absolvição. APELAÇÕES CRIMINAIS CONHECIDAS. DESPROVIDA A PRIMEIRA APELAÇÃO E PROVIDA A SEGUNDA.³⁷

Destarte, estando acostado num entendimento jurisprudencial, conclui-se que preço é o valor consubstanciado na venda de determinado produto, que engloba diversas especificações, sendo uma delas o ICMS. No entanto, pelo fato de o ICMS constar no preço, não quer dizer que o consumidor final está arcando com esse recolhimento, houve apenas o transpasse econômico

5.2 – ESPECIFICAÇÃO DE RETENÇÃO NA FONTE E ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Outro ponto que merece destaque é que a maioria dos votos da mesa julgadora optou por equiparar o recolhimento de ICMS próprio pela retenção de tributo pela fonte pagadora, bem como na oportunidade de ICMS por substituição tributária.

Isso porque, como muito bem apresentado no tópico anterior, o Tribunal maior do país pautou o entendimento de que o contribuinte de direito ao cobrar o preço da mercadoria do consumidor final, estaria cobrando também o valor de ICMS. O que acontece é que em nada se assemelha o ICMS próprio com essas situações adversas.

Explica-se. Nesses casos de retenção na fonte, havendo o exemplo mais famoso o caso do Imposto de Renda (IR) há um desconto do tributo, por meio de uma previsão legal, ou seja, nessa hipótese o empregado é o contribuinte de direito, pois está arcando com o valor devido do tributo que é retido na sua fonte pagadora (salário), o que gera uma relação com o fisco. Assim, o papel do empresário tomador do imposto é de depositário de confiança, de modo que o Fisco está confiando que o contribuinte irá descontar o tributo devido e repassá-lo posteriormente aos cofres públicos.

Isso é muito bem explicado pelo Luís Eduardo Schoueri:

Num primeiro raciocínio, poder-se-ia acreditar que quando a fonte pagadora de um rendimento efetua retenção de uma parte e a repassa ao Fisco, haveria uma relação obrigacional tributária entre a fonte e o Fisco, de modo que a fonte seria a responsável, por substituição, pelo recolhimento do tributo. Assim, o sujeito passivo seria a fonte pagadora, não o contribuinte.³⁸

³⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. Apelação Criminal nº 294545-55.2007.8.09.0051. Relator: Desembargador João Waldeck Felix de Souza. Goiânia, 13 de fevereiro de 2014. Disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico de 27 fevereiro de 2014.

³⁸. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 587.

Complementando o entendimento supra, ressalta-se o quanto detalhado pelo Hugo Machado de Brito:

A rigor, a norma penal em exame refere-se ao não pagamento, no prazo legal, de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; A questão, portanto, está em se saber o que devemos entender por tributo descontado ou cobrado. A nosso ver só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Não aquele que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços.³⁹

Por conseguinte, o entendimento doutrinário confirma a ideia de que os termos “cobrado” e “descontado” são essenciais para a consumação do tipo penal, o que não ocorre sem a presença de ambas as hipóteses. Ademais, não deve ser aplicado a casos em que são operações meramente econômicas, que há apenas repasse do ônus tributário no preço final da mercadoria ao destinatário final – sendo exatamente o caso do ICMS, o qual, destaca-se, não tem relação alguma com o fisco arrecadador.

Se não bastasse ainda, houve uma equiparação a hipótese da operação do recolhimento do ICMS por substituição tributária. Quanto a isto não há respaldo algum de semelhança do recolhimento do ICMS próprio com o ICMS-ST.

Ora, a substituição tributária é uma hipótese de responsabilidade, a qual possibilita que o legislador passe o dever de recolhimento do tributo para o sujeito que não foi responsável pela realização do fato gerador, de modo que a partir de seu nascimento já afeta o terceiro responsável e não o contribuinte.

Porém, como já exhaustivamente explicado, o ICMS próprio não é repassado para nenhum sujeito recolher, é de responsabilidade do próprio contribuinte que realizou a operação mercantil o dever fiscal.

Nesse contexto, torna necessário especificar o entendimento do Leandro Paulsen:

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

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. xiii, 435. p. 406.

tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse⁴⁰.

Ou seja, no caso da substituição tributária a possibilidade de ocorrer a apropriação indébita tributária é claramente possível, na medida que o substituto, em seu papel de responsável pelo cumprimento da obrigação principal, retém o valor do tributo devido pelo contribuinte principal, mas não repassa o valor aos cofres público. Agora sim, nessa situação, é óbvia a eventualidade de apropriar-se de coisa alheia, bem como o dolo na atuação, uma vez que não foi um mero inadimplemento, teve a intenção de fazer.

Sem embargo, ratifica-se de fato o distanciamento da semelhança entre a operação envolvendo ICMS próprio e a envolvendo ICMS por meio de substituição tributária, tendo em vista a diferença casuística da transferência da responsabilidade de fato do recolhimento do tributo.

Assim sendo, fato é que o ICMS não funciona como um imposto retido, pois não é recolhido de maneira automática quando da ocorrência do fato gerador, bem como não está atuando na hipótese de substituição tributária. O contribuinte de direito, neste caso, irá recebê-lo, integrar ao seu patrimônio e no final de todo de mês de apuração, realizará o devido repasse aos cofres públicos.

5.3 – PREMISSAS PARA APLICAÇÃO.

Outro ponto que merece destaque na atuação da tese firmada são as questões primordiais para sujeição da criminalização do ICMS, quais sejam o dolo e a contumácia.

Como já suscitado, a tese firmada no *writ* se voltou a definir as premissas para aplicação do tipo penal da Lei 8.137/90. Sem a demonstração de dolo de apropriar-se e atuação contumaz, a incidência do tipo penal não existiria. Logo, é crucial a definição detalhada de ambos os elementos subjetivos.

No entanto, fato é que o acórdão proferido não se atentou em analisar e definir a fundo ambas as premissas, o que causou certa insegurança jurídica, uma vez que pode influenciar de maneira atordoada os tribunais inferiores ao se basearam no julgamento em questão para aplicação em casos semelhantes.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 507.

5.3.1 – Dolo.

No direito penal tributário, é considerado crime toda conduta ilícita praticada é com o ingresso do elemento subjetivo chamado dolo, de modo que receberá uma sanção reprobatória severa pela conduta do contribuinte ou da própria fazenda pública.

Levando em consideração o entendimento passado pelo STF, para que ocorra o tipo penal elencado no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/90 é necessário que contribuinte demonstre dolo de apropriação.

Seguindo entendimento da seara penal, Guaracy Moreira Filho define dolo como “*a vontade livre e consciente dirigida a um resultado ilícito. É a vontade de praticar um fato típico que sabe proibido pelo direito. Para o STF é o elemento subjetivo implícito do tipo.*”⁴¹

Nessa esteira, para consumação da apropriação indébita tributária seria necessário que o agente ocultasse, sonegasse, enriquecesse ilicitamente, tudo com a intenção, vontade e consciência de lesar o fisco, ou seja, a consumação vai além do elemento objetivo (deixar de recolher o tributo descontado ou cobrado), é necessário da junção com o elemento subjetivo (dolo).

O que se pretende demonstrar é que, o contribuinte na hipótese de declarar e não recolher o ICMS, não está praticando o crime de apropriação indébita, mas sim uma mera inadimplência fiscal. Isso porque, quem declara não está tentando cometer crime, uma vez que já confessou a dívida, por meio das prestações prestadas ao fisco.

Quanto a essa questão, torna-se necessário destacar novamente as palavras do Ministro Gilmar Mendes no seu voto do acórdão do caso em questão:

De fato, em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em discussão, a intervenção criminal só se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal.

Na falta da demonstração de tal elemento determinante do tipo, resta cristalino o vilipêndio tanto da proibição constitucional à criminalização do mero inadimplemento quanto do próprio princípio da não culpabilidade (CF, art. 5º, LVII e art. LXVII), já que se pressupõe, implicitamente, na operação de imputação, um ardil (fraude, sonegação, dissimulação) não demonstrado.⁴²

⁴¹ MOREIRA FILHO, Guaracy; BRASIL. **Código penal comentado**. op. cit. p. 303.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.344. Recorrente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina e outros. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 18 de dezembro de 2019. Disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico de 12 de novembro de 2020.

Portanto, a criminalidade da inadimplência fiscal só será possível no caso da demonstração de alguma fraude por parte do agente, de forma que caso não exista tal situação é vedada a criminalização pelo princípio da não culpabilidade, previsto nos incisos LVII e LXVII do art. 5º da CR/88. Assim, poderá ser considerada inconstitucional a decisão proferida nos autos do RHC nº 163.344.

Assim sendo, pelas circunstâncias de ser um débito declarado e não pago, por meio do qual o contribuinte presta informações ao fisco, não há qualquer motivo de torpeza em sua atividade, não caracterizando, dessa forma, o dolo.

5.3.2 – Contumácia.

No Brasil, não há lei que especifique o que é devedor contumaz, portanto os entendimentos firmados são meramente jurisprudenciais e doutrinários. Nem mesmo os Ministros julgadores em seus votos definiram tal premissa, havendo uma superficialidade. Portanto, tanto no direito penal, quanto no direito tributário há uma dificuldade de definir condutas contumazes.

Ressalta-se que está tramitando no Congresso Nacional dois projetos de lei que visam a definição e o combate da prática ilegal da contumácia, quais sejam: a PLS nº 284/17 e a PL nº 1646/2019. Pelo fato de a PLS 284 trazer à tona uma diferença concreta de um devedor contumaz e um devedor eventual, configurando uma segurança jurídica para a utilização do termo, é considerada a mais forte como meio de solução.

Ainda, em alguns estados possuem a especificação de devedores contumazes em suas legislações internas, como é o caso do Estado de São Paulo, que fez referência a devedores contumazes por meio do art. 19 da Lei Complementar nº 1.320 de 2018. Veja-se:

Artigo 19 - Ficarà sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:

I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;

II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais

de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.⁴³

Como se observa, há algumas características para caracterização da contumácia, quais sejam (i) possuir débitos de ICMS declarados e não pagos, por 6 meses, consecutivos ou não; ou (ii) possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa que totalizem valor superior a 40.000 UFESPs⁴⁴, correspondendo a 30% do seu patrimônio líquido ou 25% das operações de saída dos últimos 12 meses. Assim, o fisco paulista possui um amparo legal para o combate do devedor contumaz.

Todavia, a situação que ocorre é que não é em todos os Estados nacionais que tem tal previsão legal, ensejando, assim, um possível transtorno. Isso porque, uma empresa de grande ou médio porte que possui atuação em diversas regiões do país pode ser condenada ao cometimento de crime em determinado Estado e em outro não.

Dessa forma, a insegurança jurídica é clara nesse ponto, pois (i) não há legislação federal normativa que preveja a atuação do devedor contumaz; (ii) a discussão é meramente jurisprudencial e doutrinária; e (iii) o STF não se preocupou em definir de maneira clara como se consuma a atividade para a concretização do tipo.

Sendo assim, a tese merece prosperar? Indo direto ao ponto, devedor contumaz tem o intuito de obter vantagem sobre seus concorrentes, fazendo com o que ganhe a maior porcentagem de mercado possível e aumente seus lucros, causando, dessa forma, um desequilíbrio no mercado interno. Isso pois, se o contribuinte não recolhimento tributos, consequentemente consegue aplicar um preço mais barato sob seu produto, o que prejudica imensamente seu concorrente que está agindo de boa-fé com o fisco.

Ora, se um contribuinte consegue cobrar um valor muito amenos pelo produto, é claro que, seguindo as diretrizes óbvias, ele não embutiu o valor do tributo em seu preço final. Tão somente com essa ideia já se consegue sedimentar a impossibilidade de ligação entre devedor contumaz e um sujeito que declara o ICMS próprio, visto que se houve a declaração e a prestação de informação ao fisco, o imposto foi cobrado e embutido no valor de sua mercadoria, o que não concretiza a atividade da contumácia. Nessa situação, o contribuinte está agindo de acordo com as regras fiscais do mercado, bem como se agasalhando da boa-fé.

⁴³ SÃO PAULO, Lei Complementar nº 1.320, SP, 2018. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 11 de mai. 2021.

⁴⁴ Em 2021 o valor do UFESPs perfaz o montante de R\$ 29,09, conforme índice de atualização disponibilizado no sítio da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo. Sendo assim, o valor correspondente na legislação para o contribuinte ser considerado devedor contumaz em 2021 é de R\$ 1.163.600,00.

Nada obstante, além de haver diversas opiniões sobre o assunto no âmbito tributário, no direito penal há uma imensa dificuldade de estabelecer critérios objetivos para aplicação da regra, o que não consegue prever uma habitualidade e gestão temerária.

O pressuposto essencial para consumação do crime de apropriação indébita se dá no momento em que o contribuinte, no papel de agente, demonstre características de contumácia, ou seja, a intenção do enriquecimento ilícito e se sobressair sobre sua concorrência. Portanto, a ideia central é tratar o contribuinte contumaz como aquele que faz do não pagamento de dívidas e tributos uma fonte de renda.

Contudo, aqui a veracidade é falha, pelo fato de, repita-se, tratar do inadimplemento de ICMS próprio, o qual foi declarado, registrado, mas, por algum motivo, seja de atraso, de capital insuficiente, entre outras hipóteses, deixou de ser recolhido, o qual, em momento algum, transmitiu a oportunidade de se sobressair, causar um desequilíbrio do mercado, de modo contumaz e doloso.

Dito isso, é imperioso concluir que a falta de legalidade e definição transforma tema numa angústia ao contribuinte, que poderá ser condenado sem respaldo algum ao redor dos tribunais do país e, ainda, por um mero inadimplemento.

5.4 – ENQUADRAMENTO NO TIPO PENAL: ART. 2º, II. LEI 8.137/90.

Como apontado, o entendimento do supremo se pautou em definir que a falta de ICMS cobrado ou descontado na nota fiscal e não repassado ao fisco incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90. A título elucidativo, veja-se o dispositivo em questão:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

(...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.⁴⁵

O enfoque central é da questão é que o caso tangente está discutindo a criminalização do ICMS próprio, que nada mais é a situação em que o próprio contribuinte de direito que deverá arcar com o ônus fiscal e não o consumidor final. Dessa forma, ocorrendo a sujeição de aplicação valor de tributo descontado ou cobrado não há como se aplicar ao ICMS próprio,

⁴⁵ BRASIL, Lei Ordinária nº 8.137, DF, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 11 de mai. 2021.

tendo em vista que (i) não há qualquer desconto ou cobrança de tributo; e (ii) ainda que houvesse tais hipóteses, como já demonstrado, não houve qualquer dolo de apropriação indébita, de lesão ao fisco.

O que se observa é que o inciso destacado faz menção a falta de recolhimento do sujeito passivo da obrigação ao valor devido aos cofres públicos, ou seja, faz menção ao apoderamento de coisa alheia, caindo no tipo penal chamado de apropriação indébita tributária, o que, como já demonstrado, se assemelha e muito ao tipo penal elencado no artigo 168-A do Código Penal (apropriação indébita previdenciária).

Quanto a este tema, cumpre destacar o entendimento firmado pelo Guilherme de Souza Nucci:

Análise do núcleo do tipo: deixar de recolher (não pagar), no prazo estipulado em lei, determinado valor de tributo (ou contribuição social, que, como já dissemos anteriormente, também é tributo), aos cofres públicos (ao fisco). A particularidade deste tipo penal é justamente o prévio desconto ou a cobrança de terceiro do mencionado valor, apropriando-se do que não lhe pertence. Ex.: o comerciante (sujeito passivo da obrigação, por imposição legal), cobra do comprador o ICMS referente à mercadoria vendida, mas não repassa a quantia ao tesouro. Ou, ainda, o empregador desconta parcela do imposto de renda do salário de seu funcionário e não a repassa aos cofres da União” (Leis penais e processuais penais comentadas. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2009. p. 995). Em verdade, há muito tempo alguns inescrupulosos empregadores ou aquelas pessoas físicas ou jurídicas eleitas como substitutas tributárias (sujeitos passivos tributários), obrigadas a reter imposto ou contribuição social, vêm se locupletando à custa da Fazenda Pública.⁴⁶

Sendo assim, o legislador optou por determinar que dever tributo é crime, estando sujeito a pena privativa de liberdade de seis meses a dois anos e multa. Além disso, não foi imputado nenhuma outra elementar para a configuração do delito, de modo que o crime se consuma pela simples conduta de não pagar débito tributário.

No entanto, tal dispositivo não merecia estar sendo válido e aplicado no ordenamento jurídico brasileiro contemporâneo. Ora, tomando como base o que já foi apresentado brevemente no presente trabalho, o artigo 7º, item 7, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos dispõe que ninguém será preso por dívida, salvo as de natureza alimentar.

Muito embora o enfoque da edição da Convenção seja meramente de prisões de caráter civil, enquanto a Lei nº 8.137/90 trata de prisões caracterizadas na esfera penal, fato é que o pacto de direitos humanos firmado não faz qualquer ressalva à natureza da prisão. Sendo assim, está vedado qualquer espécie da prisão de caráter deficitário.

⁴⁶ NUCCI, Guilherme de Souza, **Manual de Processo Penal e Execução Penal** – 8. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 271.

Ou seja, é necessário rechaçar o entendimento de incidência deste tipo penal nos inadimplementos tributários, uma vez que se aceitando a possibilidade de prisão penal por dívida, estaria indo de encontro com a norma prevista na Convenção, fazendo com que seu conteúdo normativo seja completamente esgotado.

Além do mais, o próprio STF já firmou entendimento de que a Convenção citada tem caráter supralegal, se tornando inferior hierarquicamente apenas em relação a Carta Magna de 1988. Explicando melhor, tirando a Lei Maior do país, todos o leque legislativo deve respeitar as regras contidas na convenção.

Acrescentando com o tema ainda, o art. 5º, inciso LXVII, da atual Constituição Federal prevê que “*não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.*”

Nesse contexto, se torna viável a interpretação extensiva do referido tema, para vedar qualquer tipo prisão por dívida, como muito bem firmado por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 349.703:

PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 5º DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. Desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Cívicos e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão. Assim ocorreu com o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e com o Decreto-Lei nº 911/69, assim como em relação ao art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002). ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA. DECRETO-LEI Nº 911/69. EQUIPAÇÃO DO DEVEDOR-FIDUCIANTE AO DEPOSITÁRIO. PRISÃO CIVIL DO DEVEDOR-FIDUCIANTE EM FACE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. A prisão civil do devedor fiduciante no âmbito do contrato de alienação fiduciária em garantia viola o princípio da proporcionalidade, visto que: a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso, em sua tríplice configuração: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; e b) o Decreto-Lei nº 911/69, ao instituir uma ficção jurídica, equiparando o devedor fiduciante ao depositário, para todos os efeitos previstos nas leis civis e penais, criou uma figura atípica de depósito, transbordando os limites do conteúdo semântico da expressão "depositário infiel" insculpida no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição e, dessa forma,

desfigurando o instituto do depósito em sua conformação constitucional, o que perfaz a violação ao princípio da reserva legal proporcional. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.⁴⁷

Portanto, haver a aplicação da prisão pelo inadimplemento tributário pode ser considerada inconstitucional, seguindo as regras contidas em ambas as legislações.

Nessa toada, o objetivo principal da Constituição é vedar o uso da esfera penal para a cobrança e arrecadação de dívida de quem quer que seja. E se a Lei Maior está especificando a impossibilidade da prisão por dívida, é preciso respeitar, tendo em vista seu efeito normativo e *erga omnes*.

Dessa forma, haver a criminalização de um mero inadimplemento fiscal caracteriza uma atipicidade da conduta, pois não há uma demonstração dos elementos subjetivos necessários. Isso é ainda confirmado pelo voto vencido do Ministro Gilmar Mendes:

Em face da ausência de uma demonstração clara de tal elemento subjetivo específico, na exordial acusatória, estaremos inevitavelmente diante de simples criminalização do inadimplemento e, portanto, de fato atípico. A criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere, de forma grave, tanto a Constituição Federal quanto o Pacto de São José da Costa Rica.⁴⁸

Ato contínuo, reforça-se que o caso em questão trata a respeito do não recolhimento de ICMS próprio, escriturado e declarado. O que transforma o imposto, seguindo as regras matrizes tributárias, de responsabilidade de um só sujeito, qual seja, o contribuinte de direito.

Verdade é que, o contribuinte não conseguiria apropriar-se de um bem alheio, se esse bem é seu de direito. Isso pois, não há qualquer repasse da responsabilidade fiscal, o ICMS integra o patrimônio do próprio contribuinte, ou seja, se não há o recolhimento do tributo não se configura crime, mas sim apenas um inadimplemento fiscal.

Enriquecimento essa questão ainda, Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula nº 323, firmou entendimento de que “*é inadmissível a apreensão de mercadoria como meio coercitivo para o pagamento de tributos*”. Complementando o tema, foi contextualizada a seguinte compreensão:

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 349.703. Recorrente: Itaú Unibanco S/A. Recorrido: Armando Luiz Segabinazzi. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 03 de dezembro de 2008. Disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico de 04 de junho de 2009.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.344. Recorrente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina e outros. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 18 de dezembro de 2019. Disponibilizado no Diário de Justiça Eletrônico de 12 de novembro de 2020.

É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – “sanção política” –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários.⁴⁹

Logo, o contribuinte não deveria ser submetido em hipótese alguma a sanções penais ou políticas, haja vista a acobertada vedação da legislação federal quanto a utilização da seara penal coercitiva para a arrecadação de dívidas.

Assim sendo, a aplicação do artigo 2º, inciso II da Lei definidora dos crimes contra a ordem tributária não é cabível havendo mero inadimplemento fiscal, ainda mais por ser tratar de ICMS próprio informado e não repassado aos cofres públicos.

⁴⁹ Tese definida no Recurso Extraordinário nº 565.048, rel. min. Marco Aurélio, P, j. 29-5-2014, DJE 197 de 9-10-2014, Tema 31.

CONCLUSÃO

Tomando como base a aplicação do Direito Penal na esfera tributária é necessário se realizar uma análise e observância a todos os campos do Direito. Isso porque, a configuração de crimes contra a ordem tributária se dá em circunstâncias muito específicas, sendo necessária a intervenção penal quando não houver mais alternativas.

Ora, a situação analítica surge com a própria Súmula Vinculante nº 24, veiculada pela Suprema Corte, pois estabelece que *“não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”*. Dessa forma, o ilícito tributário para ser observado e julgado no campo criminal depende de prévia manifestação da área tributária. Assim, se baseando numa analogia extensiva da própria Súmula Vinculante firmada pelo STF, o art. 2º da Lei nº 8.137/90 deveria ser aplicado com o mesmo entendimento, uma vez que o requisito indispensável dos crimes tributários é a adaptação penal a uma prática exclusivamente tributária, especificando a sua compreensão quanto ilícito consumado.

Seguindo tal embasamento, é indubitável a impossibilidade de criminalização de um mero inadimplemento fiscal, sob pena, inclusive, de representar manifesta afronta constitucional, tendo em vista a vedação de prisão por dívida contida no art. 5º, inciso LXVII c/c art. 7º, item 7, da Convenção de Direitos Humanos.

Fora isto, a compressão estabelecida por meio do acórdão proferido nos autos do RHC nº 163.344 possui certas inconsistências que não deveriam prosperar.

Em primeiro lugar, o ICMS, apesar de ser um tributo indireto, que tem o privilégio legal de repassar ao consumidor final o ônus econômico do imposto, não quer dizer que o mesmo realizará o recolhimento do imposto, pois isto é exclusivamente competência do contribuinte de direito (industrial, comerciante, produtor), ainda mais tratando-se de ICMS próprio.

Ato contínuo, comprovadamente em nada se assemelha às regras de recolhimento de impostos sujeitos à retenção na fonte ou substituição tributária. São hipóteses em que há a efetiva transferência da responsabilidade fiscal, onde de fato existe a possibilidade de se concretizar o crime de apropriação indébita tributária.

Se não bastasse ainda, a Suprema Corte não se preocupou em se aprofundar nas definições lógicas das premissas de consumação do delito tipificado nos termos do inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90, quais sejam o dolo e a contumácia, que são chamadas elementares subjetivas. Nessa esteira, em muito poderá afetar o entendimento dos juízos inferiores, pois, por

condições de aplicação apenas ao caso concreto do citado RHC, o discernimento dos tribunais poderá ser incongruente ao do estabelecido por meio do STF, prejudicando, e muito, o contribuinte.

Dessa forma, o que se observa é que o Direito Penal, pelo ICMS ser um dos impostos mais importantes para os cofres públicos, porém o mais sonegado também, está sendo uma ferramenta de arrecadação de tributos, situação essa que não poderia acontecer. Assim, é imputado a essa esfera uma carga arrecadatória e coatora, como via alternativa para auferimento de tributos.

Ora, o contribuinte ser levado a um julgamento penal pelo mero inadimplemento é deveras preocupante. Ainda que a situação fática envolva o recolhimento de ICMS próprio, tributo este que é declarado, informado ao fisco, de modo que não há qualquer tentativa de omissão, ocultação e apropriação, ou seja, vontade de sonegar e lesar o fisco.

É importante frisar que muitas vezes o contribuinte, por um agravante financeiro, por situações adversas, não consegue realizar o efetivo recolhimento do tributo a tempo, uma vez que no Brasil a carga tributária mensal é altíssima.

Ressalta-se que isso ocorre devido a fatores políticos e ações da administração pública, que dificultam cada vez mais a vida do contribuinte. Nesse contexto, seria justo a prisão do responsável fiscal por situações dessa categoria?

Não obstante, é imperioso destacar o atual cenário mundial, principalmente no Brasil, estando a economia em situação catastrófica por conta do alastro do COVID-19. Devido a isto, o empresário encontra impasses e falta de recurso, não vendo alternativas a não ser deixar de recolher tributos com intuito de dar continuidade ao seu negócio.

Dito isso, com base no entendimento do STF e na falta de descrição direta de alguns termos essenciais, o contribuinte estaria sujeito, mesmo assim, a ser submetida numa seara penal e sofrer consequências severas, como a restrição da liberdade.

De mais a mais, cumpre salientar que a Fazenda Pública Estadual é agasalhada de diversos mecanismos e prerrogativas de arrecadação de créditos tributários. Como citado nos tópicos anteriores, os fiscos estaduais possuem órgãos fiscalizadores com competência, caso detectado alguma prática ilegal ou falta de recolhimento por parte dos contribuintes, de lavrarem autos de infração para a cobrança do imposto devido. Assim, o mecanismo criminal deveria ser utilizado em última categoria e se detectados os fatos para caracterização do ilícito penal, não por mera inadimplência.

Portanto, conclui-se, que não resta razão ao criminalizar o não recolhimento do ICMS próprio declarado. Destaca-se que decisões no mesmo sentido da ora analisada poderão causar,

na verdade, um desequilíbrio no pagamento de diferentes tributos, uma vez que o contribuinte, não restando recursos para o adimplemento de todos os deveres fiscais, tenderá para o pagamento daqueles que gerarão uma consequência penal – como o caso do ICMS – enquanto não recolherá outros impostos que as sanções são meramente administrativas.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 12 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BORGES, José Souto Maior, **Lançamento Tributário**, 2ª ed. – São Paulo, Malheiros Editores, 1999.
- BUISSA, Leonardo. **Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/39/neutralidade-tributaria-no-icms-e-criminalizacao-do-devedor-contumaz-imposto-declarado-e-nao-pago/>. Acesso em 10 de mai. 2021.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. – 18. ed., rev. e ampl. / até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. – São Paulo: Malheiros, 2020.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de Direito Penal – Parte Geral**. JusPodivm, 3.ed. 2015.
- MOREIRA FILHO, Guaracy; BRASIL. **Código penal comentado**. 6. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Rideel, 2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. xiii, 435.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro: curso de Direito Tributário**. 3. Ed. Revista atualizada, São Paulo: José Bushatsky, 1971.
- NUCCI, Guilherme de Souza. **Código de Processo Penal comentado**. 19. Rio de Janeiro Forense 2020 1 recurso online ISBN 9788530989422.
- NUCCI, Guilherme de Souza, **Manual de Processo Penal e Execução Penal** – 8. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2011.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Economia e política das finanças públicas: uma abordagem crítica da teórica convencional, à luz da economia brasileira**. São Paulo: Editora Hucitec, 2009.

OYAMA, Érico. **Devedor contumaz: falta de lei específica mantém prática sem punição.** Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/devedor-contumaz-lei-punicao-31082020>. Acesso em 10 de mai. de 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 8 ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário.** São Paulo: Malheiros, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

STOCO, Rui. **Crimes contra a ordem tributária [livro eletrônico].** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Não Cumulatividade – aspectos relevantes,** In: RESENDE, Condorcet (org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Gabriel Tadeu Pretini Castanharo

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº (inserir TIA), período (inserir período), turma (inserir turma), tendo realizado o TCC com o título: CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS PRÓPRIO DECLARADO E NÃO PAGO

sob a orientação do(a) Professor(a) Fúlvia Helena de Gioia

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 21 de maio de 2021.

Gabriel Castanharo

Assinatura do discente