18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATOR	**: MIN. ROBERTO BARROSO**
RECTE.(S)	: ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: IGOR MAULER SANTIAGO E OUTRO(A/S)
RECTE.(S)	: VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE.	: SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S)	: ROBERTO PODVAL E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S)	: PEDRO IVO GRICOLI IOKOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S)	: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ADV.(A/S)	: KIYOSHI HARADA
ADV.(A/S)	: LUIS ANTONIO FLORA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: FELIPE CONTRERAS NOVAES
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE RAMOS
ADV.(A/S)	: CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO
ADV.(A/S)	: PIERPAOLO CRUZ BOTTINI
AM. CURIAE.	: CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S)	: HELCIO HONDA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0046-304B-2902-D3B4 e senha 21D9-5B72-DAD9-8493

RHC 163334 / SC

INTDO.(A/S)	:TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S)	:TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
AM. CURIAE.	:CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S)	:FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY
ADV.(A/S)	:LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE.	:ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE.	:COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S)	:LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA

Ementa: DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE.

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.

3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.

4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0046-304B-2902-D3B4 e senha 21D9-5B72-DAD9-8493

virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.

5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de "laranjas" no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

7. Recurso desprovido.

8. Fixação da seguinte tese: *O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.*

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do do Supremo Tribunal Federal por seu Tribunal Pleno, sob a presidência do Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Revogada a liminar anteriormente concedida. Em seguida, por maioria de votos, em fixar a seguinte tese: "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2°, II, da Lei n° 8.137/1990", vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Brasília, 18 de dezembro de 2019.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0046-304B-2902-D3B4 e senha 21D9-5B72-DAD9-8493

MINISTRO **LUÍS ROBERTO BARROSO** - RELATOR

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0046-304B-2902-D3B4 e senha 21D9-5B72-DAD9-8493

11/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATOR	**: MIN. ROBERTO BARROSO**
RECTE.(S)	: ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: IGOR MAULER SANTIAGO E OUTRO(A/S)
RECTE.(S)	: VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE.	: SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S)	: ROBERTO PODVAL E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S)	: PEDRO IVO GRICOLI IOKOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S)	: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ADV.(A/S)	: KIYOSHI HARADA
ADV.(A/S)	: LUIS ANTONIO FLORA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: FELIPE CONTRERAS NOVAES
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE RAMOS
ADV.(A/S)	: CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO
ADV.(A/S)	: PIERPAOLO CRUZ BOTTINI
AM. CURIAE.	: CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S)	: HELCIO HONDA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 03E4-B673-A673-922E e senha 98F5-5247-40A6-75C4

INTDO.(A/S)	:TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S)	:TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
AM. CURIAE.	:CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S)	:FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY
ADV.(A/S)	:LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE.	:ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE.	:COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S)	:LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA

RELATÓRIO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR)

1. Trata-se de recurso ordinário em *habeas corpus*, com pedido de concessão de liminar, interposto contra acórdão da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, da Relatoria do Ministro Rogerio Schietti Cruz, assim ementado:

> "HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS 'DESCONTADO E COBRADO'. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.
>
> 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 03E4-B673-A673-922E e senha 98F5-5247-40A6-75C4

que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão 'descontado ou cobrado', o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que 'descontam' ou 'cobram' o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo 'descontado' é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo 'cobrado' deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado."

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 03E4-B673-A673-922E e senha 98F5-5247-40A6-75C4

2. Extrai-se dos autos que o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu provimento ao recurso de apelação interposto pelo Ministério Público, a fim de afastar a sentença de absolvição sumária e determinar o prosseguimento do processo a que respondem os recorrentes pela suposta prática do crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

3. Irresignada, a defesa impetrou *habeas corpus* no Superior Tribunal de Justiça, onde a ordem foi denegada. Neste recurso ordinário em *habeas corpus*, a defesa sustenta que os recorrentes "*estão sendo processados criminalmente por* ***mera inadimplência fiscal****: não houve fraude, omissão ou falsidade de informações ao Estado*"; que "*o não recolhimento de ICMS próprio, por si só,* ***não caracteriza crime****, em razão de não preencher a elementar do tributo 'descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação' exigida pelo tipo penal do art. 2.º, II, da Lei 8.137/90*".

4. Afirma que "*mesmo que se admitisse a caracterização do crime tributário do art. 2.º, II, da Lei 8.137/90 pelo não recolhimento de tributo cujo ônus econômico tenha sido repassado ao consumidor, ainda assim a responsabilização penal dos EMBARGANTES seria inviável no presente caso (…). Isso porque (…) o ônus econômico do ICMS* ***pode*** *ser repassado aos consumidores, mas também pode ser suportado pelo contribuinte de direito (sem o repasse). E o fato de que geralmente é feito esse repasse não permite presumir que sempre será assim (…) a responsabilidade penal dependeria, no mínimo, da demonstração de que os EMBARGANTES efetivamente repassaram o ônus econômico aos consumidores".*

5. Com essa argumentação, requer "*seja DECLARADA a ilegalidade do acórdão impugnado, para o fim de restabelecer a sentença que* ***absolveu sumariamente*** *os PACIENTES*".

6. A liminar foi indeferida por inexistência de risco iminente à liberdade de locomoção dos recorridos.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 03E4-B673-A673-922E e senha 98F5-5247-40A6-75C4

7. Foram admitidos como *amici curiae*, de um lado, defendendo a atipicidade da conduta, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), o Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel (Sinditelesbrasil), a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (Fecomércio-SP), a Associação Brasileira do Agronegócio (Abag) e o Conselho Federal da OAB; de outro lado, defendendo a sua tipicidade da conduta, tem-se o Colégio Nacional dos Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal (Conpeg) e o Estado de Santa Catarina.

8. Dada a relevância prática da matéria, que afeta dezenas de milhares de contribuintes por todo o país, remeti, em homenagem à segurança jurídica, sua apreciação ao julgamento do Plenário, nos termos do art. 21, XI, do Regimento Interno desta Corte. Na mesma ocasião, concedi liminar, de ofício, apenas para determinar que não fosse executada qualquer pena contra os recorrentes, seja de prisão ou restritiva de direitos, sem prejuízo do trâmite da ação penal contra eles movida. Além disso, convoquei uma reunião com os representantes das partes, terceiros admitidos no processo e órgãos públicos diretamente interessados para que entregassem memoriais escritos e apresentassem seus argumentos.

9. A reunião se mostrou bastante produtiva, com a presença de todos os convocados, que trouxeram contribuições relevantes para o debate. Requeri, então, dia para julgamento.

10. É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 03E4-B673-A673-922E e senha 98F5-5247-40A6-75C4

11/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Presidente, não vou nominar todos que usaram da palavra, mas foi um debate extremamente rico e de qualidade, com alguns dos melhores profissionais que há no mercado. Acho que o Tribunal agradece a contribuição de todos, como já agradeci, pela participação na audiência pública que havia convocado para esse debate. Quando convoco audiência pública, é porque tenho dúvida real. Esse não era um tema banal e acho que foi enriquecido pela participação de todos os advogados e do Ministério Público.

Presidente, vou fazer um resumo do meu voto, relembrando. Estamos aqui discutindo se o comerciante que cobra, em seu preço, o ICMS do consumidor final - o contribuinte de fato - e depois não o repassa à Fazenda, se isso deve ser considerado crime de apropriação indébita tributária ou se isso deve ser considerado mero inadimplemento fiscal. Essa é, colocada em uma proposição, a questão que se está discutindo.

Estabeleci três premissas, Presidente, que considero importantes no equacionamento dessa matéria.

Primeiro, o Direito Penal, acho, deve ser sério, igualitário e moderado. Sério significa que sua aplicação deve ser efetiva para que possa desempenhar o que considero seu principal papel: dissuadir as pessoas de praticarem condutas delituosas. Igualitário significa que a aplicação da lei não deve distinguir entre ricos e pobres, poderosos e comuns. E moderado significa que se deve evitar a expansão desmedida de seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pelo exacerbamento de penas. Essa é minha visão do Direito Penal.

Agora, passando à questão do Direito Tributário, pagar tributo considero que é dever fundamental de todo cidadão, na medida em que ocorra o fato gerador e ele exiba capacidade contributiva. Portanto,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8670-1470-7C0D-B2EA e senha 39DE-196E-2EC7-A44D

entendo que a incidência do Direito Penal na esfera tributária deva ser a exceção, e não a regra. Porém, não considero os crimes tributários crimes de pouca importância. Pelo contrário, acho que são relevantes e privam o Estado brasileiro dos recursos necessários para acudir as muitas demandas relevantes da sociedade brasileira.

Em terceiro lugar, na intersecção entre Direito Penal e Direito Tributário, o mero inadimplemento tributário, evidentemente, não deve ser considerado fato típico criminal. Para que se reconheça a tipicidade criminal de determinada conduta em matéria tributária, é necessário que haja um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

Essas são, Presidente, as três premissas sobre as quais pretendo desenvolver meu voto. Devo dizer, para não criar um suspense prolongado - que detestava, quando era advogado -, que considero que todos os elementos de interpretação jurídica...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Ministro **Luís Roberto**, nos votos proferidos pelo Ministro **Sepúlveda Pertence**, Sua Excelência ia desenvolvendo argumentos que ora pareciam conduzir o voto para um lado, ora pareciam conduzi-lo para outro e, só na parte dispositiva, é que chegávamos ao conhecimento da conclusão do voto.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Pois, então.

Nunca me esqueci de um caso que acho que foi a maior derrota que tive aqui no Supremo - perdi de nove a um. Era uma questão de modulação de efeitos temporais no IPI alíquota zero. Vossa Excelência era Advogado-Geral da União, éramos *ex adversus*. O Ministro Lewandowski votou favoravelmente à modulação, o Ministro Marco Aurélio votou desfavoravelmente e veio o intervalo. Aí liguei para minha mulher e disse: "Está um a um". No final do dia, veio a contabilidade da catástrofe.

Prosseguindo, Presidente, penso que todos os elementos de interpretação jurídica, o gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico, com a devida vênia das primorosas sustentações em

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8670-1470-7C0D-B2EA e senha 39DE-196E-2EC7-A44D

contrário, legitimam a tipificação, tal como acho que ela está caracterizada na Lei nº 8.137, de 1990.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8670-1470-7C0D-B2EA e senha 39DE-196E-2EC7-A44D

11/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR)

I. O CASO CONCRETO

1. Os recorrentes eram sócios e administradores da pessoa jurídica Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda. Ao realizar a venda de mercadorias, tal pessoa jurídica, embora tenha escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária relativa aos meses de 09.2008, 11.2008, 12.2008, 01.2009, 02.2009, 05.2009, 07.2009 e 07.2010. Assim, foi constituído um débito que, atualizado até o momento da denúncia, montava a R$ 30.463,05.

2. Por essa razão, os recorrentes foram denunciados pelo Ministério Público de Santa Catarina (MP/SC), que qualificou as condutas mencionadas no delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, assim tipificado:

> **Art. 2°** 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;

3. Após absolvição sumária pelo Juízo Criminal da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC, o TJ/SC deu provimento ao recurso interposto pelo MP/SC, determinando o prosseguimento da ação penal. Contra tal decisão, foi interposto habeas corpus, rejeitado pelo Superior Tribunal de Justiça. Daí a interposição do presente recurso, no qual se requer o reconhecimento da atipicidade da conduta.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

4. A questão aqui examinada, portanto, é a seguinte: deixar o comerciante de recolher ICMS próprio, escriturado e declarado, repassado economicamente ao comprador da mercadoria ou tomador do serviço, é crime?

II. PREMISSAS PARA O EXAME DA TIPICIDADE PENAL

5. Antes de responder à pergunta, entendo importante estabelecer três premissas.

6. *Primeira*: O direito penal precisa ser sério e igualitário, mas também moderado. Sério significa que sua aplicação deve ser efetiva, de modo a desempenhar o papel dissuasivo da criminalidade, que lhe é essencial. Igualitário significa que a aplicação da lei não deve distinguir entre pobres e ricos, poderosos e comuns. Moderado significa, por fim, que se deve evitar a expansão desmedida do seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pela exacerbação desproporcional de penas.

7. *Segunda*: Pagar tributos é um dever fundamental que incumbe a todos os cidadãos que, praticando o fato gerador, demonstrem capacidade contributiva. A incidência do direito penal na esfera tributária é excepcional, mas é também necessária. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

9. Postas essas premissas, retomo a questão principal: o contribuinte que, escriturando e declarando o ICMS devido, deixa de recolhê-lo, comete o delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990? Embora o tema seja controverso, convenci-me de que, desde que preenchidos outros pressupostos, a resposta é positiva. Essa conclusão se sustenta em *três fundamentos*.

III. INTERPRETAÇÃO SEMÂNTICA E SISTEMÁTICA

10. O *primeiro fundamento* se extrai de uma interpretação semântica e sistemática do tipo penal. Como passo a expor, os elementos do tipo penal, interpretados não só a partir de seu sentido literal, mas também em conjunto com outras normas penais e tributárias, são inteiramente preenchidos em caso de não recolhimento do ICMS repassado ao adquirente de mercadorias ou tomador de serviços.

11. Para a consumação do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, é preciso "*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*". Examino, um a um, os elementos do tipo penal.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

13. Trata-se, portanto, de crime próprio, que somente pode ser cometido, na qualidade de autor, por quem detenha a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. O tipo penal, porém, não distingue entre sujeito passivo direto ou indireto, substituto ou substituído tributário, contribuinte e responsável etc. Não havendo distinção legal, não cabe ao intérprete fazê-la. Assim, todo e qualquer sujeito passivo de obrigação tributária pode ser sujeito ativo do delito. Por conseguinte, o comerciante, na condição de contribuinte de ICMS[1], é potencial sujeito ativo do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Menciono, a propósito, o seguinte trecho do voto do Min. Ricardo Lewandowski proferido no ARE 999425 ED/SC:

> "Nesse diapasão, é possível notar que o tipo penal sob exame não traz qualquer limitação a respeito do alcance da expressão 'sujeito passivo de obrigação', abrangendo, assim, tanto o contribuinte quanto o responsável tributário que, nessa qualidade, tenha descontado ou cobrado o valor do tributo de terceiro (contribuinte de fato) e não tenha repassado ao Fisco o que lhe era devido".

14. Já o *objeto do delito*, passível de não recolhimento aos cofres públicos, é o "*valor de tributo ou contribuição social*". Contribuição social, como se sabe, é uma espécie tributária, de modo que a referência final seria desnecessária. Já o termo "tributo" é utilizado na legislação com significados bastante diversos. Como ressalta Paulo de Barros Carvalho, "t*rata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e*

1 LC nº 87/1996. Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

a norma que juridiciza o fato)"[2].

15. Dentre as várias acepções de tributo, portanto, uma delas equivale à "quantia em dinheiro" correspondente à prestação jurídica tributária. Nesse sentido, por exemplo, quando o art. 166 do CTN se refere à "restituição de tributos"[3] está a aludir, evidentemente, à quantia em dinheiro paga anteriormente, de modo indevido, com fundamento em uma relação jurídica tributária.

16. É nesta acepção que deve ser compreendida a expressão "valor de tributo" mencionada no tipo penal. Aliás, merece destaque a circunstância de que a regra penal sequer se utiliza diretamente do termo "tributo", mas da expressão "valor do tributo". Portanto, é irrelevante, do ponto de vista jurídico-penal, saber se aquele que arca economicamente com o valor pago é ou não o contribuinte: isso porque, indiscutivelmente, a quantia por ele paga ao comerciante é o "valor do tributo", isto é, a expressão econômica ou dimensão monetária do tributo.

17. Em outros termos, se o tipo prescrevesse a conduta de "deixar de repassar *tributo* cobrado de alguém", seria mais convincente o argumento de que esse alguém haveria de ser sujeito passivo da obrigação tributária. Mas não: o tipo se refere a "valor de tributo", valor esse que pode ser economicamente repassado ao adquirente da mercadoria ou serviços no caso do ICMS.

18. A *conduta típica* é mista, composta de uma ação, consistente na cobrança ou desconto do valor do tributo devido, seguida de uma omissão, o "deixar de recolher" o valor cobrado ou descontado. Por consequência, estará afastado o crime se o sujeito passivo demonstrar

2 Direito tributário, método e linguagem. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 404.

3 CTN. Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

que, por qualquer razão, não recebeu efetivamente do adquirente o valor do tributo ou não lhe transferiu o encargo econômico do tributo[4].

19. A propósito, justamente por exigir que a omissão se refira ao valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro é que esta Corte, consignando não se tratar de mera inadimplência tributária, reconheceu a constitucionalidade do tipo penal (ARE 999425 RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.03.2017).

20. Sobre a tipicidade da omissão no recolhimento do valor de tributo descontado não há controvérsia. É o que ocorre, v. g., em casos de retenção na fonte. Pense-se no imposto de renda, que, nos termos do art. 7º, I, da Lei nº 7.713/1988, deve ser retido pela fonte pagadora por ocasião do pagamento dos rendimentos do trabalho assalariado. O empregador ***desconta***, ao pagar o salário, o valor do tributo devido[5].

21. O debate nos presentes autos, porém, não se refere ao

---

4 Essa mesma prova, de não transferência da carga econômica do tributo, é exigida pela jurisprudência do STF para assegurar a legitimidade ativa do "contribuinte de direito" do ICMS à repetição do indébito tributário. Nos termos do enunciado 546 da Súmula do STF, "*Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte 'de jure' não recuperou do contribuinte 'de facto' o 'quantum' respectivo*". Também em Portugal – onde, como se verá, existe um tipo penal bastante semelhante – o Supremo Tribunal de Justiça decidiu que "*A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a € 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 nº1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido*" (Ac. nº 85/14, Rel. Santos Cabral, j. 29.04.2015).

5 A referência à omissão de repasse de tributo descontado é utilizada, com idêntico sentido, no tipo penal de apropriação indébita previdenciária, assim redigido: Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: [...] § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

valor de tributo descontado, mas ao valor *cobrado* e não recolhido aos cofres públicos. Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo ***cobra*** o valor do tributo conjuntamente com o preço. A previsão visa a abarcar os tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato. Encontra-se a expressão tributo cobrado também, por exemplo, na norma que exclui da base de cálculo do imposto de renda calculado pelo lucro real "os tributos não cumulativos *cobrados*, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário" (art. 12, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/1977).

22. O melhor exemplo da hipótese é justamente o do ICMS. O produtor da mercadoria, ao vendê-la, repassa o valor do imposto devido na operação ao atacadista e, no prazo legal, recolhe-o aos cofres públicos. O atacadista, de sua parte, revende a mercadoria ao varejista, repassando-lhe a carga econômica do tributo antes de recolhê-lo. Finalmente, o varejista vende a mercadoria para o consumidor final, que assume o economicamente o encargo tributário de toda a cadeia produtiva. Cada integrante da cadeia *cobra* o imposto do próximo adquirente do produto, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, acrescido ao preço do produto.

23. Os recorrentes sustentam que o consumidor final seria mero contribuinte de fato do imposto, de modo que, juridicamente, o sujeito passivo do ICMS será sempre o comerciante. Tanto assim, argumentam, que a jurisprudência reconhece a irrelevância jurídica da transferência do encargo econômico do tributo, por exemplo, ao negar ao contribuinte de fato legitimidade ativa para pleitear a restituição do imposto (STJ, REsp 903394/AL, Rel. Min. Luiz Fux) e ao rechaçar a imunidade tributária nos casos em que a entidade imune é mera

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

contribuinte de fato (STF, RE 608872, Rel. Min. Dias Toffoli).

24. Ocorre que o tipo penal não contraria essa compreensão jurisprudencial. Pelo contrário, o tipo penal reconhece que a obrigação jurídico-tributária recai sobre o comerciante, tanto assim que o delito somente pode ser cometido "*na qualidade de sujeito passivo de obrigação*". O sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio. E realmente não lhe pertence, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: a) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12, § 4º); b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017).

25. Portanto, o sujeito passivo do tributo não se apropria – ou melhor, não pode se apropriar, sob pena de incorrer no tipo penal aqui examinado – do ICMS cobrado em cada operação. Em verdade, os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa (o "valor do tributo"), que, após compensado com os valores do tributo suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos. Nas palavras de Roque Carrazza, "*Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles (os sujeitos passivos) apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal*"[6].

26. O valor referente ao ICMS, cobrado dos consumidores, apenas transita no caixa do sujeito passivo para, em algum momento, a depender dos seus créditos em operações anteriores, ser recolhido aos cofres públicos. No voto da Relatora do RE 574.706, Min. Cármen Lúcia, consignou-se claramente o entendimento, acolhido pela maioria do Plenário, de que, ainda que não recolhido imediata e integralmente, em

6 *ICMS*, 16. ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 666.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

razão do princípio da não-cumulatividade, o ICMS não se integra ao patrimônio do sujeito passivo e, por isso mesmo, não compõe a base de cálculo de PIS e COFINS:

> Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia [distribuidor e comerciante], ou seja, parte do valor do ICMS destacado na "fatura" é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e **não constitui receita do contribuinte**, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

27. Assim, percebe-se a razão pela qual a conduta não se equipara a um mero inadimplemento tributário. É preciso, de fato, *algo mais* para caracterizar o injusto penal. No âmbito do direito penal tributário, essa especial reprovabilidade está presente, por razões diferentes, tanto na sonegação fiscal como na apropriação indébita tributária.

28. Na sonegação tributária, a reprovabilidade se extrai da prática de fraude, de simulação ou de omissão; de atos dolosos, enfim, voltados a subtrair do Estado o conhecimento acerca da existência da própria obrigação tributária ou de seus elementos.

29. Já na apropriação indébita tributária, a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo. Diferentemente do delito do art. 1º, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não requer fraude. Considerando que, de acordo com a jurisprudência do STF, o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade, o não recolhimento do imposto caracteriza apropriação indébita.

IV. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA E REFERÊNCIA AO DIREITO COMPARADO

30. Uma interpretação histórica do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 também conduz à conclusão da tipicidade da conduta de não recolhimento do ICMS repassado aos consumidores. Como antecedente remoto da Lei nº 8.137/1990, pode ser apontada a Medida Provisória nº 156, de 15 de março de 1990, editada no governo Collor, que instituía os seguintes tipos penais:

> **Art. 3°** Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:
>
> [...]
>
> IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;
>
> V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

31. A previsão, claramente inconstitucional, por criar tipos penais por medida provisória, acabou sendo revogada pela Medida Provisória nº 175, de 27 de março de 1990. Concomitantemente à revogação da norma, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso o Projeto de Lei n º 4.788/1990, que viria a ser apensado aos Projetos de Lei

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

nº 4.820/1990 e 4.821/1990, que tratavam do mesmo tema[7].

32. O referido Projeto de Lei n º 4.788/1990, na versão do substitutivo apresentado pelo então Deputado Federal Nelson Jobim, possuía a seguinte redação, no aqui interessa:

> **Art. 2°** Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:
>
> [...]
>
> IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;
>
> V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

33. Note-se, portanto, que a redação originalmente proposta distinguia, de modo claro, duas hipóteses de delitos decorrentes do não recolhimento de tributos aos cofres públicos. No inciso IV, tipificava-se a retenção do tributo na fonte, sem o devido recolhimento subsequente. O inciso V, por sua vez, descrevia claramente a hipótese de omissão de recolhimento de tributos indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e transferidos economicamente, por fim, ao consumidor final.

34. O então Deputado Federal Nelson Jobim, após criticar, de modo geral, a redação dos crimes tributários no projeto de lei, em razão do emprego excessivo de técnicas de remissão, apresentou substitutivo com a seguinte redação:

> **Art. 2°** Constitui crime da mesma natureza:
>
> [...]
>
> II - deixar de recolher, no prazo legal, aos cofres públicos,

7 Cf. Diário do Congresso Nacional de 29 de março de 1990, p. 2.224-2.225.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

> valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria fazer entrar nos cofres públicos;

35. Não houve, entretanto, qualquer crítica à própria possibilidade de tipificação da conduta de não recolhimento do tributo "*recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado*". Pelo contrário, aparentemente a nova redação parece ter abrangido tal possibilidade, dada a fundamentação explicitada Relator do substitutivo à nova redação proposta, com a distinção das figuras da sonegação e da omissão no recolhimento do tributo[8]:

> [...]
>
> Buscou-se no substitutivo, portanto, aperfeiçoar o projeto n. 4.788/90 descrevendo melhor os tipos delitivos; procurando organizar os comportamentos ofensivos por meio de categorias jurídicas bem conhecidas.
>
> Com os olhos postos no Código Penal, nas leis penais vigentes e projetadas **modelou-se a sonegação e a fraude, <u>bem assim a omissão de recolhimento de tributos</u>**, sem esquecer do necessário dever de informação às autoridades fazendárias conhecidas. [...]

36. O substitutivo finalmente aprovado pela Câmara dos Deputados, portanto, propôs a reunião das condutas de não recolhimento de imposto retido na fonte e de não recolhimento de tributos economicamente transferidos ao consumidor final em um único dispositivo.

37. No Senado Federal, foi apresentado substitutivo complementar, agrupando o projeto original e o substitutivo da Câmara, e retornando à distinção mais clara entre as duas formas delitivas de não

8 Cf. Diário do Congresso Nacional de 16 de maio de 1990, p. 5.014, sem destaques no original.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

recolhimento de tributo[9]:

> **Art. 1°** Constitui crime contra a ordem tributária qualquer das seguintes ações ou omissões, tendentes a elidir, parcial ou totalmente, o cumprimento de obrigação tributária:
>
> [...]
>
> **§ 2º** Constitui crime da mesma natureza:
>
> I – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo que seja obrigado a reter na fonte;
>
> II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo recebido de terceiros, incluso no preço de mercadorias ou serviços, constante de fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

38. Na Câmara dos Deputados, porém, retornou-se à redação original. A manifestação do Relator, então Deputado Federal Nelson Jobim, não aponta uma razão de direito material para a rejeição desse ponto específico, indicando apenas que "*os arts. 1º e 2º foram praticamente reunidos, em um só artigo, com ligeiras alterações quanto à tipificação*"[10].

39. A meu ver, diante dessa tramitação legislativa, é possível se depreender que a redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 que acabou prevalecendo nada mais é do que o resultado da reunião, que agora se percebe ter sido problemática, dos mencionados incisos IV e V do Projeto de Lei n º 4.788/1990 em um único dispositivo. Pretendeu-se referir, respectivamente, com a utilização das expressões "descontado" e "cobrado", às hipóteses de: a) não recolhimento de tributo retido na fonte; b) não recolhimento de tributo transferido economicamente na cadeia produtiva.

40. Conclui-se, pois, que também uma interpretação histórica, construída a partir do exame do processo legislativo, aponta para a tipicidade da conduta de omissão no recolhimento do valor do ICMS

9 Cf. Diário do Congresso Nacional de 10 de outubro de 1990, p. 10.220.

10 Cf. Diário do Congresso Nacional de 14 de novembro de 1990, p. 12.084.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

economicamente transferido ao consumidor final.

41. Já uma análise do direito comparado indica que a criminalização do não recolhimento de tributos indiretos, transferidos economicamente ao consumidor final, não é excentricidade brasileira, mas um fenômeno comum em outros ordenamentos.

42. Em Portugal, o art. 105º, nº 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) pune com pena de prisão de até três anos ou multa de até 360 dias, sob a denominação de crime de "abuso de confiança", a conduta de "*Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar*". Conforme explica a doutrina portuguesa, "*a conduta incriminada consiste na mera não entrega à administração fiscal, dentro de determinado prazo, das quantias pecuniárias deduzidas, concretizando-se, numa omissão pura, que se consuma com o fim do prazo para a entrega daquelas prestações*"[11].

43. A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal já examinou, em processo de extradição, o tipo penal português do abuso de confiança fiscal. Naquele feito, foi deferida a extradição de nacional português que "*na condição de dirigente da empresa, teria retido, liquidado, mas não entregue ao Erário Português o tributo IVA (Imposto sobre Valor Agregado) nos meses de abril e de setembro a dezembro de 2001 e ainda no mês de dezembro de 2002, no montante total de 60.746 euros*"[12]. E ainda, na ocasião, foi expressamente reconhecido que "*os crimes encontram correspondentes no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, quanto à falta de recolhimento do tributo*".

44. Na Itália, o art. 10-ter do Decreto Legislativo 74, de 10 de março de 2000, pune, com reclusão de seis meses a dois anos, "*quem não*

11 SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais em Portugal. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra a ordem tributária*. Almedina, 2019. p. 479-480.

12 Ext 1139, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, j. 18.12.2012.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

recolhe, dentro do prazo previsto para o pagamento do valor relativo ao período subsequente de recolhimento, o imposto sobre o valor agregado devido com base na declaração anual, em um montante superior a duzentos e cinquenta mil euros para cada período fiscal"[13]. Desde que ultrapassado, portanto, o valor de duzentos e cinquenta mil euros, o não recolhimento do IVA é conduta considerada criminosa na Itália.

45. Nos EUA, a competência para a instituição de tributos sobre vendas (*sales tax*) é dos Estados-membros, que igualmente possuem competência legislativa penal. Para citar apenas dois exemplos, a legislação da Flórida[14] e de Nova Iorque[15] tipificam condutas semelhantes.

13 Art.10-ter. Omesso versamento di IVA. 1. E' punito com la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale per um ammontare superiore a euro due cento cinquenta mila per ciascun período d'imposta.

14 212.15 Taxes declared state funds; penalties for failure to remit taxes; due and delinquent dates; judicial review. (1) The taxes imposed by this chapter shall, except as provided in s. 212.06(5)(a)2.e., become state funds at the moment of collection and shall for each month be due to the department on the first day of the succeeding month and be delinquent on the 21st day of such month. All returns postmarked after the 20th day of such month are delinquent. (2) Any person who, with intent to unlawfully deprive or defraud the state of its moneys or the use or benefit thereof, fails to remit taxes collected under this chapter is guilty of theft of state funds, punishable as follows: (a) If the total amount of stolen revenue is less than $300, the offense is a misdemeanor of the second degree, punishable as provided in s. 775.082 or s. 775.083. Upon a second conviction, the offender is guilty of a misdemeanor of the first degree, punishable as provided in s. 775.082 or s. 775.083. Upon a third or subsequent conviction, the offender is guilty of a felony of the third degree, punishable as provided in s. 775.082, s. 775.083, or s. 775.084. (b) If the total amount of stolen revenue is $300 or more, but less than $20,000, the offense is a felony of the third degree, punishable as provided in s. 775.082, s. 775.083, or s. 775.084. (c) If the total amount of stolen revenue is $20,000 or more, but less than $100,000, the offense is a felony of the second degree, punishable as provided in s. 775.082, s. 775.083, or s. 775.084. (d) If the total amount of stolen revenue is $100,000 or more, the offense is a felony of the first degree, punishable as provided in s. 775.082, s. 775.083, or s. 775.084.

15 New York Tax Law - Article 37 - § 1801. Tax fraud acts (a) As used in this article, "tax

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

46. Não é incomum no direito comparado, pois, a existência de tipos penais que criminalizam a falta de repasse ao erário de valores recolhidos a título de tributo.

V. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E CONSEQUENCIALISTA

47. O delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 tutela a ordem tributária, por meio da qual o Estado arrecada tributos para a consecução dos fins que lhe são atribuídos constitucionalmente. É por meio dos impostos que o Estado obtém os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da República: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e marginalização; e redução de desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º).

48. Os crimes tributários são um mal social grave. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera a fraude fiscal um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção tira dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que exista dinheiro par ser utilizado nesses serviços.

49. O ICMS é o tributo mais sonegado no País. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), de um total de R$ 304,42 bilhões inadimplidos em 2017, R$ 91,5 bilhões consistem em omissão de recolhimento de ICMS[16]. Esse valor exorbitante retira dos

---

fraud act" means willfully engaging in an act or acts or willfully causing another to engage in an act or acts pursuant to which a person: […] (5) fails to remit any tax collected in the name of the state or on behalf of the state or any political subdivision of the state when such collection is required under this chapter (..).

16 Disponível em: https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1548270914SONEGAO_FISCAL_DAS_EMPRESAS_BRASILEIRAS.pdf. Acesso em: 20.11.2019.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

Estados, cujas finanças já estão fragilizadas, a capacidade de se desincumbir adequadamente de seus encargos nas áreas de saúde, educação, segurança etc. Cada real sonegado é um real a menos para a contratação de professores e policiais, a compra de remédios e a criação de leitos hospitalares[17].

50. A falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS não prejudica, porém, apenas o erário, mas também afeta a livre concorrência. Empresas que deixam sistematicamente de recolher o ICMS colocam-se, ilicitamente, em uma situação de enorme vantagem competitiva em relação a seus competidores. São verdadeiros *free riders*, que se beneficiam duplamente: ao se apropriar do valor do ICMS e ao usufruir dos serviços públicos bancados pelos demais contribuintes. A prática produz, então, um efeito cascata, em que aqueles que deixam de recolher o imposto acabam por pressionar os concorrentes a seguir o mesmo caminho, e assim sucessivamente. Para se ter ideia da dimensão do problema, conforme informação da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, 40% dos impostos não recolhidos naquele Estado são devidos por devedores contumazes .

51. Essa distorção da concorrência fica mais evidente no comércio de produtos de alta demanda, elevada carga tributária e baixa margem de lucro, como nos setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos. O comerciante que metodicamente deixa de recolher o ICMS vende seus produtos muitas vezes abaixo do preço de custo, inviabilizando a atividade lícita de seus concorrentes.

52. Tome-se o seguinte exemplo ilustrativo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO):

---

17 ETCO – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. Como combater o devedor contumaz de tributos. p. 25. Disponível em: https://www.etco.org.br/noticias/entenda-o-que-e-o-devedor-contumaz/. Acesso em: 20.11.2019.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

Empresário correto		**Devedor contumaz**
R$ 4	Custo da mercadoria	R$ 4
R$ 1	Despesas (salários, aluguel etc.)	R$ 1
R$ 3	**Imposto**	**NÃO PAGA**
R$ 2	Lucro	R$ 2
R$ 10	**Preço de venda**	**R$ 7**

53. Mesmo que abrisse mão de sua margem de lucro, o empresário correto só conseguiria vender seu produto a R$ 8. Já o devedor contumaz ganha a mesma margem de lucro e consegue vender por um valor impossível para o empresário honesto.

54. Outro bom exemplo é trazido pelo Sindicom. De acordo com o sindicato de distribuidoras de combustíveis, o ICMS representa 31% do preço da gasolina. O contribuinte que deixa sistematicamente de recolher o ICMS pode se dar ao luxo de praticar uma margem de lucro muito inferior e quebrar a concorrência. A título exemplificativo, na hipótese de combustível vendido ao consumidor final a R$ 4,00 o litro, aproximadamente R$ 1,20 representam o valor do ICMS, enquanto que aproximadamente R$ 0,40 representa a margem de lucro das distribuidoras e dos revendedores somadas. O devedor contumaz de ICMS consegue, assim, vender o combustível a 3,50, com a consequência de não apenas obter um lucro maior, mas quebrar a concorrência.

55. A existência de alguns julgados no STJ reconhecendo a atipicidade da apropriação de ICMS fez com que diversos contribuintes passassem a declarar os valores devidos, sem recolhê-los, contando com a impunidade. Conforme informado pelo Ministério Público de Santa Catarina, de 2014 a 2017 o número de comunicações de crime de apropriação de ICMS passou de 1.000 para quase 4.500. Ou seja, houve uma "migração" do crime de sonegação para o crime de apropriação indébita, com efeitos deletérios graves para a livre concorrência.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

56. Em Santa Catarina, onde o Tribunal de Justiça reconhece a tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS declarado desde 1996, a inadimplência oficial é de 4,52%. Já no Rio Grande do Sul, estado cujo Tribunal de Justiça não admite a tipicidade da conduta, o inadimplemento de ICMS é de 8,21%. Esses dados representam indício de que aqueles estados em que os contribuintes possuem receio da persecução penal obtém uma efetividade significativamente maior na arrecadação tributária.

57. Por outro lado, as consequências do reconhecimento da tipicidade da conduta não são excessivamente gravosas aos comerciantes. É virtualmente impossível que alguém seja efetivamente preso em razão de condenação pela prática do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Dada a baixa pena cominada para o crime – de seis meses a dois anos –, são cabíveis a transação penal e a suspensão condicional do processo (Lei nº 9.099/1995, arts. 76 e 89)[18], além da substituição da pena privativa de liberdade (CP, art. 44)[19] e, na pior das hipóteses, o regime inicial fixado será o aberto (CP, art. 33, §º, "c")[20]. Isso sem falar na possibilidade de

18 Art. 76. Havendo representação ou tratando-se de crime de ação penal pública incondicionada, não sendo caso de arquivamento, o Ministério Público poderá propor a aplicação imediata de pena restritiva de direitos ou multas, a ser especificada na proposta.

Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena.

19 Art. 44. As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, quando: I – aplicada pena privativa de liberdade não superior a quatro anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposo; II – o réu não for reincidente em crime doloso; III – a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente.

20 Art. 33. (...) § 2º - As penas privativas de liberdade deverão ser executadas em forma progressiva, segundo o mérito do condenado, observados os seguintes critérios e ressalvadas

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo (Lei nº 10.684/2003, art. 9º, §2º)[21].

58. Diante dessas considerações, seja para a proteção da ordem tributária, seja para evitar consequências desastrosas para a livre concorrência, deve-se buscar, no texto legal, a interpretação que permita a proteção mais eficaz do bem jurídico e minimize as implicações negativas. Considerando que a redação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 permite a compreensão de que a conduta de não recolhimento do ICMS é típica, também uma interpretação teleológica voltada à proteção do bem jurídico e uma interpretação atenta às consequências conduzem ao reconhecimento da adequação típica da conduta.

VI. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA E DOLO DE APROPRIAÇÃO

59. Como exposto anteriormente, o que distingue a conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 da mera inadimplência é a circunstância de o sujeito passivo da obrigação tributária se apropriar de um valor que não lhe pertence. Mais do que isso, como forma de reforçar essa diferenciação entre crime e mera inadimplência, é necessário que a conduta lesione de modo significativo o bem jurídico protegido. Impõe-se, nesse sentido, uma interpretação restritiva do tipo.

60. Nem todo devedor de ICMS comete o delito. Não haverá crime nos casos em que o comerciante, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixar de pagar o tributo em um ou outro mês.

61. A situação é diversa em relação aos devedores

---

as hipóteses de transferência a regime mais rigoroso: (...) a) o condenado não reincidente, cuja pena seja igual ou inferior a 4 (quatro) anos, poderá, desde o início, cumpri-la em regime aberto.

21 Art. 9º (...) § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

contumazes, que fazem do inadimplemento seu *modus operandi*. Trata-se de devedores que utilizam os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos[22]. Quando promovidos atos de cobrança contra tais contribuintes, no mais das vezes não se encontram bens penhoráveis e a execução se mostra infrutífera.

62. A propósito, vale ressaltar que o STF tem reconhecido a constitucionalidade de normas que preveem medidas de combate a devedores contumazes, como a cassação de registro especial para fabricantes de cigarros perante a Receita Federal. Para o Tribunal, "*não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial*" (RE 550769, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 22.05.2013).

63. É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.

64. Ressalte-se que o delito examinado não admite a forma culposa, sendo necessária a demonstração do dolo. Dado o reconhecimento de que a conduta típica implica a apropriação de valores

22 Essa distorção da concorrência fica evidente no comércio de produtos de alta demanda, elevada carga tributária e baixa margem de lucro, como nos setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos. O comerciante que metodicamente deixa de recolher o ICMS vende seus produtos muitas vezes abaixo do preço de custo, inviabilizando a atividade lícita de seus competidores.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

alheios, o elemento subjetivo assume a forma de dolo de apropriação, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço.

65. É esse propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado, que confere significado à conduta de não recolhimento do tributo. Não se trata, portanto, de deixar de adimplir a obrigação tributária com alguma intenção externa a essa conduta, mas do próprio propósito que define o sentido da conduta.

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

67. Cabe, portanto, ao juiz da Vara Criminal de Brusque/SC examinar se as provas constantes dos autos são suficientes para a demonstração dessa atuação contumaz e do dolo de apropriação dos recorrentes.

VII. CONCLUSÃO

68. Pelas razões expostas, **nego provimento** ao recurso, propondo a fixação da seguinte tese: *O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DB21-3FC7-E29E-AA39 e senha AC2E-C0F6-72C1-146E

V O T O

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:

Trata-se de Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* interposto contra acórdão da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (*Habeas Corpus* 399.109/SC, Rel. Min. ROGERIO SCHIETTI CRUZ).

Consta dos autos, em síntese, que os recorrentes foram denunciados pela prática do crime previsto no art. 2º, II, c/c art. 11, *caput*, ambos da Lei n. 8.137/90, na forma do art. 71, do Código Penal (fls. 10/15, do e-STJ).

Ao realizar o juízo preliminar de recebimento da denúncia, o Juiz de Direito da Vara Criminal da Comarca de Brusque (processo-crime n. 0900163-54.2015.8.24.0011) entendeu ser o caso de absolver sumariamente os recorrentes, sob o fundamento de que "*do ponto de vista formal e objetivo, não caracteriza crime de apropriação indébita tributária a conduta do empresário que, na condição de contribuinte de direito do ICMS, declara devidamente suas operações tributáveis, nos termos da legislação tributária, mas deixa de recolher o valor devido no prazo legal. Referida conduta caracteriza mero inadimplemento tributário que não pode ser criminalizado, sob pena de se constituir hipótese de prisão civil por dívida (CRFB/1988, art. 5º, LXVII)*" (fls. 170/175, do e-STJ).

Interposto Recurso de Apelação pelo Ministério Público, a 2ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu provimento à apelação do Ministério Público do Estado de Santa Catarina para afastar a tese de atipicidade da conduta dos réus e determinar o prosseguimento da ação penal, para apuração do crime previsto no art. 2º, II, combinado com o art. 11, *caput*, da Lei n. 8.137/90 (fls. 254/267, do e-STJ), nos termos da seguinte ementa:

> APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, EM CONTINUIDADE DELITIVA (LEI 8.137/90, ART. 2º, INC. II, C/C O 71, *CAPUT*, CP). SENTENÇA DE ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ABSOLVIÇÃO CALCADA NA ATIPICIDADE DA CONDUTA. TESE DE QUE O COMERCIANTE FIGURA NO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> PAPEL DE CONTRIBUINTE DIRETO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA E DE QUE NÃO HÁ APROPRIAÇÃO DE IMPOSTO COBRADO OU DESCONTADO DE TERCEIRO. O ICMS É TRIBUTO INDIRETO, UMA VEZ QUE É INCLUÍDO NO PREÇO COBRADO NA VENDA DE MERCADORIA OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, E É OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA QUE O COBRA UNICAMENTE REMETER AO ERÁRIO O QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR. DECLARAÇÃO NAS DIMES E NÃO REPASSE QUE APERFEIÇOAM O DELITO. CRIMINALIZAÇÃO QUE NÃO SE ASSEMELHA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA PORQUANTO A CONDUTA É PENALMENTE RELEVANTE E NÃO SE EQUIPARA À MERA INADIMPLÊNCIA FISCAL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

A defesa, então, impetrou *Habeas Corpus* junto ao Superior Tribunal de Justiça, buscando o restabelecimento da sentença absolutória, pois "*o não recolhimento de ICMS não caracteriza crime, em razão de não preencher a elementar do tributo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação" (Lei 9.137/90, art. 2°, II). É dizer, não há tipicidade formal no caso do não recolhimento de ICMS próprio, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora repasse o custo aos consumidores), e não o consumidor.*" (fls. 01/09, do e-STJ).

Em Questão de Ordem, a 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça afetou o julgamento da impetração à Terceira Seção, a qual denegou a ordem, por maioria de votos, em acórdão cuja ementa registra (fls. 366/419, do e-STJ):

> *HABEAS CORPUS*. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado.

Neste recurso, a Defensoria Pública de Santa Catarina sustenta, em suma, a atipicidade da conduta dos recorrentes, sob o fundamento de que o não recolhimento de ICMS em operações próprias, devidamente declaradas ao Erário, caracteriza mero inadimplemento fiscal. Aponta não haver "*tipicidade formal no caso do não recolhimento de ICMS próprio, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora geralmente repasse o ônus econômico aos consumidores), e não o consumidor.*". Destaca, ainda, que "*não houve fraude, falsidade, omissão ou ardil. E, conforme fundamentado acima, não houve também "apropriação de patrimônio de terceiro". Houve, na verdade, apenas inadimplência tributária.*". Requer, liminarmente, a suspensão da eficácia do acórdão do TJSC até o julgamento final desta impetração. No mérito, busca "*seja DECLARADA a ilegalidade do acórdão impugnado, para o fim de restabelecer a sentença que absolveu sumariamente os PACIENTES, em virtude da atipicidade formal da conduta que lhes foi imputada, nos termos do art. 397, III, do Código de Processo Penal.*" (fls. 425/441, do e-STJ).

O Relator, Min. ROBERTO BARROSO, indeferiu o pedido de medida liminar, sob o fundamento de que "*as peças que instruem o processo não evidenciam nenhum risco iminente à liberdade de locomoção dos recorrentes*" (Doc. 4).

O Ministério Público Federal apresentou parecer em que se manifesta pelo não provimento do recurso (Doc. 14).

Em 11 de fevereiro de 2019, o Relator, Min. ROBERTO BARROSO, concedeu liminar, de ofício, para determinar que não fosse executada qualquer pena contra os recorrentes, seja privativa de liberdade ou restritiva de direitos, bem como remeteu o presente recurso ordinário ao julgamento pelo Plenário desta CORTE, nos termos do art. 21, XI, do RISTF (Doc. 70).

É o relatório.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

A controvérsia objeto destes autos está centrada em definir se a conduta descrita na denúncia consistente no não recolhimento de ICMS próprio, cujo valor respectivo foi repassado ao consumidor final, configura o crime tipificado no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 ou caracteriza simples inadimplência fiscal (não se revestindo do atributo da tipicidade).

Senhor Presidente, faço algumas considerações sobre os fatos que permeiam a análise deste recurso.

I. Da evolução histórica do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, como forma de compreender a intenção do legislador na sua tipificação

A Lei n. 8.137/90 não foi a primeira norma reguladora dos delitos fiscais no período pós-constituinte. Recuando ao mês de março de 1990, o então Presidente da República, Fernando Collor de Melo, editou a Medida Provisória 156, que disciplinou alguns crimes contra a Fazenda Pública, entre eles o seguinte:

> Art. 3° Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:
>
> [...]
>
> IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;
>
> V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado.

Todavia, ante a sua manifesta inconstitucionalidade pela ausência do binômio urgência e emergência, a referida MP 156 vigorou por apenas 11 dias, sendo declarada nula pela MP 175, de 27 de março de 1990.

Posteriormente, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei n. 4.788/90, que foi apensado ao PL n. 4.820/90 e ao PL n. 4.821/90, todos versando sobre o mesmo tema. A redação Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

original do PL n. 4.788/90 previa, no ponto que interessa para o debate, o seguinte crime contra a administração tributária:

> Art. 2º Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:
>
> [...]
>
> IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;
>
> V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição recebida de terceiros mediante acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado.

Ao projeto de lei do Poder Executivo, foram apresentadas diversas emendas/substitutivos, tanto pela Câmara dos Deputados quanto pelo Senado Federal, que redundaram na seguinte redação:

> 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 fazer entrar nos cofres públicos;

E foi desse complexo normativo que resultou a Lei n. 8.137/90, fruto de muitos debates, idas e vindas no Congresso Nacional, mas que desde sempre teve por objetivo criminalizar o não recolhimento de tributo, incluindo-se aqui aquele cobrado do consumidor final.

Portanto, no Projeto de Lei n. 4.788/90, que resultou na edição da Lei n. 8.137/90, a matéria em debate era tratada em dois incisos distintos. O primeiro (inciso IV) considerava típica a conduta daquele que deixasse de recolher aos cofres públicos tributo ou contribuição que tivesse sido retida na fonte, em nítida conexão com os tributos diretos nos quais houvesse a responsabilidade por substituição tributária (por exemplo, no

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

caso da pessoa jurídica que retém o imposto de renda de empregado e não repassa para o Fisco). O segundo (inciso V) considerava típica a conduta daquele que deixasse de recolher aos cofres públicos tributo ou contribuição recebida de terceiros mediante acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado, em nítida conexão com os tributos indiretos, que incidem sobre a cadeia de produção e repercutem economicamente para o consumidor final (por exemplo, nos casos de ISS, ICMS, IPI, em que o produtor, ao efetuar a venda do produto, considerará o custo tributário no preço da mercadoria), a saber:

> Art. 2º Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:
>
> [...]
>
> IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição que tenha **retido** na fonte;
>
> V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição recebida de terceiros mediante acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e **cobrado** na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

Mas, como visto anteriormente, durante a tramitação do projeto nas casas legislativas, optou-se por unificar os conceitos trazidos nos incisos IV e V do art. 2º do PL n. 4.788/90, em apenas um único inciso. Daí ter surgido o inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/90, que englobou, em uma só figura, os tributos "retidos" e "recebidos" na expressão "descontados" e "cobrados", resultando na seguinte redação:

> 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 fazer entrar nos cofres públicos.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

II. Os efeitos da sonegação fiscal no Brasil e a sua previsão no direito comparado

É inegável, por outro lado, que se tornou comum no Brasil o não recolhimento de ICMS, muitas vezes porque, em solo administrativo, os empresários sabem da possibilidade de parcelamento e de refinanciamento da dívida, via REFIS, e, em solo penal, estão praticamente imunes à responsabilização penal, pois podem suspender a pretensão punitiva do Estado, por meio da adesão a programas de parcelamentos da dívida ou, a qualquer tempo, extinguir a sua punibilidade com o pagamento integral do tributo, nos termos do art. 68 e do art. 69, ambos da Lei n. 11.941/09 e do art. 83, da Lei n. 9.430/96, com as modificações promovidas pela Lei n. 12.350/10, que têm a seguinte redação:

> Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.
>
> Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.
>
> Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.
>
> Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no §15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.
>
> Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).
>
> Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.
>
> §1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).
>
> §2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).
>
> §3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).
>
> §4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Tal situação, a bem da verdade, provoca um verdadeiro rombo na arrecadação dos Estados e compromete sobremaneira a adequada prestação de serviços públicos estatais, além de ensejar a propositura de um sem número de ações fiscais e penais desnecessariamente, contribuindo para a morosidade do Poder Judiciário.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

A título de exemplo, trago dados oficiais que bem retratam essa constatação de que "a inadimplência passou de exceção para regra" e mostram, em números, que as execuções fiscais crescem a cada dia.

Segundo dados oficiais do **Relatório Justiça em Números/2018** (ano-base 2017), publicado pelo Conselho Nacional de Justiça, o Poder Judiciário contava com um acervo de 80,1 milhões de processos pendentes de baixa no final do ano de 2017, sendo que mais da metade desses processos (53%) se referia à fase de execução (o relatório está disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em 02/12/2019).

A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 74% das execuções pendentes (aproximadamente 31 milhões de processos). Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e com taxa de congestionamento de 91,7%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas 8 foram baixados.

O maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra aproximadamente 85% dos processos, ao passo que a Justiça Federal concentra apenas 14% dos processos. A maior taxa de congestionamento de execução fiscal, contudo, está na Justiça Federal (94%), seguida da Justiça Estadual (91%).

Por sua vez, segundo dados oficiais do **Relatório Justiça em Números/2019** (ano-base 2018), publicado pelo Conselho Nacional de Justiça, o Poder Judiciário passou a contar com um acervo de 79 milhões de processos pendentes de baixa no final do ano de 2018, sendo que mais da metade desses processos (54,2%) se referia à fase de execução (o relatório está disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>. Acesso em 02/12/2019).

A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 73% das execuções pendentes (aproximadamente 31 milhões de processos). Esses processos são os

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e com taxa de congestionamento de 90%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas 10 foram baixados. Há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente.

O maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra aproximadamente 85% dos processos, ao passo que a Justiça Federal concentra apenas 15% dos processos. A maior taxa de congestionamento de execução fiscal, contudo, está na Justiça Federal (93%), seguida da Justiça Estadual (89%).

A propósito, entre os anos de 1916 e de 1920, a carga tributária brasileira era de 7% do PIB, enquanto, neste início de século XXI, aproxima-se dos 40% do PIB.

A partir dos dados preliminares de arrecadação, estima-se que a **Carga Tributária Bruta brasileira (CTB) tenha atingido 33,2%** do PIB, segundo os dados publicados no relatório de "Análise da Arrecadação das Receitas Federais" referentes a dez/2018 pela Receita Federal do Brasil. Para o exercício de 2017, pode-se perceber que os tributos sobre bens e serviços respondem por mais da metade do total arrecadado (48,4%), correspondendo a 15,7% do PIB:

Cód.	Tipo de Base	R$ milhões	% PIB	%
	Total:	**2.127.369,9**	**32,5%**	**100,0%**
1000	Renda	408.941,6	6,2%	19,2%
2000	Folha de Salários	555.582,3	8,5%	26,1%
3000	Propriedade	97.512,3	1,5%	4,6%
4000	Bens e Serviços	1.030.411,8	15,7%	48,4%
5000	Transações Financeiras	34.683,1	0,5%	1,6%
9000	Outros	238,8	0,0%	0,0%

Fonte: Relatório de Carga Tributária no Brasil 2017 - Receita Federal. Publicado em nov/2018.
Obs: relatório com dados de 2018 ainda não estão disponíveis.
Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exer

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

cicio-de-2018>. Acesso em: 08.12.2019.

ALÉM DISSO, A PARTIR DE UM ESTUDO PUBLICADO PELO SINPROFAZ, RELATIVO A UMA ATUALIZAÇÃO, COM DADOS DO EXERCÍCIO DE 2018, DO ESTUDO DA EVASÃO FISCAL DO BRASIL PUBLICADO PELO PRÓPRIO SINPROFAZ QUANDO DO LANÇAMENTO DO *SONEGÔMETRO* EM 05/06/2013, E INTITULADO "SONEGAÇÃO NO BRASIL – UMA ESTIMATIVA DO DESVIO DA ARRECADAÇÃO", OS RESULTADOS INDICARAM QUE, MANTENDO TODOS OS DEMAIS PARÂMETROS CONSTANTES, A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA PODERIA SE EXPANDIR EM 23,1% CASO FOSSE POSSÍVEL ELIMINAR A **EVASÃO TRIBUTÁRIA** CUJO **INDICADOR MÉDIO PARA TODOS OS TRIBUTOS APONTADOS NESTE TRABALHO FOI DA ORDEM DE 7,7% DO PIB**, QUE EQUIVALE A R$ 524,9 BILHÕES DE REAIS. EM RELAÇÃO AO EXERCÍCIO DE 2017, JÁ ATUALIZADO COM DADOS OFICIAIS, HOUVE UM INCREMENTO NO MONTANTE ESTIMADO DE EVASÃO DE R$ 29,2 BILHÕES DE REAIS.

Na hipótese de se extrapolar para todos os tributos a média dos indicadores de sonegação **que têm maior relevância para a arrecadação** (**ICMS**, IR e Contribuições Previdenciárias), seria possível alcançar um indicador de sonegação **de 27,5% da arrecadação** (o mesmo do indicador de sonegação para o VAT em países da América Latina, que foi de 27,6%). Com isso, **a estimativa de sonegação seria de 9,2% do PIB**, o que representaria **uma perda de arrecadação de R$ 626,8 bilhões de reais**, levando-se em conta o PIB do ano de 2018.

Assim, levando-se em consideração esse último indicador para a sonegação fiscal, poder-se-ia afirmar que, se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esses R$ 626,8 bilhões de reais estimados de sonegação tributária são **praticamente equivalentes a 88,2% de tudo que foi arrecadado pelos Estados e municípios juntos (não incluindo repasses)**, estimados em R$ 710,5 bilhões de reais para o exercício de 2018.

Em relação aos parâmetros para a estimativa de sonegação no Brasil, foi possível constatar que:

Tributo	Carga Tributária	% do Total	% PIB	Indicador de Sonegação	Sonegação Estimada	% PIB	Fonte dos Indicadores de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

2018-Est.	(R$ milhões)			Estimado (% do Tributo)	(R$ Milhões)		Sonegação (a)
Total	**2.268.445**	**100,0%**	**33,2%**	**23,1%**	**524.909**	**7,7%**	
IR(1)	390.834	17,2%	5,7%	28,1%	109.746	1,6%	
IPI	54.606	2,4%	0,8%	33,4%	18.215	0,3%	PAES, 2011
IOF	36.340	1,6%	0,5%	16,6%	6.014	0,1%	IBPT, 2009
II	40.692	1,8%	0,6%	24,8%	10.104	0,1%	IBPT, 2009
CONTR. PREVID.	428.581	18,9%	6,3%	27,8%	118.931	1,7%	IBPT, 2009
COFINS	242.314	10,7%	3,5%	22,1%	53.624	0,8%	IBPT, 2009
CSLL	78.857	3,5%	1,2%	24,9%	19.628	0,3%	IBPT, 2009
PIS/PASEP	64.535	2,8%	0,9%	22,1%	14.282	0,2%	IBPT, 2009
FGTS(2)	120.658	5,3%	1,8%	27,8%	33.483	0,5%	IBPT, 2009 (proxy do INSS)
ICMS(3)	**465.024**	**20,5%**	**6,8%**	**27,1%**	**126.208**	**1,8%**	**IBPT, 2009**
ISS(4)	58.652	2,6%	0,9%	25,0%	14.675	0,2%	IBPT, 2009
OUTROS(5)	287.351	12,7%	4,2%		0	0,0%	

(*) Proxy do INSS
(a) Fonte: PAES (2011); SIQUEIRA (2006); IBPT (2009); Análise da Arrecadação das Receitas Federais - Dezembro/2015 (RFB), Confaz.
(1) Retido na Fonte: inclui IR de trabalho, de capital, de residente no exterior e outros
(2) Arrecadação de FGTS (Caixa);
(3) Arrecadações Estaduais (CONFAZ/Min. da Fazenda);
(4) Estimado: mesmo crescimento da arrecadação estadual;
(5) Relatório de Arrecadação das Receitas Federais (RFB), exceto Outros Órgãos; Arrecadação do Salário Educação (FNDE/Min. da Educação); Tributos Municipais estimados.
Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>. Acesso em: 08.12.2019.

Por outro lado, o indicador de evasão para o VAT, no caso brasileiro, é estimado neste estudo em 27,5%, praticamente o mesmo dos estudos anteriores em função da pouca mudança na participação percentual desses tributos em períodos tão curtos.

Desse modo, para o ano de 2018, os tributos de VAT equivaleram a 2,3% do PIB. O seu resultado, inclusive, é muito influenciado pela estimativa do indicador de sonegação para o ICMS, uma vez que este tributo representa aproximadamente 80% do valor que poderia ser atribuído ao conjunto de tributos brasileiros equivalentes ao VAT. Confira-se:

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

Tributo 2018-Est.	Carga Tributária (R$ milhões)	% do Total	% PIB	Indicador de Sonegação Estimado (% do Tributo)	Sonegação Estimada (R$ Milhões)	% PIB	Fonte dos Indicadores de Sonegação ([a])
VAT (ICMS, IPI, ISS)	578.282	25,5%	8,5%	27,5%	159.097	2,3%	
ICMS	**465.024**	**20,5%**	**6,8%**	**27,1%**	**126.208**	**1,8%**	**IBPT, 2009**
IPI	54.606	2,4%	0,8%	33,4%	18.215	0,3%	PAES, 2011
ISS	58.652	2,6%	0,9%	25,0%	14.675	0,2%	IBPT, 2009

Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>. Acesso em: 08.12.2019.

Trazendo esses números para o Estado de Santa Catarina, o Ministério Público noticiou que, segundo a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, o índice de casos identificados de apropriação de ICMS representou, em 2018, 4,52% (de um total de R$ 18 bilhões de ICMS declarados, aproximadamente R$ 821 milhões foram apropriados pelos contribuintes). Já no Estado do Rio Grande do Sul, o percentual de retenção foi 80% superior ao do Estado de Santa Catarina, atingindo 8,21% (de um total de R$ 24,5 bilhões de ICMS declarados, aproximadamente R$ 2 bilhões foram apropriados pelos contribuintes).

Por derradeiro, consoante as informações contidas no ofício SEFAZ/SGAB 713/2019 (Doc. 186, dos autos), foi possível verificar dados estatísticos fornecidos pelas Secretarias de Fazenda dos Estados, explicitados em forma de tabela, sobre a inadimplência (absoluta e relativa) do ICMS em valores já formalizados. Em razão da importância das informações, tomo a liberdade de transcrever todas aquelas contidas no referido ofício e que embasam os fundamentos deste voto:

Estado	Ano	Total de arrecadação do ICMS	Total de inadimplência (valores absolutos)	Total de empresas inscritas no cadastro de contribuintes	Total de empresas inadimplentes
Rio de Janeiro	2017	R$ 20.227.543.037,16	R$ 2.599.308.778,22	330.698	4.206
	2018	R$ 20.028.329.492,32	R$ 1.079.401.482,60	275.326	5.429
Espírito Santo	2018	R$ 9.724.022,00	R$ 267.552,00	21.959	3.409
Bahia	2017	R$ 21.208.494.196,29	Não informado	Não informado	Não informado
	2018	R$ 139.720.443,61	R$ 332.536.530,41	456.307	4.578

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

Pernambuco	2017	R$ 5.567.578.919,86	R$ 732.365.337,21	33.590	Não informado
	2018	R$ 6.692.504.717,24	R$ 665.117.878,04	33.058	Não informado
Mato Grosso	2017	R$ 4.812.700.918,46	R$ 57.481.407,92	Não informado	823
	2018	R$ 5.586.776.674,15	R$ 120.805.702,73	Não informado	Não informado
Rio Grande do Norte	2017	R$ 2.360.173.325,21	R$ 15.602.694,66	Não informado	709
	2018	R$ 2.539.384.325,91	R$ 55.135.776,83	Não informado	1.017
Minas Gerais	2017	R$ 37.219.182.239,00	R$ 348.343.636,00	93.478	3.969
	2018	R$ 39.882.641.417,00	R$ 512.599.840,00	99.514	4.997
Sergipe	2017	R$ 2.938.486.604,35	R$ 41.551.219,00	Não informado	979
	2018	R$ 3.098.051.549,11	R$ 31.062.579,33	Não informado	780
Alagoas	2017	R$ 3.618.163.803,52	R$ 66.500.731,47	2.632	1.245
	2018	R$ 3.943.520.583,65	R$ 62.362.411,74	Não informado	1.156
Maranhão	2017	R$ 5.681.355.838,66	R$ 3.753.646.546,12	103.959	14.077
	2018	R$ 6.382.424.358,49	R$ 4.670.496.195,92	110.169	16.227
Pará	2017	R$ 10.013.302.865,03	R$ 749.211.435,27	51.709	11.931
	2018	R$ 10.663.604.652,84	R$ 774.164.483,50	72.908	12.300
Santa Catarina	2017	R$ 17.393.401.137.73	R$ 1.336.343.914,61	Não informado	Não informado
	2018	R$ 18.195.593.317,32	R$ 831.869.122,83	Não informado	Não informado
Amazonas	2017	R$ 8.033.359.785,00	R$ 59.043.401,68	Não informado	1.642
	2018	R$ 9.153.146.745,67	R$ 53.524.480,66	Não informado	1.510
Ceará	2017	R$ 11.194.119.330,54	R$ 1.720.481,92	Não informado	205
	2018	R$ 11.805.488.448,36	R$ 42.943.078,44	Não informado	1.529
Goiás	2017	R$ 14.508.757.048,53	R$ 411.025.460,88	Não informado	2.747
	2018	R$ 15.053.372.089,56	R$ 376.757.350,92	Não informado	2.950
Mato Grosso do Sul	2017	R$ 8.575.052.259,00	R$ 46.471.784,00	Não informado	905
	2018	R$ 9.378.718.207,00	R$ 61.638.139,00	Não informado	977
Paraíba	2017	R$ 3.668.912.388,60	R$ 75.321.252,35	Não informado	2.172
	2018	R$ 4.019.842.889,86	R$ 43.918.523.87	Não informado	1.695
Piauí	2017	R$ 3.601.916.847,26	R$ 11.146.686,66	Não informado	1.094
	2018	R$ 4.266.331.447,80	R$ 77.074.171,28	Não informado	1.911
Paraná	2017	R$ 29.457.726.627,25	R$ 815.512.502,03	Não informado	4.526
	2018	R$ 29.675.875.338,58	R$ 614.939.298,47	Não informado	5.112
Rio Grande do Sul	2017	R$ 30.908.394.541,35	R$ 1.278.776.762,35	Não informado	4.209
	2018	R$ 33.708.934.490,48	R$ 2.016.841.373,93	Não informado	4.006
Rondônia	2017	R$ 1.729.875.502,35	R$ 182.212.834,39	Não informado	14.704

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

	2018	R$ 1.894.740.515.47	R$ 210.541.785,18	Não informado	10.413
Roraima	2017	R$ 768.190.721,34	R$ 124.921.213,93	Não informado	1.428
	2018	R$ 868.489.575,94	R$ 132.158.993,21	Não informado	1.386

Já em **âmbito internacional**, a economia de mercado global também é atingida pela prática da sonegação fiscal. Um dos mais importantes estudos sobre o impacto da sonegação fiscal na economia mundial foi divulgado em 2011 pela Organização Internacional *Tax Justice Network* – TJN (Rede de Justiça Fiscal), que apontou para um movimento estimado da sonegação fiscal mundial em 3,1 trilhões de dólares (Disponível em: <https://www.taxjustice.net/2014/04/01/cost-tax-abuse-2011/>. Acesso em: 02/12/2019).

No estudo *Cost of Tax Abuse*, publicado pela TJN também no ano de 2011, o Brasil figurou em 2º lugar na categoria de países mais prejudicados pela sonegação: em valores (US$ 280,11 bilhões), atrás apenas dos Estados Unidos (US$ 337,4 bilhões), não se perdendo de vista que a economia americana estava avaliada em sete vezes mais que a economia brasileira.

A propósito, a doutrina é clara no sentido de que a criminalidade macroeconômica tem efeitos abstratos, o que dificulta, muitas das vezes, a sua avaliação concreta. O sociólogo americano JAMES WILLIAM COLEMAN (*A elite do crime: para entender o crime do colarinho branco*, Tradução de Denise R. Sales, Editora Manole, 2005, p. 1), ao pesquisar sobre os *white collar crimes*, lembrou:

> Para a maioria das pessoas, os assaltantes, assassinos e traficantes que podem ser encontrados em uma rua escura da cidade são o cerne do problema criminal. Mas os danos que tais criminosos causam são minúsculos quando comparados com os de criminosos respeitáveis, que vestem colarinho branco e trabalham para as organizações mais poderosas. Estima-se que as perdas provocadas por violação das leis antitruste - apenas um item de uma longa lista dos principais crimes do colarinho branco - sejam maiores do que todas as perdas causadas pelos crimes notificados à polícia em mais de uma década, e as relativas a danos e mortes provocadas por esse crime

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

apresentam índices ainda maiores.

Igualmente, THADEU JOSÉ PIRAGIBE AFONSO (*O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal*, Editora Nuria Fabris, 2012, p. 42-45):

> A importância do estudo do Direito Penal econômico e, portanto, da criminalidade econômica, está no fato de que os danos que os delitos econômicos costumam causar, eminentemente financeiros, escapam a todas as previsões de prejuízo. Como dito anteriormente, estima-se que os danos causados pela delinquência econômica superam o montante total dos danos ocasionados pelo resto da delinquência. No entanto, os danos dos crimes econômicos não são somente os financeiros.
>
> [...]
>
> Os delitos econômicos também costumam causar danos imateriais, como crises de confiança no mercado financeiro e a alteração em seu equilíbrio, comprometendo a livre concorrência.
>
> [...]
>
> Exemplo de alteração prejudicial à livre concorrência pode ser vislumbrado quando determinada sociedade empresária importadora de produtos eletrônicos resolve sonegar tributo devido relativo ao imposto sobre as importações, conseguindo, ilegalmente, baratear o custo de suas mercadorias, tornando-as mais atrativas ao consumidor, se em comparação aos produtos comercializados pela concorrência. Este tipo de conduta, além de desequilibrar o mercado e retirar do estado instrumentos de custeio das políticas públicas, também causa o chamado efeito em espiral (*efecto de resaca o espiral*), em que o primeiro delinquente, com sua conduta, pressiona o resto de sua concorrência a fazer o mesmo com vistas a tornar suas respectivas mercadorias mais competitivas, e assim por diante.

Essa retenção dos valores do imposto sobre consumo é punida em inúmeras legislações penais.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

Os **Estados Unidos** possuem a chamada *sales tax*, imposto sobre vendas que incide diretamente na última etapa da cadeia. No estado da Flórida, por exemplo, trata-se de crime cuja gravidade depende do valor do tributo sonegado, consoante se extrai da seção 212.15, capítulo 212, do *Florida Statutes* (o conteúdo original do texto está disponível em: <http://www.leg.state.fl.us/statutes/index.cfm?App_mode=Display_Statute&URL=0200-0299/0212/0212.html>. Acesso em: 03/12/2019)*:*

> 212.15 Impostos declarados como receitas do Estado; sanções em caso de omissão na entrega de impostos; datas de vencimento e inadimplência; revisão judicial. –
>
> (1) Os impostos previstos neste capítulo devem, à exceção do previsto nas s. 212,06 (5) (a) 2.e., tornar-se fundos do estado no momento de seu recebimento, devendo ser recolhidos ao departamento até o primeiro dia do mês subsequente, tornando-se criminosa a conduta a partir do dia 21 de tal mês. Todos os repasses realizados após o dia 20 do referido mês são considerados criminosos.
>
> (2) **Qualquer pessoa que, dolosamente privar ilicitamente ou fraudar o estado de seus recursos, ou usar ou beneficiar-se desse valor ou, de qualquer forma, omitir-se em recolher os impostos coletados no âmbito do presente capítulo é culpado de apropriação de fundos do estado**, punível como segue:
>
> (A) Se o montante total das receitas apropriadas é inferior a USD 300, a ofensa é um crime leve de segundo grau, punível conforme previsto no s. 775.082 ou s. 775.083. Em uma segunda condenação, o infrator é culpado de um crime leve de primeiro grau, punível nos termos da s. 775.082 ou s. 775.083. Em uma terceira ou subsequente condenação, o infrator é culpado de um crime grave de terceiro grau, punível nos termos da s. 775,082, s. 775,083 ou s. 775.084.
>
> (B) Se o montante total das receitas apropriadas é de USD 300 ou mais, mas menos de USD 20.000, o crime é um crime grave de terceiro grau, punível nos termos da s. 775.082, s. 775.083 ou s. 775.084.
>
> (C) Se o montante total das receitas apropriadas é de USD

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> 20.000 ou mais, mas menos de USD 100.000, a ofensa é um crime leve de segundo grau, punível nos termos da s.775.082, s. 775.083 ou s.775.084.
>
> (D) Se o montante das receitas apropriadas é de USD 100.000 ou mais, a ofensa é um crime de primeiro grau, punível nos termos da s. 775.082, s. 775.083 ou s.775.084. (Tradução livre).

O mesmo ocorre no estado de Nova Iorque (art. 37, § 1801, *a*, 5, da *New York Tax Law* e em outros estados norte-americanos. O primeiro, com a seguinte redação original (Disponível em <https://codes.findlaw.com/ny/tax-law/tax-sect-1801.html>. Acesso em: 03/12/2019):

> New York Tax law - Article 37 - §1801. Tax fraud acts –
>
> (a) As used in this article, "tax fraud act" means willfully engaging in an act or acts or willfully causing another to engage in an act or acts pursuant to which a person:
>
> […]
>
> (5) fails to remit any tax collected in the name of the state or on behalf of the state or any political subdivision of the state when such collection is required under this chapter.

Em **Singapura**, onde o imposto sobre consumo é denominado de *Good and Services Tax* – GST, o fato criminoso é punido com multa não superior a USD 10.000 ou mesmo prisão de até 3 anos, consoante o art. 65 da GST (o conteúdo original do texto está disponível em: <https://sso.agc.gov.sg/Act/GSTA1993?ProvIds=P1IX-#pr65->. Acesso em: 03/12/2019).:

> Sanções por ofensas por pessoas que administram a Lei, etc.
>
> 65. Qualquer pessoa que -
>
> (a) ser uma pessoa nomeada para a devida administração desta Lei ou qualquer assistente empregado em conexão com a avaliação e cobrança de impostos -
>
> (I) **retém para uso próprio ou de outra forma qualquer**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> **parte do valor do imposto cobrado**;
>
> [...]
>
> será culpado de uma infração e deverá ser condenado por uma multa que não exceda USD 10.000 ou por prisão por um período não superior a 3 anos ou a ambos. (Tradução livre).

Na **Costa Rica,** a retenção de valores que deveriam ser repassados ao Fisco também é considerada crime, nos termos do art. 92 do *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* (Disponível em: <http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=100658&nValor5=37645>. Acesso em: 03/12/2019):

> Artículo 92.- Fraude a la Hacienda Pública
>
> El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, **cantidades retenidas** o que se hayan debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los ingresos a cuenta o de las devoluciones o los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años.
>
> [...]
>
> Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Já em **Portugal**, a Lei n. 15/2001 (Disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/322110/details/maximized>. Acesso em: 03/12/2019), responsável por reforçar as garantias do contribuinte e a simplificação processual, bem como por reformular a organização judiciária tributária e estabelecer um novo regime geral para as infracções Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

tributárias, possui tipo penal com redação análoga à apropriação indébita tributária prevista na legislação brasileira:

> Artigo 105.º
> Abuso de confiança
> 1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias. [...]

Inclusive, em julgamento realizado pela Primeira Turma, da Ext 1.139 Extn/República Portuguesa (Rel. Min. ROSA WEBER, DJe de 19/02/2013), esta CORTE reconheceu a correspondência de tipos penais entre a apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90), previsto na legislação brasileira, e a apropriação de IVA (Imposto sobre o Consumo), previsto na legislação portuguesa, consoante se extrai da seguinte ementa:

> Crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social, previstos nos artigos 105, nº 1, e artigo 107, nº 1, da Lei Portuguesa nº 15/2001, que correspondem, respectivamente, aos crimes do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, e do art. 168-A do Código Penal, da legislação brasileira.

Do corpo do julgado, extrai-se a equivalência de tipos:

> Ainda segundo o pedido de extensão de extradição, o demandado, na condição de dirigente da empresa, teria retido, liquidado, mas não entregue ao Erário Português o tributo IVA (Imposto sobre Valor Agregado) nos meses de abril e de setembro a dezembro de 2001 e ainda no mês de dezembro de 2002, no montante total de 60.746 euros (fl. 439). Como se verifica na manifestação do Ministério Público Português e na decisão do Tribunal de Bragança (fls. 456), foi reconhecida, posteriormente, quanto ao crime relativo à falta do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> recolhimento do IVA, a extinção da punibilidade, salvo em relação às prestações devidas em outubro e novembro de 2001. A extinção da punibilidade decorre de preceito legal que descriminaliza "as condutas relativas à não entrega das prestações tributárias de valor igual ou inferior a 7.500,00 euros" (fl. 456). [...]
>
> Como se depreende da descrição fática e dos tipos penais, os crimes encontram correspondentes no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, quanto à falta de recolhimento do tributo, e no art. 168-A do Código Penal, quanto à falta de recolhimento da contribuição previdenciária [...].

Por fim, na **Itália**, a conduta de apropriação indébita do imposto sobre consumo também é prevista como crime, consoante prevê o art. 10-ter, do Decreto legislativo n. 74, de 10 de março de 2000 (Disponível: <https://www.diritto.it/reato-omesso-versamento-iva-basato-debito-dichiarato-non-effettivo-tenuita-del-difficoltosa/>. Acesso em: 04/12/2019), a saber:

> Art. 10-ter - Omissão no recolhimento do IVA:
>
> 1. É punido com pena de reclusão de seis meses a dois anos quem não pagar, dentro do prazo para o pagamento antecipado relacionado ao período de tributação seguinte, o imposto sobre o valor acrescentado devido de acordo com a declaração anual, desde que em montante superior a € 250.000 para cada período fiscal.

Contudo, a despeito da enorme proteção legal que diversos países adotam aos seus impostos, também foi possível encontrar, no estudo antes mencionado, importantes dados versando sobre a sonegação fiscal. A seguir, trago uma tabela com a comparação da estimativa de evasão de Imposto de Renda e VAT de alguns países da América Latina com os estimados para o Brasil:

	Estimativa de Sonegação (%)	Ano	Imposto de Renda	Indivíduos	Corporações	Ano

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

Argentina	21,2	2006	49,7			2005
Bolívia	29,0	2004				
Chile	11,0	2005	47,4	46,0	48,4	2003
Costa Rica	28,7	2002				
Colômbia	23,5	2006				
Equador	21,2	2001	63,8	58,1	65,3	2005
El Salvador	27,8	2006	45,3	36,3	51,0	2005
Guatemala	37,5	2006	63,7	69,9	62,8	2006
México	20,0	2006	41,6	38,0	46,2	2004
Nicarágua	38,1	2006				
Panamá	33,8	2006				
Peru	37,7		48,5	32,6	51,3	2006
Rep. Dominicana	31,2	2006				
Uruguai	26,3	2006				
MÉDIA LINEAR	**27,6**		**51,4**	**46,8**	**54,2**	
BRASIL(1)	**27,5**	*2018*	**28,1**	**34,1**	**26,6**	

Fonte: *Tax structure and tax evasion in Latin America* - Jiménez e Sabaini (2012)
1: Estimado neste estudo
Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>. Acesso em: 08.12.2019.

TODA ESSA REGULAMENTAÇÃO LEGAL NO DIREITO COMPARADO E QUE É SEGUIDA, BEM OU MAL, PELO BRASIL, DEMONSTRA A PREOCUPAÇÃO DOS ESTADOS QUANTO AOS EFEITOS GERADOS PELA SONEGAÇÃO FISCAL, QUE IMPACTAM, SOBRETUDO, EM POLÍTICAS PÚBLICAS. EM RAZÃO DISSO, O LEGISLADOR BRASILEIRO ENTENDEU POR BEM REGULAR DE MANEIRA CLARA AS HIPÓTESES NAS QUAIS O NÃO RECOLHIMENTO DOLOSO DO TRIBUTO DECLARADO É TIPIFICADO COMO CRIME.

III. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90: CONSTITUCIONALIDADE, INEXISTÊNCIA DE PRISÃO POR DÍVIDA E TIPICIDADE DA CONDUTA DAQUELE QUE DEIXA DE RECOLHER, AOS COFRES PÚBLICOS, VALOR DE ICMS QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR FINAL.

EM LINHAS GERAIS, A CONTROVÉRSIA POSTA EM DEBATE ESTÁ CENTRADA EM DEFINIR SE **(A)** OS RECORRENTES ESTÃO SENDO PROCESSADOS CRIMINALMENTE POR SIMPLES INADIMPLÊNCIA FISCAL; **(B)** SE A CONDUTA DOS

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

RECORRENTES DE DEIXAR DE RECOLHER, AOS COFRES PÚBLICOS, VALOR DE ICMS PRÓPRIO QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR FINAL, É TÍPICA (OU NÃO).

Este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ao analisar o Tema 937 (ARE 999.425 RG/SC, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 2/3/2017), reafirmou a jurisprudência da CORTE, no sentido de que os crimes previstos na Lei n. 8.137/90 não violavam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal (prisão civil por dívida). Nas palavras do Relator, Min. RICARDO LEWANDOWSKI:

> A MATÉRIA CONSTITUCIONAL VERSADA NESTE RECURSO CONSISTE, PORTANTO, NA ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 2°, II, DA LEI 8.137/1990, CUJO TEOR É O SEGUINTE:
>
> "ART. 2° 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".
>
> A JURISPRUDÊNCIA DESTE SUPREMO TRIBUNAL É PACÍFICA NO SENTIDO DE QUE OS DELITOS PREVISTOS NA LEI 8.137/1990 NÃO VIOLAM O DISPOSTO NO ART. 5°, LXVII, DA LEI MAIOR, EM VIRTUDE DE TEREM CARÁTER PENAL E NÃO SE RELACIONAREM COM A PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. POR OPORTUNO, TRANSCREVO AS EMENTAS DOS JULGADOS ABAIXO:
>
> "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. 2. VIOLAÇÃO AO SIGILO BANCÁRIO POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 543-B DO CPC. IRRECORRIBILIDADE DA DECISÃO QUE APLICA A SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. PRECEDENTES. 3. **AFRONTA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. CONDUTAS INCRIMINADAS NA LEI N. 8.137/90. TUTELA DA ORDEM TRIBUTÁRIA. CARÁTER CRIMINAL INCONFUNDÍVEL COM A PRISÃO POR DÍVIDA. PRECEDENTE**. 4. INTERPRETAÇÃO PREJUDICIAL DO SILÊNCIO DO RÉU. INOCORRÊNCIA. PLEITO QUE DEMANDA REVOLVIMENTO DO ACERVO PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO 279 DA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

SÚMULA DO STF. 5. AUSÊNCIA DE ARGUMENTOS CAPAZES DE INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA. 6. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO". (ARE 820.993-AGR/ES, REL. MIN. GILMAR MENDES – GRIFOS MEUS).

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

No mesmo sentido, cito as seguintes decisões, entre outras: AI 566.225/RS e RE 408.363/SC, Rel. Min. Marco Aurélio; ARE 839.787/DF, Rel. Min. Rosa Weber; ARE 978.675/SC, Rel. Min. Teori Zavascki, e ARE 993.201/SP, Rel. Min. Celso de Mello.

No mais, registro que no RE 753.315/MG, por mim relatado, consignei o seguinte:

"No que concerne à alegação de incompatibilidade da Lei 8.137/90 com o art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, é importante realçar que o Plenário desta Corte, no julgamento do HC 81.611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, deixou assente que a referida lei se volta contra sonegação fiscal e fraude, realizadas mediante omissão de informações ou declaração falsa às autoridades fazendárias, praticadas com o escopo de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório (resultado).

Assim, ainda que seja possível a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito verificado

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> (Lei 10.684/03, art. 9º), a Lei 8.137/90 não disciplina uma espécie de "execução fiscal *sui generis*" nem uma cobrança de débito fiscal. Ela apenas dispõe quer a incriminação da prática de fraude em documentação tributária fica sujeita à fiscalização pela autoridade fazendária, sem, no entanto, estatuir ou prever a possibilidade de prisão civil em razão de débito fiscal."
>
> Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5°, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.

O caso concreto que gerou o Tema 937 (ARE 999.425 RG/SC) versava, justamente, sobre empresários que foram condenados pela prática do crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, em razão de terem deixado de recolher aos cofres públicos, no prazo legal, valor de ICMS que foi cobrado de consumidores finais.

Assim, pela leitura do voto do Relator, Min. RICARDO LEWANDOWSKI, ficou claro que "*as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido*" e que "*não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco*". E, respeitando aqueles que pensam em contrário, entendo que foi dito o óbvio: as condutas descritas no art. 1º e no art. 2º, ambos da Lei n. 8.137/90, não se referem ao mero inadimplemento tributário.

No mesmo sentido: ARE 993.201/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJe de 15/9/2016; ARE 978.675/SC, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, DJe de 28/6/2016; ARE 820.993 AgR/ES, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJe de 5/9/2014; RE 630.495 AgR/SC, Rel. Min. DIAS TOFFOLI,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

Primeira Turma, DJe de 25/5/2011; AI 800.589 AgR/SC, Rel. Min AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe de 14/2/2011 (versando sobre o crime de apropriação indébita previdenciária); AI 675.619 AgR/RS, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJe de 1º/7/2009 (versando sobre o crime de apropriação indébita previdenciária); AI 566.225/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 11/9/2007; RE 391.996 AgR/SC, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJe de 19/12/2003 (versando sobre o crime de apropriação indébita previdenciária).

Ao final, o acórdão proferido ficou assim ementado:

> PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.
>
> I - O TRIBUNAL RECONHECEU A EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA DEBATIDA NOS PRESENTES AUTOS, PARA REAFIRMAR A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, NO SENTIDO DE QUE A OS CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990 NÃO VIOLAM O DISPOSTO NO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO.
>
> II - JULGAMENTO DE MÉRITO CONFORME PRECEDENTES. III - RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

EM IGUAL SENTIDO, O **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PORTUGUÊS**, NO ACÓRDÃO 54/2004, PROCESSO N. 640/2003, 2ª SEÇÃO (DISPONÍVEL EM: <HTTPS://WWW.TRIBUNALCONSTITUCIONAL.PT/TC/ACORDAOS/20040054.HTML>. ACESSO EM: 03/12/2019), DEIXOU CLARO SOBRE A JURISPRUDÊNCIA DA CORTE NO SENTIDO DA CONSTITUCIONALIDADE DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL (CORRESPONDENTE AO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA):

> COMO SALIENTAM CORRECTAMENTE O RECORRENTE E O MINISTÉRIO PÚBLICO NAS SUAS ALEGAÇÕES, O TRIBUNAL CONSTITUCIONAL TEVE JÁ OCASIÃO DE SE PRONUNCIAR POR VÁRIAS VEZES SORBE A CONFORMIDADE CONSTITUCIONAL DA NORMA QUE

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

PREVIA O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL COM "A PROIBIÇÃO DA PRISÃO POR DÍVIDAS" – EMBORA APENAS A PROPÓSITO DO CITADO ARTIGO 24, Nº 1, DO RJIFNA.

ASSIM, NO ACÓRDÃO N.º 312/00 (PUBLICADO NO DR, II SÉRIE, DE 17 DE OUTUBRO DE 2000), DEPOIS DE SE ANALISAR OS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DESTE CRIME, SEGUNDO O ARTIGO 24º DO RJIFNA E A PROIBIÇÃO DE PRIVAÇÃO DA "LIBERDADE PELA ÚNICA RAZÃO DE [SE] NÃO PODER CUMPRIR UMA OBRIGAÇÃO CONTRATUAL", NOS TERMOS DO ARTIGO 1º DO PROTOCOLO Nº 4 ADICIONAL À CONVENÇÃO EUROPEIA DOS DIREITOS DO HOMEM E DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – SALIENTANDO-SE, COMO SE HAVIA FEITO NO ACÓRDÃO N.º 663/98 (IN DR, II SÉRIE, DE 15 DE JANEIRO DE 1999), QUE "A PRIVAÇÃO DA LIBERDADE NÃO É PROIBIDA SE OUTROS FACTOS SE VÊM JUNTAR À INCAPACIDADE DE CUMPRIR UMA OBRIGAÇÃO CONTRATUAL" –, CONCLUIU-SE, DEPOIS DA ANÁLISE DOS OS VALORES E OS BENS JURÍDICOS EM CAUSA NA CRIMINALIZAÇÃO DAS INFRACÇÕES FISCAIS:

> "NO CASO EM APREÇO, A OBRIGAÇÃO EM CAUSA NÃO É MERAMENTE CONTRATUAL, MAS ANTES DERIVA DA LEI – QUE ESTABELECE A OBRIGAÇÃO DE PAGAMENTO DOS IMPOSTOS EM QUESTÃO. POR OUTRO LADO, NESTAS SITUAÇÕES, O DEVEDOR TRIBUTÁRIO ENCONTRA-SE INSTITUÍDO EM POSIÇÃO QUE PODEREMOS APROXIMAR DA DO FIEL DEPOSITÁRIO. NA VERDADE, NO IVA E NO IMPOSTO SOBRE OS RENDIMENTOS SINGULARES (IRS), OS RESPECTIVOS VALORES, SÃO DEDUZIDOS NOS TERMOS LEGAIS, DEVENDO O RESPECTIVO MONTANTE SER ENTREGUE AO CREDOR TRIBUTÁRIO QUE É O ESTADO.
>
> PERANTE A NORMA EM QUESTÃO HÁ ASSIM QUE LEVAR EM CONTA ESTE ASPECTO PECULIAR DA POSIÇÃO DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS, QUE NÃO COMPORTA UMA PURA OBRIGAÇÃO CONTRATUAL PORQUE DECORRE DA LEI FISCAL."
>
> [...]

CONCLUIU-SE, ASSIM, QUE A NORMA CONSTANTE DO ARTIGO 24º DO RJIFNA NÃO VIOLAVA O PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE SER PRIVADO DA SUA LIBERDADE PELA ÚNICA RAZÃO DE NÃO PODER CUMPRIR UMA OBRIGAÇÃO CONTRATUAL.

ESTA DECISÃO DE NÃO INCONSTITUCIONALIDADE, E

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

RESPECTIVA FUNDAMENTAÇÃO, FORAM RETOMADAS PELO ACÓRDÃO N.º 389/01 – QUE CONFIRMOU DECISÃO SUMARIA DO RELATOR NESSE SENTIDO – E AINDA, QUANTO AO CASO PARALELO DO ARTIGO 27º-B DO RJIFNA (SOBRE O CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA EM RELAÇÃO À SEGURANÇA SOCIAL), PELO ACÓRDÃO N.º 516/00 (PUBLICADO NO DR, II SÉRIE, DE 31 DE JANEIRO DE 2001), ONDE SE PODE LER QUE

«(…) NÃO ESTANDO EXPRESSAMENTE PREVISTA A PUNIÇÃO POR NEGLIGÊNCIA, OS FACTOS INTEGRADORES DO CRIME SÓ PODEM SER PUNIDOS SE PRATICADOS COM DOLO (ARTIGO 13º DO CÓDIGO PENAL); SE NÃO SE PROVAR O DOLO MAS APENAS A NEGLIGÊNCIA, PODE EXISTIR A CONTRA-ORDENAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 29º, Nº 2, DO RJIFNA.

A OBRIGAÇÃO EM CAUSA NÃO É MERAMENTE CONTRATUAL, ANTES DERIVA DA LEI – QUE IMPÕE A ENTREGA PELAS ENTIDADES EMPREGADORAS ÀS INSTITUIÇÕES DE SEGURANÇA SOCIAL DO MONTANTE DAS CONTRIBUIÇÕES QUE AQUELAS ENTIDADES TENHAM DEDUZIDO DO VALOR DAS REMUNERAÇÕES PAGAS AOS TRABALHADORES E QUE POR ESTES SEJAM LEGALMENTE DEVIDAS. NESTAS SITUAÇÕES, AS ENTIDADES EMPREGADORAS ENCONTRAM-SE INSTITUÍDAS "EM POSIÇÃO QUE PODEREMOS APROXIMAR DA DO FIEL DEPOSITÁRIO".

A MERA IMPOSSIBILIDADE DO CUMPRIMENTO NÃO É ELEMENTO DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA EM RELAÇÃO À SEGURANÇA SOCIAL. A NÃO ENTREGA ATEMPADA DA PRESTAÇÃO TORNA POSSÍVEL A INSTAURAÇÃO DO PROCEDIMENTO CRIMINAL NOS TERMOS DO Nº 5 DO ARTIGO 24º DO RJIFNA, MAS O QUE IMPORTA PARA A PUNIBILIDADE DO COMPORTAMENTO, COMO SE REFERIU, É A APROPRIAÇÃO DOLOSA DA REFERIDA PRESTAÇÃO.

A SITUAÇÃO PODE APROXIMAR-SE DO CRIME DE ABUSO DE CONFIANÇA PREVISTO E PUNIDO PELO CÓDIGO PENAL (ARTIGOS 205º A 207º), QUE É UM CRIME CONTRA O PATRIMÓNIO, CUJA CONSUMAÇÃO OCORRE COM A APROPRIAÇÃO ILEGÍTIMA DE COISA MÓVEL ALHEIA ENTREGUE POR TÍTULO NÃO TRANSLATIVO DE PROPRIEDADE.»

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> CONCLUIU-SE, POIS, TAMBÉM, NO SENTIDO DA NÃO INCONSTITUCIONALIDADE (NESTE SENTIDO, PARA O REFERIDO ARTIGO 27º-B DO RJIFNA, V. TAMBÉM O ACÓRDÃO N.º 427/02).

PORTANTO, AS CONDUTAS DESCRITAS NO ART. 1º E NO ART. 2º, AMBOS DA LEI N. 8.137/90, NÃO SE REFEREM AO MERO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO, TAMPOUCO A DISCUSSÕES SOBRE A SUA LAVRATURA, EXIGIBILIDADE E PAGAMENTO (MATÉRIAS RESGUARDADAS ÀS SEARAS ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA), MAS, SIM, À CARACTERIZAÇÃO DE UMA CONDUTA DOLOSA COM O ESCOPO DE SUPRIMIR OU REDUZIR O SOBREDITO TRIBUTO. O QUE SE DISCUTE NÃO É O VALOR APURADO (MATÉRIA AFETA À SEARA CÍVEL OU ADMINISTRATIVA), MAS SIM A CARACTERIZAÇÃO DO CRIME (MATÉRIA RESGUARDADA EXCLUSIVAMENTE À SEARA PENAL). POR TODOS, JOSÉ PAULO BALTAZAR JUNIOR (*CRIMES FEDERAIS*, 4ª EDIÇÃO, EDITORA LIVRARIA DO ADVOGADO EDITORA, 2009) TRAZ CONSIDERAÇÕES PERTINENTES SOBRE O TEMA:

> [...] A CONDUTA DE DEIXAR DE PAGAR TRIBUTO, POR SI SÓ, NÃO CONSTITUI CRIME. ASSIM, SE O CONTRIBUINTE DECLARA TODOS OS FATOS GERADORES À REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, DE ACORDO COM A PERIODICIDADE EXIGIDA EM LEI, CUMPRE TODAS AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E TEM ESCRITA CONTÁBIL REGULAR, MAS NÃO PAGA O TRIBUTO, NÃO ESTÁ COMETENDO NENHUM CRIME, MAS MERO INADIMPLEMENTO. O CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, COM EXCEÇÃO DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA [...], PRESSUPÕE, ALÉM DO INADIMPLEMENTO, ALGUMA FORMA DE FRAUDE, QUE PODERÁ ESTAR CONSUBSTANCIADA NA OMISSÃO DE ALGUMA DECLARAÇÃO, NA FALSIFICAÇÃO MATERIAL OU IDEOLÓGICA DE DOCUMENTOS, NO USO DE DOCUMENTOS MATERIAL OU IDEOLOGICAMENTE FALSOS, NA SIMULAÇÃO ETC. AS CONDUTAS FRAUDULENTAS ESTÃO DESCRITAS NOS INCISOS DOS ARTS. 1º E 2º DA LEI 8.137. EIS AÍ A DISTINÇÃO ENTRE INADIMPLÊNCIA E SONEGAÇÃO: A FRAUDE. NÃO PROCEDE, PORTANTO, O ARGUMENTO DE QUE A INCRIMINAÇÃO DA SONEGAÇÃO FISCAL RECAI SOBRE O MERO INADIMPLEMENTO, CONFIGURANDO INCRIMINAÇÃO POR DÍVIDA.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

NO MESMO SENTIDO, RENATO BRASILEIRO DE LIMA (*LEGISLAÇÃO CRIMINAL ESPECIAL COMENTADA: VOLUME ÚNICO*, 6ª ED., EDITORA JUSPODIVM, 2018, P. 101-102) LEMBRA QUE: "*O TIPO PENAL NÃO É DEIXAR DE RECOLHER TRIBUTO QUE DEVERIA SER COBRADO, MAS SIM DEIXAR DE RECOLHER TRIBUTO EFETIVAMENTE COBRADO OU DESCONTADO. COMO SE PODE NOTAR, A REPROVABILIDADE DA CONDUTA NÃO SE SITUA NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE DÍVIDA, MAS O FATO DE O AGENTE COBRAR OU DESCONTAR O TRIBUTO E NÃO O RECOLHER A QUEM DE DIREITO. NÃO SE TRATA, PORTANTO, DE PRISÃO POR DÍVIDA*.".

Tendo em vista que os dispositivos da Lei n. 8.137/90 são constitucionais, passo à análise da tipicidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90. Prevê o referido dispositivo:

> 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 FAZER ENTRAR NOS COFRES PÚBLICOS;

AO DELIMITAR O SUJEITO ATIVO DO CRIME, A NORMA PENAL FEZ EXPRESSA REFERÊNCIA AO "SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO", QUE, SEGUNDO O ART. 121 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ABRANGE TANTO O "CONTRIBUINTE" QUANTO O "RESPONSÁVEL". CONFIRA-SE:

> ART. 121. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL É A PESSOA OBRIGADA AO PAGAMENTO DE TRIBUTO OU PENALIDADE PECUNIÁRIA.
>
> PARÁGRAFO ÚNICO. O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DIZ-SE:
>
> I - CONTRIBUINTE, QUANDO TENHA RELAÇÃO PESSOAL E DIRETA COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O RESPECTIVO FATO GERADOR;
>
> II - RESPONSÁVEL, QUANDO, SEM REVESTIR A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE, SUA OBRIGAÇÃO DECORRA DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA DE LEI.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

DESSE MODO, AO CONTRÁRIO DO QUE SUSTENTA A DEFESA DOS RECORRENTES, A ANÁLISE DA RESPONSABILIZAÇÃO CRIMINAL A PARTIR DO ENFOQUE DA PESSOA DE QUEM O VALOR É "DESCONTADO" OU "COBRADO" NÃO TEM FUNDAMENTO TÉCNICO OU LEGAL, POIS ELA NÃO É SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO IMPORTA DE QUEM O VALOR DO TRIBUTO FOI "DESCONTADO" OU "COBRADO", MAS SIM QUEM "DESCONTOU" OU "COBROU".

PORTANTO, A COMPREENSÃO DO TIPO PENAL EM ANÁLISE DEVE SER REALIZADA A PARTIR DA PERSPECTIVA DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, QUE É AQUELE QUE EFETIVAMENTE TEM A OBRIGAÇÃO DE CUMPRIR A PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO DE QUEM O VALOR É "DESCONTADO" OU "COBRADO" (POR EXEMPLO, DO CONSUMIDOR, COMO PRETENDE A DEFESA). TRANSPORTANDO PARA A SEARA PENAL, O SUJEITO ATIVO DO CRIME PREVISTO NO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90 (SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA) PODE SER: O CONTRIBUINTE (REFERIDO NO ICMS PRÓPRIO) E O RESPONSÁVEL (REFERIDO NO ICMS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA).

CEZAR ROBERTO BITENCOURT (*TRATADO DE DIREITO PENAL ECONÔMICO*, VOLUME 1, EDITORA SARAIVA, 2016, P. 757) É CLARO NESSE SENTIDO:

> O SUJEITO ATIVO DO CRIME PODE SER TANTO A PESSOA FÍSICA RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO COMO O PRÓPRIO CONTRIBUINTE. COM EFEITO, AQUELE QUE DEIXA DE RECOLHER O TRIBUTO DESCONTADO DE OUTREM CORRESPONDE A FIGURA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO EM SENTIDO ESTRITO, SUJEITO QUE, SEM REVESTIR A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE, É OBRIGADO EM FACE DE EXPRESSA DISPOSIÇÃO DE LEI. [...] O RESPONSÁVEL TAMBÉM PODE SER SUJEITO ATIVO DO CRIME QUANDO DEIXA DE RECOLHER O VALOR DO TRIBUTO COBRADO DE TERCEIROS. NESSE CASO, A COBRANÇA NORMALMENTE INCIDE SOBRE TRIBUTOS INDIRETOS (COMO O IOF). O CONTRIBUINTE, IGUALMENTE, PODE FIGURAR COMO SUJEITO ATIVO. IMAGINE SE, POR EXEMPLO, A HIPÓTESE DO AUTÔNOMO PRESTADOR DE SERVIÇO, QUE POR MEIO DE CONVENÇÃO PARTICULAR PASSA PARA O SEU CLIENTE (TOMADOR DO SERVIÇO), DE FORMA ESPECÍFICA,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> OS GASTOS COM O PAGAMENTO DO ISS E DO IRPF, E DEIXA DE RECOLHER EM FAVOR DO ESTADO O VALOR DOS IMPOSTOS DEVIDOS.

A PRÓPRIA TESE DEFENSIVA QUE TEM POR OBJETIVO RESTRINGIR O TIPO PENAL À HIPÓTESE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (EXCLUINDO, POIS, O FAMIGERADO "ICMS PRÓPRIO"), NÃO LEVA EM CONSIDERAÇÃO A TERMINOLOGIA ADOTADA PELO LEGISLADOR PARA A IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO ATIVO DO CRIME: **O SUJEITO ATIVO DO CRIME É O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**. E COMO O LEGISLADOR NÃO FEZ QUALQUER DISTINÇÃO NO TIPO PENAL (JUSTAMENTE POR QUERER SE REFERIR A AMBAS AS ESPÉCIES DE SUJEIÇÃO PASSIVA), NÃO CABE AO INTÉRPRETE E AO JULGADOR FAZÊ-LO.

Aliás, em nenhum momento o legislador estabeleceu que o sujeito passivo do crime em questão fosse apenas o substituto tributário. Até porque a reprovabilidade não está centrada no não pagamento do tributo, como se esse fosse o aspecto fundamental a ser preservado, mas sim nas elementares "cobrado" ou "descontado". Não fosse assim, o legislador teria omitido a expressão "cobrado ou descontado" do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, bem como teria sido claro ao delimitar o sujeito ativo do crime apenas ao substituto tributário.

AINDA SOBRE A QUESTÃO ENVOLVENDO OS ELEMENTOS NORMATIVOS "DESCONTADO" E "COBRADO", LUIZ RÉGIS PRADO (*DIREITO PENAL ECONÔMICO*, EDITORA RT, 2004, P. 440) ENSINA:

> O TERMO DESCONTO SIGNIFICA O "PROCEDIMENTO CONTÁBIL MEDIANTE O QUAL O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, QUE POSSUI O DEVER INSTRUMENTAL DE ARRECADAR (FORMALMENTE) O VALOR CORRESPONDENTE AO TRIBUTO DEVIDO PELO CONTRIBUINTE, ABATE UMA PARCELA DA QUANTIA PAGA A ESTE, POR OCASIÃO DA ENTREGA DE UMA REMUNERAÇÃO QUE CONFIGURE UM FATO IMPONÍVEL TRIBUTÁRIO". ESSA É UMA SITUAÇÃO FÁTICO-JURÍDICA EM QUE O TRIBUTO DEVE SER DESCONTADO E O RESPONSÁVEL PELA OBRIGAÇÃO TEM O DEVER DE ABATER DO VALOR A PAGAR O QUANTUM CORRESPONDENTE AO TRIBUTO. A REPROVABILIDADE ESTÁ EM QUE O RESPONSÁVEL, AO RECOLHER A IMPORTÂNCIA DEVIDA, AGE COMO SE TIVESSE SE APROPRIADO DO QUE NÃO É SEU, MAS DO ESTADO.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> A COBRANÇA CONSISTE NA EXIGÊNCIA FEITA PELO CREDOR AO DEVEDOR PARA O CUMPRIMENTO DA PRESTAÇÃO QUE CONSTITUI O OBJETO DA RELAÇÃO JURÍDICA DE CARÁTER OBRIGACIONAL ESTABELECIDA ENTRE ELES. É UMA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA IMPOSTA AO CONTRIBUINTE DE TRIBUTOS INDIRETOS (AQUELES CUJA CARGA ECONÔMICA O CONTRIBUINTE PODE REPASSAR A TERCEIROS, V.G., ICMS) E CONSISTINDO "*NO PROCEDIMENTO FORMAL DE DESTAQUE (EM RELAÇÃO AO PREÇO QUE CONFIGURA O VALOR GLOBAL DA OPERAÇÃO), NA NOTA FISCAL, DO VALOR CORRESPONDENTE AO TRIBUTO*".

DE OUTRO CANTO, TAMBÉM NÃO ME CONVENÇO DO ARGUMENTO TRAZIDO NESTE RECURSO ORDINÁRIO DE QUE O ÔNUS ECONÔMICO DO ICMS PRÓPRIO NEM SEMPRE SERIA REPASSADO AO CONSUMIDOR FINAL, O QUE AFASTARIA A ELEMENTAR "TRIBUTO COBRADO".

ISSO PORQUE, SENDO O ICMS ESPÉCIE DE TRIBUTO INDIRETO E QUE INCIDE SOBRE O CONSUMO, O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO É AQUELE QUE EFETIVAMENTE ARCA COM O ÔNUS FINANCEIRO DO TRIBUTO. É DIZER: HÁ TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS DO TRIBUTO DO "CONTRIBUINTE DE DIREITO" PARA O "CONTRIBUINTE DE FATO", OU SEJA, QUEM PAGA EFETIVAMENTE O TRIBUTO É O CONSUMIDOR FINAL, FICANDO A CARGO DO EMPRESÁRIO A RETENÇÃO DO VALOR PARA REPASSE AO FISCO.

NESSE SENTIDO, MISABEL ABREU MACHADO DERZI, AO ATUALIZAR A OBRA DE ALIOMAR BALEEIRO (*DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, 13. ED., EDITORA FORENSE, 2015, P. 526-527), ESCLARECE:

> COMO, ECONOMICAMENTE, O TRIBUTO É TRANSFERIDO PARA O ADQUIRENTE PELO MECANISMO DOS PREÇOS, ACABA SENDO SUPORTADO, EM DEFINITIVO, PELO CONSUMIDOR FINAL. PROCURA-SE, ENTÃO, PROPICIAR INGRESSOS À FAZENDA EM CADA UMA DAS ETAPAS DO PROCESSO ECONÔMICO DE PRODUÇÃO, DISTRIBUIÇÃO, E COMERCIALIZAÇÃO, NA PROPORÇÃO QUE CADA UMA DELAS INCORPORA, AGREGA OU ADICIONA AO VALOR DO PRODUTO. DAÍ A EXPRESSÃO VALOR ADICIONADO. [...]
>
> É QUE A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA ASSEGURA, COMO DE RESTO O FAZEM OS PAÍSES EUROPEUS E LATINO-AMERICANOS, QUE O

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> CONTRIBUINTE, NAS OPERAÇÕES DE VENDA QUE PROMOVA, TRANSFIRA AO ADQUIRENTE O ÔNUS DO IMPOSTO QUE LHE FOI TRANSFERIDO EM SUAS AQUISIÇÕES PELO SEU FORNECEDOR (EMBORA NA POSIÇÃO DE ADQUIRENTE TENHA SOFRIDO A TRANSFERÊNCIA E NADA TENHA PESSOALMENTE RECOLHIDO AOS COFRES PÚBLICOS). ESSE MECANISMO SE REPETE ATÉ A ÚLTIMA ETAPA, NA VENDA AO CONSUMIDOR FINAL QUE SUPORTA, DE FATO E DE DIREITO, A CARGA DO TRIBUTO. NO BRASIL COMO NOS DEMAIS PAÍSES QUE ADOTAM MODELOS SIMILARES, TAL TRIBUTO, NÃO CUMULATIVO NÃO ONERA, ASSIM, A FORÇA ECONÔMICA DO EMPRESÁRIO QUE COMPRA E VENDE OU INDUSTRIALIZA, PORÉM ONERA A FORÇA ECONÔMICA DO CONSUMIDOR, SEGUNDO ENSINA HERTING. A RIGOR, QUER DO PONTO DE VISTA JURÍDICO – POIS HÁ EXPRESSA LICENÇA CONSTITUCIONAL PARA ISSO -, QUER DO PONTO DE VISTA ECONÔMICO, O IMPOSTO FOI MODELADO PARA SER SUPORTADO PELO CONSUMIDOR, JAMAIS PELO CONTRIBUINTE-COMERCIANTE.

ENTENDIMENTO ESSE QUE É SEGUIDO POR SACHA CALMON, "*QUEM RECOLHE O IMPOSTO, ISTO É, O CONTRIBUINTE DE JURE, NECESSARIAMENTE NÃO É QUEM SUPORTA FINANCEIRAMENTE O ENCARGO FINANCEIRO, E SIM O CONTRIBUINTE DE FATO*" (*CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, 12ª ED., EDITORA FORENSE, 2012, P. 301).

A propósito, o caráter indireto do imposto sobre consumo não é peculiaridade brasileira (ICMS), sendo regra geral aplicável em praticamente todas as economias mundiais (VAT, IVA, GST). A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) classifica os impostos em cinco categorias: (I) imposto sobre renda, receita e ganhos de capital; (II) contribuições para a seguridade social; (III) impostos sobre a folha de pagamento e pessoal; (IV) impostos sobre a propriedade; (V) impostos sobre bens e serviços, incluindo neste último grupo os impostos sobre o consumo. Sobre esses últimos, destaca-se:

> OS IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO COMO O IVA, IMPOSTOS SOBRE VENDAS E IMPOSTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS ESPECÍFICOS SÃO FREQUENTEMENTE CLASSIFICADOS COMO IMPOSTOS INDIRETOS, POIS NÃO SÃO INCIDENTES DIRETAMENTE SOBRE A PESSOA QUE SUPORTA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> A CARGA DO IMPOSTO. ELES NÃO SÃO IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO OU RIQUEZA, MAS SIM SOBRE AS DESPESAS. OS GOVERNOS RECOLHEM GERALMENTE O IMPOSTO DOS PRODUTORES E DISTRIBUIDORES DA CADEIA PRODUTIVA, ENQUANTO A CARGA DO IMPOSTO É, EM PRINCÍPIO, DOS CONSUMIDORES, UMA VEZ QUE LHES SERÃO REPASSADOS OS CUSTOS NOS PREÇOS PRATICADOS PELOS FORNECEDORES. (TRADUÇÃO LIVRE. DISPONÍVEL EM: <HTTPS://BOOKS.GOOGLE.COM.BR/BOOKS?ID=LMZ9DWAAQBAJ&PG=PA17&LPG=PA17&DQ=%22CONSUMPTION+TAXES+SUCH+AS+VAT,+SALES+TAXES+AND+EXCISE%22&SOURCE=BL&OTS=GL759SDRXR&SIG=ACFU3U0WGT2HOOTLBUDBR3MC52RDP7JYRW&HL=PT-BR&SA=X&VED=2AHUKEWJQY4HK3PFMAHXDI7KGHWXSBJ4Q6AEWAHOECAGQAQ#V=ONEPAGE&Q&F=TRUE>. ACESSO EM: 02/12/2019).

TANTO ISSO É VERDADE QUE O MONTANTE DA CARGA TRIBUTÁRIA É SEMPRE REPASSADO DIRETAMENTE E COBRADO DO CONSUMIDOR FINAL (BASTA PASSAR OS OLHOS NO DOCUMENTO FISCAL PARA CONSTATAR ISSO). ALIÁS, A OPERAÇÃO DE DESTAQUE NO DOCUMENTO FISCAL TEM, JUSTAMENTE, A FINALIDADE DE DEMONSTRAR AO CONTRIBUINTE DE FATO O VALOR QUE LHE É COBRADO PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO, PARA POSTERIOR REPASSE AO FISCO. ENTRETANTO, EM OUTROS TRIBUTOS (DIFERENTES DO ICMS) OU CONTRIBUIÇÕES, HÁ A POSSIBILIDADE DO VALOR REPASSADO SERVIR DE BASE PARA COMPOSIÇÃO DO PREÇO, SENDO COBRADO DIRETAMENTE DO CONSUMIDOR FINAL SEM SER DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL.

COMO JÁ APONTADO, NO QUE TANGE AO ICMS RETIDO EM OPERAÇÕES PRÓPRIAS OU EM SUBSTITUIÇÃO, O ENCARGO É REEMBOLSADO DENTRO DA CADEIA DE PRODUÇÃO, DE MODO QUE O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO SUPORTA, ECONOMICAMENTE, O VALOR DA EXAÇÃO QUE SOMENTE SERÁ ARCADO PELO CONSUMIDOR. POR TODOS, ROQUE CARRAZZA (*ICMS*, EDITORA MALHEIROS, 2012, P. 400) CONSIDERA QUE O ICMS É UM TRIBUTO NEUTRO, PORQUE "*AO CABO DO PROCESSO ECONÔMICO DE PRODUÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DA MERCADORIA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE TRANSMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, QUEM ACABA SUPORTANDO, POR INTEIRO, A CARGA*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

ECONÔMICA DO ICMS É O CONSUMIDOR FINAL.".

A única hipótese de sua não aplicação ao caso sob comento seria apontar que não existiu tributo cobrado do consumidor final, ou seja, que existiu venda em montante igual ou inferior ao preço de aquisição da mercadoria. Nesse caso, porém, a questão se resolve de forma simples: não haverá tributo a se recolher e, portanto, a conduta será atípica.

PORTANTO, NÃO HÁ FALAR-SE EM ATIPICIDADE PENAL NO CASO EM QUE O IMPOSTO FOI PREVIAMENTE DESCONTADO OU COBRADO DO CONSUMIDOR FINAL, NA COMPOSIÇÃO DOS VALORES DO PRODUTO, E NÃO REPASSADO AOS COFRES PÚBLICOS. TENDO HAVIDO, REITERO, O SEU EFETIVO DESCONTO OU COBRANÇA, SEM QUE SE TENHA RECOLHIDO O VALOR AOS COFRES PÚBLICOS, TIPIFICADO ESTARÁ O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90).

NESSE SENTIDO, GUILHERME DE SOUZA NUCCI (*LEIS PENAIS E PROCESSUAIS PENAIS COMENTADAS*, VOLUME I, 7ª ED., EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS, 2013, P. 509) LEMBRA QUE: "*A PARTICULARIDADE DESSE 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 A MERCADORIA VENDIDA, MAS NÃO REPASSA A QUANTIA AO TESOURO*."

Outrossim, PEDRO ROBERTO DECOMAIN (*Crimes contra a ordem tributária*, 5ª ed., Editora Fórum, 2010, p. 361 e 370-371) ressalta quanto à incidência do tipo penal no ICMS:

> O CONTRIBUINTE EFETIVAMENTE REPASSOU AO ADQUIRENTE DA MERCADORIA TRIBUTADA O ÔNUS REPRESENTADO PELO ICMS. COBROU-O, PORTANTO, A TERCEIRO, DEVENDO RECOLHER AOS COFRES PÚBLICOS O MONTANTE ASSIM APURADO. SE NÃO O FAZ, COMETE O CRIME EXAMINADO.
>
> [...]
>
> O NÃO PAGAMENTO, NO VENCIMENTO, DO ICMS, MESMO DAQUELE INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES PRÓPRIAS, CONFIGURA, PORTANTO, O CRIME PREVISTO PELO ART. 2º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/90.
>
> ESTA CONCLUSÃO FICA AINDA MAIS EVIDENTE QUANDO SE

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> ATENTA PARA A SITUAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA. AS CONCESSIONÁRIAS RESPECTIVAS, APÓS CALCULAREM O VALOR DO ICMS INCIDENTE SOBRE O PREÇO DO SERVIÇO PRESTADO, ACRESCENTAM O VALOR DO IMPOSTO AO DOS SERVIÇOS COBRADOS E O INCLUEM NAS FATURAS QUE COBRAM DOS USUÁRIOS DO SERVIÇO. A FALTA DE PAGAMENTO IMPORTA EM SUSPENSÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. O VALOR DO IMPOSTO, POIS, SEM NENHUMA DÚVIDA, É POR ELAS COBRADO AO USUÁRIO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.

WILLIAM WANDERLEY JORGE (*CURSO DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO*, EDITORA MILLENNIUM, 2007, P. 427) TAMBÉM APONTA PARA ESSE SENTIDO:

> EXEMPLO DE CONDUTA TÍPICA SERIA, PORTANTO, O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS, NO QUAL O VALOR DO IMPOSTO É INCLUÍDO NO PREÇO DO PRODUTO PAGO PELO CONSUMIDOR FINAL, MAS TEM QUE SER REPASSADO PELO COMERCIANTE OU PRESTADOR DE SERVIÇO, QUE É O CONTRIBUINTE SUBSTITUTO, À FAZENDA ESTADUAL, E ISSO NÃO É FEITO.

POR FIM, ANDREAS EISELE (*CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA*, 2ª ED., EDITORA DIALÉTICA, 2002, P. 175) APONTA:

> O ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90, DESCREVE A EVASÃO TRIBUTÁRIA NÃO FRAUDULENTA (INADIMPLÊNCIA) DE TRIBUTOS INDIRETOS OU DEVIDOS POR AGENTES DE RETENÇÃO.
>
> TRATA-SE DE SITUAÇÃO VULGARMENTE CONHECIDA POR "APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA".
>
> TAL IDENTIFICAÇÃO DECORRE DO FATO DE QUE, NOS TRIBUTOS INDIRETOS (AQUELES NOS QUAIS O CONTRIBUINTE TRANSFERE SUA REPERCUSSÃO FINANCEIRA PARA TERCEIRO), O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PODE COBRAR (OU, EVENTUALMENTE, RECEBER) DE TERCEIRO, A CARGA ECONÔMICA CORRESPONDENTE AO VALOR DO TRIBUTO, MOTIVO PELO QUAL NÃO SUPORTA (EM TESE) SEU CUSTO (MEDIANTE O MECANISMO DA REPERCUSSÃO). EXEMPLO DESSA SITUAÇÃO OCORRE NO ICMS, EIS QUE O CONTRIBUINTE, AO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

> VENDER UMA MERCADORIA, DESTACA NA NOTA FISCAL O VALOR CORRESPONDENTE AO IMPOSTO QUE INTEGRARÁ O PREÇO QUE SERÁ PAGO PELO ADQUIRENTE. NESSA RELAÇÃO, O COMPRADOR É DENOMINADO (DE FORMA ALEATÓRIA) COMO "CONTRIBUINTE DE FATO", PORQUE PAGARÁ AO VENDEDOR O VALOR REPRESENTATIVO DO ICMS CONTABILMENTE INCLUÍDO NO PREÇO, EMBORA NÃO SEJAM EFETIVAMENTE, CONTRIBUINTE DO TRIBUTO, POIS O ÚNICO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É O VENDEDOR, DENOMINADO (TAMBÉM DE FORMA ILUSTRATIVA) COMO "CONTRIBUINTE DE DIREITO". CASO O CONTRIBUINTE (VENDEDOR) RECEBA O PREÇO DA MERCADORIA (NO QUAL SE ENCONTRA INSERIDO O VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS) PAGO PELO ADQUIRENTE E NÃO EFETUE O RECOLHIMENTO DO TRIBUTO NO PRAZO LEGALMENTE ESTABELECIDO, ESTARIA, EM TESE, OBTENDO UMA VANTAGEM ECONÔMICA ILÍCITA DECORRENTE DO RECEBIMENTO DE UM VALOR QUE DEVERIA REPASSAR AOS COFRES PÚBLICOS E QUE MANTEVE EM SEU ÂMBITO DE DISPONIBILIDADE.

EM CONCLUSÃO, PODE-SE AFIRMAR QUE O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (AQUI, SUJEITO ATIVO DO CRIME), QUE DEIXA DE RECOLHER AOS COFRES PÚBLICOS, NO PRAZO LEGAL, VALOR DO TRIBUTO OU DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, DESCONTADO OU COBRADO DE TERCEIRO (CUJO ÔNUS TRIBUTÁRIO FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR FINAL), PRATICA O CRIME PREVISTO NO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90, HAJA VISTA QUE O LEGISLADOR NÃO PREVIU QUE O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SERIA APENAS O SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO.

IV. DA SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO À LUZ DA TIPICIDADE DO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90.

EM 13 DE MARÇO DE 2015, O MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA OFERECEU DENÚNCIA CONTRA OS RÉUS VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER E ROBSON SCHUMACHER, COMO INCURSOS NO CRIME PREVISTO NO ART. 2º, II, COMBINADO COM O ART. 11, *CAPUT*, AMBOS DA LEI N. 8.137/90, UMA VEZ QUE OS RÉUS, NA CONDIÇÃO DE SÓCIOS E ADMINISTRADORES DA EMPRESA CHALÉ DO BEBÊ COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. (FILIAL N. 2) – CNPJ N. 85.283.208/0003-80,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

INSCRIÇÃO ESTADUAL N. 252.455.169, ESTABELECIDA NA RODOVIA ANTONIO HEIL, N. 3.800, KM 23, CENTRO COMERCIAL FIP, SALA N. 10-A, BAIRRO SANTA TEREZINHA, BRUSQUE/SC –, NOS PERÍODOS DE SETEMBRO, NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2008, JANEIRO, FEVEREIRO, MAIO E JULHO DE 2009, E JULHO DE 2010, APESAR DE TEREM APRESENTADO AS DECLARAÇÕES DE INFORMAÇÕES DO ICMS E MOVIMENTO ECONÔMICO (DIMES), NÃO RECOLHERAM AOS COFRES PÚBLICOS OS VALORES APURADOS E DECLARADOS DE ICMS, CORRESPONDENTES A R$ 30.463,05 (NOTIFICAÇÃO FISCAL N. 96030015507 - R$ 16.617,69; NOTIFICAÇÃO FISCAL Nº 06030117599 - R$ 13.845,36), NO PRAZO DETERMINADO PELO ART. 60 DO RICMS/01 (FLS. 10/15, DO E-STJ)

Em 28 de julho de 2016, o Juízo de Direito da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC absolveu sumariamente os réus, por entender atípicos os fatos narrados na denúncia (fls. 170/176, do e-STJ), a saber:

> IMPORTA REGISTRAR QUE A ADEQUAÇÃO TÍPICA DA CONDUTA DE DEIXAR DE RECOLHER, NO PRAZO LEGAL, O VALOR DO ICMS DEVIDAMENTE DECLARADO PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, É TEMA POLÊMICO NA DOUTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA.
>
> ISSO PORQUE O CARÁTER INDIRETO DO TRIBUTO, CUJO ÔNUS FINANCEIRO DO ENCARGO REPERCUTE NA CADEIA DE CONSUMO, GERA O DEBATE SE O VALOR DO IMPOSTO É COBRADO/DESCONTADO OU NÃO DO CONSUMIDOR, DE MODO A DELIMITAR SE O CONTRIBUINTE DE DIREITO (O EMPRESÁRIO) DELE SE APROPRIA OU NÃO EM DETRIMENTO DO FISCO.
>
> NESTE PARTICULAR, ESTE MAGISTRADO NÃO DESCONHECE A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SANTA CATARINA NO SENTIDO DE QUE, DADA A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO ENCARGO, O CONSUMIDOR É CONTRIBUINTE DE FATO E, PORTANTO, RESTARIA CARACTERIZADA A CONDUTA TÍPICA PORQUE O VALOR DELE "COBRADO" NÃO SERIA RECOLHIDO NO PRAZO LEGAL PELO EMPRESÁRIO, DITO "RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO". SOBRE O TEMA: *TJSC, APELAÇÃO N. 0908369-10.2014.8.24.0038, DE JOINVILLE, REL. DES. PAULO ROBERTO SARTORATO, J. 07-06-2016; TJSC, APELAÇÃO N. 0038276-60.2011.8.24.0038, DE JOINVILLE, REL. DES. GETÚLIO*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

CORRÊA, J. 31-05-2016; TJSC, APELAÇÃO N. 0031204-51.2013.8.24.0038, DE JOINVILLE, REL. DES. GETÚLIO CORRÊA, J. 24-05-2016; TJSC, APELAÇÃO CRIMINAL N. 2015.054273-1, DE GUARAMIRIM, REL. DES. CARLOS ALBERTO CIVINSKI, J. 13-10-2015; TJSC, APELAÇÃO N. 0027358-26.2013.8.24.0038, DE JOINVILLE, REL. DES. MOACYR DE MORAES LIMA FILHO, J. 31-05-2016; TJSC, APELAÇÃO N. 0038276-60.2011.8.24.0038, DE JOINVILLE, REL. DES. GETÚLIO CORRÊA, J. 31-05-2016; TJSC, APELAÇÃO N. 0910569-87.2014.8.24.0038, DE JOINVILLE, REL. DES. SÉRGIO ANTÔNIO RIZELO, J. 12-04-2016; TJSC, APELAÇÃO N. 0027332-28.2013.8.24.0038, DE JOINVILLE, REL. DES. CINTHIA BEATRIZ DA SILVA BITTENCOUR SCHAEFER, J. 07-04-2016; ENTRE OUTROS.

Entretanto, o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte (Lei Complementar n. 87/1993, art. 4º c/c Lei n° 10.297/1996), já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria; Lei Complementar n. 87/1993, art. 2º c/c Lei n° 10.297/1996). Ademais, deixando de lado o argumento subjacente de que a arrecadação do ICMS (indiscutível e inegavelmente) é a maior fonte de receita do Estado e, por corolário, representa significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de necessidade, utilidade e interesse público; juridicamente, em última análise, dada a sistemática própria de cálculo do ICMS devido ("por dentro"), embora não se negue o seu caráter indireto, o valor do tributo não é, técnica e economicamente, cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria.

[...]

E, DO PONTO DE VISTA DA PRECIFICAÇÃO, A TODA EVIDÊNCIA, O PREÇO É INTEGRADO PELA MARGEM DE LUCRO QUE O EMPRESÁRIO DESEJA/PODE OBTER E PELOS CUSTOS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DA MERCADORIA (INSUMOS, MÃO DE OBRA, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, OUTROS TRIBUTOS, ALUGUÉIS, ENERGIA ELÉTRICA ETC.). MAS, NEM POR ISSO, O EMPRESÁRIO É DENUNCIADO POR NÃO PAGAR O ALUGUEL DO LOCADOR (CP, ART. 168) OU RECOLHER AS

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS POR ELE DEVIDAS (LEI N. 8.137/1990, ART. 2º, II, C/C LEI 8.212/1991), TAMPOUCO O CONSUMIDOR DEIXA DE PAGAR O PREÇO PARA PAGAR O TRIBUTO. ATÉ PORQUE, ECONOMICAMENTE, EM RAZÃO DA LEI FUNDAMENTAL DA OFERTA E DA PROCURA, EMBORA "DESTACADO" O VALOR DO TRIBUTO NA NOTA FISCAL, NADA IMPEDE QUE O SEU PAGAMENTO SAIA DA MARGEM DE LUCRO DO FORNECEDOR EM RAZÃO DE NEGOCIAÇÃO HAVIDA COM O CONSUMIDOR. ADEMAIS, NAS HIPÓTESES DE VENDA A PRAZO, O FATO DE O CONSUMIDOR DEIXAR DE HONRAR COM A SUA OBRIGAÇÃO (PAGAR O PREÇO) NÃO AFASTA A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, O QUE SÓ REFORÇA A TESE DE QUE O VALOR DO ICMS DECLARADO E NÃO RECOLHIDO NÃO NECESSARIAMENTE REPERCUTIU ECONOMICAMENTE. ISTO É, FOI "COBRADO".

[...]

INCLUSIVE, RECENTEMENTE, A SEXTA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, EM POSIÇÃO DIVERGENTE DA ADOTADA PELA QUINTA TURMA, SUFRAGOU O ENTENDIMENTO DE QUE NÃO CARACTERIZA CRIME, MAS MERO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO, A CONDUTA DO CONTRIBUINTE DE ICMS QUE DECLARA E DEIXA DE RECOLHER O VALOR DEVIDO NO PRAZO LEGAL [...]

[...]

IN CASU, OS ACUSADOS FORAM DENUNCIADOS POR TEREM INFRINGIDO O DISPOSTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, C/C ARTIGO 11, CAPUT, AMBOS DA LEI N. 8.137/1990, NA FORMA CONTINUADA (ART. 71 DO CP) PORQUE, NOS PERÍODOS DE SETEMBRO, NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2008, JANEIRO, FEVEREIRO, MAIO E JULHO DE 2009, E JULHO DE 2010, CONFORME CONSTA DA EXORDIAL ACUSATÓRIA, "APESAR DE TEREM APRESENTADO AS DECLARAÇÕES DE INFORMAÇÕES DO ICMS E MOVIMENTO ECONÔMICO – DIMES À SECRETARIA DA FAZENDA, NÃO RECOLHERAM AOS COFRES PÚBLICOS, NO PRAZO DETERMINADO PELO ART. 60 DO RICMS/01, OS VALORES APURADOS E DECLARADOS".

PORTANTO, NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO VERTIDA ACIMA, REFERIDA CONDUTA É FORMALMENTE ATÍPICA, PELO QUE A ABSOLVIÇÃO DOS ACUSADOS É MEDIDA IMPOSITIVA.

EM 03 DE MAIO DE 2017, A 2ª CÂMARA CRIMINAL DO TRIBUNAL DE

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA DEU PROVIMENTO À APELAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA PARA AFASTAR A TESE DE ATIPICIDADE DA CONDUTA DOS RÉUS E DETERMINAR O PROSSEGUIMENTO DA AÇÃO PENAL, PARA APURAÇÃO DO CRIME PREVISTO NO ART. 2º, II, COMBINADO COM O ART. 11, *CAPUT*, DA LEI N. 8.137/90 (FLS. 254/267, DO E-STJ), QUE CULMINOU NA EDIÇÃO DA SEGUINTE EMENTA:

> APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, EM CONTINUIDADE DELITIVA (LEI 8.137/90, ART. 2º, INC. II, C/C O 71, *CAPUT*, CP). SENTENÇA DE ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ABSOLVIÇÃO CALCADA NA ATIPICIDADE DA CONDUTA. TESE DE QUE O COMERCIANTE FIGURA NO PAPEL DE CONTRIBUINTE DIRETO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA E DE QUE NÃO HÁ APROPRIAÇÃO DE IMPOSTO COBRADO OU DESCONTADO DE TERCEIRO. O ICMS É TRIBUTO INDIRETO, UMA VEZ QUE É INCLUÍDO NO PREÇO COBRADO NA VENDA DE MERCADORIA OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, E É OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA QUE O COBRA UNICAMENTE REMETER AO ERÁRIO O QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR. DECLARAÇÃO NAS DIMES E NÃO REPASSE QUE APERFEIÇOAM O DELITO. CRIMINALIZAÇÃO QUE NÃO SE ASSEMELHA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA PORQUANTO A CONDUTA É PENALMENTE RELEVANTE E NÃO SE EQUIPARA À MERA INADIMPLÊNCIA FISCAL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

EM 12 DE MAIO DE 2017, A DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA IMPETROU *HABEAS CORPUS* (HC 399.109/SC), OBJETIVANDO A CONCESSÃO DE ORDEM PARA O RESTABELECIMENTO DA SENTENÇA QUE ABSOLVEU SUMARIAMENTE OS RÉUS VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER E ROBSON SCHUMACHER, COM BASE NA ATIPICIDADE DOS FATOS (FLS. 01/09, DO E-STJ).

Em 03 de agosto de 2017, a 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

à unanimidade de votos, em questão de ordem, afetou o julgamento do HC 399.109/SC à 3ª Seção do STJ (fls. 335, do e-STJ). Em Sessão de Julgamento realizada no dia 22/8/2018, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria de votos, denegou a ordem no HC 399.109/SC (fls. 366/419, do e-STJ), consoante a seguinte ementa:

> *HABEAS CORPUS*. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.
>
> 1. PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA – TAL QUAL SE DÁ COM A APROPRIAÇÃO INDÉBITA EM GERAL - O FATO DE O AGENTE REGISTRAR, APURAR E DECLARAR EM GUIA PRÓPRIA OU EM LIVROS FISCAIS O IMPOSTO DEVIDO NÃO TEM O CONDÃO DE ELIDIR OU EXERCER NENHUMA INFLUÊNCIA NA PRÁTICA DO DELITO, VISTO QUE ESTE NÃO PRESSUPÕE A CLANDESTINIDADE.
>
> 2. O SUJEITO ATIVO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA É AQUELE QUE OSTENTA A QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME CLARAMENTE DESCRITO PELO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990, QUE EXIGE, PARA SUA CONFIGURAÇÃO, SEJA A CONDUTA DOLOSA (ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO), CONSISTENTE NA CONSCIÊNCIA (AINDA QUE POTENCIAL) DE NÃO RECOLHER O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO. A MOTIVAÇÃO, NO ENTANTO, NÃO POSSUI IMPORTÂNCIA NO CAMPO DA TIPICIDADE, OU SEJA, É PRESCINDÍVEL A EXISTÊNCIA DE ELEMENTO SUBJETIVO ESPECIAL.
>
> 3. A DESCRIÇÃO TÍPICA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA CONTÉM A EXPRESSÃO "DESCONTADO OU COBRADO", O QUE, INDISCUTIVELMENTE, RESTRINGE A ABRANGÊNCIA DO SUJEITO ATIVO DO DELITO, PORQUANTO NEM TODO SUJEITO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE DEIXA DE RECOLHER TRIBUTO OU

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RESPONDE PELO CRIME DO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990, MAS SOMENTE AQUELES QUE "DESCONTAM" OU "COBRAM" O TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO.

4. A INTERPRETAÇÃO CONSENTÂNEA COM A DOGMÁTICA PENAL DO TERMO "DESCONTADO" É A DE QUE ELE SE REFERE AOS TRIBUTOS DIRETOS QUANDO HÁ RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO, ENQUANTO O TERMO "COBRADO" DEVE SER COMPREENDIDO NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS HAVIDAS COM TRIBUTOS INDIRETOS (INCIDENTES SOBRE O CONSUMO), DE MANEIRA QUE NÃO POSSUI RELEVÂNCIA O FATO DE O ICMS SER PRÓPRIO OU POR SUBSTITUIÇÃO, PORQUANTO, EM QUALQUER HIPÓTESE, NÃO HAVERÁ ÔNUS FINANCEIRO PARA O CONTRIBUINTE DE DIREITO.

5. É INVIÁVEL A ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA PELO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA, SOB O FUNDAMENTO DE QUE O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS EM OPERAÇÕES PRÓPRIAS É ATÍPICO, NOTADAMENTE QUANDO A DENÚNCIA DESCREVE FATO QUE CONTÉM A NECESSÁRIA ADEQUAÇÃO TÍPICA E NÃO HÁ EXCLUDENTES DE ILICITUDE, COMO OCORREU NO CASO. EVENTUAL DÚVIDA QUANTO AO DOLO DE SE APROPRIAR HÁ QUE SER ESCLARECIDA COM A INSTRUÇÃO CRIMINAL.

6. HABEAS CORPUS DENEGADO.

DE SE VER QUE TANTO O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA QUANTO O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ASSENTARAM QUE A CONDUTA PREVISTA NO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90 NÃO É O MERO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO OU UMA SIMPLES DÍVIDA DE NATUREZA CIVIL PARA COM O ESTADO, MAS SIM UMA CONDUTA PENALMENTE RELEVANTE.

PORTANTO, TENDO EM VISTA A CONCLUSÃO A QUE SE CHEGOU NESTE RECURSO ORDINÁRIO, NÃO HÁ FALAR-SE EM ATIPICIDADE PENAL NA CONDUTA DOS RECORRENTES, NO CASO EM QUE O ICMS FOI PREVIAMENTE DESCONTADO OU COBRADO DO CONSUMIDOR FINAL E NÃO REPASSADO AOS COFRES PÚBLICOS. TENDO HAVIDO, REITERO, O SEU EFETIVO DESCONTO OU COBRANÇA, SEM QUE TENHA SIDO RECOLHIDO AOS COFRES PÚBLICOS O VALOR DO TRIBUTO DE FORMA DOLOSA, TIPIFICADO ESTARÁ O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90).

EM CONCLUSÃO, NÃO HÁ REPARO A FAZER NO ENTENDIMENTO

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

APLICADO, POIS OS RECORRENTES NÃO APRESENTARAM QUALQUER ARGUMENTO APTO A DESCONSTITUIR OS FUNDAMENTOS APONTADOS.

DIANTE DO EXPOSTO, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS*.

É o voto.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D3D-E4E4-3F59-B1D7 e senha 57D6-576C-8EF0-F56C

11/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Presidente, começo cumprimentando as sustentações de elevadíssima qualidade que se fizeram aqui e que trouxerem, sem dúvida, importantes contribuições e subsídios para a análise desse tema. Cumprimento também os votantes até agora, Ministro-Relator, Ministro Barroso e Ministro Alexandre.

Peço vênia, todavia, para externar outra posição.

Inicialmente, devo dizer, todos concordamos que é preciso fazer-se o combate à sonegação - nenhuma dúvida em relação a isso. Eu mesmo, na AGU, lidei com esses célebres casos de fraudes envolvendo postos de gasolina, organização que fraudava, inclusive, a Petrobras e causava tumultos em todas as searas.

Mas aqui estamos tratando, parece-me, de uma sociedade empresária denominada Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda. É disso que estamos a falar e, portanto, tentando analisar a questão *vis-à-vis* do tipo penal que se colocou.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B2B6-BDEA-414D-208D e senha B987-53AA-97F9-9A91

11/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Trata-se de recurso ordinário constitucional em *habeas corpus* (vol. 2, p. 82), com pedido liminar, interposto pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, em favor de Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher e Robson Schumacher, contra ato praticado pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Da leitura dos autos extrai-se o seguinte:

O Ministério Público ofereceu denúncia (vol. 1, p. 10-17) contra os pacientes pela prática, em tese, do delito previsto no art. 2º, inciso II, c/c art. 11, *caput*, ambos da Lei 8.137/1990, na forma continuada (art. 71 do CP), pela ausência de recolhimento de ICMS.

Sustenta que os pacientes eram sócios administradores da sociedade empresária Chalé do Bebê Comércio e Representações LTDA. e teriam deixado de recolher aos cofres públicos, de forma dolosa, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2018, valores apurados e declarados ao Fisco Estadual.

Em 28.7.2016, foi proferida sentença de absolvição sumária (vol. 1, p. 170-177), fundamentada na atipicidade formal da conduta, como se pode observar do seguinte trecho:

> "Entretanto, **o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte (Lei Complementar n. 87/1993, art. 4º c/c Lei n° 10.297/1996), já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria; Lei Complementar n. 87/1993, art. 2º c/c Lei n° 10.297/1996).**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

> Ademais, deixando de lado o argumento subjacente de que a arrecadação do ICMS (indiscutível e inegavelmente) é a maior fonte de receita do Estado e, por corolário, representa significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de necessidade, utilidade e interesse público; juridicamente, em última análise, dada a sistemática própria de cálculo do ICMS devido ("por dentro"), embora não se negue o seu caráter indireto, o valor do tributo não é, técnica e economicamente, cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria". (vol. 1, p. 171, grifo nosso)

O MPE-SC apresentou apelação, cuja cópia encontra-se acostada no vol. 1, p. 188-198.

No TJSC, a sentença foi reformada e determinado o retorno dos autos à origem para realização da instrução e prosseguimento do processo até seus termos finais (vol. 1, p. 248-267).

A defesa, então, impetrou *habeas corpus* no Superior Tribunal de Justiça, tendo o relator, Min. Rogério Schietti Cruz, indeferido o pedido liminar (vol. 1, p. 276-277).

No julgamento de mérito, a Terceira Seção do STJ, por maioria, denegou a ordem. Confira-se a ementa do acórdão:

> "**HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA**.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

> **necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado"**. (vol. 2, p. 24-25, grifo nosso)

Nesta Corte, a defesa reforça a tese de que os pacientes estão sendo processados criminalmente pela mera inadimplência fiscal.

Afirma que o não recolhimento do ICMS próprio, por si só, não caracteriza o crime tipificado no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, em razão de não preencher a elementar do tipo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação".

Sustenta que não há tipicidade formal no caso do recolhimento de ICMS próprio, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. Defende que o contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica e não o consumidor.

No eDOC 4, o relator destes autos, Min. Luís Roberto Barroso, indeferiu o pedido liminar, por não identificar risco iminente à liberdade de locomoção.

Termo de audiência no eDOC 127.

Foram admitidos como *amici curiae* a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), o Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel (Sinditelesbrasil), a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (Fecomércio-SP) e a Associação Brasileira do Agronegócio (Abag). De outro lado, defendendo a tipicidade da conduta, o Colégio Nacional dos Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal (Conpeg) e o Estado de Santa Catarina.

É o relatório. Passo ao voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

V O T O

1. O elemento subjetivo especial do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990

O legislador estabelece, no art. 2º da Lei 8.137/1990 (que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo), que os comportamentos descritos nos incisos I a V têm a mesma natureza de crime tributário que o tipo penal previsto no art. 1º. Diferentemente do que ocorre com o art. 1º, entretanto, o núcleo essencial do tipo incriminador em questão não é descrito no *caput*, senão em cada um dos referidos incisos, de forma autônoma.

Desse modo, pode-se dizer que "*cada inciso do art. 2º constitui uma norma incriminadora com preceito primário autônomo, com a peculiaridade de que todos os incisos compartem o mesmo preceito secundário*", qual seja, a pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa (BITTENCOURT. *Crimes contra a ordem tributária.* 2013. p. 159).

Diante disso, a subsunção dos fatos concretos ao art. 2º deve levar em consideração todos os elementos objetivos, normativos e subjetivos apontados, respectivamente, em cada um dos incisos I a V.

Transcrevo o tipo penal em debate, previsto no inciso II do referido artigo de lei:

> *"Art. 2° 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;"*

Nessa linha de raciocínio, acerca do inciso II, **o dolo, com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não recolhê-los, deve, imperiosamente, ser levado em conta.

Tal elemento subjetivo resta demonstrado, por exemplo, quando o agente "*dispõe efetivamente de dinheiro e não o recolhe como devido*", com a intenção de fraudar. (BITTENCOURT, C. Roberto. *Crimes contra a ordem tributária.* 2013. p. 182-183).

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

Em relação à importância dos elementos subjetivos do tipo (*subjektive Deliktstatbestand*) para a arquitetura dogmática do crime, esclarece Figueiredo Dias:

> "E todavia, também estes elementos cumprem a função de individualizar uma espécie de delito, de tal forma que, quando eles faltam, o tipo de ilícito daquela espécie de delito não se encontra verificado". (FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito Penal*. 2007. p. 379)

Sobre isso, explica o doutrinador alemão Köhler que os elementos subjetivos especiais descrevem maneiras de ofensas específicas ao bem jurídico que se perfectibilizam no ilícito-típico. Além disso, ensina o autor que esses elementos, ou características, definem a qualidade e a medida da ofensa causada pela realização do tipo objetivo. (KÖHLER, Michael. *Strafrecht.* 1997. p. 170)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

No caso em tela, **o tipo objetivo se caracteriza pelo não recolhimento do tributo devido, e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores que se manifesta pela ausência de sua devida declaração**.

Sendo assim, quando uma clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato não é suficientemente levada a cabo pela acusação – e é este aqui o caso –, estar-se-á diante de uma verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de uma dívida fiscal.

Dessa maneira, Hugo de Brito Machado afirma:

> "Realmente, **se não está presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida** (…) A escrituração contábil da dívida para com a Fazenda Pública há de ser entendida como induvidosa e até eloquente manifestação, que é, do propósito de responder pela dívida. Propósito que, evidentemente, não se concilia com a vontade de apropriar-se". (MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*, 2011. p. 420-421)

O acórdão da Corte Estadual é claro nesse ponto:

> "MÉRITO. ICMS PRÓPRIO REGULARMENTE DECLARADO AO FISCO. NÃO RECOLHIMENTO NO PRAZO LEGAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA. MERO INADIMPLEMENTO. ABSOLVIÇÃO DECRETADA. (...) 3. **Se os processados, na qualidade de contribuintes e não de responsáveis tributários, declararam todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, o fato de não recolherem o tributo no prazo legal não configura o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, mas mero inadimplemento da obrigação**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

> **tributária.** 4. Demais teses recursais prejudicadas. APELO CONHECIDO E PROVIDO". (eDOC 12, p. 8)

Do mesmo modo, veja-se trecho embargado do acórdão proferido nos autos do RE 999.425, tema 937 da repercussão geral, que versa sobre o mesmo tema e cujo o julgamento dos Embargos de Declaração foi pautado para a data de hoje:

> "Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos **atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis.** Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5°, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a ultima ratio para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal". (STF, ARE 999.425, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 10.2.2017)

No ponto, relevante demarcar a diferença do tipo em análise com o tipo da apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do Código Penal, cuja configuração dispensa a demonstração do especial fim de agir ou do dolo específico de fraudar a Previdência Social. Nas palavras de Leandro Paulsen:

> "Ressalto que <u>não há necessidade de comprovação do dolo de se apropriar dos valores destinados à previdência social. O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, dentro do prazo e das formas legais, não se exigindo o *animus rem sibi havendi*, sendo, portanto, descabida a exigência de se demonstrar o especial fim de agir ou dolo específico de fraudar a Previdência Social, como elemento essencial do tipo</u>

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

> penal. Aliás, o próprio STF já decidiu, conduzido pelo Ministro AYRES BRITTO, que, "quanto ao delito de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo animador da conduta típica do crime de sonegação de contribuição previdenciária é o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária". (PAULSEN, L. Curso de direito tributário completo. 8 ed. 2017)

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

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

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

Esta Suprema Corte já firmou entendimento repudiando essa forma de interpretação em sede de direito penal:

> "O sinal de TV a cabo não é energia, e assim, não pode ser objeto material do delito previsto no art. 155, § 3º, do Código Penal. Daí impossibilidade de se equiparar o desvio de sinal de TV a cabo ao delito descrito no referido dispositivo. **Ademais, na esfera penal não se admite a aplicação da analogia para suprir lacunas, de modo a se criar penalidade não mencionada na lei (analogia in malam partem), sob pena de violação ao**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

> **princípio constitucional da estrita legalidade.** Precedentes. Ordem concedida". (STF, HC 97261, j. 12.4.2011)

Na mesma direção, a doutrina, ao descrever o tipo penal em debate, prevê expressamente a **não declaração da espécie tributária como manifestação do ardil do agente e elemento indispensável do tipo penal:**

> "(II) desconto e cobrança de tributo, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, **não declarado** e não recolhido aos cofres públicos". (RUIVO, Marcelo. *Os crimes de sonegação fiscal*. 2019. p. 443)

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.

Nesse sentido, a Carta Magna e o referido Pacto Internacional dispõem de forma clara:

> "Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel". (CF, art. 5º, inciso LXVII)

> "Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar". **(**CADH, art. 7.7)

Desse modo, o que a norma penal ou *"o bom senso repele é responder a liberdade individual pelo pagamento de dívidas, salvo em caso de fraude. A*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

liberdade individual poderá responder pela fraude, e não pela dívida em si" (DÓRIA, A. de Sampaio. *Direito Constitucional.* 1960, v. 4. p. 683).

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.

Sendo assim, uma interpretação constitucional do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 deve levar em conta o *animus* de fraude do agente, sob pena de fomentar-se uma política criminal arrecadatória, que subverte as garantias penais fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito. O direito penal tributário exige, sempre, uma exegese constitucional que o impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios.

Em se tratando de direito penal tributário, no marco da chamada expansão do direito penal contemporâneo, precisamente descrita por Silva Sánchez (*La expansión del derecho penal.* 2001), **às tradicionais funções da pena de retribuição e prevenção soma-se uma nova finalidade, injustificada e inconstitucional, a meramente arrecadatória**:

> "E com isso tem-se a última característica desse novo direito penal tributário: **a desconfiguração de um bem jurídico, em seus contornos garantistas, para um etéreo, intangível (a**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

> **ordem tributária), em cujo nome desfigura-se o direito penal a serviço de interesses estatais outros"**. (TANGERINO, Davi. de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael. *Estado, economia e direito penal.* 2007. p. 43)

Nesse preciso sentido, a doutrina repisa a necessidade de uma interpretação constitucional do tipo penal discutido:

> "A nosso ver, **a norma do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, deve ser interpretada em conformidade com a constituição. Seu alcance, assim, abrangerá somente aquelas situações nas quais o não pagamento do tributo envolva um artifício qualquer, que impossibilite a cobrança pelos meios ordinários, da quantia devida à Fazenda a título de tributo**". (MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*, 2011. p. 421)

Importante ressaltar, nessa toada, que um direito penal tributário que sobrepõe interesses arrecadatórios a garantias individuais fundamentais avança um limite não permitido pela ordem constitucional, ofendendo, assim, o princípio da subsidiariedade.

Destaca-se que grande parte da doutrina do direito penal, na atualidade, defende posicionamento no sentido de descriminalizar irregularidades meramente administrativas e atribuir ao direito penal apenas aquelas condutas finalisticamente direcionadas ao cometimento de lesões a bens jurídicos de natureza constitucional. (ROXIN. *Derecho Penal.* 1997. p. 53-54 e p. 199-201)

A afirmação de que existem condutas que, pelo seu grau de ofensividade, devem ficar a cargo do direito administrativo sancionador e não do direito penal, tal qual ocorre com as Contraordenações, em Portugal, e a *Ordnungswidrigkeit*, na Alemanha, não significa que não haja um grau de reprovabilidade Estatal sobre a conduta do cidadão que deixa de recolher os seus impostos devidos.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

A inadimplência fiscal representa problema bastante grave, tanto do ponto de vista econômico quanto social, devendo ser levada bastante a sério e enfrentada com vigor pelas vias administrativas adequadas, quando não for uma questão para o direito penal, como ocorre com o caso em tela.

A delimitação do espaço legítimo de atuação do direito penal no âmbito dos crimes tributários, com a exclusão de condutas que não possuem uma carga de reprovabilidade suficiente para provocar a intervenção criminal dentro de uma noção de *ultima ratio,* também não significa que não seja legitima a criminalização da fraude fiscal em nosso ordenamento.

A fraude fiscal, em suas diversas modalidades, deve ser exemplarmente combatida pelo direito penal, sendo a persecução penal e a aplicação de pena plenamente justificadas, tanto por seu aspecto retributivo, quanto preventivo.

Cita-se aqui, por exemplo, o caso do ex-Deputado José Tatico, condenado por sonegação fiscal e apropriação indébita tributária. Ao fraudar o Fisco e a Previdência social, José Tatico causou grandes danos econômicos e sociais aos seus funcionários, aos consumidores e ao Distrito Federal, que justificaram uma enérgica persecução penal. Trata-se de um caso emblemático entre nós, que deve ser lembrado pelas possibilidades de danos que a fraude fiscal pode causar no seio social e como forma de repúdio à impunidade no âmbito dos crimes fiscais. Todavia, não é esse o caso dos autos.

2. Os elementos normativos do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

No caso concreto, além da apontada ausência do elemento subjetivo especial do injusto (fraude) e feitas as ponderações pertinentes sobre as questões criminológicas e político-criminais que envolvem o caso, necessária se faz a análise dos elementos normativos do tipo penal em comento, aplicados no caso de não recolhimento declarado de ICMS, quais sejam, ***descontado*** e ***cobrado***.

Como assentou a Ministra Maria Tereza Moura, do STJ, o ponto fulcral da questão reside em saber como se deve interpretar a expressão típica tributo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Confira-se um trecho do voto proferido na Terceira Seção:

> "Ao se referir ao tributo 'descontado ou cobrado', o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros.
>
> **No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado".** O consumidor é, apenas, "contribuinte de fato", conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).
>
> Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

> repassado ao consumidor.
>
> Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo". (vol. 2, p. 51, grifo nosso)

Sobre isso, importante a seguinte definição:

> "**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**". (MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária.* 2011. p. 406)

Como se depreende do ensinamento doutrinário, os termos *descontado* e *cobrado*, elementos normativos do tipo sem os quais não há que se falar em crime, **não devem ser aplicados a casos em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.**

Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídica tributária.

No caso, os pacientes eram administradores de uma empresa

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

contribuinte de ICMS (sujeito passivo da relação jurídica tributária) e, embora tenham registrado a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixaram de adimplir a obrigação tributária. Não há apropriação de tributo devido por terceiro, pois o tributo é devido pela própria empresa. **Não há previsão (neste caso) de hipótese de substituição tributária**.

Leandro Paulsen, em sua obra, discorre sobre o crime de apropriação indébita previdenciária:

> "**A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária**. Dá-se quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação legal. Também ocorrerá quando a regra matriz de substituição tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse". (PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8 edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 501)

Como frisei no julgamento do RE-RG 574.706, que discutia a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Cofins, oportunidade em que fui voto vencido, é certo que, em notas fiscais, destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços (art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/1996). No entanto, esta indicação para fins de controle e de aplicação da sistemática da não cumulatividade não significa que o ICMS deixe de compor o preço de venda das mercadorias.

Ressalta-se que **o ICMS não funciona como imposto retido.** Isso quer dizer que **o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação comercial, mas é recebido pelo vendedor, que o**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

integra ao seu caixa, ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado, depois de considerada a compensação de créditos.

O caráter indireto do ICMS também **não permite afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor como receita.** Se, por um lado, qualquer contribuinte procura repassar qualquer gravame econômico do tributo quando possível (MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática***.** Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo. 1980. p. 322), por outro, o contribuinte *de jure* não é obrigado a repassá-lo ao contribuinte *de facto*, como atestam o art. 166 do CTN e a Súmula 546/STF.

Ademais, é cediço em Economia do Setor Público que nem sempre o sujeito passivo da obrigação tributária será, também, aquele que efetivamente irá suportar o ônus tributário. Há, inclusive, um ramo específico da ciência econômica que estuda esse assunto. É a incidência tributária (*tax incidence*) ou teoria da incidência fiscal.

Merecem destaque as três regras de incidência tributária, constantes da obra de Jonathan Gruber, professor do *Massachusetts Institute of Technology* (Finanças Públicas e Política Pública, 2ª. ed., Rio de Janeiro: LTC, 2009, p. 317-323).

A primeira e mais importante regra de incidência tributária, segundo o professor, é que a *"carga legal de um imposto não descreve quem efetivamente sofre a carga do imposto"*, fazendo sentido a distinção entre incidência legal e incidência econômica. A segunda regra diz que *"o lado do mercado sobre o qual o imposto é lançado é irrelevante para a distribuição das cargas do imposto"*. Por fim, a terceira regra dispõe que *"participantes com oferta ou demanda inelástica assumem a carga do imposto; participante com oferta ou demanda elástica a evitam"*.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

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.

Posto isso, **não se pode compreender o contribuinte de direito como um mero intermediário, recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando-o, prontamente, ao Estado.** Não procede, portanto, a afirmação de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa.

Nessa linha, destaca-se o parecer de Alamiro Velludo Salvador Neto sobre a questão ora discutida, datado de 15 de janeiro de 2019:

> "O tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8137/1990, no que se refere ao ICMS, atinge apenas o substituto que cobra e recebe o ICMS/ST por fora do preço, mas não o repassa ao Estado (*substituição tributária para a frente*). **É atípica a conduta de omissão de recolhimento de ICMS próprio, ainda que embutido no preço**. Isso porque o adquirente não é contribuinte deste imposto, não havendo aqui cobrança ou desconto de valor tributário. O contribuinte apenas paga o preço total da mercadoria, não possuindo sujeição alguma perante o Fisco. Em resumo, **não se pode confundir dever jurídico-tributário que recai sobre o empresário-contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente**".

No ponto, destaco que o CNPGEDF (Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal) se posiciona nos

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

autos em sentido contrário:

> "(...) da mesma forma que o ICMS não onera o comerciante a ponto de ser considerado uma despesa operacional, o seu ingresso no Caixa da empresa NÃO pode ser considerado como receita operacional da empresa (...) ICMS cobrado do consumidor na venda da mercadoria NÃO CONFIGURA RECEITA DA EMPRESA, mas sim RECEITA DO ESTADO, sendo a empresa mera intermediária".

No entanto, com a devida vênia ao respeitoso CNPGEDF, mantenho-me coerente a meu voto – vencido – proferido no RE-RG 574.706, e compreendo que **os elementos normativos *descontado* e *cobrado* não se aplicam, no caso em tela, para fins de imputação do delito de apropriação indébita tributária.**

Assim, verifico **que os recorrentes foram denunciados por uma conduta atípica (não recolhimento de ICMS devidamente declarado por comerciante ou empresário, embutido no preço por mera repercussão econômica ao consumidor), ou seja, sem a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990.**

3. Dispositivo

Por todo exposto, **voto pelo provimento** do presente recurso em *habeas corpus.*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0A43-BEF8-04B3-35A3 e senha 1829-8CDE-740A-4879

11/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATOR	**: MIN. ROBERTO BARROSO**
RECTE.(S)	: ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: IGOR MAULER SANTIAGO E OUTRO(A/S)
RECTE.(S)	: VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE.	: SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S)	: ROBERTO PODVAL E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S)	: PEDRO IVO GRICOLI IOKOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S)	: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ADV.(A/S)	: KIYOSHI HARADA
ADV.(A/S)	: LUIS ANTONIO FLORA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: FELIPE CONTRERAS NOVAES
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE RAMOS
ADV.(A/S)	: CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO
ADV.(A/S)	: PIERPAOLO CRUZ BOTTINI
AM. CURIAE.	: CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S)	: HELCIO HONDA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DCA7-96E7-EB7B-87F4 e senha CA78-BA4C-9192-F50F

RHC 163334 / SC

INTDO.(A/S)	:TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S)	:TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
AM. CURIAE.	:CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S)	:FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY
ADV.(A/S)	:LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE.	:ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE.	:COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S)	:LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ministro, tive o cuidado de pedir a denúncia que originou o processo-crime, do qual é decorrente o *habeas corpus*, com a roupagem de recurso ordinário.

Qual foi a narração dos fatos pelo Ministério Público? Em procedimento rotineiro, a fiscalização de tributos estaduais constatou que, apesar de terem apresentado as declarações de informações do ICMS e Movimento Econômico – DIMEs à Secretaria de Fazenda, os denunciados, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009 e julho de 2010, não recolheram, aos cofres públicos, no prazo determinado no artigo 60 do Regimento do ICMS, os valores apurados e declarados.

Tem-se cobrança de dívida! É uma coação, uma coação política, para ter-se a arrecadação do tributo. O Tribunal não admite. Tem-se uns três ou quatro verbetes integrando a Súmula, revelando glosa de coação política!

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DCA7-96E7-EB7B-87F4 e senha CA78-BA4C-9192-F50F

11/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATOR	**: MIN. ROBERTO BARROSO**
RECTE.(S)	: ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: IGOR MAULER SANTIAGO E OUTRO(A/S)
RECTE.(S)	: VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE.	: SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S)	: ROBERTO PODVAL E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S)	: PEDRO IVO GRICOLI IOKOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S)	: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ADV.(A/S)	: KIYOSHI HARADA
ADV.(A/S)	: LUIS ANTONIO FLORA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: FELIPE CONTRERAS NOVAES
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE RAMOS
ADV.(A/S)	: CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO
ADV.(A/S)	: PIERPAOLO CRUZ BOTTINI
AM. CURIAE.	: CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S)	: HELCIO HONDA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 057A-05BF-0E78-BAC2 e senha 8B67-607A-A6E3-4E7C

INTDO.(A/S)	:TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S)	:TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
AM. CURIAE.	:CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S)	:FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY
ADV.(A/S)	:LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE.	:ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE.	:COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S)	:LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Houvesse, Ministro, houvesse passado o substitutivo Nelson Jobim, não teria a menor dúvida quanto ao tipo penal, porque previa esse núcleo, ou seja, a inserção do ICMS no preço da mercadoria, e o não recolhimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 057A-05BF-0E78-BAC2 e senha 8B67-607A-A6E3-4E7C

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334
PROCED. : SANTA CATARINA
RELATOR : MIN. ROBERTO BARROSO
RECTE.(S) : ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S) : IGOR MAULER SANTIAGO (MG070839/) E OUTRO(A/S)
RECTE.(S) : VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S) : DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE. : SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S) : ROBERTO PODVAL (25220/DF, 215683/RJ, 54947-A/SC, 101458/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S) : PEDRO IVO GRICOLI IOKOI (181191/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (11178/SP)
ADV.(A/S) : KIYOSHI HARADA (20317/SP)
ADV.(A/S) : LUIS ANTONIO FLORA (91083/SP) E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : FELIPE CONTRERAS NOVAES (0312044/SP)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S) : ALEXANDRE RAMOS (188.415/SP)
ADV.(A/S) : CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO (140212/SP)
ADV.(A/S) : PIERPAOLO CRUZ BOTTINI (25350/DF, 163657/SP)
AM. CURIAE. : CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S) : HELCIO HONDA (90389/SP)
INTDO.(A/S) : TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S) : TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA (49529/SP)
AM. CURIAE. : CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S) : FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY (38672/DF, 095573/RJ)
ADV.(A/S) : LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA (21445/DF, 10503/ES, 139419/MG, 112310/RJ, 303020/SP)
AM. CURIAE. : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE. : COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S) : LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA (24980/DF)

Decisão: Após os votos dos Ministros Roberto Barroso (Relator) e Alexandre de Moraes, que negavam provimento ao recurso

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B034-482D-912B-4EB5 e senha D063-FEF3-FCEF-2E81

ordinário; e do voto do Ministro Gilmar Mendes, que lhe dava provimento, o julgamento foi suspenso. Falaram: pelo recorrente Robson Schumacher, o Dr. Igor Mauler Santiago; pela recorrente Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher, o Dr. Thiago Yukio, Defensor Público do Estado de Santa Catarina; pelo recorrido Ministério Público do Estado de Santa Catarina, o Dr. Fernando da Silva Comin, Procurador-Geral de Justiça; pelo recorrido Ministério Público Federal, o Dr. José Bonifácio Borges de Andrada, Vice-Procurador-Geral da República; pelo *amicus curiae* Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL), o Dr. Odel Mikael Jean Antum; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira do Agronegócio (ABAG), o Dr. Pedro Ivo Gricoli Iokoi; pelos *amici curiae* Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FECOMERCIO-SP) e Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), o Dr. Pierpaolo Cruz Bottini; pelo *amicus curiae* Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o Dr. Luiz Gustavo Antonio da Silva Bichara; e a Dra. Luciana Marques Vieira da Silva Oliveira, Procuradora do Distrito Federal, pelo *amicus curiae* Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG e, por delegação, pelo *amicus curiae* Estado de Santa Catarina. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 11.12.2019.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B034-482D-912B-4EB5 e senha D063-FEF3-FCEF-2E81

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATOR	**: MIN. ROBERTO BARROSO**
RECTE.(S)	: ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: IGOR MAULER SANTIAGO E OUTRO(A/S)
RECTE.(S)	: VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S)	: DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE.	: SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S)	: ROBERTO PODVAL E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S)	: PEDRO IVO GRICOLI IOKOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S)	: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ADV.(A/S)	: KIYOSHI HARADA
ADV.(A/S)	: LUIS ANTONIO FLORA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S)	: FELIPE CONTRERAS NOVAES
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S)	: ALEXANDRE RAMOS
ADV.(A/S)	: CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO
ADV.(A/S)	: PIERPAOLO CRUZ BOTTINI
AM. CURIAE.	: CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S)	: HELCIO HONDA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A36B-9B1B-5AFB-5F1A e senha 4B2D-5724-FD6E-D743

RHC 163334 / SC

INTDO.(A/S)	:TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S)	:TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
AM. CURIAE.	:CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S)	:FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY
ADV.(A/S)	:LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE.	:ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE.	:COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S)	:LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA

OBSERVAÇÃO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhor Presidente, estou com o voto que examina essa matéria, mas venho de tomar conhecimento que o eminente Ministro Luiz Fux, em face de compromisso assumido, gostaria de adiantar o voto.

Se não houver objeção dos demais Colegas, estou de inteiro acordo.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A36B-9B1B-5AFB-5F1A e senha 4B2D-5724-FD6E-D743

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, primeiramente quero agradecer essa manifestação de boa vontade judicial aqui, como sempre, do querido Ministro Edson Fachin.

Senhor Presidente, egrégia Corte, ilustre representante do Ministério Público, Senhores Advogados presentes, a Constituição brasileira principia prometendo, sob a proteção de Deus, a criação de uma sociedade justa, que possa prover o tripé fundamental que representa o mínimo existencial - saúde, segurança e educação. Muito embora seja considerada, depois das Constituições portuguesa e espanhola - também recentes -, uma das melhores constituições do mundo, com seus valores morais e razões públicas, a verdade é que, se ela tem virtudes, também padece de vício - muito bem explorado alhures e aqui, pelo Ministro Luís Roberto Barroso, pela vez primeira - que é a denominada insinceridade constitucional. Por quê? Porque a Constituição promete, mas a sociedade brasileira não tem saúde, não tem segurança e não tem bons índices de educação. As imagens que assistimos de pessoas padecendo em filas de hospitais comprova essa insinceridade.

A maior miséria do Brasil não é a miséria econômica, é a miséria intelectual. Por outro lado, também não há segurança porque, vira e mexe, vivenciamos dramas de crianças atingidas por bala perdida, mortes de policiais, enfim. O Estado não cumpre suas promessas, mas, para o mínimo que possa cumprir, precisa necessariamente de fundos, e esses fundos advém efetivamente da tributação. Onde há Estado, há tributação. O Brasil, nesse particular, fica aquém de países próximos ao nosso. Por exemplo, a Argentina vive em volta de um cinturão de pobreza, mas tem índice de alfabetismo altíssimo. Tudo porque temos essa dificuldade relativa à necessidade de fundos que possam viabilizar o Estado a atender essa promessa constitucional. Isso decorre do quê? Dentre outras coisas, da corrupção, que vimos no Mensalão - valor absolutamente

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

ínfimo em comparação com o caso Petrolão, da Lava Jato -, mas também da sonegação.

Tive oportunidade de verificar o trabalho - na verdade, editorial do *Estadão* - do repórter político Fausto Macedo, onde ele destacou, com muita propriedade, o seguinte:

> *"Até então se entendia que a simples falta de pagamento de um tributo não poderia caracterizar crime, pois a nossa Constituição Federal não teria contemplado a prisão do devedor civil. Mas o crime contra a ordem tributária, quando não há o pagamento doloso, mesmo no caso do ICMS, ele causa prejuízos enormes ao Brasil, tal qual a corrupção. A sonegação de tributos pode chegar a 7 vezes o valor da corrupção no Brasil."*

E conclui, dentre os textos que pude destacar:

> *"Do ponto de vista fiscal, destacando-se apenas o ano de 2017, todos os estados e o Distrito Federal receberam juntos cerca de 445 bilhões de reais de ICMS, conforme dados do Confaz. Não é possível precisar o valor efetivo que se deixa de arrecadar com o ICMS declarado e não pago, mas se isso representar cerca de 20% do percentual bem razoável e acatado por especialistas, nós teremos aí um prejuízo de 90 bilhões nos combalidos cofres dos estados e do Distrito Federal."*

Sabemos quão combalidos estão os estados, porque, volta e meia, atendemos pedidos de liminares para não incluir em cadastro, para a União não represar a verba que deve repassar.

Constatei vinheta muito interessante, produzida pelo *site* JusBrasil - *Sonegar Imposto é Errado?* -, onde aparece a Operação Nacional de Combate à Sonegação. A vinheta é superpertinente, porque o fiscal aparece na empresa e diz: "*o senhor está autuado por sonegação de saúde, educação e segurança*". Esse é o desenho que vem na matéria exatamente porque nunca tivemos a percepção de que a sonegação causa mal tão grande quanto a corrupção.

Evidentemente essa preocupação com a sonegação decorre, digamos assim, até de percepções acadêmicas. O *Professor Ludwig von Mises*, professor da Escola Austríaca do Pensamento Econômico, assenta que:

> "*Os fundos que um governo gasta em qualquer área são, em*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

> *última análise, arrecadados com um mês de tributação. Ainda que o governo se endivide, esse endividamento só é possível em razão da capacidade de tributar para quitar essa dívida.*"

Há uma vinculação muito íntima entre tributação e capacidade de satisfação das necessidades coletivas. Essa é a verdadeira razão de ser da tributação. *A fortiori*, se essa é a razão de ser da tributação, a sonegação frustra o Estado do cumprimento das obrigações assumidas constitucionalmente. Os autores e o Ministro Luís Roberto Barroso, em estudo pioneiro, ressaltaram a questão relativa à insinceridade constitucional. Estou sendo fiel, Ministro?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Perfeitamente.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Pois bem. Senhor Presidente, há outro problema - já vou entrar no problema jurídico daqui a pouco -, há outra questão. Essa falta de percepção leva a uma indiferença em relação à sonegação. Quer dizer, nunca se imaginou que a sonegação pudesse causar prejuízo maior do que a corrupção, com esses números que vimos em relação à Lava Jato. O verdadeiro perigo é o perigo da indiferença. O *Professor Elie Wiesel*, Prêmio Nobel da Paz, escreveu 57 livros, todos eles sobre o Holocausto. Dizia: as pessoas têm direito à igualdade, as pessoas têm direito de lutar por suas diferenças, mas as pessoas não têm direito à indiferença.

Aqui, o perigo é o da indiferença, porque está introjetada, na cultura do povo, a possibilidade de sonegar - como se isso não fosse tão grave quanto a corrupção. Aliás, inclusive, foi uma avaliação do legislador, porque as penas são completamente diferentes: para corrupção, de dois a doze; para sonegação, de seis meses a um ano. Realmente, é uma coisa cultural, que precisa ser introjetada em nossa sociedade, na medida em que o Brasil tem tudo para crescer, mas precisa de fundos para esse fim.

Vejam como está na cultura do povo. Aqui um *site* noticia: "*esquema de sonegação fiscal, entre Distrito Federal e Unaí, desviou quinhentos milhões em impostos*". Na continuidade, a Egrégia Corte da Notícia assenta:

> *"segundo a Polícia, a fraude se baseava na criação de empresas noteiras, que emitiam notas falsas para que os sonegadores pudessem*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

> *fazer a mercadoria circular sem precisar pagar ICM; o esquema teria ocorrido em 2017 e 2018. Durante as apurações, foi constatado que uma das empresas investigadas possui faturamento milionário, que tem como proprietário uma pessoa que mora numa área nobre com condições de subsistência muito maiores do que qualquer cidadão brasileiro comum".*

Aqui, outra informação oficial, por *G1 Minas*, Senhor Presidente: "*a operação investiga empresários que atuam na Ceasa por sonegar duzentos milhões de ICMS em Minas Gerais*". Um dos aspectos interessantes é este: "*um dos mandados foi cumprido em mansão avaliada em trinta milhões, de Nova Lima, construída, segundo investigação, com recursos obtidos com a sonegação*". Isso vai dando exemplo daquilo que o Ministro Alexandre e o Ministro Barroso aduziram quanto a quem é que deve ser punido: não é a pessoa que está em estado de bancarrota.

Aqui outra, Senhor Presidente, da *Reuters*:

"*Sonegação de R$ 3 bi atinge setor de etanol em SP, diz Plural, que apela por reforma*

(...)

A sonegação de impostos é um dos principais desafios para a atração de investimentos no setor de distribuição de combustíveis, que arrecada 150 bilhões de reais em impostos ao ano."

Isso, Presidente, me faz empreender mergulho em meu passado, porque comecei minha vida profissional trabalhando em uma empresa multinacional de petróleo. Essa empresa era muito exitosa e eu, inclusive, tinha perfil traçado para exercer um cargo nessa empresa que, por conselho familiar, acabei não aceitando, para fazer concurso para o Ministério Público. Naquela oportunidade, meu pai me fez ver que era hora de devolver ao Brasil o que o Brasil fizera pela nossa família.

Um colega e eu - eu estava na UERJ e ele, na PUC - ingressamos juntos. Ele aceitou o aperfeiçoamento para ser executivo e se tornou presidente da empresa. Um jovem angolano que tinha todo acesso à PUC. Estudava na PUC, então conhecia a vida brasileira.

Encontrei com ele, anos depois, já no STJ, e perguntei: "Tudo bem? E

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

a empresa? Onde é que você está agora?" Ele falou: "Não, a empresa está indo embora do Brasil. A empresa está indo embora do Brasil porque não dá para concorrer com distribuidores que misturam gasolina e não pagam impostos."

Essa sonegação de impostos, como aqui já foi destacado, também afronta o princípio da livre iniciativa, porque manda embora as empresas. Na verdade, isso faz parte do denominado risco-país, que é o perigo que investidores anteveem para investir no País, que precisa, porque há vários e vários projetos que vão elevar a capacidade econômica, gerar empregos, etc e tal.

Esses aqui são, Senhor Presidente, vamos dizer assim, argumentos interdisciplinares. Agora, eu passaria à criminalização dessa falta de pagamento do ICM.

O art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, define os crimes contra a ordem tributária. Definindo os crimes, ele assenta:

> *"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;*
>
> *(...)"*

Na verdade, essa definição, a *ratio* desse dispositivo, vem para alcançar o ICM, não vem para alcançar o imposto de renda. Por exemplo, por mais absurdo que pareça, se uma pessoa presta um serviço e pede que se desconte o imposto de renda retido na fonte, se o imposto não for retido, aquele que prestar o serviço e receber com desconto do imposto de renda ainda é cobrado pela Receita Federal, porque é responsável, solidariamente, pelo não pagamento de quem deveria reter na fonte e não reteve. Aqui é impossível, na estratégia tributária do ICM, não se enquadrar em alguma dessas categorias. Aquele tipo penal tem vários verbos e um deles se encaixa, como vimos, no caso Mensalão. Aqueles crimes formais com vários verbos representavam várias atividades e poder-se-ia incluir numa ou noutra.

Agora, o que se verifica hoje? Os advogados - e não é nenhuma

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

crítica -, com *dolus bonus*, ficam reiterando a expressão "apropriação indébita tributária". Não está escrito isso aqui! O crime não é de apropriação indébita tributária. O legislador, quando quis categorizar crimes, estabeleceu o que é estelionato, apropriação indébita tributária. Isso aqui é crime contra a ordem tributária. Esse sofisma da apropriação indébita visa a excluir a atipicidade. Não se apropriou de coisa alheia, não é nada disso. É aqui: "II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo (...), descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo (...)"

A diferença - já destacada pelo Relator, Ministro Barroso, e pelo Ministro Alexandre de Moraes - é que esse tipo é punível a título doloso. Por exemplo, uma empresa que está passando dificuldades, que não paga porque judicializou, mas não tem condições, é inadimplemento. Uma empresa cujo contador se equivocou ou que está em situação de discussão judicial de débito tributário com boa-fé. Não se pode categorizar como criminosa uma empresa que está discutindo judicialmente com boa-fé aquele tributo.

Aqui, evidentemente, que se exige o dolo. Por exemplo, a empresa é milionária e não paga tributos; os titulares da empresa moram em palacetes e não pagam tributos. Aí realmente é o *animus* de não pagar o tributo e enriquecer às custas do Estado.

No fundo, é a gênese da corrupção. A Professora Susan Rose Ackerman afirma isso: toda prática de maximização da renda privada, em detrimento da coisa pública, é corrupção. O Professor Raimundo Faoro também, em *Os Donos do Poder*, dizia a mesma coisa: a questão do patrimonialismo na ausência da republicanismo é se aproveitar da coisa pública em proveito próprio, para maximizar os lucros privados. Na verdade, concordo que isso deva ser aplicado, com *grano salis*: tem quem não possa pagar, mas tem quem possa pagar e não paga de propósito.

Senhor Presidente, manifesto isso porque tenho apreço pela nova teoria da Análise Econômica do Direito. O que a Análise Econômica do Direito prega? Prega a eficiência do sistema. Como o sistema é eficiente? O sistema é eficiente se tem meios de dissuasão de o contribuinte não sonegar. Por exemplo, a Lava Jato diminuiu sobremodo a sensação de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

impunidade, porque se verificou que o Estado está disposto a punir e está punindo. Através da operação, assistimos várias condenações. A Análise Econômica do Direito assenta isso, que, se o Estado se mostra disponível a punir, isso tem efeito dissuasório, de inibir a antiga sensação de impunidade.

Trago, Senhor Presidente, o que consegui colher de um dos maiores professores de Análise Econômica do Direito, o Professor Steven Shavell, da Universidade de Harvard. Diz:

> *"No âmbito da economia do crime, cujo precursor foi prêmio nobel Gary Becker, compreende-se que o direito penal tem por objetivo a minimização dos custos sociais relacionados à delinquência. De um lado, ausente qualquer sanção, os indivíduos tendem a causar mais atos socialmente indesejados, sendo o prejuízo total causado por esses atos à vida, à saúde e ao patrimônio, considerado custo da criminalidade. Havendo sanção, em contrapartida, é imposta uma desutilidade ao potencial criminoso que a ponderará em relação à utilidade por ele experimentada com a prática do crime. Essa visão nada mais é que a conhecida função preventiva da pena, cuja existência serve de desestímulo para a prática de condutas criminosas. Por isso, com a sanção penal, menos atos socialmente indesejados tendem a ocorrer, diminuindo o custo total da criminalidade. Em contrapartida, surgem novos custos sociais relacionados ao sistema do direito penal, como, por exemplo, polícia, sistema de justiça e aplicação da pena em si, custos nos presídios, impactos nas famílias dos criminosos, retirada do detento do mercado trabalho. Há um grande volume de evidências empíricas demonstrando que o aumento da sanção esperada reduz violações."*

Senhor Presidente, sob todos os ângulos, o endurecimento da lei e *a fortiori* da exegese da jurisprudência é muito importante para a questão da dissuasão do delito de sonegação fiscal, em caso do ICM.

Tratando já do caso concreto, Senhor Presidente, estamos diante de pretensão de trancamento da ação penal. Em geral - na Turma, principalmente -, aplicamos com estreita observância a máxima de que, no momento da denúncia - claro que não basta a elaboração da peça estar perfeita -, tem de haver indícios de autoria e de materialidade, nesse

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

momento, *in dubio pro societate.* Se a dúvida persistir, na condenação ou na absolvição, prevalece *in dubio pro reo*.

O que se pretende, Senhor Presidente, quando aqui estamos ponderando a necessidade de o Ministério Público demonstrar o elemento subjetivo do dolo, é exatamente o trancamento da ação penal. Há, digamos assim, conduta criminosa e há indícios de que a sonegação foi voluntária - *a fortiori,* enquadrável nesse dispositivo legal. Agora, precisamos do processo, da ação penal, para que se comprove se houve dolo ou não. O trancamento recairia em nossa jurisprudência sedimentada: é ato absolutamente excepcional.

Senhor Presidente, concluindo e agradecendo, mais uma vez, a generosidade imanente à urbanidade desse querido amigo e Colega, Ministro Luiz Edson Fachin, cito, em minha ementa, acórdão do Ministro Ricardo Lewandowski, no seguinte sentido: "os crimes previstos na Lei nº 8.137 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, que veda a prisão civil por dívida" (ARE 99.425, Tema 937, julgado em meio eletrônico).

Trago também, do nosso Decano, acórdão no sentido de que:

> *"A criminalização da denominada apropriação indébita tributária, longe de reduzir-se ao perfil jurídico e à noção conceitual de prisão civil, qualifica-se como sanção de caráter penal resultante quanto a sua imponibilidade da prática de comportamento juridicamente definido como ato delituoso".* (HC 77.631 - Ministro Celso de Mello)

Depois, Senhor Presidente, na ementa, trago exatamente as premissas teóricas nas quais me baseei. A Análise Econômica do Direito se preocupa com aspectos das externalidades e do pragmatismo, ou seja, da mesma maneira que não se quer incentivar a sonegação, também não se pode deixar de ponderar as razões pelas quais, digamos assim, o suposto sonegador cometeu a infração. A responsabilidade não pode ser objetiva.

Ao final, estou sugerindo interpretação conforme, para dizer: para caracterização do delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, a denúncia deve narrar circunstanciadamente a efetiva cobrança ou desconto do tributo do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

preço final ao consumidor ou a redução do preço para finalidade **ilícita**, excluída - isso que acho importante - do âmbito de incidência do tipo penal a criminalização da mera inadimplência isolada do contribuinte. Nessa inadimplência isolada do contribuinte, o Ministro Luís Roberto Barroso, Relator do feito, enumerou, aqui, casos que se encaixariam, digamos assim, nessas excludentes.

Dou interpretação conforme, para uniformizar o julgamento. A interpretação conforme, de alguma maneira, escolhe um vetor constitucional e julga em parte procedente o pedido, no caso aqui procedente para entender dessa maneira.

Agora não me lembro como foi o resultado.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Julguei procedente, mas fiz essas mesmas ressalvas.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

É porque o eminente Relator nega provimento.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Na verdade, é um *habeas corpus*, mantenho a decisão de origem.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Vou acompanhar. Vou deixar aqui no voto.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Sua Excelência trouxe - embora não tenha lido o voto, teve a gentileza de distribuí-lo anteriormente - proposta de tese também.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Até li.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Chegou a ler, realmente. Acompanharia na tese também, só para registro?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - A tese está assim: o contribuinte que deixa de recolher o ICMS, cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, desde que aja com intenção de apropriação do valor do tributo a ser apurada a partir de circunstâncias objetivas factuais.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Estou de acordo.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 244A-9E9B-4A7A-3889 e senha 5238-9DAD-F9CD-2403

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhor Presidente, eminentes Pares, cumprimento o eminente Ministro-Relator, Ministro Luís Roberto Barroso, desse Recurso Ordinário em Habeas Corpus 1.633.341, Santa Catarina, bem como os eminentes Ministros que já votaram, Ministro Alexandre de Moraes, Ministro Gilmar Mendes e agora o eminente Ministro Luiz Fux, que vem de proferir o voto. Cumprimento também as sustentações orais que foram levadas a efeito na tribuna e também pela Procuradoria-Geral da República.

Principio o voto, Senhor Presidente, que estou, nesse momento, fazendo chegar às mãos de Vossas Excelências, registrando que já está evidenciado que aqui temos uma controvérsia e mais de uma resposta possível, eis que já há uma divergência, inaugurada na sessão de ontem, pelo eminente Ministro Gilmar Mendes, que propôs, à luz da sua fundamentação, o acolhimento, portanto, o provimento deste recurso ordinário. E o acompanharam no não provimento, portanto, mantendo o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os eminentes Ministro Alexandre Moraes e, agora também, o eminente Ministro Luiz Fux, nada obstante tenha trazido à colação uma reflexão e ponderação de interpretação conforme, na conclusão, acompanhou Sua Excelência o eminente Ministro-Relator.

O voto que trago à colação, Senhor Presidente, não principia antes de cumprimentar Vossa Excelência por ter trazido à pauta, e ao calendário da pauta, esse tema que tem um relevo imenso no Brasil. E mais que isso, creio que é um daqueles temas, tais como muitos, não raro, que colocam em debate, muito mais que a conclusão a que se chega, a fundamentação que se utiliza.

Porque, em havendo mais de uma resposta possível, creio que o julgador chama para si, na dimensão do seu dever constitucional de fundamentação, uma espécie de prestação de contas dentro da ordem normativa e segundo uma interpretação racional e sistemática dessa

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 08BA-2EB6-DD01-E736 e senha BD4F-098E-F043-3F64

mesma ordem normativa. E, com o voto que trago à colação, procuro, da minha parte, trazer também essa resposta.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 08BA-2EB6-DD01-E736 e senha BD4F-098E-F043-3F64

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

V O T O-VOGAL

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Trata-se de recurso em *habeas corpus* interposto contra acórdão, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, assim ementado:

> *"HABEAS CORPUS.* NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. **APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS 'DESCONTADO E COBRADO'. ABRANGÊNCIA. **TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS**. ORDEM DENEGADA.
>
> 1. Para a configuração do **delito de apropriação indébita tributária** - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.
>
> 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na **consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido**. **A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.**
>
> 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão 'descontado ou cobrado', o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto **nem todo sujeito passivo de obrigação**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

> **tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que 'descontam' ou 'cobram' o tributo ou contribuição.**
>
> 4. **A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo 'descontado' é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo 'cobrado' deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.**
>
> 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. **Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.**
>
> 6. *Habeas corpus* denegado."
>
> (HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018, *grifei*)

Em síntese, sustenta a defesa a inviabilidade de imposição de sanção penal decorrente tão somente de inadimplemento fiscal, notadamente nas hipóteses, como a dos autos, em que os pacientes figuram como contribuintes e não há imputação de fraude.

Sublinha-se ainda que a conduta imputada não desvelaria ofensividade penal, sendo que a pendência da ação penal representaria inadmissível tentativa de implementação de prisão por dívida.

Pois bem. De saída, cabe salientar que comungo de premissas que integram a argumentação defensiva.

Com efeito, o simples inadimplemento fiscal não denotaria desvalor

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

suficiente a ponto de legitimar sanção penal. Além disso, prisão por dívida é um tema que não se concilia, via de regra, com a sistemática constitucional e convencional.

No entanto, tenho que não é disso que se cuida, como bem demonstrado pelo eminente Relator, conforme passo a esmiuçar.

Nesse âmbito, observe-se, de início, o prescrito na Lei n. 8.137/90:

> "Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
>
> (...)
>
> Art. 2° 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;**"

Quanto à distinção entre as condutas de descontar e cobrar, menciono segmento de lição de Andreas Eisele, no seguinte sentido:

> "O ato de **descontar pode se manifestar de duas formas:**
>
> **A primeira se verifica quando o responsável tributário, por ocasião da satisfação de uma prestação** devida ao contribuinte (pagamento de salário ou do preço de serviço prestado, por exemplo), que constitua a materialização da hipótese de incidência, **tem o dever instrumental de subtrair parcela do objeto da prestação**, destinada ao erário em nome e favor do contribuinte. Tal a situação, **por exemplo, do IRRF e do ISSRF (além da contribuição social devida pelos trabalhadores).**
>
> **A outra** hipótese ocorre quando o **responsável tributário administra valores de terceiro (contribuinte), sobre os quais incidirá determinada tributação pela verificação do fato imponível,** possuindo o responsável a obrigação acessória de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

> destacar dos valores administrados a parcela referente ao tributo, para posterior entrega ao Fisco. Este **é o caso do IOF e da CPMF.**
>
> **Cobrar é a situação na qual o contribuinte, ao calcular o preço de uma mercadoria ou serviço a entrar em circulação (operação sobre a qual irá incidir o tributo), destaca (formal ou materialmente) a parcela consistente no valor do tributo incidente sobre a operação, cujos efeitos econômicos serão, assim, repassados ao adquirente na cobrança. Essa é a modalidade pela qual são aferidos o ICMS e o IPI"** (Apropriação indébita e ilícito penal tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 84, *grifei*).

No caso do ICMS, portanto, o que se verifica é a ocorrência de **cobrança,** pelo sujeito passivo, de valor de tributo.

Ademais, trata-se de crime próprio, na medida em que a conduta é suscetível de realização apenas pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Mas o tipo penal não restringe sua incidência a determinadas espécies de sujeitos passivos, abrangendo, a meu ver, tanto a figura do contribuinte quanto do responsável, conceituados no art. 121 do Código Tributário Nacional

De fato, a questão é menos controversa na hipótese em que essa cobrança é realizada por responsável tributário, vale dizer, no caso em que a obrigação do sujeito passivo, a partir da existência de uma situação de poder, decorre de uma imposição legal específica, e não da relação pessoal e direta com o fato gerador.

É que, em tais hipóteses, o responsável atua como sujeito que nitidamente dispõe de valor de tributo integrante da esfera jurídica de terceiro, vale dizer, do contribuinte.

O que se questiona de modo mais específico nestes autos é se, sem prática de fraude, a ausência de recolhimento perpetrada pelo próprio contribuinte importaria infração penal.

Isso porque, segundo depreende-se da argumentação defensiva, o contribuinte, ao promover a declaração de débitos desacompanhada de oportuno recolhimento, cingir-se-ia ao campo do inadimplemento de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

obrigação própria. Em outras palavras, o contribuinte seria o titular não apenas da obrigação de recolhimento mas **também dos próprios recursos cobrados**, circunstâncias que, isoladamente consideradas, na perspectiva defensiva, seriam indiferentes à seara penal.

Nada obstante, segundo a jurisprudência desta Suprema Corte, o valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte. Ao revés, o contribuinte age com contornos semelhantes aos de um depositário.

É nesse sentido, aliás, que este Plenário, ao examinar o RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017 (**Tema 69**), concluiu que o *"ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS"*. Isso porque, segundo concluiu a ilustrada maioria, o ICMS não integraria o faturamento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse contexto, o valor cobrado a título de ICMS apenas **circula** na contabilidade do sujeito passivo, mas não ingressa em seu patrimônio com definitividade.

Trata-se, portanto, de tributo declarado e não pago, como bem observaram os autores Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua, na publicação "Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. Revista de Direito Tributário Atual. 39-2018".

Acerca desse aspecto, colho as sempre percucientes lições do eminente decano, Min. Celso de Mello, durante o julgamento do RE 574.706. Afirmou Sua Excelência:

> "Irrecusável, Senhora Presidente, tal como assinalado por Vossa Excelência, que **o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte**."

A partir disso, soa até mesmo em certo ponto inapropriado falar-se

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

em ICMS próprio, na medida em que o tributo a ser recolhido pelo contribuinte de direito não é objeto de livre disposição e não constitui receita ou faturamento de sua propriedade, visto que circula em seus cofre apenas a título de trânsito contábil.

Observo que, no julgamento do citado RE 574706, defendi posição diversa. Assentei, naquele julgamento, que o valor cobrado a título de ICMS, na minha visão, incluir-se-ia no faturamento do contribuinte. Mas, enfatizo, essa minha posição restou minoritária e o tema não se encontra novamente em julgamento.

Assim, e considerando a exigência de integridade e coerência das compreensões da Suprema Corte (art. 926, CPC), bem como que a jurisprudência deve ser desenvolvida com observância dos capítulos que compõem uma espécie de romance, tomo como premissa deste julgamento a prévia decisão majoritária proferida por este Plenário e que concluiu que o valor cobrado de ICMS não se considera receita do contribuinte, mas simples ingresso que se opera em regime de trânsito.

Em suma, a Corte decidiu, por maioria, que o valor cobrado a título de ICMS não integra a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS em razão de não ser considerado receita do contribuinte, de modo que esses recursos não são absorvidos por sua esfera jurídica.

Por coerência e consequência, o não recolhimento desse valor cobrado atua na ambiência do não repasse em favor do Fisco de recursos de titularidade de terceiro. Nesse sentido, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas disposição de recursos de terceiro, aproximando-se de espécie de apropriação tributária, aspecto que, a meu ver, fulmina o cerne da tese defensiva.

Cabe enfatizar ainda que o ICMS é um tributo voltado a alcançar a capacidade contributiva do consumidor, como se observa, por exemplo, a partir da interferência da seletividade e essencialidade na imposição tributária.

Nesse sentido, diferentemente das demais espécies tributárias, todas, a rigor, passíveis, economicamente, de suporte final pelo consumidor, é da natureza e estrutura do ICMS a tributação de fatos presuntivos de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

riqueza que são materializados pelo próprio consumidor, a desvelar contornos específicos do fenômeno dessa repercussão tributária. Nessa linha, bem aponta Ricardo Rachid de Oliveira:

> "(...) embora não se desconsidere que a repercussão é fenômeno econômico que abarca todos os tributos e, de resto, todos os custos, **só é possível classificar os tributos em diretos e indiretos com base no fenômeno da repercussão, quando o regime jurídico do tributo for estruturado visando a essa repercussão.**
>
> (…)
>
> **Foi a Constituinte que, ao estatuir os princípios da não cumulatividade e seletividade para o IPI e ICMS, direcionou a respectiva carga econômica ao consumidor final, buscando atingir parcela da riqueza deste último.**
>
> (…) tanto no ICMS, quanto no IPI, impostos em relação aos quais a Constituição prevê a seletividade, n**ão está em causa a capacidade contributiva do comerciante, mas sim a do consumidor**, já que daquele não se exige que suporte o respectivo encargo econômico." (**A relevância penal da inadimplência tributária.** Curitiba: Juruá, 2013, p. 92-93, *grifei)*

Prossegue referido autor:

> "(...) **a importância jurídica da divisão dos tributos em diretos e indiretos situa-se num patamar normativo logicamente anterior ao Código Tributário Nacional, que é o princípio da capacidade contributiva,** consagrado na Constituição da República.
>
> (…)
>
> **Tanto com o manejo da técnica de substituição tributária quanto com a instituição de tributos indiretos, o legislador busca tributar riqueza que se encontra na titularidade de pessoa distinta daquela eleita para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária.**
>
> A diferença reside no fato de que, nos casos de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

> substituição, haver dissociação subjetiva da hipótese de incidência e do mandamento, de modo que a hipótese de incidência contempla riqueza de um sujeito (o substituído) e o mandamento de pagar dirige-se a outro (o substituto), sendo que a fruição da riqueza pelo substituído está vinculada a uma situação de poder exercido entre o substituto e o substituído.
>
> Já **no caso dos tributos indiretos, a técnica utilizada é modificar a hipótese de incidência contemplando, em sua materialidade, um fato que é realizável por pessoa distinta daquela cuja parte da riqueza o Estado pretende apropria-se.**
>
> Tal ocorre normalmente **quando o índice de manifestação de capacidade contributiva, de que fala Regina Helena Costa, é o consumo.** Nessas hipóteses, **embora se pretenda alcançar a riqueza do consumidor**, **quem é normalmente posto no polo passivo da relação jurídica tributária, é quem fornece o objeto do consumo, o que é feito com descrição da materialidade da hipótese de incidência não de um fato realizável pelo consumidor, mas sim, pelo fornecedor.**
>
> (…)
>
> Dentre essas técnicas há a substituição tributária e a repercussão jurídica. Em ambas, **o sujeito passivo da obrigação, embora seja obrigado ao pagamento do tributo, não é quem arca com o ônus econômico respectivo, o qual é suposto no primeiro caso, pelo substituído, e no segundo, contribuinte de fato.**
>
> Embora sejam institutos distintos, a análise acurada de ambos permite avaliar **de quem é a riqueza apropriada pelo Estado** no seu mister de fazer com que todos contribuam para a manutenção das despesas coletivas." (**A relevância penal da inadimplência tributária.** Curitiba: Juruá, 2013, p. 89-90, *grifei)*

O que a conduta incrimina, portanto, no caso do ICMS, é essa ruptura, causada pelo contribuinte de direito, entre a atividade de tributação realizada pelo Fisco e o atingimento da riqueza concernente à capacidade contributiva do consumidor.

Nessas balizas, a conduta incriminada, a meu ver, supera a faceta do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

inadimplemento fiscal, porquanto se deixa de recolher aos cofres públicos valor, referente à capacidade contributiva de terceiro, destinado aos cofres estaduais ou distritais e que, segundo já decidiu este Plenário, não é pertencente ao contribuinte de direito.

Desse modo, a tipificação de conduta dessa natureza não equivale a admitir o emprego do Direito Penal como meio de enfrentamento a uma questão que se restringiria a uma dívida com o Fisco.

Observo ainda, assim como fez o eminente Relator, que não se trata de responsabilização penal objetiva decorrente do simples não recolhimento do tributo.

Isso porque, como se sabe, as infrações penais, salvo casos excepcionais e expressos em lei que admitem punição em modalidade culposa (art. 18, Código Penal), são caracterizadas pela natureza dolosa da conduta.

Ressalto ainda, e penso que é nessa linha a explicitação exemplificativa do eminente Min. Luís Roberto Barroso, que as hipóteses mencionadas por Sua Excelência de configuração desse dolo genérico não são exaustivas, cabendo, em cada caso concreto, a perquirição individualizada desses aspectos. Essa definição, portanto, incumbirá, motivadamente, ao Juiz Natural no transcurso do devido processo legal.

Nesta sede, importa assentar a constitucionalidade do art. 2°, II, da Lei n. 8.137/90 no que incrimina conduta dolosa de não recolhimento de valor referente a ICMS, seja por parte do responsável, seja por parte do contribuinte.

Diante do exposto, em tais termos, **acompanho o Relator e voto pelo desprovimento do recurso.**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B83F-CD02-8EBC-EB44 e senha FA4C-4CBD-B5C1-15F9

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, apenas uma dúvida: elemento subjetivo em crime formal, crime a retratar ato omissivo?

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - As razões da motivação estão no voto que acabei de proferir. Mas entendo a objeção, porque o eminente Ministro Marco Aurélio parte de outro ponto de vista.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 84CE-31CB-FBB9-CF2F e senha 1EE0-03FF-A052-BC22

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhor Presidente, Senhores Ministros, Senhor Procurador-Geral da República, Senhoras e Senhores Advogados. Cumprimento todos e o faço, permitam-me, quantos aos que assomaram à tribuna, em competentes sustentações orais, na pessoa da Doutora Luciana Oliveira, Procuradora do Distrito Federal, que fez um belíssimo trabalho.

Saúdo, de modo especial, meu querido amigo eminente Ministro Luís Roberto Barroso, por seu voto, como sempre profundo, claro e límpido.

O caso concreto, rememoro, envolve, na origem, absolvição sumária dos pacientes, ora recorrentes, pela prática do crime previsto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, definido, como foi no acórdão recorrido, como apropriação indébita tributária pelo Juízo da Vara Criminal Comarca de Brusque, Santa Catarina, à compreensão de que atípico o fato narrado na denúncia.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C98B-E00B-D0CC-1DC9 e senha 8212-F962-567A-ACF2

Tal decisão desafiou - aqui já foi dito à exaustão - uma apelação que foi provida pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que detém a compreensão diferente, por exemplo, do Tribunal de Justiça do meu Estado.

O prosseguimento da ação penal foi posteriormente mantido pelo Superior Tribunal de Justiça, quando denegou a ordem de *habeas corpus, habeas corpus* esse impetrado originariamente perante aquela Corte, insistindo no trancamento da ação penal, o que ensejou o manejo do recurso que ora examinamos.

Senhor Presidente, trago um voto escrito que vou juntar aos autos. Mas, em benefício do tempo, enquanto voto vogal, vou resumi-lo.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código C98B-E00B-D0CC-1DC9 e senha 8212-F962-567A-ACF2

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber: Senhor Presidente, Senhores Ministros, Senhor Procurador Geral da República, Senhoras e Senhores Advogados, cumprimento todos, e o faço, quanto aos que assomaram à tribuna em competentes sustentações orais, na pessoa da Dra. Luciana Oliveira, Procuradora do Distrito Federal. Saúdo de modo especial o eminente Relator, Ministro *Luís Roberto*, por seu voto profundo, claro e límpido, como sempre.

1. O caso concreto envolve, na origem, **a absolvição sumária dos pacientes, ora recorrentes,** de imputação da prática do crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (apropriação indébita tributária), pelo Juízo da Vara Criminal da Comarca de Brusque-SC, à compreensão de que atípico o fato narrado na denúncia.

Sobreveio a reforma da decisão pelo TJSC e, posteriormente, a manutenção do acórdão que manteve o curso processual da imputação penal, via denegação da ordem de *habeas corpus* pelo STJ. Da ementa do acórdão da Corte Superior destaco:

> *HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS 'DESCONTADO E COBRADO'. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.*
>
> *1. Para a configuração do delito de apropriação indébita*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão 'descontado ou cobrado', o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que 'descontam' ou 'cobram' o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo 'descontado' é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo 'cobrado' deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. ***É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.***

6. Habeas corpus denegado.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

Como se observa, o acórdão recorrido firmou compreensão no sentido de que a subsunção do fato narrado na denúncia à norma penal do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, demandaria **análise do elemento subjetivo da conduta do agente (dolo), que somente poderia ser realizada no decorrer da instrução criminal**, com a colheita das provas pelo juízo competente. Dito de outro modo, o Superior Tribunal de Justiça julgou inviável excluir a hipótese de enquadramento típico da conduta sem adentrar no exame do dolo do agente que, em tese, praticou o fato definido como crime pela norma penal.

A mesma compreensão foi externada, nesta assentada, no voto do eminente Ministro Relator. Se bem compreendi as razões lançadas por Sua Excelência, a proposta de encaminhamento ruma no sentido da virtual possibilidade de enquadramento típico da conduta do contribuinte do ICMS que deixa de recolher o tributo próprio, escriturado e declarado, desde que presente o **dolo de apropriação**, revelado a partir de circunstâncias excepcionais que demandam **apuração no curso da instrução criminal**.

2. Como visto, o que os recorrentes buscam, na prática, é o **trancamento da ação penal** pela via do recurso ordinário em *habeas corpus*.

O registro ganha relevo na medida em que revela a **extensão do juízo de cognição** a ser empreendido na fase processual do artigo 397 do CPP, a qual **precede** a instrução criminal e o julgamento de mérito da pretensão punitiva estatal.

Como consequência, a análise da (i)legalidade dos acórdãos da Corte Estadual e da Corte Superior, pela estreita via do recurso em *habeas corpus*, deve ser **circunspecta** a tal balizamento de ordem processual e **referenciada** pelo entendimento jurisprudencial desta Suprema Corte de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

que "*o juízo de recebimento da denúncia é de mera delibação, jamais de cognição exauriente. Não se pode, portanto, confundir os requisitos para o recebimento da denúncia, delineados no art. 41 do Código de Processo Penal, com o juízo de procedência da imputação criminal*" (Inq 3984, Rel. Min. *Teori Zavascki*, Segunda Turma, DJe-267 de 16.12.2016).

É corolário desse entendimento o de que o **trancamento da ação penal** pela via do *habeas corpus* é **excepcionalíssimo**, admitido apenas nos casos de manifesta inépcia da denúncia ou da queixa, falta de pressuposto processual ou condição da ação penal ou ausência de justa causa. Além disso, o cumprimento dos requisitos processuais, por ocasião do recebimento da denúncia, é aferido com base em um *juízo de probabilidade*. Transcrevo o entendimento predominante a respeito:

> *INQUÉRITO. DENÚNCIA. ALICIAMENTO DE TRABALHADORES (ART. 207, § 1º, CP). FRUSTRAÇÃO DE DIREITO ASSEGURADO PELA LEGISLAÇÃO TRABALHISTA MAJORADO (ART. 203, § 1º, I, E § 2º, CP). REDUÇÃO A CONDIÇÃO ANÁLOGA À DE ESCRAVO (ART. 149). INDEPENDÊNCIA DE INSTÂNCIAS. JÚIZO DE PROBABILIDADE CONFIGURADO. DENÚNCIA RECEBIDA.*
>
> *1. O art. 395 do CPP só permite a rejeição da denúncia quando for manifestamente inepta, faltar pressuposto processual ou condição para o exercício da ação penal, ou, ainda, faltar justa causa para o exercício da ação penal, situações que não se configuram na hipótese.*
>
> *[...]*
>
> ***5. Os elementos de prova acostados à denúncia são capazes de conduzir a um juízo de probabilidade a respeito da ocorrência do fato típico, antijurídico e culpável, bem como de sua autoria.***
>
> *6. Denúncia recebida.*
>
> (Inq 2131, Rel. p/ acórdão Min. *Luiz Fux*, Tribunal Pleno, DJe-154 de 7.8.2012).

Portanto, a etapa em tela **não é adequada** para a **avaliação exaustiva**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

das provas, bastando que esteja presente de forma indiciária - *porém com um prognóstico de confirmação fiável* - o injusto penal, conforme o disposto nos arts. 41 e 395 do CPP. Nesse sentido: Inq. 3215, Rel. Min. *Dias Toffoli*, Tribunal Pleno, DJe de 25.9.2013; Inq. 2984, Rel. Min. *Gilmar Mendes*, Tribunal Pleno, DJe de 24.9.2013; Inq. 2449, Rel. Min. *Ayres Britto*, Tribunal Pleno, DJe de 18.2.2011.

3. Adstrita a estas balizas processuais, entendo que o acórdão recorrido, ao chancelar o prosseguimento da ação penal na origem, em absoluto revela constrangimento ilegal a ser remediado pela via eleita.

Com efeito, a fase de recebimento da denúncia não instaura juízo cognitivo exauriente a respeito dos fatos que dão suporte à imputação, sendo inapropriada para o exame aprofundado do elemento subjetivo da conduta do agente, o qual demanda colheita de provas em regular instrução criminal pelo juízo competente.

4. Noutro vértice, acompanho o eminente Relator e peço vênia aos que defendem tese diversa, para concluir pela constitucionalidade da **tipificação abstrata do delito previsto** no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 quando o contribuinte de direito *deixa de recolher, no prazo legal, valor de tributo cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.* Rememoro a dicção legal:

> *Art. 2° 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;*

Dos elementos típicos extraio que a conduta eleita pelo legislador penal **não reivindica**, para sua perfectibilização, **o emprego de fraude, simulação ou omissão pelo contribuinte**.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

Ao contrário dos tipos penais do artigo 1º da mesma Lei, que pune mais gravemente (*com pena de dois a cinco anos de reclusão e multa*) a sonegação tributária, **o dispositivo em análise** previu a possibilidade de apenamento daquele **que se apropria dolosamente** (*o delito não comporta modalidade culposa*), **ainda que sem o emprego de fraude**, de "*valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*".

O **sujeito ativo do delito** foi identificado no tipo penal como o "*sujeito passivo da obrigação* [tributária]", gênero que engloba as espécies do **contribuinte** e do **responsável tributário**, nos termos do artigo 121 do CTN[1].

Portanto, a conduta típica em análise alcança **tanto** aquele que, por exemplo, retém na fonte contribuição social de trabalhador e deixa de recolher, **na condição de responsável tributário**, o valor do tributo aos cofres públicos; **como** aquele que cobra, como **contribuinte de direito**, o valor de **tributos indiretos** juntamente com o preço da mercadoria, e, posteriormente, deixa de recolhê-lo aos cofres do ente público titular da competência para exigir o seu cumprimento (*esta é justamente a hipótese em que se enquadram dos recorrentes*).

Dito de outra forma, reconheço também eu a possibilidade de enquadramento no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, da conduta do contribuinte do ICMS que deixa de recolher o tributo próprio, escriturado e declarado, desde que presente o dolo de apropriação, revelado a partir de circunstâncias excepcionais que demandam apuração no curso da

---

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

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

instrução criminal.

Assim, entendo não merecer reparo a decisão recorrida quando proclama que "*para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade*".

5. A compatibilidade da tipificação penal com os limites impostos pela garantia fundamental do artigo 5º, inciso LXVI, da Constituição Federal[2] e pelo disposto no artigo 7º, item 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos[3], já foi reconhecida pelo Plenário desta Suprema Corte no julgamento do ARE 999.425-RG, Rel. Min. *Ricardo Lewandowski*, DJe-050 de 15.3.2017, de cuja ementa extraio:

> *PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.*
>
> *I - **O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição.***
>
> *II - Julgamento de mérito conforme precedentes.*

2 CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 5º […] LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

3 CONVENÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS HUMANOS. Artigo 7. Direito à liberdade pessoal […]. 7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

III - Recurso extraordinário desprovido.

O precedente em questão tinha como pano de fundo justamente caso concreto em que o recorrente figurava como sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS e, tendo deixado de recolher o valor do tributo cobrado dos consumidores aos cofres estaduais, houvera sido denunciado pela prática, em tese, do crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Na mesma linha, assento que, em pedido de extradição, já me posicionei pela tipicidade penal de condutas assemelhadas previstas na legislação estrangeira, sem vislumbrar qualquer óbice a seu enquadramento típico nos delitos previstos no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Refiro-me à Extradição 1139, de minha relatoria, na qual a República Portuguesa pediu a submissão de nacional daquele país à jurisdição do Tribunal da Comarca de Bragança, perante o qual tramitava ação penal com imputação da prática, entre outros, de dois crimes de abuso de confiança fiscal, previstos no art. 105, nº 1, da Lei nº 15/2001[4]. Narrei, nos seguintes termos, a conduta que motivou o enquadramento penal:

> *Ainda segundo o pedido de extensão de extradição, o demandado, na condição de dirigente da empresa, teria retido, liquidado, mas não entregue ao Erário Português o tributo IVA (Imposto sobre Valor Agregado) nos meses de abril e de setembro a dezembro de 2001 e ainda no mês de dezembro de 2002, no montante total de 60.746 euros (fl. 439).*

A Primeira Turma desta Suprema Corte, ao analisar o requisito da

4 LEI Nº 15/2001. Art. 105.º Abuso de confiança. 1- Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos multa até 360 dias. (...)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

dupla incriminação, encampou o potencial enquadramento da conduta no crime tipificado no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, entendendo cumprida a condicionante do pedido extradicional. O acórdão foi assim ementado:

> *EMENTA EXTRADIÇÃO. PEDIDO DE EXTENSÃO. CRIMES DE ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E DE ABUSO DE CONFIANÇA CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL. CONCORDÂNCIA PELO DEMANDADO. CONTROLE DA LEGALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DUPLA INCRIMINAÇÃO. AUSÊNCIA DE PRESCRIÇÃO.*
>
> *1. O Supremo Tribunal Federal admite a apresentação de pedidos de extensão em extradições, condicionando o seu deferimento ao devido processo legal.*
>
> *2. Concordância expressa do demandado, assistido por defensor, no País Requerente com o pedido de extensão da extradição que tornam desnecessária nova citação e interrogatório relativamente ao pedido de extensão, remanescendo ao Supremo Tribunal Federal o controle da legalidade.*
>
> ***3. Crimes de abuso de confiança fiscal e de abuso de confiança contra a Segurança Social, previstos nos artigos 105, nº 1, e artigo 107, nº 1, da Lei Portuguesa nº 15/2001, que correspondem, respectivamente, aos crimes do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, e do art. 168-A do Código Penal, da legislação brasileira.***
>
> *4. Prescrição inocorrente pela legislação portuguesa ou brasileira.*
>
> *5. Pedido de extensão deferido.*
>
> (Ext 1139 Extn, Rel. Min. *Rosa Weber*, Primeira Turma, DJe-032 de 18.2.2013)

Igualmente, acompanhei a maioria formada por ocasião do julgamento do RE 574.706 (Rel. Min. *Cármen Lúcia*, DJe 223 de 29.9.2017), no qual o Plenário desta Suprema Corte definiu que os valores recolhidos pelo sujeito passivo, a título de ICMS, **não compõem sua base da cálculo de PIS e COFINS**. O principal fundamento a ancorar a compreensão foi

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

justamente o de que tais valores (*recolhidos a título de ICMS*) somente **transitam na contabilidade** do contribuinte de direito em razão de sua posição na cadeia causal de incidência do fato gerador, **sem integrar seu faturamento** (*ou seja, não se incorporam a seu patrimônio*).

Logo, a cobrança do ICMS do consumidor final e a posterior omissão de recolhimento dos valores cobrados aos cofres públicos pelo sujeito passivo da obrigação tributária **implica**, **efetivamente, apropriação de valores de terceiros**, acoplando à conduta do agente um especial desvalor que legitima a tipificação penal do crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, **não havendo falar em prisão civil por dívida**.

6. Consabido que o mero inadimplemento tributário não pode ser elevado à categoria de ilícito penal, por expressa vedação constitucional e convencional, devendo ser enfrentado pela administração tributária pelas vias da fiscalização, da inscrição do débito em dívida ativa e da cobrança judicial (*execução fiscal*).

Os critérios que legitimam a tipificação dos crimes tributários levam em conta circunstâncias específicas, relacionadas com o emprego de **fraude, simulação ou omissão** pelo contribuinte (art. 1º da Lei 8.137/1990) e com a **apropriação de valores de terceiros**, ainda que sem o emprego de expediente ardiloso (art. 2º da mesmo Lei).

O que o eminente Relator está a propor é a aclaração das balizas segundo as quais reputa viável a criminalização de condutas que, **mesmo sem o emprego de fraude**, implicam **apropriação de valores de terceiros**, e, por esta razão, desvelam comportamentos penalmente reprováveis.

As balizas interpretativas propostas (*inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos; venda de produtos abaixo do preço de custo; criação de obstáculos à fiscalização tributária; a utilização de "laranjas" no quadro societário; encerramento irregular de atividades etc.*), dentre as quais se

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

inclui a possibilidade de inibir o enquadramento penal nas hipóteses em que o sujeito passivo demonstre não haver transferido o encargo econômico do tributo, são, para mim, suficientes para conter o excesso punitivo do Estado, **de um lado**, e resguardar a segurança jurídica, tanto de contribuintes como dos operadores do Direito, no que diz com a incidência do tipo penal, **de outro**.

7. Ante o exposto, **nego provimento** ao recurso.
É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6CDB-0C8D-89CD-B93C e senha E81C-E53B-E0F4-20CE

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, Senhores Ministros - uma saudação especial ao Senhor Ministro-Relator -, Senhor Procurador-Geral da República e Senhores Advogados, cumprimento especialmente aqueles que, na tarde de ontem, assomaram à tribuna, na defesa das teses e argumentos que foram postos neste caso.

Como aqui já foi realçado, inclusive nos votos de hoje, trata-se de questão de monta, que permite, pelo voto divergente que já se tem, que haja mais de uma conclusão.

Já foi aqui mencionado mais de uma vez, mas, apenas para efeito de encaminhamento do voto, Senhor Presidente, do qual farei um resumo do que trago por escrito e de que farei juntada, que este recurso ordinário interposto contra acórdão da Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça, relatado pelo Ministro Schietti, no qual se tem que, em *habeas corpus* ali impetrado:

> "HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE (...)"

E foi examinado, ali, o caso, considerando, como consta dos autos, que os agora recorrentes são sócios-administradores da empresa Chalé do Bebê Comércio e Representações, tendo sido denunciados pela prática do crime

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8620-398A-38DB-3904 e senha C2E2-5939-1429-0D07

previsto no inciso II do artigo 2º combinado com o artigo 11, *caput*, da Lei nº 8.137, na forma continuada, pela ausência de recolhimento do ICMS, nos termos seguintes: apesar de terem apresentado as declarações de informações do ICMS a secretaria da fazenda, os denunciados, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008; janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009 e julho de 2010 não recolheram aos cofres públicos, no prazo determinado pelo artigo 60 do regulamento próprio, os valores apurados e declarados. Tendo sido absolvidos sumariamente pelo juízo de primeira instância com fundamento no inciso III do artigo 397 do Código de Processo Penal, viram, com a interpelação oposta pelo Ministério Público, a reforma da sentença pelo tribunal de justiça, com provimento daquele recurso de apelação e, posteriormente, a manutenção dessa decisão, agora em sede de *habeas corpus* no Superior Tribunal de Justiça, pela Terceira Seção.

O que se põe, portanto, em julgamento neste recurso é se a prática do não recolhimento, aos cofres públicos, de valores devidos a título de ICMS se subsumiria ao tipo penal descrito no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/90, considerando exatamente que houve o reconhecimento, em primeira instância, da atipicidade, o que foi negado nas estão posteriores, especialmente em sede de apelação, não se permitindo o trancamento da ação penal.

Digo, Senhor Presidente, que comungo integralmente com o que

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8620-398A-38DB-3904 e senha C2E2-5939-1429-0D07

já afirmado aqui mesmo, nos votos que concluíram por negar provimento ao recurso, de que mero não pagamento de tributo não é considerado prática delituosa; e assim não foi neste caso. Não é todo não pagamento devido como obrigação tributária que há de ser considerado um ilícito penal, até porque existem outras reações legítimas do Estado, segundo normas administrativas e de processos, para fazer valer aquela obrigação. Isso, sim, constituiria levar à criminalização do ambiente empresarial ou comercial, o que não é admissível nem desejável.

Entretanto, na forma do que foi posto pelo eminente Ministro-Relator, o que se tem aqui é um caso em que se comprova não um mero inadimplemento, mas rigorosamente uma prática que se submete integralmente ao que estabelecido no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137:

> "Art. 2° 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;"

No caso especificado, o contribuinte declarou os valores, mas não os recolheu. Põe-se em foco, portanto, se esse não recolhimento caracterizaria a mera infração administrativo-tributária ou crime tipificado na forma antes mencionada.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8620-398A-38DB-3904 e senha C2E2-5939-1429-0D07

Como foi ventilado nos votos a partir do voto do Ministro-Relator, que estou a acompanhar, Senhor Presidente, a norma não faz a indicação específica de um tributo. Como o Ministro Schietti já afirmara no julgado questionado neste recurso, não há distinção se a situação deste contribuinte é diferente de outros tributos que são e foram, em numerosos memoriais apresentados, distintos por uma condição de ser tributo direto ou não, de ser ICMS próprio ou não. Não há essa distinção.

Como aqui também já foi repetido, agora no voto especificamente do Ministro Edson Fachin, o tipo penal não restringe a sua incidência a determinadas espécies de sujeito passivo, pelo que, não havendo a distinção, como também constante do julgado recorrido, não há o intérprete fazer a distinção que o legislador não fez.

O ICMS é devido pelo contribuinte para perfazer o processo de tributação legítimo. O valor a ele relativo não compõe o faturamento de empresa, como já foi também acentuado em julgamento por este Plenário. Portanto, em razão exatamente de se considerar que este valor apenas transita na contabilidade do contribuinte, ele tem excluídos de sua base de cálculo o PIS e a Cofins e se concluiu exatamente que esses valores não pertencem ao contribuinte. Assim, o valor correspondente ao ICMS há de ser recolhido ao fisco estadual como obrigação

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8620-398A-38DB-3904 e senha C2E2-5939-1429-0D07

insuperável, que, no caso dos autos, não foi cumprida, como também já foi reiterado.

Também tenho para mim que este não é um caso de uma constrição indevida ou que caracterizaria constrangimento ilegal ao paciente do *habeas corpus* - ou aos recorrentes, no caso deste recurso -; porque aqui não se tem responsabilização nem penal objetiva, nem superação das as vias normais de cobrança de uma mera obrigação não quitada pelo contribuinte.

Considero, portanto, Senhor Presidente, que não há, neste caso, nada que possa ser considerado como indevido, ou ilegal, ou que configure constrangimento. Tenho que, na forma do voto do Ministro-Relator, que estou acompanhando, como disse, é necessário, no caso, a comprovação da intencionalidade que foi posta no voto de sua Excelência, também a título exemplificativo.

A absolvição, portanto, pela atipicidade, inicialmente configurada no julgado de primeira instância, não se manteria, exatamente, por ausência das circunstâncias para que não se desce a apuração devida de todas as condições que levariam a absolvição ou condenação dos recorrentes, razão pela qual, como disse, estou a acompanhar o voto do Ministro-Relator e, neste caso, negar provimento ao recurso, Presidente.

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8620-398A-38DB-3904 e senha C2E2-5939-1429-0D07

Publicado sem revisão Art. 95 do RISTF

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8620-398A-38DB-3904 e senha C2E2-5939-1429-0D07

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhor Presidente, cumprimento Vossa Excelência, eminente Pares e todos aqueles que se encontram presentes nesta sessão.

Na data de ontem, Senhor Presidente, confesso que saí extremamente preocupado, porque, pelas estatísticas apresentadas em Plenário, cheguei a pensar que o Brasil é um paraíso fiscal, um paraíso dos sonegadores, um paraíso dos inadimplentes. E saí muito preocupado, Presidente, mas logo me consolei lembrando de um dito de Mark Twain.

Mark Twain é um grande escritor americano do começo do século passado e um dos meus escritores da adolescência. Li com muito gosto *As Aventuras de Tom Sawyer*, companheiro de *Huckleberry Finn*. Mas dizia este grande escritor americano, consagrado: que os fatos são teimosos, mas as estatísticas são flexíveis.

E, aí, Senhor Presidente, para afastar a minha preocupação que acabei de veicular, hoje de manhã, entrei em contato com o Conselho Nacional de Justiça, que Vossa Senhoria tão superiormente comanda, e fui procurar alguns dados sobre a execução fiscal no Brasil, até porque me lembrava dos tempos que fui Presidente daquele órgão, o CNJ, que, dentre as várias metas que o CNJ fixava para a magistratura brasileira, era aumentar o índice de execuções fiscais em curso no País. E, em atendimento a essa orientação, não direi determinação, do CNJ, ano a ano, Senhor Presidente, as execuções fiscais no Brasil foram crescendo.

Em 2016, por exemplo, a receita recuperada pelo Poder Judiciário nesse tipo de ação correspondeu a 22 bilhões. Em 2017, a 30,2 bilhões. Em 2018, correspondeu a R$ 38,1 bilhões. Uma quantia extraordinariamente relevante, importante!

Eu tive a curiosidade de confrontar essa receita com o custo do Judiciário em 2018. O Judiciário custou, em 2018, 93,7 bilhões e, se nós

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0453-9857-BF11-43DD e senha 5533-BF3F-FF0F-8B3E

somarmos a receita recuperada pelo Judiciário em execuções fiscais em 2018 - 38,1 bilhões - com aquela recuperada pelo Poder Judiciário em execuções previdenciárias, que correspondeu a 2,8 bilhões, nós teremos mais de 40 bilhões. Ou seja, só em execuções fiscais e previdenciárias, Senhor Presidente, o Judiciário recolheu aos cofres públicos cerca de metade do seu custo para a sociedade brasileira. Isso sem falar dos inúmeros outros serviços relevantíssimos que o Judiciário brasileiro presta para o Estado e para os cidadãos deste País.

Portanto, Presidente, não me impressionam os dados, que foram apresentados da tribuna e veiculados aqui em Plenário, de que a Fazenda Pública estaria totalmente inerme e desguarnecida de instrumentos legais para cobrar os sonegadores. Esses valores - 38,1 bilhões de execuções fiscais mais 2,8 bilhões de execuções previdenciárias - mostram a pujança do Judiciário e mostram realmente que a Fazenda Pública está plenamente aparelhada para combater a sonegação fiscal e a inadimplência no Brasil.

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

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

Não fosse isso, Senhor Presidente, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.135/DF, contra o meu voto, contra o voto do eminente Ministro Marco Aurélio e creio que também de outros Ministros desta Corte, o Supremo Tribunal Federal do País placitou, vejam Vossas

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0453-9857-BF11-43DD e senha 5533-BF3F-FF0F-8B3E

Excelências, o protesto da certidão da dívida ativa. Então, dizer que a Fazenda Pública não tem instrumentos para cobrar os seus créditos tributários, *data venia*, é uma demasia, para não utilizar um adjetivo mais contundente.

Mas vou ao voto, Senhor Presidente. Eu trouxe voto escrito. Por isso que alinhavei umas linhas um tanto quanto tortas aqui para apresentar hoje ao egrégio Plenário.

Confesso a Vossa Excelência, Senhor Presidente, que, num primeiro momento, impressionado pelo substantivo voto que, gentilmente, o Ministro Luís Roberto Barroso me enviou e imaginando votar com uma indispensável coerência com relação ao voto que proferi, voto-condutor e que foi, salvo melhor juízo, placitado, de forma unânime, pela Corte no ARE 999.425, do Rio Grande do Sul, em que nós atestamos a constitucionalidade desse dispositivo ora questionado, eu imaginei, num primeiro momento, que seria de bom alvitre negar provimento ao recurso extraordinário em *habeas corpus*.

No entanto, como faço sempre, Senhor Presidente, não venho com uma posição já fechada, preconcebida, trago voto escrito para poder me valer, eventualmente, de alguns argumentos sobre os quais meditei anteriormente à sessão.

Eu procuro ouvir os argumentos dos Colegas, os argumentos dos advogados que assomam à tribuna, do Ministério Público. E confesso a Vossa Excelência, sobretudo a partir do pronunciamento do digno representante do Ministério Público, na data de ontem, entendi que a posição, *data venia*, contrária ao que agora traz o eminente Relator e os demais Ministros que o seguiram, seria a saída mais adequada para o caso.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0453-9857-BF11-43DD e senha 5533-BF3F-FF0F-8B3E

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

V O T O

O Senhor Ministro **Ricardo Lewandowski** (Vogal): No julgamento do ARE 999.425/SC, de minha relatoria, e cuja repercussão geral foi reconhecida, o Plenário, ao analisar a constitucionalidade do art. 2°, II, da Lei 8.137/1990, reafirmou a jurisprudência desta Suprema Corte, no sentido de que os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não contrariam o disposto no art. 5°, LXVII, da Constituição Federal, pois, por terem natureza jurídica penal, não se relacionam com a prisão civil por dívida.

Naquela assentada, ressalvei, enfaticamente, que as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 **não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos**, mas, aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o imposto devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis.

Assim, esclareço, **a norma não trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco**. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5°, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.

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

O Ministro Roberto Barroso, Relator, embora tenha negado provimento ao presente recurso ordinário, concluiu o seu voto propondo a seguinte tese:

> "O contribuinte que deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço realiza o tipo penal do art.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 646E-0EB4-7505-2A0A e senha 7AB8-5165-0B09-EFB8

> 2°, II, da Lei 8.137/1990, **desde que aja com a intenção de apropriação do valor do tributo**, a ser apurada a partir de circunstâncias objetivas factuais".

Acontece que, a meu sentir, o voto divergente, proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, cuidou justamente de apurar, a partir das circunstâncias objetivas, a intenção de apropriação do valor do tributo.

O Ministro Gilmar Mendes foi taxativo ao afirmar que,

> "acerca do inciso II, **o dolo, com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não recolhê-los deve, imperiosamente, ser levado em conta**".

Assentou, sua Excelência, que

> "[...] **uma interpretação constitucional do art. 2°, inciso II, da Lei 8.137/1990 deve levar em conta o *animus* de fraude do agente**, sob pena de fomentar-se uma política criminal arrecadatória, que subverte as garantias penais fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito. **O direito penal tributário exige, sempre, uma exegese constitucional que o impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação**".

Nesse sentido, relembro manifestação do Ministro Marco Aurélio no julgamento da ADI 173/DF, que afirmou ser inconstitucional qualquer ato que implique forçar o cidadão ao recolhimento de imposto, pois,

> "**[nesse] campo da coação política, para fazer-se caixa, não há como tergiversar, não há como mitigar o princípio vedador da assunção, pelo Estado, de postura que acabe, na via indireta, levando o contribuinte ao recolhimento do**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 646E-0EB4-7505-2A0A e senha 7AB8-5165-0B09-EFB8

> **tributo**".

Na espécie, o tipo penal em comento não traz qualquer limitação a respeito do alcance da expressão "sujeito passivo de obrigação", abrangendo, assim, tanto o contribuinte quanto o responsável tributário que, nessa qualidade, tenha descontado ou cobrado o valor do tributo de terceiro e não tenha repassado ao Fisco.

Todavia, como bem observou a Ministro Maria Tereza de Assis Moura em seu voto divergente proferido na decisão que ora se combate,

> "**[o] consumidor não é contribuinte do imposto**, **no sentido técnico**, **nem sujeito passivo da obrigação**, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. **Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final**, **de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele 'cobrado' ou 'descontado'**".

Essa também foi a conclusão a que chegou o Ministro Gilmar Mendes, para quem

> "**os termos 'descontado' e 'cobrado', elementos normativos do tipo sem os quais não há que se falar em crime, não devem ser aplicados a casos em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor**".

Isso posto, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Gilmar Mendes, em todos os seus fundamentos, para dar provimento ao presente recurso ordinário em *habeas corpus*.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 646E-0EB4-7505-2A0A e senha 7AB8-5165-0B09-EFB8

12/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, o escore é acachapante: 6 votos contra 2. Mas, nem por isso, posso deixar, adotando uma óptica ou outra, acompanhando a corrente majoritária ou a minoritária, de exteriorizar o que penso sobre a matéria.

Sem fato não há julgamento; julga-se a partir de certo quadro fático. E está-se aqui a apreciar recurso em *habeas corpus* que tem como móvel remoto uma ação penal. E a ação penal pública, de início, é delimitada pela peça primeira apresentada pelo titular exclusivo, o Ministério Público.

Discute-se, Presidente, o tributo previsto no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS. Discute-se o sujeito passivo desse tributo. Está sinalizado na Constituição Federal: aquele que promove a circulação de mercadorias – e está previsto, de forma pedagógica, harmônica com a Constituição Federal, que precisa, para progredir-se culturalmente, ser amada um pouco mais pelos brasileiros, está previsto no artigo 121 do Código Tributário Nacional.

O que se tem, Presidente, em termos de denúncia? E, aparteando ontem, não é do meu costume, o Ministro que divergiu do Relator, o ministro Gilmar Mendes, tive a oportunidade de ler. Articulou-se problemática alusiva a substituição tributária? Não. Articulou-se problemática, na peça primeira da ação penal que é a denúncia, referente ao implemento de fraude, pela contribuinte? Não, não houve articulação. Ao contrário, nessa peça primeira, apontou-se, com todas as letras, que a contribuinte – e acionaram-se os dirigentes – procedeu à escrituração devida do tributo. E sabe-se que o ICMS não é cumulativo e que, portanto, gera, no âmbito da empresa, uma verdadeira conta, na qual se insere, para que realmente o tributo não seja cumulativo, o que recolhido na operação anterior, aqui em termos de insumo, e o que devido na saída – na comercialização, melhor dizendo – do produto final. Apontou-se que a empresa não promoveu a quitação no prazo assinado no regimento, no regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina. Em síntese não

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1347-2855-AC28-3813 e senha 0BF9-E49B-DC7A-9C4F

promoveu o recolhimento da diferença encontrada, presentes créditos e lançamentos do tributo, lançamentos a partir do que devido, considerada a mercadoria final. Apontou-se que se deixou de recolher o correspondente a cerca de dezesseis mil, seiscentos e dezessete reais e sessenta e nove centavos, valor atualizado à época da propositura da ação visando cobrar dívida civil, chegando-se a trinta mil, quatrocentos e sessenta e três reais e cinco centavos.

Em primeiro lugar, o que nos vem da Constituição Federal? Vem-nos que não há prisão por dívida civil, a não ser no caso do verdadeiro depositário infiel, não do depositário alusivo à alienação fiduciária, e de inadimplemento inescusável de prestação alimentícia.

Aprendi, desde cedo, Presidente, que preceito a encerrar exceção apenas pode ser interpretado de forma estrita. É o que se contém na exceção, e não se tem, na Lei das leis, exceção quanto à dívida para com o Fisco.

O Ministério Público colocou, em segundo plano, a premissa de que, no caso de dívida ativa da Fazenda, deve o Estado, deve a Fazenda, promover o executivo fiscal. Não pode a Fazenda, em parceria esdrúxula com o Ministério Público, partir para o ajuizamento de ação penal.

A Lei nº 8.137 está em vigor desde 1990, e é a primeira vez que me defronto com situação concreta em que se tem ação penal para cobrar dívida fiscal. Até que demonstrem o contrário, Presidente, tenho o tipo do inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/1990 como formal, já que encerra ato omissivo do destinatário da norma.

Por que aludi à vigência, há tantos anos, dessa lei e que apenas agora nos vem controvérsia sobre essa interpretação, para mim, superextravagante do que nela se contém? E, evidentemente, foi criativo o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina – creio que nenhum outro Tribunal de Justiça chegou a esse ponto no País – ao reformar decisão claríssima do Juízo que se defrontou com o processo revelador da ação penal e que concluíra pela absolvição dos dois acusados.

Presidente, não posso deixar de fazer justiça ao Colega que atuou, na primeira instância, no julgamento do que acredito seja inusitado, uma

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1347-2855-AC28-3813 e senha 0BF9-E49B-DC7A-9C4F

ação penal fazendo as vezes de executivo fiscal. O que lançou o Colega, creio que titular na Comarca de Brusque, em Santa Catarina? Lançou que não se poderia interpretar o inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/1990 analogicamente, para apanhar fato não contemplado no preceito, preceito a revelar que constitui crime da mesma natureza, que é o crime alusivo ao tributo, deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social descontado – quanto à referência à contribuição social, tem-se hoje até o artigo 168-A do Código Penal – ou cobrado na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Muito embora todos paguemos o ICMS quando adquirimos qualquer mercadoria, o consumidor não é contribuinte de direito do ICMS. É contribuinte de direito o comerciante.

E consignou o Colega:

> "O tipo penal cuida da chamada apropriação indébita tributária (*nomem iuris*). O sujeito ativo é o contribuinte ou responsável tributário (sujeito passivo da obrigação tributária). O tipo objetivo consiste em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do tributo descontado ou cobrado (...).
>
> Deixar de recolher o valor descontado ou cobrado é modalidade típica praticada pelo responsável tributário, que retém do contribuinte de direito" – aí ocorre comumente a substituição tributária – "de modo a facilitar a fiscalização e arrecadação, o valor do tributo por este devido, ficando depositário de quantia que não lhe pertence.
>
> Importa registrar que a adequação típica da conduta de deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS devidamente declarado pelo contribuinte de direito, nos termos da legislação tributária, é tema polêmico na doutrina e na jurisprudência. Isso porque o caráter indireto do tributo, cujo ônus financeiro do encargo repercute na cadeia de consumo, gera o debate se o valor do imposto é cobrado/descontado ou não do consumidor, de modo a delimitar se o contribuinte de direito (o empresário) dele se apropria ou não em detrimento do fisco.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1347-2855-AC28-3813 e senha 0BF9-E49B-DC7A-9C4F

> Neste particular, este magistrado não desconhece a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina no sentido de que, dada a repercussão econômica do encargo, o consumidor é contribuinte de fato e, portanto, restaria caracterizada a conduta típica porque o valor dele 'cobrado' não seria recolhido no prazo legal pelo empresário, dito 'responsável tributário' (...)."

E aí citou precedente.

> "Entretanto, o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte (Lei Complementar n. 87/1993, art. 4º c/c Lei n° 10.297/1996), já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria; Lei Complementar n. 87/1993, art. 2º c/c Lei n° 10.297/1996) (...)."

José Paulo Baltazar Junior, juiz federal, em obra abordando os crimes federais, comentando o dispositivo legal em questão, ensina que:

> "Em relação ao ICMS, que é, usualmente, cobrado 'por dentro', ou seja, inclusão no preço, ao contrário do IPI, que é destacado ou cobrado por fora, o crime ocorreria apenas nos casos de substituição tributária (Bellucci, 1994: 111). Mesmo nesses casos, porém, o crime é de difícil ocorrência, pois o recolhimento do tributo dar-se-á diretamente para a Fazenda, não havendo desconto propriamente."

O contribuinte de direito não cobra do consumidor o tributo, mesmo porque o contribuinte de direito não é Estado, não é Fazenda.

> "De todo modo, em operações ordinárias sujeitas a ICMS, não há crime, uma vez que o valor da nota fiscal representa tão somente o preço da mercadoria, constituindo o valor do tributo dívida própria do vendedor, após compensação com o valor

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1347-2855-AC28-3813 e senha 0BF9-E49B-DC7A-9C4F

devido em suas compras"

E prossegue:

> "E, do ponto de vista da precificação, a toda evidência, o preço é integrado pela margem de lucro que o empresário deseja/pode obter e pelos custos do processo de produção da mercadoria" – aqui incluído, entre outros, o alusivo ao tributo –. "Mas, nem por isso, o empresário é denunciado por não pagar o aluguel do locador (CP, art. 168) ou recolher as contribuições sociais por ele devidas (Lei n. 8.137/1990, art. 2º, II, c/c Lei 8.212/1991), tampouco o consumidor deixa de pagar o preço para pagar o tributo. Até porque, economicamente, em razão da lei fundamental da oferta e da procura, embora 'destacado' o valor do tributo na nota fiscal, nada impede que o seu pagamento saia da margem de lucro do fornecedor em razão de negociação havida com o consumidor. Ademais, nas hipóteses de venda a prazo, o fato de o consumidor deixar de honrar com a sua obrigação (pagar o preço) não afasta a incidência tributária, o que só reforça a tese de que o valor do ICMS declarado e não recolhido não necessariamente repercutiu economicamente. Isto é, foi 'cobrado'."

E, cita, a partir do artigo 121 do Código Tributário, no que define o sujeito passivo da relação jurídica tributária, Miguel Teixeira Filho:

> "Muito embora o emitente da nota fiscal de saída de mercadorias (como é o caso) seja o sujeito passivo da obrigação tributária, o fato é que o ICMS Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços não é 'descontado' nem tampouco 'cobrado' por quem realiza a operação de saídas.
>
> (...)
>
> É totalmente equivocado se dizer, no sentido jurídico-tributário" – aqui eu não parto do enfoque moral ou estatístico –, "que o emitente da Nota Fiscal 'cobra ICMS' do adquirente" – ele não cobra coisa alguma!

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1347-2855-AC28-3813 e senha 0BF9-E49B-DC7A-9C4F

> "Ora, na prática, é óbvio que o ICMS integra o valor cobrado, uma vez que se constitui um dos elementos do custo da mercadoria vendida. Mas é de se observar que não só ICMS integra o custo, uma vez que este, como não poderia ser diferente, incluirá todos os demais encargos e gastos necessários à realização da operação final (venda da mercadoria), dentre os quais os insumos, a energia elétrica, os salários, as taxas, e ainda, outros tributos como o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS, Cofins, as Contribuições Previdenciárias, etc. Todos estes elementos, como já se disse, na prática, também são 'cobrados' do adquirente".

Cobrados do adquirente? Não! Cobra-se do adquirente, considerados os custos, o valor global da mercadoria.

E prossegue o Colega, fazendo referência a precedente da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, da relatoria de quem entende de Direito Penal – e posso, Presidente, com fé pública, declarar que entende –, um precedente da ministra Maria Teresa de Assis Moura, no qual se concluiu – e ela foi vencida no julgamento que deu margem a este recurso que estamos apreciando – que, nesse caso de venda da mercadoria, o sujeito passivo do tributo não cobra coisa alguma, em termos de tributo, do consumidor final. E prossegue, transcrevendo o voto de Sua Excelência, apontando que, quando se judicializa a matéria sob o ângulo penal, força-se, a rigor – o vocábulo entre aspas também há o "forçamento" – ao pagamento.

Presidente, a jurisprudência deste Tribunal é reiterada, e existem três verbetes a integrarem a Súmula, no sentido de que não pode haver coação política para lograr-se o recolhimento do tributo. O Estado tem o executivo fiscal, presente a dívida tributária. E nem cabe dizer que o Estado é deficitário em termo de assistência técnica, já que o corpo de procuradores é elogiável. Refiro-me aos verbetes nº 70, de 1963 – mas vivenciamos, hoje, tempos estranhos –, 323, também de 1963, e 547, de dezembro de 1969.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1347-2855-AC28-3813 e senha 0BF9-E49B-DC7A-9C4F

Jamais este Tribunal assentou que, em se tratando de débito fiscal, tem-se a possibilidade, pela existência, simples existência de um débito fiscal, de partir-se para a glosa penal. E em Direito, Presidente – a atuação do Supremo é atuação vinculada ao Direito positivo, vinculada principalmente à Constituição Federal, da qual ele é guarda –, o meio justifica o fim e não o fim ao meio. Não cabe, no caso, discurso simplesmente moral, a partir da sonegação; não cabe, no caso, discurso estatístico quanto ao que se deixa de recolher aos cofres públicos; não cabe, no caso, para fixar-se o critério de plantão, porque estranho ao arcabouço normativo, principalmente ao constitucional, dizer da insuficiência de caixa, tendo presentes os serviços essenciais a serem prestados pelo Estado.

O que propôs Sua Excelência o ministro Nelson Jobim – e talvez tivesse sido melhor para a credibilidade do próprio Supremo ter passado esse substitutivo? Que consubstanciaria crime "deixar de recolher aos cofres públicos (...) o tributo ou contribuição recebido de terceiros (…)" – eu só substituiria o vocábulo, porque não se atravessa paredes, utilizou-se "através", por "mediante" – "(...) de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços". E incidiu em equívoco terminológico ao se referir "e cobrado na fatura; nota fiscal documento essencial".

Presidente, o comerciante, que é o sujeito passivo, não cobra – vamos repetir à exaustão –, não cobra tributo do consumidor. O obrigado a recolher o tributo na venda de mercadorias é ele próprio. Interpretar analogicamente, extensivamente o que se contém em certo preceito, de forma contrária aos interesses do cidadão, do acusado, para chegar à criminalização? Que passo é esse? Para mim, é um passo demasiadamente largo.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1347-2855-AC28-3813 e senha 0BF9-E49B-DC7A-9C4F

denúncia, em frase alguma, fez referência a fraude. Ao contrário. A denúncia remeteu às notificações fiscais. E remeteu mais: à circunstância de a empresa ter lançado como devido por ela, empresa, e não pelos compradores das mercadorias, o tributo e que deixou de recolher.

O caso abriria margem ao ajuizamento, não de uma ação de natureza penal, mas de executivo fiscal. Mas o que houve? Deu-se interpretação elástica ao preceito a encerrar tipo e se condenou os recorrentes. Prevaleceu, no Superior Tribunal de Justiça, a visão de um egresso do Ministério Público do Distrito Federal. Mas hoje também não tem mais as vestes de integrante do Ministério Público. É juiz do Superior Tribunal de Justiça. E ficou vencida a ministra Maria Thereza, em que pese o voto proferido. Não sei se era Relatora do *habeas corpus*, mas penso que não. Ficou vencida a douta em Penal, porque Professora nas Arcadas, ministra Maria Thereza, que talvez tenha que voltar, como eu também e os ministros Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes, ante a maioria acachapante, aos bancos da faculdade para reaprender Teoria Geral do Estado, Introdução ao Direito e reaprender também o Direito Penal e o Direito Processual Penal.

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

Peço vênia à maioria já formada, absoluta, de 6 votos, aos Colegas que me antecederam, entendendo de forma diversa, para prover o recurso e subscrever o que lançado pela ministra Maria Thereza, no precedente citado na sentença do Juízo, e subscrever o que sustentado por sua Excelência ao votar vencida no julgamento do *habeas corpus* que deu margem a este recurso.

É o meu voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1347-2855-AC28-3813 e senha 0BF9-E49B-DC7A-9C4F

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334
PROCED. : SANTA CATARINA
RELATOR : MIN. ROBERTO BARROSO
RECTE.(S) : ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S) : IGOR MAULER SANTIAGO (MG070839/) E OUTRO(A/S)
RECTE.(S) : VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S) : DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE. : SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S) : ROBERTO PODVAL (25220/DF, 215683/RJ, 54947-A/SC, 101458/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S) : PEDRO IVO GRICOLI IOKOI (181191/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (11178/SP)
ADV.(A/S) : KIYOSHI HARADA (20317/SP)
ADV.(A/S) : LUIS ANTONIO FLORA (91083/SP) E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : FELIPE CONTRERAS NOVAES (0312044/SP)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S) : ALEXANDRE RAMOS (188.415/SP)
ADV.(A/S) : CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO (140212/SP)
ADV.(A/S) : PIERPAOLO CRUZ BOTTINI (25350/DF, 163657/SP)
AM. CURIAE. : CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S) : HELCIO HONDA (90389/SP)
INTDO.(A/S) : TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S) : TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA (49529/SP)
AM. CURIAE. : CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S) : FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY (38672/DF, 095573/RJ)
ADV.(A/S) : LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA (21445/DF, 10503/ES, 139419/MG, 112310/RJ, 303020/SP)
AM. CURIAE. : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE. : COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S) : LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA (24980/DF)

Decisão: Após os votos dos Ministros Roberto Barroso (Relator) e Alexandre de Moraes, que negavam provimento ao recurso

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0B53-4BFB-D809-F519 e senha 133B-2ED8-B677-C7AC

ordinário; e do voto do Ministro Gilmar Mendes, que lhe dava provimento, o julgamento foi suspenso. Falaram: pelo recorrente Robson Schumacher, o Dr. Igor Mauler Santiago; pela recorrente Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher, o Dr. Thiago Yukio, Defensor Público do Estado de Santa Catarina; pelo recorrido Ministério Público do Estado de Santa Catarina, o Dr. Fernando da Silva Comin, Procurador-Geral de Justiça; pelo recorrido Ministério Público Federal, o Dr. José Bonifácio Borges de Andrada, Vice-Procurador-Geral da República; pelo *amicus curiae* Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL), o Dr. Odel Mikael Jean Antum; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira do Agronegócio (ABAG), o Dr. Pedro Ivo Gricoli Iokoi; pelos *amici curiae* Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FECOMERCIO-SP) e Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), o Dr. Pierpaolo Cruz Bottini; pelo *amicus curiae* Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o Dr. Luiz Gustavo Antonio da Silva Bichara; e a Dra. Luciana Marques Vieira da Silva Oliveira, Procuradora do Distrito Federal, pelo *amicus curiae* Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG e, por delegação, pelo *amicus curiae* Estado de Santa Catarina. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 11.12.2019.

Decisão: Após os votos dos Ministros Luiz Fux, Edson Fachin, Rosa Weber e Cármen Lúcia, que acompanhavam o Ministro Roberto Barroso (Relator) para negar provimento ao recurso ordinário; e dos votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, que acompanhavam a divergência para dar provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes. Plenário, 12.12.2019.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Augusto Brandão de Aras, e Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 0B53-4BFB-D809-F519 e senha 133B-2ED8-B677-C7AC

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Trata-se de recurso ordinário em **habeas corpus**, com pedido de medida cautelar, no qual se discute a tipicidade da conduta de não pagamento do ICMS próprio devidamente declarado ao fisco.

Consoante bem destacado pelo Relator, na espécie, os recorrentes eram sócios e administradores da pessoa jurídica Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda.

Ao realizar a venda de mercadorias, tal pessoa jurídica, embora tenha escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária relativa aos meses de 9/2008, 11/2008, 12/2008, 1/2009, 2/2009, 5/2009, 7/2009 e 7/2010.

Assim, foi constituído um crédito tributário que, atualizado até o momento da denúncia, montava a R$ 30.463,05 (trinta mil quatrocentos e sessenta e três reais e cinco centavos).

Por essa razão, os recorrentes foram denunciados pelo Ministério Público de Santa Catarina, que qualificou as condutas mencionadas no delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, assim tipificado:

> "(...)
> 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;
> (...)."

Após absolvição sumária pelo Juízo Criminal da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC, o TJ/SC deu provimento ao recurso interposto pelo MP/SC, determinando o prosseguimento da ação penal.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A276-DEC4-D21A-ADCA e senha 3D38-A5E8-20A4-D1AE

Contra tal decisão, foi impetrado **habeas corpus**, o qual foi rejeitado pelo Superior Tribunal de Justiça. Segue daí a interposição do presente recurso, no qual se requer o reconhecimento da atipicidade da conduta.

Portanto, o cerne da controvérsia na espécie é saber se o recorrente que deixou de recolher **ICMS** próprio, escriturado e declarado, repassado economicamente ao comprador da mercadoria ou tomador do serviço, cometeu crime ou mero inadimplemento.

Ao reconhecer que o contribuinte que deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide na prática do crime previsto no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990, uma vez configurado o dolo, o Relator votou pelo não provimento do recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros **Alexandre de Moraes**, **Edson Fachin**, **Rosa Weber**, **Luiz Fux** e **Cármen Lúcia**.

Inaugurando divergência, o Ministro **Gilmar Mendes** votou pelo provimento do recurso ordinário, pois, em sua concepção,

> "os recorrentes foram denunciados por uma conduta atípica (não recolhimento de ICMS devidamente declarado por comerciante ou empresário, embutido no preço por mera repercussão econômica ao consumidor), ou seja, sem a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990".

Também votaram pelo provimento do recurso os Ministros **Ricardo Lewandowski** e **Marco Aurélio**.

Pedi vista dos autos e trago o feito hoje para continuidade de julgamento, destacando, desde logo, que estou acompanhando o voto do Ministro **Roberto Barroso**, rogando a mais respeitosa **venia** dos que externaram compreensão em sentido diverso.

Relembro que, no julgamento do Tema 69 da repercussão geral, o Tribunal Pleno fixou o entendimento de que o ICMS recebido pelo vendedor ou prestador de serviços não integra a base cálculo do PIS/COFINS, por considerar que esse valor não integra o conceito de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A276-DEC4-D21A-ADCA e senha 3D38-A5E8-20A4-D1AE

faturamento (**v.g.** RE nº 574.706/PR, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Cármen Lúcia**, DJe de 2/10/17).

Ao esclarecer a questão, a Relatora consignou, em seu voto, que "o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública".

Em suma, a Corte definiu que o valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte no preço pago pelo comprador ou tomador do serviço não é propriedade desse contribuinte, mas sim do Estado.

Como bem apontou o Ministro **Edson Fachin** em seu voto, o contribuinte, nessas hipóteses, "age com contornos semelhantes aos de um depositário".

Ressalto, para fins de registro, que, por ocasião desse **julgamento, votei vencido no sentido de que o valor cobrado a título de ICMS integra o faturamento ou receita do contribuinte.**

Porém, ressalvado meu ponto de vista, à luz da intelecção estabelecida pela maioria do Tribunal Pleno no julgamento do paradigma da repercussão geral, estou convencido de que a ausência de recolhimento do ICMS próprio, como apontou o Relator, **não denota tão somente um inadimplemento fiscal**, visto que o valor do ICMS pago pelo consumidor final, como decidido, não pertence ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade.

É bom frisar, ademais, que a Corte, sob a égide da repercussão geral, reafirmou a constitucionalidade do tipo penal em voga (art. 2º, II, da Lei 8.137/90). Refiro-me ao ARE nº 999.425-RG, de relatoria do Ministro **Ricardo Lewandowski**. Na ocasião, destacou Sua Excelência que

> "[a]s condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e **outros ardis**. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5°, LXVII, da Carta Magna bem

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A276-DEC4-D21A-ADCA e senha 3D38-A5E8-20A4-D1AE

> como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal" (DJe de 2/3/17 – grifos nossos).

Já consignei em diversas oportunidades no Plenário e nas Turmas, que a criminalização na área tributária é uma *longa manus* da arrecadação do Estado. A tipificação penal é para auxiliar o Estado nessa arrecadação. Daí sua importância para "a proteção da ordem tributária (...)", como nos fez lembrar o Relator em seu bem fundamentado voto.

Entendo, portanto, que as circunstâncias que ensejam o não recolhimento do tributo **podem sim caracterizar** apropriação indébita tributária, tipificada no art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, seja por parte do responsável, seja por parte do contribuinte.

Para tanto, tal como apontou o Relator, para se distinguir o ilícito penal da mera inadimplência, há que se demonstrar o elemento subjetivo do tipo que é o dolo, vale dizer, demonstração de que o responsável ou o contribuinte tem consciência da existência do débito declarado e deixa intencionalmente de pagá-lo, com a vontade consciente de apropriação dos valores do fisco.

Essa constatação deverá ser aferida a partir de circunstâncias factuais objetivas do caso concreto, como, por exemplo, a contumácia delitiva, ou seja, devedores que fazem do inadimplemento seu **modus operandi**.

Essa perspectiva **serve para distinguir esses devedores contumazes daqueles que, em virtude de circunstâncias excepcionais,** deixam de "pagar o tributo em um ou outro mês, sem praticar preços predatórios ou se valer da inadimplência como meio de distorcer a concorrência, demonstrando a intenção de quitar os débitos e retomar a regularidade perante o Fisco".

Nessa hipótese, como apontado pelo Relator, **não haveria dolo de apropriação, essencial para a tipificação do ilícito penal.**

Em face dessas considerações, pedindo **venia** aos Ministros que proferiram votos divergentes, nego provimento ao recurso ordinário,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A276-DEC4-D21A-ADCA e senha 3D38-A5E8-20A4-D1AE

acompanhando, portanto, o Relator, inclusive no tocante à tese, cuja finalidade é orientar todo o sistema de justiça pátrio.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código A276-DEC4-D21A-ADCA e senha 3D38-A5E8-20A4-D1AE

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Presidente, como Vossa Excelência bem pontuou, e à vista de muitas coisas que li esta semana na imprensa, inclusive especializada, não se trata de criminalização da inadimplência, trata-se de criminalização da apropriação indébita. É de quem cobra do contribuinte - portanto acresceu ao valor do preço - recebeu o pagamento e, deliberadamente, sem nenhuma justificativa, deixou de recolher para o Fisco. É quem fica com o dinheiro dos outros, não é quem deixa apenas de pagar o tributo.

Se uma pessoa furtar uma caixa de sabão em pó no supermercado, ela é punida, inapelavelmente, por furto. Agora, o sujeito que vende mil caixas de sabão em pó e cobra do contribuinte, cobra do consumidor o valor do tributo e, depois, não repassa, a gente vai dizer que não é crime? Uma observação importante, que veio de dados factuais, é de que, em lugar da simples sonegação, ou seja, não declaração, o crime migrou para declaração e não pagamento, o que aumentou mais de quatro vezes o número de pessoas que declaravam e não pagavam. O que estamos enfrentando é um comportamento empresarial ilegítimo. Como pontuou o Ministro-Presidente, proponho incluir na tese que não é quem deixou de pagar ICMS, eventualmente, em momento de dificuldade, ou pulou um, dois ou até três meses. É o devedor contumaz, que não paga quase que como estratégia empresarial, que lhe dá vantagem competitiva e permite que venda mais barato que os outros, induzindo os demais à mesma estratégia criminosa. O que estamos tentando enfrentar é o comportamento empresarial ilegítimo que gera concorrência desleal e, em muitos mercados, é muito evidente.

É preciso - o Presidente também pontuou - que haja dolo, a intenção de se apropriar daquilo que não é seu. Ninguém está pretendendo punir o comerciante que esteja em situação financeira adversa e não tenha conseguido pagar um ou dois meses de tributos.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2688-7BB8-C6B6-7174 e senha DBCD-F99F-E0E8-0DD1

Presidente, a tese que estou propondo aos Colegas, bem próxima da semana passada, acrescida de algumas preocupações manifestadas - inclusive pelo Presidente -, é a seguinte:

O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

O acréscimo é a referência expressa a "de forma contumaz e com dolo de apropriação". Acho que isso acode as preocupações de todos os Colegas e dos empresários honestos que se preocupam com isso.

Essa é a proposta, Presidente, que submeto a Vossa Excelência e aos Colegas.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2688-7BB8-C6B6-7174 e senha DBCD-F99F-E0E8-0DD1

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO SOBRE PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhor Presidente, creio que a tese, tal como formulada, apreende o sentido da deliberação majoritária, portanto acompanho a formulação.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5D40-254E-83F7-0720 e senha 0C83-22A4-5318-C296

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO S/PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, também acompanho integralmente o Relator, porque esse acréscimo que Sua Excelência procedeu está de acordo com toda a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, inclusive a jurisprudência sumulada. A Súmula 70 proibia a interdição de estabelecimento para cobrar tributo; a Súmula 323 impedia a apreensão de mercadoria como forma de obrigar o comerciante a pagar tributo; e a Súmula 547, genericamente, impede que se obste a atividade comercial para impor o pagamento do tributo. Por isso é importante essa explicitação na tese: "*quando há o dolo de se apropriar e a contumácia no sentido de que não é um mero inadimplemento*". Às vezes, a empresa está em estado de solvabilidade e não há dolo. Por outro lado, pode haver erro do contador, como ocorre conosco, pessoa física, e não há dolo. É preciso comprovar o dolo para que haja essa criminalização, que é a última *ratio* do Direito.

Estou integralmente de acordo. É uma tese muito bem esposada.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4D2E-3579-9C28-C337 e senha 3546-C2FB-002D-BA8C

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO S/ PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhor Presidente, desde o início do julgamento, minha preocupação foi exatamente com a criminalização da atividade comercial. Temos inúmeros comerciantes, grandes e pequenos. Muitos comerciantes pequenos não são devidamente assessorados do ponto de vista técnico-contábil e são muito possíveis erros no recolhimento do ICMS.

Como o ICMS integra a nota fiscal de venda de mercadoria ou de serviço, se elaborássemos uma tese sem temperamentos, qualquer inadimplemento de ICMS seria criminalizado. Isso, a meu ver, criaria enormes dificuldades para a atividade comercial.

Agora, o Ministro Barroso coloca duas condicionantes para o desencadeamento da ação penal. Em primeiro lugar, a contumácia, ou seja, o comportamento reiterado no sentido do não pagamento de ICMS. Em segundo lugar, acrescenta outra exigência: que fique demonstrado o dolo, ou seja, a intenção, a vontade do não pagamento de ICMS, ou melhor, da apropriação daquela importância retirada do consumidor.

Senhor Presidente, tendo em conta esse, não diria abrandamento, mas refinamento da tese, creio que o perigo da criminalização da atividade comercial rotineira fica afastado. Adiro à tese proposta pelo Relator, manifestando minha concordância com ela.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 755B-45C6-9CEC-5B4A e senha 1159-6A79-21EC-998D

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO S/ PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Como ficou a tese, Presidente?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Ministro **Luís Roberto,** por favor.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - 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, II, da Lei nº 8.137/1990.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Como ficou em relação ao julgamento do RHC?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Mantivemos a decisão do Superior Tribunal de Justiça, portanto negamos provimento ao recurso. Porque neste caso os devedores deviam muitos meses, parcelaram uma vez num REFIS estadual, não cumpriram, parcelaram uma segunda vez num REFIS estadual, não cumpriram, parcelaram uma terceira vez num REFIS estadual e não cumpriram. E sem uma justificação. Porque eu acho que se o comerciante demonstrar que está em situação deficitária, tem que optar entre pagar salários e pagar tributos é completamente diferente da situação em que você tem como estratégia empresarial não recolher o tributo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Tinha ficado em dúvida em relação ao caso, exatamente porque, ao contrário do *leitmotif* que se descreveu, da prática fraudulenta ou da contumácia, ali havia registros de seis meses em valores de trinta mil, cinco mil reais. Era essa a visão que se tinha do caso, longe de ser um caso, seja de contumácia, seja de prática fraudulenta. Parece-me plausível que, para um ente ser enquadrado no tipo penal - isso foi observado inclusive pelo Procurador-Geral -, é preciso que haja um tipo de ardil ou fraude.

Com essas ressalvas, vou acompanhar a proposta, embora vencido

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7A04-B59C-C6A8-B4D5 e senha F66D-7769-7B60-7E3B

no caso. Naquela moldura fática, parece-me que não havia razão para denegar a ordem.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Agora, a ação penal deve estar em curso.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Porque era trancamento.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Se for, vai ser absorvida a tese.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Não estamos dizendo que houve contumácia, estamos dizendo que a ação pode prosseguir, para o juiz aferir se houve, ou não, contumácia.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Só não houve trancamento da ação penal.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Só não estamos trancando a ação penal.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Mas, se se exige o dolo, na verdade, a denúncia, se não demonstrar, já é inepta *a priori*.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Isso quem vai avaliar, em cada caso concreto, é o juiz.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - É isso. A denúncia revela muitos meses sem pagamento e três parcelamentos estaduais sem cumprir.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Cinco mil por mês. São seis meses, portanto, trinta mil reais.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Realmente é até uma insignificância, vamos dizer assim.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) Setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, julho de 2010, e três vezes de programas de parcelamento junto à Secretaria de Fazenda, tendo deixado de pagar as parcelas.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - O juiz vai avaliar, de acordo com nossa decisão, se houve elemento subjetivo ou não.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Ministro Gilmar, ficamos vencido. Fiquei vencido adotando a divergência aberta

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7A04-B59C-C6A8-B4D5 e senha F66D-7769-7B60-7E3B

por Vossa Excelência. Penso que, nesse aspecto, não podemos voltar atrás, mas a tese me parece muito razoável, afasta, como disse, o perigo da criminalização da atividade comercial comum, rotineira.

No caso, ainda que aberta a ação penal, tendo em conta o resultado deste recurso em *habeas corpus*, o juiz certamente examinará se é caso de prosseguir ou não essa ação penal à luz da tese agora aprovada. Por isso aderi.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Entendo, mas é importante fazer todas as ressalvas. Chamou-me muita atenção o fato de que esta foi uma causa que teve a presença da Defensoria Pública e teve também a presença de advogados do Estado - não sem uma razão nobre, a de arrecadação, e não sem também uma razão de interesse específico. Hoje, sabemos que uma das atividades mais lucrativas - talvez mais do que a dos próprios advogados - é a atividade de Procurador do Estado, porque ganham honorários. Acaba-se de noticiar advogados de Estado ou da União recebendo quinhentos milhões em honorários.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite? Liberei, para inserção na pauta, ação direta de inconstitucionalidade contra lei que disciplina a percepção dos honorários de sucumbência pelos advogados da União.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Esse caso não se enquadrava na moldura fática descrita da contumácia ou da sonegação sistêmica, até porque, na verdade, havia confissão do débito na própria escrituração.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Mas, quanto à tese, Vossa Excelência acompanha?

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7A04-B59C-C6A8-B4D5 e senha F66D-7769-7B60-7E3B

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO S/ PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Como ficou a tese, Presidente?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Ministro **Luís Roberto,** por favor.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - 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, II, da Lei nº 8.137/1990.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Como ficou em relação ao julgamento do RHC?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Mantivemos a decisão do Superior Tribunal de Justiça, portanto negamos provimento ao recurso. Porque neste caso os devedores deviam muitos meses, parcelaram uma vez num REFIS estadual, não cumpriram, parcelaram uma segunda vez num REFIS estadual, não cumpriram, parcelaram uma terceira vez num REFIS estadual e não cumpriram. E sem uma justificação. Porque eu acho que se o comerciante demonstrar que está em situação deficitária, tem que optar entre pagar salários e pagar tributos é completamente diferente da situação em que você tem como estratégia empresarial não recolher o tributo.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Tinha ficado em dúvida em relação ao caso, exatamente porque, ao contrário do *leitmotif* que se descreveu, da prática fraudulenta ou da contumácia, ali havia registros de seis meses em valores de trinta mil, cinco mil reais. Era essa a visão que se tinha do caso, longe de ser um caso, seja de contumácia, seja de prática fraudulenta. Parece-me plausível que, para um ente ser enquadrado no tipo penal - isso foi observado inclusive pelo Procurador-Geral -, é preciso que haja um tipo de ardil ou fraude.

Com essas ressalvas, vou acompanhar a proposta, embora vencido

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7A04-B59C-C6A8-B4D5 e senha F66D-7769-7B60-7E3B

no caso. Naquela moldura fática, parece-me que não havia razão para denegar a ordem.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Agora, a ação penal deve estar em curso.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Porque era trancamento.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Se for, vai ser absorvida a tese.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Não estamos dizendo que houve contumácia, estamos dizendo que a ação pode prosseguir, para o juiz aferir se houve, ou não, contumácia.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Só não houve trancamento da ação penal.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Só não estamos trancando a ação penal.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Mas, se se exige o dolo, na verdade, a denúncia, se não demonstrar, já é inepta *a priori.*

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Isso quem vai avaliar, em cada caso concreto, é o juiz.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - É isso. A denúncia revela muitos meses sem pagamento e três parcelamentos estaduais sem cumprir.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Cinco mil por mês. São seis meses, portanto, trinta mil reais.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Realmente é até uma insignificância, vamos dizer assim.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) Setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, julho de 2010, e três vezes de programas de parcelamento junto à Secretaria de Fazenda, tendo deixado de pagar as parcelas.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - O juiz vai avaliar, de acordo com nossa decisão, se houve elemento subjetivo ou não.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Ministro Gilmar, ficamos vencido. Fiquei vencido adotando a divergência aberta

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7A04-B59C-C6A8-B4D5 e senha F66D-7769-7B60-7E3B

por Vossa Excelência. Penso que, nesse aspecto, não podemos voltar atrás, mas a tese me parece muito razoável, afasta, como disse, o perigo da criminalização da atividade comercial comum, rotineira.

No caso, ainda que aberta a ação penal, tendo em conta o resultado deste recurso em *habeas corpus*, o juiz certamente examinará se é caso de prosseguir ou não essa ação penal à luz da tese agora aprovada. Por isso aderi.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Entendo, mas é importante fazer todas as ressalvas. Chamou-me muita atenção o fato de que esta foi uma causa que teve a presença da Defensoria Pública e teve também a presença de advogados do Estado - não sem uma razão nobre, a de arrecadação, e não sem também uma razão de interesse específico. Hoje, sabemos que uma das atividades mais lucrativas - talvez mais do que a dos próprios advogados - é a atividade de Procurador do Estado, porque ganham honorários. Acaba-se de noticiar advogados de Estado ou da União recebendo quinhentos milhões em honorários.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite? Liberei, para inserção na pauta, ação direta de inconstitucionalidade contra lei que disciplina a percepção dos honorários de sucumbência pelos advogados da União.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Esse caso não se enquadrava na moldura fática descrita da contumácia ou da sonegação sistêmica, até porque, na verdade, havia confissão do débito na própria escrituração.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Mas, quanto à tese, Vossa Excelência acompanha?

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Sim.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 7A04-B59C-C6A8-B4D5 e senha F66D-7769-7B60-7E3B

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO S/ PROPOSTA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, tive o cuidado de pegar a inicial do processo-crime que resultou, em termos de incidência, neste recurso em *habeas corpus* que estamos a apreciar.

O que foi revelado pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina na peça?

> "Em procedimento rotineiro, a Fiscalização de Tributos Estaduais constatou que, apesar de terem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIMEs à Secretaria da Fazenda, os denunciados nos períodos…" – tais, tais, não recolheram, ou seja, não liquidaram o débito para com o Estado – "...não recolheram aos cofres públicos, no prazo determinado pelo art. 60 do RICMS/01, os valores apurados e declarados."

Não há uma única palavra sobre fraude!

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Mas fraude não é requisito do tipo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, posso continuar?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Pois não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Às vezes, a divergência incomoda.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - O erro, a divergência não.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Posso continuar?

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):

Sim. A palavra está com Vossa Excelência. Estamos votando a tese agora.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6EC9-2F40-2157-33C1 e senha 5114-CAE1-774B-FC5C

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Então, Presidente, a tese conduz ao provimento e não ao desprovimento do recurso no *habeas corpus*! O sistema não fecha! A tese requer dolo, requer apropriação indébita! E não foi isso que o Ministério Público do Estado de Santa Catarina narrou na peça primeira do processo-crime que desaguou neste recurso em *habeas corpus.*

Prisão por dívida, prisão por dever ICMS, não cabe sufragar. Voto de forma contrária, ressaltando, mais uma vez, que a tese é conducente ao provimento do recurso. Mas houve maioria desprovendo esse mesmo recurso.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6EC9-2F40-2157-33C1 e senha 5114-CAE1-774B-FC5C

18/12/2019 **PLENÁRIO**

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

V O T O

RECURSO EM *HABEAS CORPUS*. CRIME DE "APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA". DEIXAR DE RECOLHER O TRIBUTO DECLARADO COMO DEVIDO. ARTIGO 2º, II, DA LEI 8.137/90 (LEI DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA). ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA. LESIVIDADE DA CONDUTA TÍPICA DEFINIDA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE, DA CULPABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. AUSENTE VIOLAÇÃO À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DA PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. TESE: EXCLUSÃO DO INADIMPLEMENTO ISOLADO DO ÂMBITO DE INCIDÊNCIA NORMATIVA. RECURSO DESPROVIDO.

1. Os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no artigo 5º, inc. LXVII [que veda a prisão civil por dívida], da Constituição da República (ARE 999.425-RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 2/3/2017, **tema 937**, julgado em meio eletrônico).

2. A criminalização da denominada apropriação indébita tributária "*longe de*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

reduzir-se ao perfil jurídico e à noção conceitual de prisão meramente civil, qualifica-se como sanção de caráter penal resultante, quanto à sua imponibilidade, da prática de comportamento juridicamente definido como ato delituoso" (HC 77.631, Rel. Min. Celso de Mello (Presidência), j. 3/8/1998- monocraticamente).

3. (a) A Constituição "*estrutura a ação política organizando-a, guiando-a, limitando-a. Mas ela não regula a ponto de a política estar reduzida à mera execução de ordens constitucionais. Dentro da moldura constitucional, os órgãos políticos estão livres para fazer as escolhas que, de acordo com seu ponto de vista, o bem comum exige. A eleição decide qual dos pontos de vista em competição é o preferido pela sociedade e qual o grupo político deve, dessa forma, liderar as posições no Estado e executar seu programa político. A seu turno, as Cortes, especificamente as Cortes Constitucionais, são chamadas a controlar se os outros ramos de poder, ao definir, concretizar e implementar os objetivos políticos agiram de acordo com os princípios constitucionais e não ultrapassaram os limites constitucionais*" (GRIMM, Dieter. Constitution Adjudication and democracy. **Israel Law Review**, vol. 33, 1999, p. 210).

(b) A criminalização da sonegação e da apropriação indébita tributária responde, em tese, ao que a doutrina identifica como um mandado constitucional implícito de criminalização, tendo em vista a proteção

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

de relevantes bens jurídicos, como são a ordem econômica e tributária, fundamentais para a realização do Estado Democrático de Direito.

(c) Deveras, as promessas constitucionais de assegurar, a todos, direitos à educação, à saúde, à segurança, à previdência social, somente podem ser adimplidas com a contribuição de cada um, orientada pela redução da desigualdade e pela maximização do bem-estar comum.

(d) Impende contrabalançar a máxima de que *o poder de tributar é o poder de destruir* com a constatação realista de que "*Os fundos que um governo gasta em qualquer área são, em última instância, arrecadados por meio da tributação*", revelando-se essencial a contribuição de todos para alcançar os fins do Estado e da sociedade previstos na Constituição.

(e) O crime de apropriação indébita tributária (artigo 2º, II, da Lei 8.137/90) alcança o ICMS, tributo que constitui a principal fonte de arrecadação própria dos Estados e cuja sonegação – juntamente com IPI e ISS – alcança a casa dos R$ 24,3 bilhões. *A latere*, embora seja uma consideração de ordem metajurídica, cumpre consignar que a atipicidade do tipo do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90 representaria grave prejuízo para o fim de prevenção geral perseguido pelas normas penais, podendo constituir um incentivo à prática

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

de condutas socialmente lesivas, como é o caso do não recolhimento do ICMS, prejudicando a prestação de serviços relevantes à população.

(f) A criminalização da conduta de quem declara o imposto devido, mas deixa de recolhê-lo aos cofres públicos, tem por finalidade específica impedir a apropriação dolosa dos valores recebidos a título deste tributo.

(g) Afastar a tipicidade da conduta de quem declara, mas deixa de recolher, não encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

(h) Com efeito, o acórdão proferido por esta Corte, no RE 574.706, segundo o qual o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, por não se incluir no conceito de faturamento, para fins de incidência do PIS e da COFINS, equiparou o contribuinte a um "agente arrecadador" do tributo.

(i) Consectariamente, no caso de o contribuinte deixar de repassar o tributo por ele arrecadado, na operação caracterizadora do fato gerador do tributo, materializa inequívoca "apropriação indébita tributária".

(j) Ausente, em abstrato, excesso do legislador penal no exercício da competência que lhe foi atribuída pela Constituição, seja para eleger os bens jurídicos penalmente relevantes, seja para

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

estabelecer os princípios e regras da política criminal voltada à proteção da ordem tributária, inexistindo intervenção indevida do legislador na esfera de liberdade dos indivíduos, o que recomenda a autocontenção (*self restraint*) no exercício do controle de constitucionalidade.

4. (a) A delimitação do âmbito de incidência do tipo penal do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, é vetorizada pela inadmissibilidade de interpretação que conduza à prisão do mero inadimplente, situação que, por ser análoga à prisão civil por dívida, esbarra na vedação constitucional.

(b) O dolo, elemento subjetivo geral do tipo, traduz componente volitivo definido como *querer realizar* o tipo objetivo de um crime: "*a vontade deve ser incondicionada, como decisão de ação já definida* [...] *dirigida à lesão de bens jurídicos*" (SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal**: parte geral. 4ª ed. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 127).

(c) Na lição de Figueiredo Dias, a distinção entre os tipos dolosos e os culposos reside não no elemento intelectual (consciência das circunstâncias do fato), que está presente nos dois casos, mas no elemento volitivo, na consciência intencional da ação, caracterizada pela *direção da vontade*: "*o dolo do tipo não pode bastar-se com aquele conhecimento, mas exige ainda que a prática do fato seja presidida por uma vontade dirigida à*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

sua realização" (DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal**. Parte Geral. Tomo I. 2ª ed. Coimbra: Coimbra, 2012, p. 351/367). O agente, portanto, conscientemente dirige sua ação à prática do delito, concretizando sua *vontade* de praticá-lo.

(d) Ausente a vontade dirigida à prática do delito, mas tão somente uma ação ou omissão que objetivamente preenche o tipo penal, não há de se falar em crime doloso.

(e) Por tais razões, no plano dogmático, o âmbito normativo do artigo 2º II, da Lei 8.137/90, deve se restringir às hipóteses em que o dolo esteja efetivamente caracterizado, promovendo o agente uma ação volitivamente dirigida à lesão dos cofres públicos, não se reduzindo ao inadimplemento momentâneo do pagamento do tributo. Insuficiente, para a caracterização do dolo, alusão exclusivamente à escrituração e não recolhimento do ICMS.

(f) Consectariamente, incumbe ao Ministério Público, ao narrar a conduta, demonstrar que não se cuidou de um inadimplemento momentâneo do acusado, mas de ação premeditada, dolosamente voltada à lesão do erário, em proveito próprio ou da empresa.

(g) Nesta linha, acompanho a tese fixada no voto do Relator.

5. *In casu*, (a) o Superior Tribunal de Justiça, no acórdão ora impugnado, considerou ser

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

constitucional e legal a aplicação do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, à sonegação de ICMS e outros tributos que são "cobrados" (circunstância elementar do tipo) pelo contribuinte, para futuro repasse à Receita.
(b) A decisão do Tribunal de origem limitou-se a afastar a atipicidade da conduta dos pacientes, determinando o prosseguimento da ação penal, com verificação da existência ou não de justa causa para o recebimento da denúncia.
(c) *Ex positis*, deve ser negado provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Senhor Presidente, eminentes pares, ilustre representante do Ministério Público, doutores advogados aqui presentes, senhoras e senhores,

Pretendem os recorrentes o restabelecimento do juízo de absolvição sumária e o consequente trancamento da ação penal.

Alega-se a inconstitucionalidade da criminalização do mero inadimplemento sem fraude na declaração do imposto devido, de modo que a conduta típica prevista no art. 2º, II, da Lei 8.137/90[1] violaria a

1 Art. 2° Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

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;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

vedação constitucional à prisão civil por dívida (artigo 5º, LXVII, da CRFB/88[2]).

A Defensoria Pública sustenta que "*A única forma de interpretar o art. 2º, II, da Lei 8.137/90 de forma compatível com a garantia constitucional e convencional de proibição de prisão por dívida e também com o princípio da lesividade (proibição de criminalização de meras desobediências) é concluir que, para caracterizar o crime, não basta a inadimplência do ICMS, sendo indispensável uma conduta adicional que a torne mais reprovável, como a fraude, omissão ou falsidade de informações, ou ao menos o descumprimento de alguma obrigação tributária acessória, conforme decidiu este STF no ARE 999.425-RG/SC*).

Esta Corte já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema, refutando que os crimes contra a ordem tributária se caracterizem como mera prisão civil por dívida (HC 77.631, decisão monocrática Min. Celso de Mello (Presidência), j. 3/8/1998; ARE 999.425-RG, Plenário-virtual, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 2/3/2017).

Confira-se o teor da manifestação do eminente decano desta Corte, no HC 77.631, *in verbis*:

> *"É certo que o ordenamento constitucional brasileiro, em preceito destinado especificamente ao legislador comum, proíbe a instituição de prisão civil por dívida, ressalvadas as hipóteses de infidelidade depositária e de inadimplemento de obrigação alimentar (CF, art. 5º, LXVII).*
>
> *Observo, no entanto, que a prisão de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, longe de reduzir-se ao perfil jurídico e à noção conceitual de prisão meramente civil, qualifica-se como sanção de caráter penal resultante, quanto à sua imponibilidade, da prática de comportamento juridicamente definido como ato delituoso.*
>
> *A norma legal em questão encerra, na realidade, uma típica*

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

2 LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

hipótese de prisão penal, cujos elementos essenciais permitem distingui-la, especialmente em função de sua finalidade e de sua natureza mesma, do instituto da prisão civil, circunstância esta que, ao menos em caráter delibatório, parece tornar impertinente a alegação de que o Estado, ao editar o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 (que define pena criminal, em decorrência da prática de delito contra a ordem tributária), teria transgredido, segundo sustentam os impetrantes, a cláusula vedatória inscrita no art. 5º, LXVII, da Carta Política, que proíbe - ressalvadas as hipóteses previstas no preceito constitucional em referência - a prisão civil por dívida.

Não custa enfatizar que a prisão civil, embora medida privativa da liberdade de locomoção física do depositário infiel e do inadimplente de obrigação alimentar, não tem conotação penal, pois a sua única finalidade consiste em compelir o devedor a satisfazer obrigação que somente a ele compete executar. Trata-se, na realidade, como assevera PONTES DE MIRANDA, "de efeito de pretensão civil e não criminal". Por isso mesmo, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a prisão civil, nela destacou o "caráter constritivo" que lhe identifica - como elemento primordial que é – a sua própria configuração jurídica (RHC 66.627-SP, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI).

Embora de utilização excepcional, o instituto da prisão civil qualifica-se - sempre despojado de qualquer conteúdo penal - como "meio coercitivo para obter-se a restituição do depósito" (CLÓVIS BEVILAQUA, "Código Civil", vol. V, comentários ao art. 1287) ou, na observação feita pelo eminente Ministro MOREIRA ALVES, em artigo de doutrina sobre a matéria, como instrumento "de coerção processual destinado a compelir o devedor a cumprir a obrigação não satisfeita" ("A Ação de Depósito e o Pedido de Prisão", in "Revista de Processo", vol. 36/12).

A prisão civil - por revestir-se de finalidade jurídica específica - não ostenta o caráter de pena, eis que a sua imposição não pressupõe, necessariamente, a prática de ilícito penal (HC 71.038-MG, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Foi por tal específica razão que o Supremo Tribunal Federal - ao ressaltar que pessoas sujeitas à prisão civil não podem ser recolhidas a celas comuns, em companhia de criminosos comuns - fundamentou esse reconhecimento na relevante

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

> *circunstância de que esse instituto não se confunde "com a custódia decorrente de condenação criminal" (Lex/Jurisprudência do STF, vol. 181/312, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA). Nesse sentido, inclusive, orienta-se a jurisprudência firmada por esta Suprema Corte:*
>
> *"(...) A prisão civil, prevista e ressalvada na própria Constituição Federal (...), por sua natureza e finalidade, não se confunde com prisão decorrente da condenação criminal.*
>
> *Inaplicabilidade do regime de prisão albergue às prisões civis, sob pena de tirar-lhes o caráter constritivo que as justifica e lhes é próprio.*
>
> *HC indeferido." (RTJ 98/684, Rel. Min. CORDEIRO GUERRA - grifei)*
>
> [...]
>
> *Vê-se, portanto, que a norma inscrita no art. 5º, LXVII, da Carta Política não impede que delitos contra a ordem tributária sejam punidos com a imposição de pena criminal.*
>
> *Esse preceito da Carta Federal brasileira qualifica-se como típica norma revestida de eficácia contida ou restringível, eis que, em função de seu próprio conteúdo material, contempla a possibilidade de o legislador comum limitar o alcance da vedação constitucional pertinente à prisão civil (noção irredutível ao conceito de prisão penal), autorizando-o a excepcionar a cláusula proibitória em duas únicas hipóteses: (a) inadimplemento de obrigação alimentar e (b) infidelidade depositária.*
>
> [...]
>
> *Assim sendo, tendo presente a relevante circunstância de que a norma legal, cuja constitucionalidade está sendo questionada incidenter tantum, definiu hipótese de sanção penal (pena criminal), por delito contra a ordem tributária, e considerando que o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, por isso mesmo, nenhuma prescrição veicula sobre o instituto da prisão civil por dívida, indefiro o pedido de medida liminar".*

Nesta linha, pode-se assentar que a pretensão esbarra na jurisprudência histórica desta Corte sobre a matéria.

Além de ser este o entendimento histórico e tradicional da Corte,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

cabe referir, adicionalmente, que há dois anos o Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, firmou a tese de que "*os crimes previstos na Lei nº 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, inc. LXVII, da Constituição da República*" (ARE 999.425-RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 2/3/2017, tema 937, julgado em meio eletrônico).

Naquela oportunidade, a matéria trazida à apreciação deste tribunal, versava, justamente, sobre a constitucionalidade, ou não, do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, quanto à configuração de "*prisão civil por dívida*".

Eis a ementa daquele julgado:

> "*PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição. II - Julgamento de mérito conforme precedentes. III - Recurso extraordinário desprovido*" (ARE 999.425-RG, Tribunal Pleno-eletrônico, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, unânime (não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Cármen Lúcia), *DJe* 16/3/2017).

Nada obstante, considero importante fixar os seguintes balizamentos teóricos para bem esclarecer o caminho do meu voto e da minha conclusão.

I

JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL: AUTOCONTENÇÃO E DEFERÊNCIA ÀS OPÇÕES LEGISLATIVAS EM TEMAS DE POLÍTICA CRIMINAL

O enfrentamento da controvérsia travada nos autos deste Recurso Extraordinário perpassa necessariamente por uma análise dos limites e possibilidades da jurisdição constitucional em um Estado Democrático de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

Direito, na medida em que nele se questiona a validade jurídico-constitucional da opção do legislador de criminalizar a sonegação do imposto cobrado ou descontado, também denominada de "apropriação indébita tributária" (artigo 2º, II, da Lei 8.137/90).

De fato, não são desconhecidas as dificuldades amplamente debatidas pela doutrina constitucional, nacional e estrangeira, acerca da legitimidade democrática da *judicial review* – a clássica dificuldade contramajoritária –, que decorre da circunstância de os juízes, não submetidos ao escrutínio das urnas, poderem invalidar as decisões do legislador, ancorando-se, muitas vezes, em disposições constitucionais dotadas de abstração e vagueza, e, em consequência, moldando a Constituição de acordo com suas preferências políticas.

Como bem destacou Vital Moreira, "*(...) por definição, toda Constituição constitui um limite da expressão e da autonomia da vontade popular. Constituição quer dizer limitação da maioria de cada momento, e, neste sentido, quanto mais Constituição, mais limitação do princípio democrático. (...) O problema consiste em saber até que ponto é que a excessiva constitucionalização não se traduz em prejuízo do princípio democrático*" (MOREIRA, Vital. "Constituição e Democracia". In: MAUÉS, Antonio G. Moreira (Org.) *Constituição e Democracia*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 272).

À jurisdição constitucional, nesse cenário, incumbe a tarefa de encontrar o ponto ótimo de equilíbrio entre estes dois pilares sobre os quais se erige o Estado Democrático de Direito – democracia e constitucionalismo.

A depender da calibragem de suas decisões (*i.e.*, atribuindo importância maior a qualquer destes ideais), os tribunais podem tolher a autonomia pública dos cidadãos, substituindo as escolhas políticas de seus representantes por preferências pessoais de magistrados não responsivos à vontade popular, ou, ao revés, podem as cortes chancelar o advento de um despotismo das maiorias, de maneira a comprometer a supremacia e a efetividade da Lei Fundamental.

Nesse sentido, a Constituição não pode ser vista como repositório de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

todas as decisões coletivas, senão apenas dos lineamentos básicos e objetivos fundamentais da República. Deve-se, portanto, rechaçar qualquer leitura maximalista das cláusulas constitucionais que acabe por amesquinhar o papel da política ordinária na vida social. É esse o magistério de Dieter Grimm:

> *"A Constituição estrutura a ação política organizando-a, guiando-a, limitando-a. Mas ela não regula a ponto de a política estar reduzida à mera execução de ordens constitucionais. Dentro da moldura constitucional, os órgãos políticos estão livres para fazer as escolhas que, de acordo com seu ponto de vista, o bem comum exige. A eleição decide qual dos pontos de vista em competição é o preferido pela sociedade e qual o grupo político deve, dessa forma, liderar as posições no Estado e executar seu programa político. A seu turno, as Cortes, especificamente as Cortes Constitucionais, são chamadas a controlar se os outros ramos de poder, ao definir, concretizar e implementar os objetivos políticos agiram de acordo com os princípios constitucionais e não ultrapassaram os limites constitucionais"*
>
> *[Do original: The constitution structures political action by organizing, guiding and limiting it. But it does not regulate it to an extent which would reduce politics to mere execution of constitutional orders. Within the framework of the constitution the political organs are free to make those choices which, according to their view, the common best requires. The election decides which of the competing views is preferred by society and which political group may therefore fill the leading positions in the state and carry out its political program. By contrast, courts and especially constitutional courts, are called to control whether the other branches of government, in defining, concretizing and implementing the political goals, have acted in accordance with the constitutional principles and not transgressed the constitutional limits].* (GRIMM, Dieter. Constitution Adjudication and democracy. **Israel Law Review**, vol. 33, 1999, p. 210).

Se estas contingências impõem *per se* certa dose de cautela no exercício da jurisdição constitucional, a própria discussão de fundo potencializa essa preocupação. É que a questão jurídica debatida revela a possibilidade de dissenso no seio da sociedade, que repudia a sonegação

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

de impostos, máxime por grandes contribuintes, como é o caso do ICMS.

Tal circunstância, assim penso, depõe contra uma atuação mais incisiva da Corte, máxime porque cabe aos representantes do povo, e não a juízes, o mister de definir a política criminal, interpretando o sentido e o alcance das normas constitucionais, em especial por serem também intérpretes autênticos da Constituição. Neste pormenor, ancorando-me no valioso escólio de James Bradley Thayer (The Origin and Scope of the American Doctrine of Constitutional Law. *Harvard Law Review* Vol. 7 (3), 1893, p. 129/156, disponível em <https://archive.org/details/jstor-1322284>), reputo que a invalidação de leis ou atos normativos somente deve ocorrer nas hipóteses de cabal e inconteste ultraje à Constituição, de maneira que, nas situações de dúvida ou dissenso razoável acerca do conteúdo da norma adversada, presume-se que o legislador, investido que é em suas prerrogativas pelo batismo popular, se afigura autoridade máxima na tomada de decisões políticas legítimas substantivas à luz dos cânones constitucionais.

Aludida postura de autorrestrição judicial se justifica em decorrência do fato de que a colmatação do sentido das disposições magnas se situa no amplo espaço de conformação legislativa, motivo por que eventual crítica à substância do produto legislativo não pode nunca ter o condão de inquiná-la de nulidade.

Conquanto não encampe integralmente sua concepção acerca dos limites da *judicial review*, vislumbro que se encaixa perfeitamente à espécie as preocupações do jurista neozenlandês – mas radicado nos Estados Unidos – Jeremy Waldron, no sentido de que os cidadãos ou seus representantes eleitos equacionem entre si as divergências acerca dos direitos e das liberdades fundamentais, desde que observadas determinadas condições institucionais e culturais (*i.e.*, *core and non-core situations* . Cf. The Core of the Case Against Judicial Review. *Yale Law Journal* Vol. 115 (6), 2006, p. 1.346/1.406).

Tais singularidades militam em favor de uma *autorrestrição estrutural* (*structural self-restraint*), assim explicada Professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos:

"(...) a autorrestrição estrutural (...) tem no elemento deferência

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

> *o seu núcleo. A deferência é reconhecida como valor político de um governo democrático e de poderes separados. É a clássica autolimitação do poder judicial como exigência da própria ideia de estrutura de divisão de poderes constitucionalmente estabelecida. Trata-se, então, de elemento estrutural das relações institucionais entre o Judiciário e os outros ramos autônomos e independentes de governo. (...) A deferência responderá a duas distintas razões – o juiz constitucional deve ser deferente aos outros poderes em razão tanto da autoridade jurídico-constitucional (deferência à autoridade) como da capacidade epistêmica superior (deferência epistêmica) desses poderes para decidir sobre as questões em jogo.* (CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Dimensões do ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 180).

Destarte, eventual declaração de inconstitucionalidade por parte da Corte, além de não encontrar legitimidade por considerável segmento da sociedade, configuraria indevida – e indesejada – usurpação de prerrogativa confiada ao Parlamento e salvaguardada pela Lei Fundamental de 1988.

Em síntese, senhores Ministros, entendo que, sob o prisma da criminalização (ainda sem considerar o âmbito de sua incidência concreta), não foi extrapolado o âmbito de competência democrática do legislador, na eleição dos bens jurídicos penalmente relevantes, tendo sido observados os princípios constitucionais da legalidade, da culpabilidade e da proporcionalidade.

A inexistência de intervenção indevida do legislador na esfera dos direitos fundamentais da pessoa humana recomenda a autocontenção (*self restraint*) no exercício do controle de constitucionalidade.

Cumpre, nesta linha, destacar a relevância da função de prevenção geral desempenhada pelas leis penais, no que tange à proteção da ordem tributária, econômica e do Sistema Financeiro Nacional.

Neste sentido, preciosa a lição de LUCIANO FELDENS quanto à existência de imposições constitucionais criminalizantes, extraindo da Lei Maior um mandado constitucional implícito de criminalização destes delitos, tendo em vista a proteção dos relevantes bens jurídicos, como são a ordem econômica e tributária. É o que se extrai do seguinte excerto de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

sua obra "*Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco*":

> *"Diante da problemática específica que se nos é apresentada, a questão por excelência passa a ser: de que forma se alcançaria essa desejável maximização das expectativas materiais dos cidadãos, notadamente aquelas respeitantes aos direitos sociais, que lhes são constitucionalmente assegurados (v. g., educação, saúde, segurança, previdência social)? Como pode o Estado cumprir com as funções – mínimas que sejam – que lhe são acometidas, fazendo chegar aos excluídos do 'sistema' esse mínimo de democracia substancial? Em nosso contexto político-socioeconômico, em que os meios de produção de riqueza estão acometidos à iniciativa privada, há uma única e singela maneira: a arrecadação fiscal.*
>
> *Daí por que o tributo, por exemplo, não pode ser concebido como refere preciosamente José Casalta Nabais, como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos. Antes disso, reflete um contributo indispensável a uma vida comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado.*
>
> *Exterioriza-se o pagamento do imposto, pois, como um autêntico dever fundamental, é dizer, 'um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional – onde integra a constituição do indivíduo, não se fazendo a tributação um objetivo em si do Estado, mas sim o meio que possibilita ao Estado cumprir os objetivos constitucionalmente programados.*
>
> *[...]*
>
> *Expressando a Constituição, portanto, de maneira explícita ou implícita, um rol de deveres fundamentais – mínimos que sejam – cuja nota de essencialidade decorre da própria necessidade de manutenção dos valores cunhados por esta mesma ordem constitucional, afigura-se-nos de todo recomendável que reconheçamos nessa categoria jurídica dos deveres fundamentais um relevante e legítimo paradigma para o exercício (positivo e negativo) da atividade legislativa incriminadora, notadamente quando os bens jurídicos protegidos (v. g., a ordem econômica e tributária) em face da imposição desses deveres (v. g. dever fundamental de pagar impostos) postam-se de forma a identificar-se aos próprios fins perseguidos pelo Estado Democrático de Direito, presente a noção que se vem de sustentar de*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

> *um Direito Penal funcionando como um instrumento de proteção de valores essenciais"* (FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2002, p. 86/87).

Deveras, se é verdadeira a secular constatação de que *o poder de tributar é o poder de destruir*, não menos apropriada é a afirmação de que onde há Estado, há tributo. Na esteira de Ludwig von Mises: "*Os fundos que um governo gasta em qualquer área são, em última instância, arrecadados por meio da tributação*". Ainda que o governo se endivide, esse endividamento só é possível em razão da capacidade de tributar para quitar essa dívida.

Todos os ordenamentos estatais estabelecem, em seu sistema jurídico, tipos penais voltados a coibir a sonegação e evasão fiscal. A criminalização de condutas contra a ordem tributária constitui uma ferramenta política de dissuasão desta criminalidade, não se confundindo com mera prisão civil por dívida.

O legislador brasileiro, a meu sentir, atuou dentro da margem de discricionariedade conferida pela Lei Maior, considerados os fins da pena – *in casu*, a prevenção geral da prática de condutas lesivas ao erário, como é o caso do não recolhimento do ICMS -, cuidando-se de medida apta e necessária à obtenção de tal fim, o qual, sem a criminalização, restaria intoleravelmente enfraquecido, segundo concluiu o legislador, no debate democrático que antecedeu opção legítima da criminalização.

Como bem destaca o voto condutor do *writ* no Superior Tribunal de Justiça, o ICMS é a principal fonte de arrecadação própria dos Estados e sua sonegação – juntamente com IPI e ISS - chega à casa dos R$ 24,3 bilhões, especialmente por grandes contribuintes.

A criminalização da conduta de quem declara o imposto devido, mas deixa de recolhê-lo aos cofres públicos, revela fins constitucionalmente legítimos, não revelando burla à vedação constitucional à prisão civil por dívida.

Com efeito, a atipicidade do tipo do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 representaria grave prejuízo para o fim de prevenção geral perseguido

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

pelas normas penais e pela política criminal eleita pelo legislador. Poderia constituir incentivo à prática de condutas socialmente lesivas, como é o caso do não recolhimento do ICMS. Neste sentido, o voto condutor do acórdão no Superior Tribunal de Justiça teceu considerações de ordem político-criminal, cujo teor reproduzo:

> *"Apenas para reforçar tal advertência, vale mencionar interessante artigo divulgado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, referentes ao exercício de 2016, no qual destaca que "a estimativa de sonegação iria de 7,6% para 9,1% do PIB. Isso representaria uma perda de arrecadação de R$ 571,5 bilhões, levando-se em conta o de PIB do ano de 2016. Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esses R$ 571,5 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R$ 638,0 bilhões para o exercício de 2016" (Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil %E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>. Acesso em: 6/5/2017).*
>
> *Os dados apontados pela PGFN assinalam, ainda, que o cruzamento dos indicadores coletados com o respectivo montante estimado de tributos resultou, em relação ao exercício de 2015 e já atualizado com dados oficiais, em um incremento no montante estimado de evasão de R$ 24,3 bilhões, sendo que o ICMS, IPI e ISS, segundo os estudos, respondem pela maior parte de todo o montante sonegado (op. cit.)".*

Sob o ângulo da proporcionalidade da punição, a pena imposta é menos grave (detenção, de 6 meses a 2 anos) do que aquela prevista no art. 1º da mesma lei, atinente à sonegação mediante falsidade ideológica (pena de reclusão, de 2 anos a 5 anos).

Portanto, a proporcionalidade, no que tange à sanção penal secundária, foi objeto de consideração do legislador, impondo pena mais branda para alcançar a sonegação pura e simples, desacompanhada de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

fraude.

Importante considerar, por fim, o acórdão proferido por esta Corte, no RE 574.706, segundo o qual o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, por não se incluir no conceito de faturamento, para fins de incidência do PIS e da COFINS, equiparou o contribuinte a um "agente arrecadador" do tributo.

Reproduzo, inicialmente, a ementa daquele aresto:

> *"RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.*
>
> *1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.*
>
> *2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.*
>
> *3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.*
>
> *3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.*
>
> *4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS"* (RE 574.706, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15/3/2017).

Outra não poderia ser a conclusão no caso de o contribuinte deixar

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

de repassar o tributo por ele arrecadado na operação caracterizadora do fato gerador: cuida-se de "apropriação indébita tributária", definida como deixar de repassar ao Fisco o tributo recolhido/descontado.

Consectariamente, afastar a tipicidade da conduta de quem declara, mas deixa de recolher, não encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

À luz dessas premissas, entendo que os contornos ora conferidos ao tipo penal art. 2º, II, da Lei 8.137/90 são plenamente compatíveis com a Constituição, porquanto, mercê da esfera de conformação do Poder Legislativo, a criminalização de condutas socialmente lesivas afasta, de plano, a natureza meramente cível do inadimplemento tributário.

II

TIPO PENAL E ÂMBITO DE INCIDÊNCIA

A delimitação do âmbito de incidência do tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, deve ter presente a inadmissibilidade de qualquer interpretação que conduza à prisão do mero inadimplente, situação que, por ser análoga à prisão civil por dívida, encontra-se vedada constitucionalmente.

O crime contra a ordem tributária demanda a comprovação do dolo, elemento subjetivo geral do tipo que traduz componente volitivo definido como *querer realizar* o tipo objetivo de um crime: "***a vontade deve ser incondicionada**, como decisão de ação já definida* [...] *dirigida à lesão de bens jurídicos*" (SANTOS, Juarez Cirino dos. Direito Penal: parte geral. 4ª ed. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 127).

Na lição de Figueiredo Dias, a distinção entre os tipos dolosos e os culposos reside não no elemento intelectual (consciência das circunstâncias do fato), que está presente nos dois casos, mas no elemento volitivo, na consciência intencional da ação, caracterizada pela *direção da vontade*: "*o dolo do tipo não pode bastar-se com aquele conhecimento, mas exige ainda que a prática do fato seja presidida por uma vontade dirigida à sua realização*" (DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal**. Parte Geral. Tomo I.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

2ª ed. Coimbra: Coimbra, 2012, p. 351/367). O agente, portanto, conscientemente dirige sua ação à prática do delito, concretizando sua *vontade* de praticá-lo.

Ausente essa vontade dirigida à prática do delito, mas tão somente uma ação ou omissão que objetivamente preenche o tipo penal, não há de se falar em crime doloso.

Por tais razões, no plano dogmático, o âmbito normativo do art. 2º. II, da Lei 8.137/90, deve se restringir às hipóteses em que o dolo esteja efetivamente caracterizado, promovendo o agente uma ação volitivamente dirigida à lesão dos cofres públicos, não se reduzindo ao inadimplemento momentâneo do pagamento do tributo.

Por isso, cabe ao Ministério Público, ao narrar a conduta, demonstrar que não se cuidou de um inadimplemento eventual do acusado, mas de ação premeditada dolosamente, voltada à lesão do erário em proveito próprio ou da empresa. Insuficiente, para a caracterização do dolo, alusão exclusivamente à escrituração e não recolhimento do ICMS, uma vez que a inobservância da técnica arrecadatória, por si só, não revela ânimo de prejudicar o Fisco.

Nesta linha, acompanho a tese fixada pelo Relator.

III
DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

In casu, o Superior Tribunal de Justiça, no acórdão ora impugnado, considerou ser constitucional e legal a aplicação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, à sonegação de ICMS e outros tributos que são "cobrados" (circunstância elementar do tipo) pelo contribuinte, para futuro repasse à Receita.

Reproduzo os trechos relevantes do voto condutor do acórdão recorrido, *in verbis*:

> *"4º.b) Enfoque penal dos termos "descontado ou cobrado"*
>
> *[...]*
>
> *Historicamente, observa-se que a mens legis pode ser extraída do Projeto de Lei n. 4.788/1990, que deu azo à Lei n. 8.137/1990. O então*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

Deputado Federal Nelson Jobim, depois de enumerar alguns "defeitos de estrutura e substância" do projeto original, apresentou substitutivo (Mensagem n. 340. Projeto de Lei n. 4.788/90. Rel. Deputado Nelson Jobim. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>. Acessado em 23/5/2017), cujo texto deu ensejo à redação final do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, em 6/6/1990. O projeto original previa o seguinte:

Art. 3° Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:

[...]

IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;

V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

Veja-se que a norma originalmente proposta previa, no inciso IV, a hipótese de não recolhimento de tributos ou contribuições aos cofres públicos que fossem retidos pela fonte pagadora, em nítida conexão com os tributos diretos nos quais houvesse a responsabilidade por substituição tributária (v. g., casos em que a pessoa jurídica retém o imposto de renda de empregado e não repassa para o Fisco).

Já no inciso V, havia clara descrição de recolhimento de tributos indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e que repercutissem economicamente – praticamente todos os tributos de comércio sofrem a repercussão econômica (ISS, ICMS, IPI), pois de maneira lógica, no momento que o produtor efetuar a venda do produto, considerará o custo tributário no preço da mercadoria.

A atual redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões "descontado ou "cobrado".

No que tange ao termo "cobrado", possui semelhante significado

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

ao das palavras receber, pedir, embolsar ou coletar, denotando a ideia de acréscimo. Diversamente do que ocorre com o termo "desconto", há um significado de adição resultante daquilo que será agregado com o produto da cobrança. Essa percepção é apreendida nos tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato.

A título de exemplo, menciono o ICMS. O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor "cobra" (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto. Não há, portanto, "descontos" em nenhuma circunstância.

Historicamente, observa-se que, como visto até aqui, que a mens legis prevista no inciso V do art. 3º do Projeto de Lei n. 4.788/1990 era direcionada justamente para as hipóteses como a exemplificada.

É importante sublinhar, em casos tais, que a própria natureza da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária revela um ponto de convergência entre o tributo indireto e sua repercussão econômica, com o significado semântico do termo "cobrado". De fato, os tributos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro repercute em terceira pessoa, ou seja, quando o encargo tributário é transferido pelo contribuinte de direito para outra pessoa que o suportará, dentro da cadeia de consumo (repercussão econômica).

Como assinala Sacha Calmon, "quem recolhe o imposto, isto é, o 'contribuinte de jure', necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o 'contribuinte de fato'" (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 301), diversamente do que ocorre com os impostos diretos (IR, IPVA e IPTU), nos quais a incidência jurídica coincide com a econômica, ou seja, aquele contribuinte que a lei indicou para

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

> *satisfazer a obrigação tributária é o mesmo que irá suportar o ônus econômico do tributo.*
>
> *Assim, o significado da palavra "desconto" melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo).*
>
> *O termo "cobrado", por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.*
>
> *Especificamente no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor.*
>
> *Roque Carrazza considera que o ICMS é um tributo neutro, porquanto "ao cabo do processo econômico de produção, distribuição e comercialização da mercadoria e de prestação de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, quem acaba suportando, por inteiro, a carga econômica do ICMS é o consumidor final" (ICMS. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012, p. 400)".*

Cumpre salientar que, *in casu*, não se proferiu qualquer juízo condenatório.

O Tribunal de origem se limitou a afastar a tese da atipicidade da conduta dos pacientes para determinar o prosseguimento da ação penal, com juízo quanto à existência ou não de justa causa para o recebimento da denúncia.

O exame das condutas atribuídas aos pacientes, portanto, deve ser procedido nos autos da ação penal de origem, à luz da interpretação ora conferida ao artigo 2º, II, da Lei 8.137/90 e da análise do caso concreto.

Ex positis, acompanho o Relator e **nego provimento** ao recurso em *habeas corpus*

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B339-F2ED-6DF2-67D7 e senha C752-9366-E2F1-CB09

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334
PROCED. : SANTA CATARINA
RELATOR : MIN. ROBERTO BARROSO
RECTE.(S) : ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S) : IGOR MAULER SANTIAGO (MG070839/) E OUTRO(A/S)
RECTE.(S) : VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S) : DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE. : SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S) : ROBERTO PODVAL (25220/DF, 215683/RJ, 54947-A/SC, 101458/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S) : PEDRO IVO GRICOLI IOKOI (181191/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (11178/SP)
ADV.(A/S) : KIYOSHI HARADA (20317/SP)
ADV.(A/S) : LUIS ANTONIO FLORA (91083/SP) E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : FELIPE CONTRERAS NOVAES (0312044/SP)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S) : ALEXANDRE RAMOS (188.415/SP)
ADV.(A/S) : CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO (140212/SP)
ADV.(A/S) : PIERPAOLO CRUZ BOTTINI (25350/DF, 163657/SP)
AM. CURIAE. : CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S) : HELCIO HONDA (90389/SP)
INTDO.(A/S) : TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S) : TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA (49529/SP)
AM. CURIAE. : CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S) : FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY (38672/DF, 095573/RJ)
ADV.(A/S) : LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA (21445/DF, 10503/ES, 139419/MG, 112310/RJ, 303020/SP)
AM. CURIAE. : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE. : COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S) : LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA (24980/DF)

Decisão: Após os votos dos Ministros Roberto Barroso (Relator) e Alexandre de Moraes, que negavam provimento ao recurso ordinário; e do voto do Ministro Gilmar Mendes, que lhe dava provimento, o julgamento foi suspenso. Falaram: pelo recorrente Robson Schumacher, o Dr. Igor Mauler Santiago; pela recorrente Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher, o Dr. Thiago Yukio, Defensor

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1927-98E8-812A-606D e senha A138-EA9E-56F9-B526

Público do Estado de Santa Catarina; pelo recorrido Ministério Público do Estado de Santa Catarina, o Dr. Fernando da Silva Comin, Procurador-Geral de Justiça; pelo recorrido Ministério Público Federal, o Dr. José Bonifácio Borges de Andrada, Vice-Procurador-Geral da República; pelo *amicus curiae* Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL), o Dr. Odel Mikael Jean Antum; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira do Agronegócio (ABAG), o Dr. Pedro Ivo Gricoli Iokoi; pelos *amici curiae* Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FECOMERCIO-SP) e Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), o Dr. Pierpaolo Cruz Bottini; pelo *amicus curiae* Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o Dr. Luiz Gustavo Antonio da Silva Bichara; e a Dra. Luciana Marques Vieira da Silva Oliveira, Procuradora do Distrito Federal, pelo *amicus curiae* Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG e, por delegação, pelo *amicus curiae* Estado de Santa Catarina. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 11.12.2019.

Decisão: Após os votos dos Ministros Luiz Fux, Edson Fachin, Rosa Weber e Cármen Lúcia, que acompanhavam o Ministro Roberto Barroso (Relator) para negar provimento ao recurso ordinário; e dos votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, que acompanhavam a divergência para dar provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes. Plenário, 12.12.2019.

Decisão: O Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Revogada a liminar anteriormente concedida. Em seguida, por maioria, fixou-se a seguinte tese: "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990", vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 18.12.2019.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

Carmen Lilian Oliveira de Souza

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1927-98E8-812A-606D e senha A138-EA9E-56F9-B526

Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1927-98E8-812A-606D e senha A138-EA9E-56F9-B526