
O INDEVIDO USO DO DIREITO PENAL COMO POLÍTICA ARRECADATÓRIA: A CRIMINALIZAÇÃO AMPLIATIVA DO INADIMPLEMENTO DO ICMS¹

THE MISUSE OF CRIMINAL LAW AS A COLLECTING POLICY: THE EXPANDING CRIMINALIZATION OF ICMS DEFAULT

EL MAL USO DEL DERECHO PENAL COMO POLÍTICA DE RECAUDACIÓN: LA PENALIZACIÓN EN EXPANSIÓN DEL INCUMPLIMIENTO DEL ICMS

Ana Paula Kosak²

Jussimara de Oliveira Rosa de Paula³

ÁREA DO DIREITO: Direito Penal.

Resumo

Em recentes julgados, o STJ e o STF firmaram o entendimento de que deixar de recolher aos cofres públicos o valor de ICMS declarado configura o crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. O dispositivo não prevê como crime, de forma expressa, a referida conduta. Entretanto, dentre os argumentos lançados nos julgados, está o de que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida. Vê-se que muitos argumentos lançados em algumas decisões visam fazer uso do Direito Penal como política arrecadatória, com certa tendência em substituir o conceito da tutela do bem jurídico penal como *ultima ratio* pelo interesse estatal de controle imediato. Além disso, os tribunais acabaram reconhecendo como lícita essa função para o Direito Penal. Assim, o objetivo do estudo é demonstrar como houve esse reconhecimento nas decisões paradigmáticas sobre o tema, e identificar as possíveis consequências da utilização do Direito Penal como política arrecadatória, demonstrando a violação aos princípios regentes do Direito Penal, e apresentando a problemática do entendimento

¹ Recebido em 23/maio/2021. Aceito para publicação em 11/agosto/2021.

² Mestre em Direito pelo Centro Universitário Internacional - UNINTER. Especialista em Direito Penal e Criminologia pelo Instituto de Criminologia e Política Criminal (ICPC/UNINTER). Graduada em Direito pelo Centro Universitário Internacional - UNINTER. Professora na Graduação em Direito do Centro Universitário UNIFACEAR. Advogada. *E-mail:* apkosak@gmail.com. Currículo *Lattes:* <http://lattes.cnpq.br/8813485522120511>.

³ Graduada em Direito pelo Centro Universitário Internacional – UNINTER. Aluna de Pós-Graduação em Direito Constitucional na Academia Brasileira de Direito Constitucional – ABDCONST. *E-mail:* juolipaula@gmail.com Currículo *Lattes:* <http://lattes.cnpq.br/9976642155030111>.

sob o ponto de vista prático, especialmente quanto ao reconhecimento de causas excludentes de culpabilidade e ilicitude. Ao que tudo indica, a posição jurisprudencial que passou a ser adotada abre ampla margem para a criminalização massiva de condutas, além de fazer uso do Direito Penal de forma a afastar-se do seu caráter subsidiário.

Palavras-chave: Inadimplência tributária; Tipificação penal; STJ; STF; Direito penal mínimo.

Abstract

In recent judgments, the STJ and the STF have established the understanding that do not pay to the public coffers, the declared ICMS value, constitutes the crime of art. 2, II, of Law n. 8.137/1990. The provision does not expressly provide for such conduct as a crime. However, among the arguments raised in the judgments, is that there is a general duty to avoid conduct that abstains from paying taxes, so that tax evasion must be firmly fought. It can be seen that many arguments launched in some decisions aim to make use of Criminal Law as a collection policy, with a certain tendency to replace the concept of the protection of the criminal legal interest as an ultima ratio by the state interest of immediate control. In addition, the courts ended up recognizing as lawful this function for Criminal Law. Thus, the objective of the study is to demonstrate how there was this recognition in the paradigmatic decisions on the subject, and to identify the possible consequences of the use of Criminal Law as a collection policy, demonstrating the violation of the governing principles of Criminal Law, and presenting the problem of understanding under the practical point of view, especially regarding the recognition of exclusionary causes of culpability and illegality. Apparently, the jurisprudential position that has been adopted opens wide scope for the massive criminalization of conduct, in addition to making use of Criminal Law in order to move away from its subsidiary character.

Keywords: Tax default; Criminal typification; STJ; STF; Minimum criminal law.

Resumen

En sentencias recientes, el STJ y el STF han establecido el entendimiento de que la falta de recaudación del valor del ICMS declarado de las arcas públicas constituye el delito del art. 2, II, de la Ley nº 8.137/1990. La disposición no tipifica expresamente tal conducta como delito. Sin embargo, entre los argumentos lanzados en las sentencias, se encuentra que existe un deber general de evitar conductas que se abstengan de pagar impuestos, por lo que se debe combatir con firmeza la evasión fiscal. Puede apreciarse que muchos argumentos lanzados en algunas sentencias apuntan a hacer uso del Derecho Penal como política recaudatoria, con cierta tendencia a sustituir el concepto de protección del bien jurídico penal como ultima ratio por el interés estatal de control inmediato. Además, los tribunales acabaron reconociendo esta función del Derecho Penal como lícita. Así, el objetivo del estudio es demostrar cómo hubo ese reconocimiento en las sentencias paradigmáticas

sobre el tema, e identificar las posibles consecuencias de la utilización del Derecho Penal como política de cobro, demostrando la vulneración de los principios rectores del Derecho Penal. , y planteando el problema de la comprensión bajo el punto de vista práctico, especialmente en lo que se refiere al reconocimiento de causas excluyentes de culpabilidad e ilicitud. Al parecer, la posición jurisprudencial que se ha adoptado abre un amplio campo para la criminalización masiva de conductas, además de hacer uso del Derecho Penal para alejarse de su carácter subsidiario.

Palabras clave: Incumplimiento de impuestos; clasificación penal; STJ; STF; Derecho penal mínimo.

SUMÁRIO: Introdução. 1 O que representa o intervencionismo mínimo para o Direito Penal? 2 As decisões pela criminalização ampliada do inadimplemento do ICMS. 3 Implicações práticas da imprecisão dos parâmetros de incidência do crime de apropriação indébita tributária. 4 O uso do Direito Penal como política arrecadatória. Conclusões. Referências.

SUMMARY: Introduction. 1 What does minimal interventionism represent for Criminal Law? 2 Decisions for the broad criminalization of ICMS default. 3 Practical implications of the imprecision of the parameters of incidence of the crime of tax misappropriation. 4 The use of Criminal Law as a collection policy. Conclusions. References.

SUMARIO: Introducción. 1 ¿Qué representa el intervencionismo mínimo para el Derecho Penal? 2 Resoluciones para la tipificación amplia del incumplimiento del ICMS. 3 Implicaciones prácticas de la imprecisión de los parámetros de incidencia del delito de malversación tributaria. 4 La utilización del Derecho Penal como política de cobro. Conclusiones. Referencias.

INTRODUÇÃO

Em 2018, no âmbito do *Habeas Corpus* 399.109/SC, o Superior Tribunal de Justiça passou a reconhecer como típica a conduta de deixar de recolher aos cofres públicos o valor de ICMS declarado. A conduta, segundo o tribunal, pode ser amoldada ao art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, que define o crime de apropriação indébita tributária.

O dispositivo não prevê como crime, de forma expressa, a referida conduta, o que, já em um primeiro momento, permite questionar a adequação típica ao crime, segundo as balizas do Direito Penal.

O Supremo Tribunal Federal, posteriormente, confirmou a decisão do STJ, além de fixar a tese de que “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”.

Os posicionamentos das mais altas cortes do país serviram de orientação para diversas outras decisões judiciais sobre o tema; entretanto, é possível constatar diversos problemas práticos nessa interpretação ampliativa que passou a abarcar a referida conduta.

O posicionamento das cortes brasileiras criminalizando condutas é assunto de extrema relevância para todos os cidadãos submetidos ao poder punitivo estatal. No caso das posições adotadas pelo STJ e pelo STF, o primeiro ponto relevante diz respeito ao questionamento sobre a observância do princípio da legalidade penal no reconhecimento da tipicidade da conduta daquele que não recolhe o valor de ICMS declarado, em operações próprias.

Outro ponto de destaque e que merece enfrentamento diz respeito aos diversos problemas práticos que podem surgir, especialmente quanto à possibilidade de alegação de excludentes de ilicitude ou culpabilidade, como é o caso do estado de necessidade ou da inexigibilidade de conduta diversa. Daí porque a necessidade de observar e apontar os equívocos e as implicações de decisões dessa natureza para o Direito Penal.

Pelo que se percebe do entendimento firmado pelas cortes, muitos dos argumentos lançados nas decisões visam fazer uso do Direito Penal como política arrecadatória, com certa tendência em substituir o conceito da tutela do bem jurídico penal como *ultima ratio* pelo interesse estatal de controle imediato. Além disso, os tribunais acabaram reconhecendo como lícita essa função para o Direito Penal.

Ao que tudo indica, a posição jurisprudencial que passou a ser adotada abre ampla margem para a criminalização massiva de condutas, além de fazer uso do Direito Penal de forma a ausentar-se do seu caráter subsidiário.

O objetivo do estudo, portanto, é demonstrar como foram colocados os argumentos que levaram ao reconhecimento da adequação típica da conduta ao artigo 2º, II da Lei nº 8.137/90 nas decisões paradigmáticas sobre o tema. Além disso, buscar-se-á identificar as possíveis consequências da utilização do Direito Penal como política arrecadatória, demonstrando a violação aos princípios regentes do Direito Penal, e apresentando a problemática do entendimento sob o ponto de vista prático, especialmente quanto ao reconhecimento de causas excludentes de culpabilidade e/ou ilicitude.

1 O QUE REPRESENTA O INTERVENCIONISMO MÍNIMO PARA O DIREITO PENAL?

O Direito Penal é ramo do Direito que trata das lesões de maior gravidade aos bens jurídicos protegidos; assim, quanto à sua aplicação, prevalece o princípio do intervencionismo mínimo. Ou seja, o Direito Penal deve interferir de forma mínima na vida dos indivíduos, restringindo sua esfera de direitos somente quando estritamente necessário.

Do princípio do intervencionismo mínimo se desdobram os princípios da fragmentariedade e subsidiariedade. Desta maneira, nem todas as lesões a bens jurídicos devem ser objeto do Direito Penal, mas somente as mais graves, pois o Direito Penal é apenas parte/fragmento de um sistema jurídico maior (princípio da fragmentariedade), sendo que ele é a última opção após outros ramos do direito não atenderem adequadamente à composição de conflitos sobre a ofensa a um bem jurídico (subsidiariedade).

Defende Luiz Regis Prado⁴ que o Direito Penal só deve atuar na defesa de bens jurídicos imprescindíveis à coexistência pacífica dos homens e que não possam ser protegidos eficazmente de forma menos gravosa. Logo, para o autor, as sanções penais são revestidas de gravidade e acabam por impor sérias restrições aos direitos fundamentais. Com isso, o uso excessivo da sanção criminal não garante uma maior proteção dos bens; ao contrário, condena o sistema penal a uma função meramente simbólica negativa.

A propósito, ao tratar da intervenção mínima do Estado nas relações sociais, Luigi Ferrajoli pontua que:

Está claro que o direito penal mínimo, quer dizer, condicionado e limitado ao máximo, corresponde não apenas ao grau máximo de tutela das liberdades dos cidadãos frente ao arbítrio punitivo, mas também a um ideal de *racionalidade* e de *certeza*. Com isso resulta excluída de fato a responsabilidade penal todas as vezes em que sejam incertos ou indeterminados seus pressupostos (...).⁵

⁴ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 166-167.

⁵ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal** - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 83.

Ao mencionar a subsidiariedade do Direito Penal na proteção dos bens jurídicos, é precisa a afirmação de Claus Roxin de que a proteção dos bens jurídicos não se realiza apenas com o Direito Penal, mas todos os instrumentos jurídicos devem cooperar nessa proteção⁶. Em termos gerais, é possível utilizar-se de outros instrumentos para a resolução dos conflitos sociais, sem que a máxima do Direito Penal seja utilizada como justificativa de preservar os bens jurídicos.

Por ello se denomina a la pena como la "ultima ratio de la política social" y se define su misión como protección subsidiaria de bienes jurídicos. En la medida en que el Derecho penal sólo protege una parte de los bienes jurídicos, e incluso ésa no siempre de modo general, sino frecuentemente (como el patrimonio) sólo frente a formas de ataque concretas, se habla también de la naturaleza "fragmentaria" del Derecho penal.⁷

Seguindo essa linha, extrai-se a conclusão de que o legislador deve definir outras medidas adequadas para a tutela de direitos que não necessitem da intervenção penal⁸. Com isso, outros ramos do Direito, como o administrativo, civil, tributário, dentre outros, podem prever medidas suficientes e adequadas para a resolução do conflito.

Sendo assim, o princípio do intervencionismo mínimo representa a própria essência do Direito Penal. Sua razão de existir é regulamentar as ofensas aos bens jurídicos que não podem ser adequadamente protegidos pelos demais ramos do direito, sob pena de banalizar sua aplicação, o que levaria ou à ineficácia de sua aplicação ou à uma invasão exacerbada das liberdades individuais.

Com isso, considerando o intervencionismo mínimo como essência do Direito Penal que baliza sua interpretação e aplicação, e constitui técnica de tutela dos direitos fundamentais, é preciso que os aplicadores do Direito se atenham a essa essência, para que não se desvirtuem de seus fundamentos e bases orientativas.

Assim, decisões ou inovações legislativas que apontem para a ampliação da incidência do Direito Penal devem ser sempre objeto de análise crítica, motivo pelo

⁶ ROXIN, Claus. **Derecho Penal - Parte General - Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. 1. Ed. (Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal). Civitas: Madrid, 1997, p. 65.

⁷ ROXIN, Claus. **Derecho Penal - Parte General - Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. 1. Ed. (Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal). Civitas: Madrid, 1997, p. 65.

⁸ ROXIN, Claus. **Derecho Penal - Parte General - Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. 1. Ed. (Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal). Civitas: Madrid, 1997, p. 66.

qual as decisões dos tribunais superiores que ampliaram o alcance do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 devem passar por essa análise sob o ponto de vista do intervencionismo mínimo do Direito Penal.

2 AS DECISÕES PELA CRIMINALIZAÇÃO AMPLIATIVA DO INADIMPLEMENTO DO ICMS

No âmbito da decisão proferida no *Habeas Corpus* 399.109/SC, em 2018, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que deixar de recolher aos cofres públicos o valor de ICMS declarado configura o crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. A referida decisão serviu de orientação para diversas outras decisões judiciais sobre o tema, motivo pelo qual as razões de decidir serão aqui analisadas.

O HC foi impetrado após o Tribunal de Justiça de Santa Catarina ter dado provimento ao recurso da acusação, afastando a sentença absolutória de primeiro grau e determinando o regular processamento pela prática do delito. No caso, a empresa, ao realizar a venda de suas mercadorias, embora tenha feito a escrituração fiscal de forma regular, a respeito da apuração do valor do ICMS devido, deixou de adimplir a obrigação tributária nos meses de setembro de 2008, novembro de 2008, dezembro de 2008, janeiro de 2009, fevereiro de 2009, maio de 2009, julho de 2009 e julho de 2010.

A defesa dos pacientes (sócios e administradores da pessoa jurídica) sustentou no *habeas corpus* que o não recolhimento de ICMS em operações próprias, devidamente declaradas ao Fisco, não caracteriza o crime, mas seria mero inadimplemento fiscal. Isso porque, haveria mera sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, seria a própria pessoa jurídica e não o consumidor, não havendo *coisa alheia* para se apropriar.

Antes de adentrar nas razões de decidir colocadas no referido julgado, é conveniente esclarecer que, até o momento da referida decisão, muito embora houvesse divergência entre o entendimento da Sexta e da Quinta Turma do STJ, a apropriação indébita tributária, em regra, estaria caracterizada apenas nas hipóteses denominadas de "ICMS de terceiro", ou seja, quando os valores eram retidos do contribuinte e não repassados ao Fisco pelo responsável (substituto tributário). Já nos casos de "ICMS próprio", em que o contribuinte é a própria pessoa jurídica (embora possa repassar os custos aos consumidores), o não recolhimento do tributo

poderia caracterizar infração em outras esferas (no âmbito fiscal, por exemplo), mas não na área criminal.

Conforme mencionado no julgado em análise, a Sexta Turma fazia a distinção entre os casos de ICMS recolhido em operações próprias e o ICMS recolhido por substituição. No primeiro (operações próprias) haveria mero inadimplemento fiscal. Já a Quinta Turma não fazia essa distinção, sendo que o não repasse do ICMS recolhido, em qualquer hipótese, seria enquadrada no tipo do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, desde que provado o dolo.

A partir disso, o relator do HC, em seu voto, destacou a necessidade de uniformizar o entendimento das Turmas. No mérito, ressaltou a importância da tributação, destacando que é um instrumento que torna possível assegurar as prestações sociais necessárias para permitir que todos tenham uma existência em condições de dignidade. Seguindo nessa linha, foram mencionadas pesquisas que estimam a sonegação tributária em cerca de 9,1% do PIB no ano de 2016.

A conclusão do relator foi de que, nesse contexto, a tutela penal da ordem tributária estaria em consonância com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, e que existiria um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais que estão à disposição do Estado.

Ainda, fazendo uma análise semântica, destaca que os termos “descontar” ou “cobrar”, contidos no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, não estão tecnicamente corretos do ponto de vista tributário, pois nenhum sujeito passivo da obrigação tributária “desconta” ou “cobra”, mas sim “retém”. No entanto, no campo penal, afirma que isso não impossibilita de imprimir significado aos termos. Assim, em uma visão sistemática, o termo “descontado” é utilizado como sinônimo de “responsável tributário por substituição” (como no caso do Imposto de Renda). E o termo “cobrado”, corresponde a uma adição, como no caso do ICMS, em que o produtor, o atacadista e o varejista recolhem o imposto e são reembolsados desse valor com a transferência do encargo na cadeia de consumo. Nesse caso, o consumidor final é quem suporta o ônus.

Assim, no caso dos autos, afirma que o fato seria típico, em princípio, pois os pacientes teriam deixado de recolher aos cofres públicos valor de ICMS que

teriam cobrado do adquirente da cadeia de consumo. Motivo pelo qual a ordem foi denegada.

Sendo assim, com tal entendimento firmado pelo STJ, um empresário que deixe de pagar o ICMS, em operações próprias, poderá incorrer no crime de apropriação indébita tributária, mesmo fazendo o lançamento em sua contabilidade; ou seja, mesmo estando regularmente declarado o tributo em seus registros fiscais.

A crítica de alguns autores em relação à decisão é no sentido de que o tribunal acabou lançando mão de argumentos consequencialistas para decidir pela criminalização de uma conduta não prevista em lei de forma objetiva⁹. Afirma-se que os argumentos contidos no acórdão são perigosos, na medida em que não possuem graus de objetividade e precisão; além de não contribuírem para a estabilização e a segurança das relações. Ademais, a redução do *gap* da arrecadação deveria ser feita a partir da reformulação do sistema tributário brasileiro, mas não a partir do Direito Penal.

Além disso, a respeito da interpretação feita quantos aos termos “descontado” e “cobrado”, Heloísa Estellita e Aldo de Paula Junior esclarecem a que se referem os referidos termos para o campo tributário:

Quanto ao argumento da falta de ônus financeiro, o voto condutor do HC 399.109 sustenta o entendimento de que o termo “descontado” se aplica aos tributos diretos, quando há responsabilidade tributária por substituição; já o termo “cobrado” se aplica aos tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), sendo irrelevante, neste caso, se o ICMS é próprio ou não, pois “não haverá ônus financeiro para o contribuinte”. O termo “descontado”, por sua vez, indica substituição e o termo “cobrado” indica contribuinte (operação própria).

Essa premissa está equivocada. Os termos “descontado” e “cobrado” referem-se às duas modalidades de repercussão jurídica da incidência do tributo, respectivamente a retenção e o reembolso, e aplicam-se tanto a tributos diretos e indiretos. Em outras palavras, esses termos não dizem respeito à repercussão econômica da tributação. A repercussão jurídica é aquela regulada juridicamente para viabilizar o atendimento à capacidade contributiva nos casos de responsabilidade tributária.¹⁰

Portanto, os referidos termos não se referem à repercussão econômica, como é o caso de o consumidor acabar, em alguns casos, suportando o ônus

⁹ MACHADO, Gabriel Soares dos Santos; AMARAL, Thiago Bottino do. A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio). **Revista da Faculdade Mineira de Direito**. V. 22, n. 44, 2019, p. 18.

¹⁰ ESTELLITA, Heloísa; JUNIOR, Aldo de Paula. **O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?** JOTA. 10 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>>. Acesso em 03 ago. 2021.

financeiro, mesmo não sendo ele o contribuinte, daí porque, neste ponto, é nítido o equívoco na interpretação feita no julgado¹¹.

Seguindo o mesmo entendimento, no final de 2019, o Supremo Tribunal Federal confirmou a decisão do STJ e, ao julgar o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* n.º 163.334/SC fixou a tese de que “*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.*”

Na tese fixada, é preciso destacar duas expressões importantes para a compreensão e que se diferenciam da decisão do STJ: a contumácia e o dolo de apropriação. A contumácia, segundo se extrai no julgado do STF, é a reiteração, a persistência, é deixar de recolher o tributo por várias vezes, não bastando uma única situação. Entretanto, o STF não definiu, naquela oportunidade, por quantas vezes o tributo não deve ser pago para haver contumácia.

Na decisão que firmou a tese no STF, o tribunal reconheceu que houve contumácia na conduta do sócio administrador da pessoa jurídica que não recolheu o tributo por oito meses, ainda que o débito tenha sido escriturado nos livros fiscais.

Em decisões posteriores é possível identificar a aderência do STJ à tese firmada pelo STF, exigindo a contumácia e o dolo de apropriação. Em algumas situações, ficou caracterizada a contumácia e em outras não. Veja-se, por exemplo, a decisão do STJ no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.865.750/SC. Na hipótese dos autos, a empresa deixou de recolher o tributo por três meses, mas por não haver informação sobre contumácia ou sobre o não recolhimento em outros períodos, decidiu-se que não estaria configurado o crime.

Em outra decisão, proferida no julgamento do Recurso Especial n.º 1.852.129/SC, o STJ afirmou que não há contumácia quando o não pagamento é um evento isolado na gestão da pessoa jurídica, tendo perdurado por apenas quatro meses.

¹¹ Nessa linha, veja-se ainda: “*O que se extrai do entendimento do Superior Tribunal de Justiça é uma confusão entre a classificação de imposto indireto, pertinente ao ICMS, com a existência, em outros tributos, do contribuinte indireto – o responsável tributário por substituição, previsto no Art. 121, Parágrafo único, Inciso II, do Código Tributário Nacional. Não há a figura do contribuinte indireto na instituição e arrecadação do ICMS.*” (HOBEIKA, Monica Lourenço Defilippi. Será que há tipificação do crime de apropriação indébita no inadimplemento do ICMS pelo contribuinte? A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado. **Revista Tributária e de finanças públicas**. v. 138, ano 26, III trim. 2018, p. 219.)

No Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.867.109/SC, foi decidido que o débito com o Fisco referente a apenas um mês não configura contumácia, o que conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta.

Portanto, persiste uma imprecisão ou, ao menos, uma margem de interpretação a respeito do que poderia configurar a contumácia.

A segunda expressão colocada na tese é o dolo de apropriação. Este consiste na consciência e vontade de se apropriar do valor. Essa intenção, por ser de ordem subjetiva, poderia ser analisada a partir de circunstâncias objetivas, como, por exemplo: 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 atividades; e a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado.

O relator Ministro Luís Roberto Barroso segue, no mérito, fazendo uma interpretação semântica e sistemática da regra penal, que supostamente indicaria 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.

Também foi feita uma análise a partir da interpretação histórica, que indicaria a suposta intenção do Congresso Nacional em tipificar a conduta, assim como pelo direito comparado, por existirem tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e Estados Unidos.

Também seguiu com uma interpretação teleológica, concluindo que o ICMS é o tributo mais sonogado do país, e que a apropriação indébita deste tributo gera graves danos ao erário e à livre concorrência.

Finaliza o relator fazendo uma interpretação restritiva do tipo, afirmando que somente se considera criminosa a inadimplência que seja sistemática, contumaz, e que seja uma forma de agir do empresário, dependendo, ainda, da demonstração do dolo de apropriação.

Portanto, segundo as mais recentes decisões dos Tribunais Superiores, não havendo o recolhimento do ICMS próprio, de forma contumaz, e havendo uma circunstância objetiva que demonstre o dolo de apropriação, tem-se entendido que a conduta configura o crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Como visto, referido entendimento é amplamente questionado pela doutrina, principalmente por

indicar que se passou a criminalizar a mera inadimplência tributária, a qual pode ser resolvida com a própria execução fiscal. Portanto, faz-se necessário analisar as implicações práticas das decisões, para que se entenda, ao final, o objetivo dessa interpretação ampliativa e criminalizadora.

3 IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA IMPRECISÃO DOS PARÂMETROS DE INCIDÊNCIA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

De um modo geral, os problemas em torno das referidas decisões estão relacionados com a imprecisão dos parâmetros para a incidência do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Ou seja, a configuração ou não do referido crime dependerá muito da situação e da interpretação do julgador a respeito das circunstâncias do caso concreto.

O artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90 assim dispõe:

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;

Vale destacar que, quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária, segundo o Código Tributário Nacional, poderá ser o contribuinte ou o responsável. O contribuinte é aquele que participou ou teve uma relação pessoal com a constituição do fato gerador. Já o responsável é aquele que, mesmo não sendo contribuinte, possui a obrigação de pagar o tributo, por conta de disposição legal, e abrange o chamado substituto¹².

A hipótese de efetiva apropriação indébita tributária está estritamente relacionada com a substituição tributária. Nessa linha, veja-se a posição de Leandro Paulsen:

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

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33ª ed. rev. atual e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 145-146.

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.¹³

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado foi cirúrgico ao manifestar-se no sentido de que não configura o crime do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 o não pagamento do tributo em operações próprias (quando não há substituição), pois o contribuinte não se apropria, já que o dinheiro lhe pertence¹⁴. Ainda, se o imposto porventura não seja descontado de quem adquire a mercadoria, permanecerá existindo a obrigação de pagar o tributo. Além disso, o dolo de apropriação também é prejudicado, por conta da regular escrituração contábil:

Em qualquer caso, se o contribuinte escreva, em sua contabilidade, os valores a serem pagos, ao Tesouro, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal. O dolo é a “vontade livre e consciente de o sujeito se apropriar de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção”. E com essa vontade, que é elementar na apropriação indébita, é inteiramente incompatível a escrituração contábil, como débito do contribuinte, a crédito do Tesouro, das quantias correspondentes aos tributos a serem pagos. Se as normas que dizem ser crime o não recolhimento de tributos nos prazos legais criam tipo novo, diverso da apropriação indébita, são inconstitucionais, porque afrontam a proibição de prisão por dívida¹⁵.

Sabe-se que a legalidade é princípio basilar do Direito Penal, constituída pelos postulados da lei estrita, lei escrita, lei prévia e lei certa¹⁶. Especialmente pelo postulado da lei certa, conforme exemplifica Roxin, haverá violação do princípio da legalidade quando o preceito legal não permitir reconhecer quais características deve ter o fato punível e deixe ao juiz o encargo de analisar quais casos configuram a conduta punível¹⁷. E quanto ao postulado da lei estrita, há a vedação do uso da analogia incriminadora. Ou seja, é proibida a realização de analogia para abarcar condutas não previstas pela lei penal.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Crimes federais**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 367.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33ª ed. rev. atual e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 505.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33ª ed. rev. atual e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 505.

¹⁶ ROXIN, Claus. **Derecho Penal - Parte General - Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. 1. Ed. (Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal). Civitas: Madrid, 1997, p. 140-141.

¹⁷ ROXIN, Claus. **Derecho Penal - Parte General - Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. 1. Ed. (Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal). Civitas: Madrid, 1997, p. 141.

Deixar de recolher o valor de ICMS próprio devidamente declarado não é uma situação que esteja prevista de forma clara no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Portanto, as decisões analisadas acabaram ampliando a interpretação para abarcar uma conduta não prevista, em clara violação da legalidade penal¹⁸.

Além disso, mesmo na tentativa de estabelecer parâmetros para a incidência do crime, as decisões não definem, de forma precisa, a caracterização da contumácia, o que é capaz de gerar mais insegurança jurídica a respeito de quais condutas se amoldam no tipo penal.

Os problemas de aplicação prática vão mais além. A inadimplência pode estar acompanhada das mais diversas justificativas, incluindo, por exemplo, a dificuldade financeira da empresa que possa ter levado o administrador a optar por não pagar o tributo ao invés de encerrar suas atividades. Esse tipo de situação fica ainda mais comum diante de graves crises que possam levar os empresários, principalmente os pequenos, a optar por deixar de pagar o tributo por um tempo. A pandemia de COVID-19 é um exemplo de situação geradora de uma grave crise econômica que paralisou diversos setores da economia e que, por consequência, aumentou o risco de inadimplência tributária¹⁹.

Ocorre que dificuldades financeiras que não deixem alternativa ao empresário, senão deixar de pagar o tributo devido, podem ser reconhecidas como causa excludente da antijuridicidade (como o estado de necessidade do art. 24 do Código Penal); ou mesmo configurar uma causa supralegal de exclusão da culpabilidade, pela inexigibilidade de conduta diversa²⁰. Excluindo-se a antijuridicidade ou a culpabilidade em tais situações, faltarão um dos elementos constitutivos do crime e, com isso, não há que se falar na configuração de crime.

¹⁸ BORGES, Anneline Magalhães Torres; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. A criminalização do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva garantista de Luigi Ferrajoli. **Delictae**, vol. 6, nº 10, Jan. – Jun. 2021, p. 89. No mesmo sentido: CAMPOS, Clara Prado; BRANDÃO, Claudio. Criminalização do não recolhimento de ICMS próprio e declarado: análise da tese e a necessidade da criação de parâmetros interpretativos. **Delictae**, vol. 6, nº 10, Jan. – Jun. 2021, p. 125.

¹⁹ CAMPOS, Clara Prado; BRANDÃO, Claudio. Criminalização do não recolhimento de ICMS próprio e declarado: análise da tese e a necessidade da criação de parâmetros interpretativos. **Delictae**, vol. 6, nº 10, Jan. – Jun. 2021, p. 97.

²⁰ Veja-se, por exemplo, decisão do STJ que reconheceu a possibilidade da excludente de culpabilidade em caso de inadimplência de ICMS, reafirmando a jurisprudência do STJ de que “a *inexigibilidade de conduta diversa, por dificuldades financeiras vivenciadas pela sociedade empresária, pode funcionar como causa supralegal de exclusão da culpabilidade, quando ficar comprovado que proceder de forma contrária à lei se mostrar como única alternativa possível diante de determinada situação.*” (STJ, REsp. 1.534.903/SC, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Julg: 17/03/2017).

Assim, tem-se mais uma circunstância a ser analisada pelo julgador, ao verificar se uma conduta inadimplente se amolda, ou não, ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Portanto, não existem parâmetros bem definidos para identificar se ocorreram hipóteses de exclusão da culpabilidade ou da antijuridicidade. Mas essa questão é ainda mais difícil quando se está diante de um tributo devidamente declarado; ou seja, onde não há intenção de esconder das autoridades que o tributo é devido.

Tratando sobre o tema, Alaor Leite e Ademar Borges concluem:

A nova decisão do STF pendula entre a pronunciada necessidade de tutelar a arrecadação tributária, vergastada por altos índices de sonegação fiscal, e o perigo de criminalizar infortúnios ou decisões empresariais cotidianas, que integram os riscos negociais próprios da atividade econômica, produzindo um indesejável efeito resfriador de liberdades econômicas fundamentais dos pequenos, médios e grandes empresários.²¹

Sendo assim, o entendimento firmado pelos tribunais superiores delinea um quadro de insegurança quanto às condutas que efetivamente se enquadrariam no tipo penal. Os problemas práticos para analisar a incidência do artigo foram ampliados, pois o dispositivo legal não descreve a conduta de não recolher o valor de ICMS em operações próprias, ainda que esteja declarado; também não existem critérios definidos quanto ao que poderia caracterizar a contumácia; não existem parâmetros concretos, em tais casos, para afastar as excludentes de antijuridicidade ou mesmo culpabilidade; e, por fim, a doutrina tende a concordar que, efetivamente, não configura o crime do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 o não pagamento do tributo em operações próprias, por não haver efetiva apropriação.

4 O USO DO DIREITO PENAL COMO POLÍTICA ARRECADATÓRIA

A legislação penal brasileira contempla o Direito Penal Tributário, o qual tem, de certo modo, uma função arrecadatória. Essa função arrecadatória fica evidenciada quando se constata que ocorre a extinção da punibilidade com a efetivação do pagamento da dívida tributária.

²¹ LEITE, Alaor; BORGES, Ademar. **Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio**. JOTA, 17 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio-17122019#sdfootnote10anc>>. Acesso em 03 ago 2021.

O art. 83 da Lei nº 9.430/96 (que dispõe sobre legislação tributária federal e o processo administrativo) é um dos exemplos²² de legislação tributária que contém expressa previsão a respeito da aderência a programa de parcelamento do débito tributário. Assim, o parcelamento implicará em suspensão da punibilidade do autor do crime, e a realização do pagamento extinguirá a punibilidade:

Art. 83 (...) § 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.

(...)

§ 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

A integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias (entendida como o interesse do Estado na arrecadação) são apontados como sendo os bens jurídicos protegidos por meio dos crimes contra a ordem tributária²³. Assim, a criminalização de condutas que vão contra a ordem tributária não tem outro sentido senão o de manter a arrecadação de tributos. Há, portanto, uma função arrecadatória cominada.

A sonegação fiscal é tipificada como crime no Brasil desde meados da década de 60 do século passado (Lei 4.729/65), tendo sido regulamentada por outras leis desde então (Lei nº 8.137/90, Lei nº 8.383/91, Lei nº 9.249/95, para citar as principais). A sonegação se diferencia do mero inadimplemento tributário por conta da ação clandestina:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal.²⁴

²² Veja-se, ainda, a Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 10.684/03.

²³ PAULSEN, Leandro. **Crimes federais**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 331. BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 8. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 534.

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Crimes federais**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 361.

Ocorre que o uso do Direito Penal como mais um instrumento de arrecadação suscita diversas críticas, pois ao invés de ser utilizado com a função repressiva e preventiva, acaba sendo usado como uma ameaça pelo não pagamento para se assegurar metas político-econômicas. Assim, considerando a possibilidade de ser extinta a punibilidade com o pagamento do tributo: “*Ora, se a conduta criminosa é tão grave que merece tipificação penal, pois viola bem jurídico essencial à vida em sociedade, qual a razão de se estabelecer uma norma despenalizante, sem qualquer critério de avaliação subjetivo?*”²⁵.

Com isso, é relevante o questionamento se a utilização do Direito Penal como política arrecadatória não representaria uma corrupção do espírito do Direito Penal, em respeito ao princípio da intervenção mínima, já que, se o pagamento do tributo devido extingue a punibilidade, o Estado está mais preocupado com a arrecadação à curto prazo do que com o efetivo combate à sonegação à longo prazo.

À vista dessas ponderações, verifica-se ainda o problema do caráter político das decisões judiciais. De fato, como bem aborda Ferrajoli:

Temos visto como o poder judicial de disposição, gerado pela carência estrutural de garantias normativas e pelo conseqüente predomínio de modelos de direito penal autoritários e substancialistas, se diferencia do poder judicial de verificação, porque se manifesta com decisões não sobre a verdade, mas sobre outros valores. Ainda que contrário à estrita legalidade e a estrita jurisdicionalidade do modelo garantista SG, este poder existe em diversa medida em todos os sistemas S/- S9, e sua referência a valores distintos da verdade vem imposta pelo dever de decidir.²⁶

Observa o autor que na medida em que ocorrem incertezas insolúveis no plano cognitivo, tais carências deixam espaço ao poder de disposição, isto é, ao decisionismo inevitavelmente informado por critérios subjetivos de justiça substancial ou "políticos"²⁷.

Resta claro, portanto, que no cenário atual não se faz presente o uso do Direito Penal como *ultima ratio*. O intervencionismo penal encontra-se em destaque

²⁵ SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da Legitimidade da Intervenção Penal na Ordem Tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo, vol. 23, n.117. nov -dez 2015. Disponível em:<http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servi_cos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBCCrim_n.117.05.PDF> Acesso em: 28 ago 2021, p. 9.

²⁶ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal** - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 136.

²⁷ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal** - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 135.

na sociedade, vez que para punir certos comportamentos “criminosos”, não se observa a finalidade concreta do sistema punitivo. Sendo assim, o Direito Penal deixou de ser subsidiário e passou indubitavelmente a exercer papel de *prima ratio*.

O uso da lei penal para os ilícitos tributários somente faz sentido se a punição for pela sonegação em si, independentemente de pagamento posterior. Caso não seja essa a intenção do Estado, o que pelo viés arrecadatório da matéria não é, muito mais adequado é a utilização dos direitos civil, administrativo e tributário para tal questão, ao invés da esfera penal.

Por isso se faz necessário descobrir qual é a intenção do Estado ao utilizar o Direito Penal como *prima ratio* nas questões tributárias, vez que há outros meios eficientes que protegem à “ordem econômica”.

A propósito, o Direito Penal Tributário tornou-se uma forma opressiva do Estado alcançar à finalidade arrecadatória, e as decisões judiciais que ampliaram a criminalização para abarcar o inadimplemento de ICMS próprio reconheceram como sendo legítima a função arrecadatória do Direito Penal.

Basta analisar os fundamentos consequencialistas lançados nos julgados, a respeito dos altos índices de inadimplência do ICMS, bem como os argumentos que confirmam a necessidade de evitar condutas que se abstêm do pagamento dos tributos.

Tal posicionamento conduz ao entendimento de que o Estado é tendencioso a substituir o conceito da tutela do bem jurídico penal como *ultima ratio* pelo interesse estatal de controle imediato, possibilitando que haja uma criminalização massiva de condutas²⁸, com finalidades outras que não estão abarcadas pelo intervencionismo mínimo. Uma vez constatada a finalidade de punir como alternativa de arrecadação, o Direito Penal se ausenta do seu caráter subsidiário.

CONCLUSÕES

²⁸ BOTTINI, Pierpaolo; ESTELLITA, Heloísa. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. Conjur, 16 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos>>. Acesso em 17 jun. 2022. LEITE, Alaor; BORGES, Ademar. **Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio**. JOTA, 17 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio-17122019#sdfootnote10anc>>. Acesso em 03 ago 2021.

O estudo permitiu constatar que as decisões dos tribunais superiores a respeito da criminalização do inadimplemento do ICMS em operações próprias representam a afirmação de uma função que não está presente nos fundamentos do Direito Penal.

Como visto, havia divergência entre os tribunais e entre turmas dos próprios tribunais, quanto ao alcance do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Condutas que configuravam mero inadimplemento tributário, em regra, não eram criminalizadas. Ou seja, não se enquadravam no referido dispositivo.

Entretanto, a partir das decisões paradigmáticas dos tribunais superiores, o inadimplemento do ICMS próprio, ainda que declarado, passou a configurar o crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Os argumentos que fundamentaram esse reconhecimento foram de ordem semântica, histórica, sistemática e teleológica que, em geral, ainda que de forma velada, buscaram afirmar uma função arrecadatória para o uso do Direito Penal, ainda que, por consequência, tenham deixado em aberto uma série de questões práticas que fazem aumentar a insegurança jurídica a respeito das situações em que estaria configurado o crime.

O que houve a partir desse entendimento jurisprudencial foi a ampliação da pretensão arrecadatória, em uma harmonização entre a política do Legislativo (que deixa evidente a pretensão arrecadatória em diversas leis penais tributárias) com a do Judiciário (que passou a afirmar a possibilidade de o Direito Penal ser instrumento de coerção para se evitar a inadimplência tributária). Entretanto, trata-se de um desvirtuamento da função do Direito Penal, o qual deve ser pautado pelo intervencionismo mínimo e pela legalidade estrita.

REFERÊNCIAS

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 8. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

BORGES, Anneline Magalhães Torres; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. A criminalização do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva garantista de Luigi Ferrajoli. **Delictae**, vol. 6, nº 10, Jan. – Jun. 2021.

BOTTINI, Pierpaolo; ESTELLITA, Heloísa. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. Consultor Jurídico, 16 dez.

2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos>>. Acesso em 17 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.534.903/SC, Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 17 de março de 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=70455300&num_registro=201501294779&data=20170321&tipo=0. Acesso em: 19 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Quinta Turma) HC 399.109/SC, *Habeas Corpus*. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 22 ago. 2018. Brasília: DF, STJ [2018]. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF. Acesso em: 19 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.852.129/SC. Relator: Min. Sebastião Reis Júnior. Julgado em 16 de junho de 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=109883132&num_registro=201903645556&data=20200626&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 19 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.867.109/SC. Relator: Min. Laurita Vaz. Julgado em 25 de agosto de 2020. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000638331&dt_publicacao=04/09/2020. Acesso em: 19 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.865.750/SC. Relator: Min. Nefi Cordeiro. Julgado em 22 de novembro de 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=115189723&num_registro=202000569396&data=20200929&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 19 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário) RHC 163334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 19 jun. 2022.

CAMPOS, Clara Prado; BRANDÃO, Claudio. Criminalização do não recolhimento de ICMS próprio e declarado: análise da tese e a necessidade da criação de parâmetros interpretativos. **Delictae**, vol. 6, nº 10, Jan. – Jun. 2021.

ESTELLITA, Heloísa; JUNIOR, Aldo de Paula. **O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?** JOTA. 10 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>>. Acesso em 03 ago. 2021.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal** - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

HOBEIKA, Monica Lourenço Defilippi. Será que há tipificação do crime de apropriação indébita no inadimplemento do ICMS pelo contribuinte? A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado. **Revista Tributária e de finanças públicas**. v. 138, ano 26, III trim. 2018.

LEITE, Alaor; BORGES, Ademar. **Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio**. JOTA, 17 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio-17122019#sdfootnote10anc>>. Acesso em 03 ago 2021.

MACHADO, Gabriel Soares dos Santos; AMARAL, Thiago Bottino do. A criminalização do inadimplemento do ICMS (próprio). **Revista da Faculdade Mineira de Direito**. v. 22, n. 44, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33ª ed. rev. atual e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Crimes federais**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.

ROXIN, Claus. **Derecho Penal - Parte General - Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoria del Delito**. 1. Ed. (Traducción de la 2ª edición alemana y notas por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal). Civitas: Madrid, 1997.

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da Legitimidade da Intervenção Penal na Ordem Tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo, vol. 23, n.117. nov-dez 2015. Disponível

em:<http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBCCrim_n.117.05.PDF>
> Acesso em: 28 ago 2021.