

Artigo

Apropriação indébita de tributos e a utilização do simbolismo penal para aumentar a arrecadação estatal *Misappropriation of taxes and the use of criminal symbolism to increase state revenue*

Thiago Luchetti Krug¹

¹Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Maringá, Maringá, Paraná e Pós-graduado em Direitos Humanos. ORCID: 0009-0008-7409-5715. E-mail: th9luchetti@gmail.com.

Submetido em: 03/04/2025, revisado em: 04/04/2025 e aceito para publicação em: 07/04/2025.

Resumo: O presente artigo objetivou compreender a possibilidade de incluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no âmbito de incidência do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, do modo interpretado pelo STJ no Habeas Corpus 399.109/SC e pelo STF no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC. Para tanto, foram utilizados os métodos indutivo, dedutivo e dialético, sequencialmente, para identificação da incongruência dos precedentes analisados à luz do ordenamento jurídico brasileiro, investigação de suas consequências e interpretação adequada. A partir da análise efetuada, foi possível concluir que a sistemática de apuração e recolhimento do ICMS incidente sobre operações próprias torna materialmente impossível a existência de dolo de apropriação no inadimplemento. Ademais, foi possível concluir que o art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, atualmente criminaliza a mera dívida fiscal, violando o art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, e o princípio da intervenção mínima. Enfim, em razão do afastamento da exigência de elemento subjetivo especial para a tipicidade da conduta, aliado à possibilidade de extinção da punibilidade mediante pagamento integral do valor devido, o presente estudo entendeu que, no caso, houve a utilização do *jus puniendi* como instrumento simbólico de coerção sobre o contribuinte inadimplente, atribuindo à pena função meramente arrecadatória.

Palavras-chave: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços; Apropriação indébita tributária; Simbolismo penal.

Abstract: This article aims to examine the possibility of including the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) within the scope of Article 2, II, of Law 8.137/1990, as interpreted by the Superior Court of Justice (STJ) in Habeas Corpus No. 399.109/SC and by the Federal Supreme Court (STF) in the Ordinary Appeal in Habeas Corpus No. 163.334/SC. To this end, the inductive, deductive, and dialectical methods were sequentially employed to identify the inconsistency of the precedents in light of the Brazilian legal system, investigate their consequences, and propose a proper interpretation. Based on the analysis, it was concluded that the ICMS assessment and payment system for own-account transactions makes the existence of intent to misappropriate materially impossible in cases of default. Furthermore, it was concluded that Article 2, II, of Law 8.137/1990 currently criminalizes mere tax debt, violating Article 5, item LXVII, of the Federal Constitution, as well as the principle of minimal intervention. Ultimately, due to the removal of the requirement for a special subjective element in the characterization of the offense, combined with the possibility of extinguishing criminal liability through full payment of the tax debt, this study argues that the *jus puniendi* has been used symbolically as a coercive tool against delinquent taxpayers, assigning a merely fiscal function to criminal punishment.

Keywords: Tax on the Circulation of Goods and Services; Tax misappropriation; Penal symbolism.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A inclusão do ICMS próprio na hipótese de incidência normativa do tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, adotada pelo STJ no Habeas Corpus 399.109/SC e pelo STF no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/S, foi capitaneada na última década principalmente pelo Ministério Público do estado de Santa Catarina, que logrou êxito ao reverter a jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça - consolidada principalmente no âmbito de sua Sexta Turma.

A matéria foi levada em sede de recurso ordinário ao exame do Supremo Tribunal Federal que fixou a tese segundo a qual “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” (Brasil, 2020, p. 3).

A interpretação extensiva realizada pelos tribunais superiores traz importantes questionamentos, sobretudo no tocante à segurança jurídica - com a possível extensão da *ratio decidendi* para outros tributos -, e à

violação do art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, tangenciando a aplicação de princípios constitucionais e fundamentais do direito penal brasileiro.

Nesse contexto, busca-se colocar em evidência a incompatibilidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, com os impostos indiretos recolhidos fora da sistemática de substituição tributária, visto que o valor de ICMS destacado na nota fiscal de venda não corresponde necessariamente ao valor do imposto que será declarado e recolhido pelo contribuinte em momento posterior, impossibilitando a configuração da existência de dolo de apropriação na conduta.

Ademais a suficiente regulação das infrações tributárias pelo direito administrativo sancionador evidencia possível utilização do *jus puniendi* estatal como meio simbólico de coerção para produzir o implemento da arrecadação de receita tributária, o que importa clara violação ao princípio da intervenção mínima, em seus corolários da fragmentariedade e subsidiariedade, ao ser depositado sobre o contribuinte que declara e não recolhe tributo o peso da persecução penal estatal.

2 APROPRIAÇÃO INDEBITA TRIBUTÁRIA

Comumente denominado por apropriação indébita tributária, devido à aparente semelhança com o delito de apropriação indébita previdenciária previsto no art. 168-A, do Código Penal, observa-se que a tipificação penal da conduta omissiva feita no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, recai sobre o sujeito passivo da obrigação que, descontando ou cobrando valor de tributo ou de contribuição social, deixa de recolhê-lo no prazo legal aos cofres públicos.

Nos termos do art. 121, do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação tributária é gênero ao qual pertencem duas espécies: o contribuinte e o responsável. Contribuinte é aquele que possui relação direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador; enquanto que o responsável é o não contribuinte sobre o qual recai a obrigação de recolher o tributo por disposição expressa de Lei. Quanto à obrigação tributária, nos termos do art. 113, do CTN, é definida como aquela que surge em razão da ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Desconto significa “procedimento contábil mediante o qual o responsável tributário, que possui o dever instrumental de arrecadar (formalmente) o valor correspondente ao tributo devido pelo contribuinte, abate uma parcela da quantia paga a este, por ocasião da entrega de uma remuneração que configure fato imponible tributário” (Eisele, 1998, p. 184). Já a cobrança consiste no “procedimento formal de destaque (em relação ao preço que configura o valor global da operação), na nota fiscal, do valor correspondente ao tributo” (*Ibidem*, 1998, p. 184).

As delimitações das duas situações — descontar ou cobrar tributo — abarcam em grande parte toda a atual discussão que gravita em torno do dissídio interpretativo do alcance originariamente previsto pelo legislador no referido inciso II, do art. 2º da Lei 8.137/1990. Isso porque, no primeiro caso, o montante foi efetivamente pago pelo contribuinte (passando-se à titularidade do Estado) e é apenas descontado pelo responsável como mero intermediário entre o contribuinte e os cofres públicos, enquanto, no segundo caso, a situação fática tipificada ocorre em um momento anterior. Isto é, na cobrança, o valor cobrado ainda não é propriamente o tributo, mas seu respectivo ônus econômico repassado a terceiro, ou seja, o referido valor, antes de ter como destino os cofres públicos, deverá ainda transitar pela contabilidade fiscal da empresa contribuinte.

No primeiro caso, tipifica-se corretamente a apropriação indébita de valores descontados e não repassados pelo responsável tributário; no segundo, o que aparenta pretender o legislador é a mera criminalização da dívida entre sujeito passivo e sujeito ativo da obrigação tributária.

2.1 NOVOS LIMITES TRAÇADOS PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça a problemática da compatibilização da sistemática de recolhimento do ICMS ao crime de apropriação indébita tributária era controversa entre a Quinta e a Sexta Turmas.

A orientação adotada nos autos de RHC 36.162/SC, AgRg no REsp 1.465.259/GO, REsp 1.543.485/GO, RHC 77.031/SC, AgRg no REsp 1.632.556/SC, elencados em ordem cronológica de julgamento, foi de que o não repasse de ICMS recolhido em operações próprias enseja o mero inadimplemento fiscal e se amolda ao art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, somente os casos em que se trata de obrigação de recolhimento mediante substituição tributária.

Em sentido contrário, a Quinta Turma historicamente não aventou tal distinção, pacificando o entendimento de que o crime em questão se consuma em qualquer hipótese de não repasse do ICMS, havendo comprovação de que a conduta se deu de forma dolosa. Este é o entendimento adotado nos autos de RHC 42.923/SC, RHC 44.465/SC e RHC 44.466/SC, por exemplo. Diante desse cenário, tendo em vista a controvertida interpretação adotada por cada uma das Turmas do STJ, coube à 3ª Seção manifestar-se em sua composição integral para unificar o entendimento e estabilizar a jurisprudência da corte.

Para tanto o STJ debruçou-se em um trabalho investigativo da *mens legis* insculpida no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, já que a precisa conceituação dos termos “descontado ou cobrado” é o que fornece propriamente as balizas dentro das quais um determinado fato imponible será objeto ou não de criminalização, subsumindo-se à hipótese de incidência penal em questão.

Nesse contexto, entendeu o STJ que o legislador incorreu em deficiência redacional na elaboração do tipo penal, porque somente o sujeito ativo da relação tributária pode tanto “cobrar” quanto “descontar” tributo. Ao sujeito passivo cabe a mera retenção que, no primeiro caso, efetua em operação própria para posterior recolhimento ao fisco e, no segundo, efetua mediante responsabilidade por substituição também para o posterior repasse ao fisco.

Considerando a imprecisão dos dois termos, coube ao STJ imprimir-lhe significado penal, sob pena de esvaziamento do tipo. Ao termo “descontado” deu-se interpretação para denotar a ideia de abatimento:

Exemplificadamente, menciono o caso do imposto de renda. O salário percebido por todos aqueles que auferem renda será reduzido pelo correspondente ao encargo tributário, de modo que receba um valor menor do que o que receberia se não houvesse imposto devido. Vale dizer, o termo “descontado” refere-se às operações tributárias que resultem diretamente na redução do valor a ser percebido pelo contribuinte que não pode repassar para outrem o ônus tributário (Brasil, 2018, p. 19).

Trata-se do mesmo significado atribuído no contexto da apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP) e da sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, II, CP), o que reforça sua aplicabilidade àquele sobre o qual é imposta a responsabilidade por substituição.

Já ao termo “cobrado” atribuiu-se a ideia de acréscimo, tendo em vista principalmente a sistemática dos tributos indiretos, caracterizados em sua maioria pela

incidência em cadeia. Ou seja, em última análise, o que se considerou foi que o tributo cobrado é aquele cujo contribuinte de direito recebe o reembolso do contribuinte de fato - em razão do ônus ser repassado ao longo da cadeia de incidência, agregando-se o valor final do produto.

Essa linha de raciocínio adotada pautou-se principalmente pelo Projeto de Lei 4.788/1990, que deu azo à Lei 8.137/1990, cujo projeto original acabou por não prevalecer. Previa-se:

Art. 3º Iguamente 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 (Brasil, 1990).

Adequando os termos “descontado” e “cobrado” à literalidade do referido artigo, expõe o Ministro Relator em conclusão que:

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 (Brasil, 2018, p. 22).

Observa-se que a essência da tese adotada pelo STJ, que acolheu a orientação minoritária firmada pela Quinta Turma e denegou a ordem ao Habeas Corpus impetrado, consistiu essencialmente em tentar retornar à *mens legis* do projeto de lei original, constatando-se que a redação atual do 2º, II, da Lei 8.137/1990, nada mais é que a fusão inadequada dos incisos IV e V expresso em má técnica legislativa.

Irresignados, os pacientes interpuseram Recurso Ordinário ao Supremo Tribunal Federal (RHC nº 163.334). O voto vencedor, de lavra do Min. Luís Roberto Barroso estruturou-se a partir de três fundamentos: a interpretação sistemática dos termos que compõem o tipo; a análise histórica e de direito comparado quanto à intenção do legislador no processo legiferante do crime em questão e a ponderação teleológica e consequencialista da não tipificação da conduta para a sociedade.

Quanto ao primeiro fundamento, interpretando-se os elementos normativos que compõem o tipo, parte-se do pressuposto de que o sujeito ativo do delito é o sujeito passivo da obrigação tributária. Esse, nos termos de legislação em regência, é tanto o contribuinte como o responsável, concluindo-se não caber ao judiciário promover distinção não feita pela própria lei.

Ademais, quanto ao objeto do delito, o “valor de tributo ou contribuição”, infere-se que o termo “tributo” tem acepção ampla, referindo-se por diversas ocasiões na legislação ao próprio valor em dinheiro que o representa. Portanto, nesta acepção, a correta compreensão do alcance da expressão “valor de tributo” poderia enquadrar a sua mera repercussão econômica repassada a terceiro.

Para o termo “cobrado”, analisando-se a legislação que determina a base de cálculo do imposto de renda, percebeu-se disposição expressa de exclusão dos “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, Decreto-lei 1.598/1977), o que aponta para sua utilização no contexto de tributos indiretos, como é o caso do ICMS.

Já quanto ao segundo fundamento, investigando os debates que permearam o Projeto de Lei 4.788/90 (que deu azo à Lei 8.137/1990), tanto em sua redação original como no substitutivo apresentado pelo então Deputado Federal Nelson Jobim, atualmente positivado, constatou-se que a intenção do legislador à época era incluir na hipótese de incidência penal o não recolhimento do ICMS próprio repassado aos consumidores.

A conclusão que se constrói, portanto, não é outra senão aquela já alcançada pelo Ministro Rogério Schietti Cruz, de modo que o art. 2º, II, da Lei 8.137/1990

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 (Brasil, 2020, p. 25).

Outrossim, quanto ao terceiro fundamento, ponderando as consequências da atipicidade da conduta, a questão foi analisada por dúplici perspectiva: o desvalor propriamente dito da falta de recolhimento intencional de valor de tributo e as consequências que tal atitude ocasiona à livre concorrência nacional.

Para o Ministro Roberto Barroso, no contexto da República Federativa do Brasil, cujos estados encontram-se em débil situação financeira, a atitude de impedir que o dinheiro público chegue ao Estado apresenta um desvalor de conduta tão grande quanto aquela que retira indevidamente o dinheiro do erário, como é o caso da corrupção. Esses valores inadimplidos, portanto, representam um déficit de grande proporção no custeio de despesas com saúde, educação, entre outras frentes de atuação social, uma vez que o ICMS é tributo de receita não vinculada (*Ibidem*, p. 29).

No entanto, tal conduta não prejudica tão só as políticas sociais, mas também a iniciativa privada, já que

aqueles comerciantes que intencional e reiteradamente não recolhem o valor do ICMS aproveitam margem de lucro maior que aqueles que corretamente adimplem, de modo que o comerciante que corretamente paga o ICMS devido em suas operações não consegue alcançar o patamar de preço oferecido por aqueles que não o pagam.

Por fim, para diferenciar o crime em questão da mera inadimplência e impedir a criminalização desta última, foi proposto o critério da contumácia por meio da qual pretende-se representar o dolo específico de apropriação de valores que deveriam ser repassados ao Estado.

Melhor explicando, “não haverá crime nos casos em que o comerciante, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixar de pagar o tributo em um ou outro mês”, de modo que o desvalor da conduta que justifica sua criminalização é representada pelos “devedores contumazes, que fazem do inadimplemento seu *modus operandi*”, sendo preciso 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” (*Ibidem*, p. 32-33).

Portanto, da análise do voto, o que se pode concluir é que, tomando por base a importância da proteção à ordem tributária, alinhavada às possíveis consequências da não criminalização da conduta, o intérprete buscou a interpretação que entendeu mais adequada à proteção do bem jurídico. Trata-se de posição em clara atenção à mesma *mens legis* identificada pelo Superior Tribunal de Justiça, prescindindo, em certa medida, da análise da viabilidade de enquadramento da realidade fática à hipótese abstrata de incidência da norma.

2.2 ANÁLISE CRÍTICA

Quanto aos aspectos principais do ICMS, trata-se de imposto indireto, cujo ônus econômico da incidência é repassado ao adquirente ou consumidor final e, em regra, tributo plurifásico que incide em cada operação de circulação individualmente considerada na cadeia econômica da mercadoria.

Justamente em razão desse último aspecto, como forma de minorar a carga tributária acumulada sobre o preço final da mercadoria a partir de múltiplas incidências do imposto, a Constituição Federal determina em seu art. 155, § 2º, I, que o ICMS seja não cumulativo, implementando-se tal sistemática pela previsão da compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

A realidade fática é extremamente complexa, uma vez que o encontro entre débitos e créditos é realizado pelas empresas na proporção global de suas operações, que podem envolver alíquotas distintas e regras específicas e — para além do crédito sobre as operações anteriores da cadeia econômica das mercadorias destinadas a posterior revenda — existem outras disposições legais capazes de influenciar significativamente no saldo de crédito das empresas.

A principal conclusão que se extrai é que o valor de ICMS destacado na nota fiscal de venda não corresponde necessariamente ao valor do imposto que será

recolhido pelo contribuinte, ou seja, o tributo não permanece intangível no caixa do contribuinte a partir do procedimento de destaque. Tanto é assim que, levando-se em consideração as particularidades da sistemática de incidência do tributo, a depender do período de apuração, além da possibilidade de não possuir valores a recolher do imposto, é possível que o contribuinte possua saldo credor de ICMS.

Ao confrontar as constatações expostas com a linha argumentativa principal da *ratio decidendi* adotada pelo STJ no Habeas Corpus 399.109/SC e pelo STF no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC para possibilitar o enquadramento do inadimplemento do ICMS como espécie de apropriação indébita, infere-se que a Corte prescinde de distinção fundamental que impossibilita a existência do dolo de apropriação na conduta: trata-se da não identidade entre o tributo e sua repercussão econômica, entre o tributo e preço.

A ausência dessa diferenciação é bem sintetizada pelo Ministro Roberto Barroso (Brasil, 2020, p. 22) ao afirmar que “o valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade”, e que, portanto, “o não recolhimento do imposto caracteriza apropriação indébita”.

Para contrapor o alegado em julgamento, a distinção é versada de forma clara em lição de Kiyoshi Harada (2014, p. 250):

Quanto ao não recolhimento do ICMS por operação própria entendemos haver apenas infração de natureza tributária. Tese em sentido contrário não leva em conta o fato de que todo tributo indireto repercute na política de formação de preço de mercadorias ou serviços. O destaque do ICMS na nota fiscal, por exemplo, não significa recebimento pelo vendedor do imposto destacado para o fim de assegurar o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto. O imposto, assim como o valor da matéria-prima, os valores das despesas com a folha, com o aluguel etc. e até mesmo a margem de lucro fazem parte integrante do preço final do produto ou serviço. Logo, o vendedor recebe o preço, não o imposto. A tese da apropriação indébita só seria viável no sistema de tributação por fora, como acontece nos Estados Unidos e no Japão, por exemplo, onde os tributos são recolhidos pelo comerciante ou tomador de serviços separadamente, sem integrar o valor do preço do produto ou do serviço.

Ou seja, o preço recebido do consumidor integrará o caixa da empresa e somente após complexo procedimento de encontro entre débitos e créditos que resulte em valor final a pagar se materializará em dívida declarada entre o contribuinte de direito e a administração tributária.

A necessidade de distinção de tais conceitos já fora sugerida pelo STF em precedente de natureza vinculante, RE 608.872 (Tema 342), de relatoria do Min.

Dias Toffoli, como parte da fundamentação utilizada para afastar a aplicação de imunidade tributária recíproca nas hipóteses em que o beneficiário é simples contribuinte de fato do tributo. A conclusão foi obtida porque o beneficiário da imunidade

embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. (Brasil, 2017, p. 21)

Por conclusão, tem-se que, embora o legislador infraconstitucional tenha incorrido em má técnica legislativa na redação do tipo penal em destaque, a inclusão do débito de ICMS próprio na hipótese de incidência do dispositivo como espécie de apropriação indébita é afastada por meio da interpretação sistemática do ordenamento jurídico aliada à realidade fática de apuração e recolhimento do tributo, que impede a configuração do dolo de apropriação exigido pelo STF para a configuração do delito. Desse modo a interpretação adotada constitui nítida inovação legislativa, vedada pelo ordenamento, ao cancelar a criminalização da mera dívida tributária.

O Direito Penal, como ramo do Direito, estrutura-se fundamentalmente em torno da finalidade de proteger determinados bens jurídicos e limitar a atuação punitiva estatal. Bem jurídico, na contribuição de Prado (2013, p. 70), “implica a realização de um juízo positivo de valor acerca de determinado objeto ou situação social e de sua relevância para o desenvolvimento do ser humano” e consiste no “ente (dado ou valor social) material ou imaterial haurido do contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial à coexistência e desenvolvimento do homem e, por isso, jurídico-penalmente protegido” (*Ibidem*, p. 322).

Nesse contexto, é ínsita à atividade do jurista - legislativa, interpretativa ou aplicadora - o juízo de valor, seja por meio de uma discriminação positiva dos dados ou valores materiais e imateriais que se pretende proteger em uma determinada sociedade histórica, seja por meio de uma discriminação negativa ao atribuir-se certo desvalor a determinados fenômenos fáticos cristalizados pelo legislador na hipótese de incidência normativa como lesionadores ou potencialmente perigosos à integridade do bem jurídico que se pretende tutelar.

Entretanto, essa liberdade valorativa não é irrestrita. Tratando-se da criminalização de uma conduta por parte do Direito Penal como a forma mais gravosa de intervenção na liberdade individual, a atuação legislativa de valoração, em um contexto de progressiva expansão da força normativa da Constituição Federal, deve se orientar principalmente pelos valores ali tratados. Ademais, a tipificação dos fatos pelo legislador deve sempre estar balizada em duas características fundamentais que constituem corolários do princípio da intervenção mínima do direito penal: fragmentariedade e subsidiariedade.

A fragmentariedade impõe que o Direito Penal regule apenas fragmentos dos bens jurídicos sociais, aqueles cuja violação torna impossível a coexistência digna e pacífica em sociedade.

Reis Junior, Baretta e Castilho (2023, p. 229) expõem que:

O caráter fragmentário institui que a ilicitude de uma conduta nem sempre estará aportada no Direito Penal, salvo em caso de ofensa a um bem jurídico essencial. Na realidade, todo ilícito penal também será ilícito para os outros ramos do direito, entretanto, nem sempre o inverso ocorre.

Já a subsidiariedade determina, em um contexto de ampla regulação dos fatos sociais, que o Direito Penal atue tão somente quando os demais meios de controle normativo, como as indenizações civis ou punições administrativas, por exemplo, revelem-se insuficientes à tutela do bem jurídico protegido. Em síntese,

o princípio da subsidiariedade veicula a atuação do Direito Penal apenas em ultima ratio, ou seja, a interferência é cabível exclusivamente quando os outros ramos do direito se tornam ineficazes no controle da ordem pública. Em razão disso, o poder incriminador do Estado se revela como instrumento para situações excepcionais, haja vista seu alto grau de interferência nas liberdades individuais. Destarte, se outra alternativa sancionatória se revelar suficiente na tutela do bem jurídico, o emprego do Direito Penal deverá ser evitado e as medidas civis e administrativas poderão ser executadas de forma efetiva (Reis Junior; Baretta; Castilho, 2022, p. 229-230).

Como exemplo pertinente, cumpre destacar o próprio art. 5º, LXVII, da Constituição Federal: ao elencar que “não haverá prisão civil por dívida”, o próprio constituinte aponta que a tutela da dívida não é justificadora da intervenção penal, já que posto à disposição do credor inúmeros mecanismos de cobrança. Há, portanto, no texto constitucional, expresso limite negativo à valoração de bens jurídicos penalmente relevantes, regra que é excetuada somente pelo próprio dispositivo com a autorização da prisão do inadimplente inescusável de pensão alimentícia, uma vez que a prisão do depositário infiel restou afastada pelo Pacto de San Jose da Costa Rica, norma de *status* supralegal que paralisa a eficácia da exceção para o restante do ordenamento jurídico.

O ponto é merecedor de destaque visto que, em que pese todo o justo cotejo consequencialista feito pelo Min. Roberto Barroso em seu voto a respeito dos malefícios da não tipificação da conduta, não cabe ao judiciário dar voz ao silêncio eloquente do constituinte.

No entanto, a partir da análise dos argumentos utilizados para a chancela da *mens legis* insculpida no inciso II, do art. 2º, da Lei 8.137/1990, promovida pelo STJ

no Habeas Corpus 399.109/SC e pelo STF no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC, é possível identificar contradições que aparentam corroborar com a utilização do direito penal como meio de mera coerção simbólica para o incremento da arrecadação de receita aos cofres estatais.

A constatação estrutura-se a partir de três pilares fundamentais: a não exigência de elemento subjetivo especial para a configuração do delito; a violação ao princípio da intervenção mínima, materializado nos corolários apresentados, e a virtual inexistência de consequências que extrapolam o mero adimplemento da dívida tributária titularizada pelo sujeito ativo do delito, estimulada pela hipótese legal irrestrita de extinção da punibilidade posta a sua disposição.

O elemento subjetivo especial, como verdadeiro *animus* materializado pela utilização de ardis fraudulentos para omitir ou alterar os valores efetivamente devidos à administração tributária é o que atribui relevância penal às condutas tipificadas nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990. Esse elemento é exteriorizado pelos verbos “omitir”, “fraudar”, “falsificar”, “elaborar”, “negar”, “fazer declaração falsa”, “exigir”, “pagar ou receber, para si”, “deixar de aplicar ou aplicar em desacordo com o estatuído”, uma vez que pressupõem intenção ilegal por parte do contribuinte de embarçar a arrecadação tributária.

O inciso II, do art. 2º, é o único inciso que parece não trazer expressamente tal disposição ao prever que constitui crime “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo”, entretanto, não poderia escapar à regra, visto que o próprio *caput* determina que seus incisos constituem “crime da mesma natureza” daqueles elencados no artigo anterior, inexistindo qualquer ressalva feita pelo legislador de sua não submissão ao *caput*, afinal, *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit* (“quando a lei quis, disse; quando não quis, guardou silêncio”).

A exigência do elemento subjetivo especial é justamente o fundamento utilizado pelo STF, por meio do ARE 999.425/SC (Tema 937 da Repercussão Geral), para afirmar a constitucionalidade dos crimes previstos na Lei 8.137/1990, diferenciando-os da criminalização da mera dívida.

Entretanto, em clara contradição ao anteriormente decidido, o STF entendeu, *in casu*, que “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” (Brasil, 2020, p. 20). E, para não implicar na conclusão de que toda dívida tributária é apropriação indébita, inovou o ordenamento ao criar e aplicar o critério de contumácia, ou seja, do inadimplemento reiterado aliado a “circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos” (Brasil, 2020, p. 22) que constitua verdadeiro *modus operandi* do empresário.

O que se observa, conforme já apontado, é o nivelamento indevido entre a natureza dos débitos de tributos cobrados por operações próprias e aqueles descontados mediante substituição tributária.

No delito tipificado no art. 168-A do Código Penal, justifica-se a não exigência do elemento subjetivo

especial (ERESP 1.296.631/RN), visto que o mero não repasse do valor descontado a título de contribuição previdenciária promove a quebra de confiança depositada no substituto, e denota a existência do dolo de apropriação dos valores que já pertencem ao fisco porque, no caso, de fato há apenas o repasse de tributo já apurado pelo contribuinte substituído.

A impossibilidade de estender tal regramento ao ICMS impede a configuração do dolo de apropriação, seja ele contumaz ou episódico, visto que a própria realização do verbo “apropriar” é juridicamente impossível para tributos indiretos recolhidos fora do regime de substituição tributária.

Desse modo, a existência de elemento subjetivo especial para configuração do delito em questão (finalidade ardilosa de omitir ou alterar de maneira fraudulenta os valores a recolher) sobre o qual recaia o desvalor justificador da tutela penal é imprescindível sob pena de incidir sobre a própria dívida declarada e meramente não paga.

No tocante ao princípio da intervenção mínima, na manifestação de seus corolários da fragmentariedade e subsidiariedade, o ordenamento jurídico prevê tratamento processual e material diferenciado à Fazenda Pública em juízo, que se justifica tanto pela relevância da atuação fazendária como pela grande quantidade de demanda em face dos entes públicos. Como exemplo, a Lei 6.830/1980 que versa especialmente sobre as execuções fiscais de dívida ativa movidas pela Fazenda Pública, visando torná-las mais céleres e efetivas.

Ainda, no âmbito do ICMS, os entes estaduais preveem em regramento próprio penalidades pecuniárias impostas às diversas hipóteses nas quais o contribuinte deixa de recolher o imposto no prazo previsto em lei, sem intuito fraudatário. Ademais incide também juros moratórios sobre o montante inadimplido, sujeitando o contribuinte até mesmo à possibilidade de suspensão ou perda definitiva de benefícios fiscais. Com a ação do tempo, não é incomum encontrar autos de infração cujo valor devido a título de multa e juros de mora ultrapassa em grande parcela o valor do próprio débito tributário.

Ainda que o baixo índice de execuções bem-sucedidas de débitos tributários inscritos em dívida ativa se revele como um dos gargalos apontados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) como causadores da morosidade na atuação do judiciário (2023, p.149), as dificuldades para atender de forma efetiva a pretensão do credor exequente não podem justificar a intervenção do *jus puniendi* estatal, sob clara ofensa à fragmentariedade e subsidiariedade, requisitos ínsitos à atuação limitada do direito penal.

Prova de que as alternativas oferecidas pelos outros ramos do direito ainda não falharam na tarefa de levar aos cofres públicos o crédito tributário não adimplido é que, somente no ano de 2020, a União passou a possibilitar que os contribuintes realizassem propostas de transações resolutivas de litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda, mediante sistemática implementada pela Lei 13.988/2020, denominada como “transação individual”, com o fim de recuperar débitos considerados irrecuperáveis pelo fisco com a utilização da negociação de descontos sobre a cobrança de juros moratórios e multa.

Essa proposta contrapõe-se à comum transação por adesão, na qual o contribuinte meramente opta se adere ou não às condições impostas pela Fazenda, sistemática que ainda prepondera no âmbito dos Estados para regularização de débitos de ICMS, conhecidos Programas de Recuperação Fiscal (REFIS). Há, portanto, ampla margem de desenvolvimento de programas não judiciais e autocompositivos que ainda não são suficientemente explorados pelos Estados da federação.

Por fim, o tipo em análise comina pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. Trata-se de pena base que autoriza utilização de inúmeros institutos, como a transação penal, suspensão condicional do processo, substituição da pena privativa de liberdade e regime inicial fixado como aberto.

Importa destacar, com especial relevo, a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva do Estado durante o período em que o débito se encontra em parcelamento e sua extinção pelo integral pagamento, com fundamento mais recente nos arts. 68 e 69, da Lei 11.941/2009.

Nesse contexto, se, de um lado, a utilização da medida para os demais tipos tratados na Lei 8.137/1990, que exigem a presença de elemento subjetivo especial do injusto (fraude e outros ardis) já é questionável pela doutrina; de outro, quanto ao tipo do inciso II, do art. 2º, da Lei 8.137/1990, o instituto reforça de modo cabal utilização do *jus puniendi* estatal como mecanismo coercitivo em face do mero devedor tributário.

A conclusão é obtida porque, no primeiro caso elencado, o juízo de reprovabilidade recai sobre o elemento subjetivo especial do injusto, isto é, a presença do elemento fraudatário é que transmuta o inadimplemento em ação que visa supressão ou redução ilícita de tributo. Por essa razão, seja compreendendo o bem jurídico tutelado a partir de uma visão funcionalista (ligada às funções do tributo), seja a partir de uma visão patrimonialista (ligada ao erário em sentido estrito), há tão somente opção do legislador em privilegiar a recomposição do dano patrimonial em detrimento da continuidade da persecução penal que visa a punição da conduta com intuito ardiloso ou fraudulento.

De modo diverso ocorre com o segundo caso, visto que a exigência de elemento subjetivo especial do tipo fora descartada pelo STF ao fim do julgamento do precedente e, a partir da exposição feita, resta impossível haver dolo de apropriação para débitos próprios de ICMS. Portanto, a conclusão que se impõe é que o juízo de reprovabilidade recai sobre a mera dívida tributária declarada e, nesse caso, a possibilidade irrestrita de extinção da punibilidade prevista no art. 69, Lei 11.941/2009, torna visível que o interesse almejado com a persecução penal é exclusivamente a arrecadação de receita.

O uso *jus puniendi* como mero instrumental simbólico é implícito na conclusão do Min. Roberto Barroso ao afirmar que

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 (Brasil, 2020, p. 31).

Para logo em seguida concluir que

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 (*Ibidem*, p. 32).

É de suma importância denunciar tal posicionamento. Não cabe ao judiciário a torpe função de impor a persecução penal como meio de coerção para o adimplemento da dívida tributária, encurralando o contribuinte em situação na qual o melhor caminho de saída seja a utilização da causa de exclusão da punibilidade prevista no art. 69, Lei 11.941/2009.

A mesma conclusão é apontada por Ziembowicz (2020, p.141):

Desse modo, a extinção da punibilidade nos crimes tributários atualmente aplicada no Brasil permite inferir que a sanção penal decorre do não pagamento dos tributos, ou seja, utiliza-se indevidamente a ameaça de prisão para coagir o contribuinte ao pagamento do débito fiscal, pois o simples recolhimento dos tributos (mesmo quando tiver sido praticada a conduta incriminada) isenta o infrator de qualquer pena.

No contexto da tríplice função da pena - retribuição, prevenção e ressocialização - adotado pelo art. 59, do Código Penal, o que se verifica com a utilização indevida do aparato estatal de persecução como elemento simbólico é sua substituição pela função exclusivamente arrecadatória.

Nesse sentido,

a função da pena é deturpada no sentido de torna-se um instrumento substancial de cobrança de tributos devidos, incumbência essa que deve se limitar apenas ao Direito Tributário e às normas de execução fiscal. Assim, não há espaço de atuação para o Direito Penal servir como mero propagador de temor ao contribuinte com fito arrecadatário de menor esforço à máquina estatal (Reis Junior; Baretta; Castilho, 2022, p. 234)

Em arremate, para além da inconstitucionalidade implícita no tipo penal analisado, a partir de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico e, sobretudo, em respeito ao que dispõe a Carta Magna em seu art. 5º, LXVII, a interpretação adequada é pelo afastamento do não recolhimento do ICMS incidente sobre operações próprias regularmente declarado pelo contribuinte, da hipótese normativa de incidência do inciso II, do art. 2º, da Lei 8.137/1990, visto que a mera dívida é

fato manifestamente atípico para o direito penal no ordenamento jurídico brasileiro.

Isso não significa assumir que a conduta não possui lesividade social alguma, mas que não possui grau exigido para ser objeto de tipificação penal. Ensina Prado (2013, p. 75) que “as sanções administrativas não tem natureza de pena, mas decorrem igualmente do exercício do direito de punir estatal em relação aos ilícitos praticados no âmbito da atuação da Administração Pública”, sendo aplicadas sobre o ilícito administrativo que “vem a ser o não cumprimento voluntário do sujeito de uma regra ou norma administrativa”, como o não recolhimento do tributo no prazo adequado.

O que se pode concluir, portanto, é que se trata de conduta cujo enquadramento correto de responsabilização deve ser feito exclusivamente no âmbito do direito administrativo sancionador.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em meio ao contexto de complexidade da sistemática de incidência do ICMS e débil situação financeira de alguns entes regionais, o Direito Penal, pela gravidade de suas sanções e força simbólica da persecução penal estatal, pode surgir como eficiente estratégia de recuperação de tributos não pagos, em flagrante violação ao art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, e ao princípio da intervenção mínima.

Assim, tanto o STJ como o STF em seus julgados prescindiram de adequada distinção entre tributo e sua repercussão econômica: é repassado ao contribuinte de fato - que não possui qualquer tipo de relação com a administração tributária - o custo do tributo que após complexo procedimento de encontro entre débitos e créditos, resultará em valor final a pagar declarado ao fisco no fim do período de apuração. Nessa sistemática, em nenhum momento da apuração, o valor de ICMS pertence antecipadamente ao Estado.

A conclusão torna materialmente impossível a existência de qualquer modalidade de dolo de apropriação e implica na manutenção pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal da criminalização da mera dívida tributária, em material ofensa ao que dispõe o art. 5º, LXVII, da Constituição Federal.

Em que pese a tentativa do STF no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC de propor o critério da contumácia como diferenciador do sujeito ativo do delito e o mero devedor, a solução mostrou-se insatisfatória, carente de parâmetros objetivos e não logrou êxito em justificar a conclusão do julgamento.

Ademais, aliado à baixa reprovação social cominada pelo legislador na pena base e, principalmente, à possibilidade irrestrita de extinção da punibilidade por meio do pagamento integral do crédito tributário a qualquer tempo, o presente artigo buscou denunciar o uso do aparato estatal de persecução penal como mero instrumental simbólico para coagir o contribuinte inadimplente a regularizar seus débitos.

Trata-se de reprovável atitude que, ao criminalizar a conduta suficientemente já tratada no âmbito do direito administrativo sancionador, constitui clara ofensa ao princípio da intervenção mínima, em seus corolários da

fragmentariedade e subsidiariedade, além de substituir as tradicionais funções da pena, previstas no art. 59 do CP, pela função exclusivamente arrecadatória.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 399.109/SC**, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, Terceira Seção, DJe 31/8/2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordo?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC 163.334/SC**, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 13/11/2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 608.872/MG**, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 27/09/2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312828593&ext=.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=De%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 4788, apresentado em 28 de março de 1990**. Define crimes contra a administração tributária, de abuso do poder econômico e da outras providências. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD29MAR1990.pdf#page=40>. Acesso em: 17 jun. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Justiça em Números 2023**. Brasília: CNJ, 2023.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Dialética, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal brasileiro: parte geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. v. 1.

REIS JUNIOR, Almir Santos; BARETTA, Gilciane Allen; CASTILHO, Rafael Marvulle. O simbolismo penal na persecução penal dos crimes tributários e o programa de recuperação fiscal – REFIS. **Revista das Faculdades Integradas Vianna Junior**, Juiz de fora, v. 13, n. 2, p. 217-237, jul/dez 2022.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo. **Crimes tributários**: extinção da punibilidade e sonegação. São Paulo: Almedina, 2020. *E-book*.