

O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS E A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA: análise do julgado Habeas Corpus n° 399.109/SC – STJ.

SANTINI, Kaciara de Lurdes Sousa - UNIBALSAS¹
ALVES, Mércia Silva - UNIBALSAS²

Resumo: O presente artigo consiste em uma pesquisa baseada na decisão proferida no Habeas Corpus n° 399.109/SC, apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça que deu ensejo à criminalização da conduta do contribuinte que não faz o devido recolhimento do ICMS em operações próprias, configurando-se como delito de apropriação indébita tributária. Para tanto, fez-se uma análise acerca das características gerais dos tributos no ordenamento jurídico pátrio para definir os aspectos caracterizadores do ICMS, por conseguinte, uma análise geral a despeito do crime de apropriação indébita com égide no Código Penal mostrou-se substancial para a compreensão dos elementos caracterizadores da apropriação indébita tributária, prevista na Lei 8.137/1990. Com base nisso, o objetivo do trabalho é verificar quais as razões levaram ao egrégio tribunal superior a criminalizar a omissão no recolhimento do ICMS e para isso fez-se um estudo baseado na metodologia de revisão bibliográfica em doutrinas, jurisprudência, legislação e artigos científicos já publicados para melhor compreender a ótica criminalizadora do direito tributário e quais os requisitos para a configuração do referido crime.

Palavras-chave: ICMS. Apropriação indébita tributária. Omissão no recolhimento de ICMS. Crimes contra a ordem tributária. HC n° 399.109-STJ.

Abstract: The present article consists of a research based on the decision handed down at Habeas Corpus n. 399.109 / SC, assessed by the Brazilian Superior Tribunal de Justiça and which gave rise to the criminalization of the taxpayer's conduct that does not make the due payment of the ICMS in its own operations, constituting an offense of tax misappropriation. To this end, an analysis was made about the general characteristics of taxes in the national legal system to define the aspects that characterize the ICMS, for a general analysis in respect of the crime of undebiten appropriation with égide in the Penal Code proved to be substantial for understanding of the elements characterizing the tax undue appropriation provided for by Law 8.137 / 1990. Based on this, the objective of the work is to verify which reasons led to the egregious superior court to criminalize the omission in the collection of ICMS and for that, a study was made based on the methodology of bibliographic review in doctrines, jurisprudence, legislation and scientific articles already published to better understand the criminalizing perspective of tax law and what are the requirements for the configuration of said crime.

Keywords: ICMS. Tax misappropriation. Omission in the payment of ICMS. Crimes against the tribuatal order. HC n° 399.109-STJ.

INTRODUÇÃO

É consenso que a cobrança de tributos consiste em uma das funções essenciais para o funcionamento do Estado e de todos os seus serviços públicos, bem como para o alcance do bem estar dos seus cidadãos, por meio da prestação dos direitos sociais para o desenvolvimento digno e equânime. Nesse prospecto, o ente estatal passa a ser o sujeito ativo na cobrança dos tributos, conquanto os cidadãos figuram como contribuintes, e para lograr êxito no pagamento dos tributos pelos cidadãos, o Estado utiliza-se de mecanismos que forcem os indivíduos a cumprirem com a obrigação, sob pena de multa e até criminalização de suas condutas omissivas.

¹ Acadêmica do 10° período de Direito. Grupo de Direito Tributário, Administrativo, Agrário e Ambiental. E-mail: kaciasasantini@hotmail.com.

² Professora orientadora do Grupo de Direito Tributário, Administrativo, Agrário e Ambiental. E-mail: mercia.s.alves@gmail.com.

Por essa razão, a presente pesquisa tem o condão de analisar a problemática que gira em torno da criminalização da conduta omissiva do contribuinte que deixa de recolher o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) com base na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária (Lei n° 8.137/1990), após a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que optou por rechaçar aquelas condutas que se consubstanciam no crime de apropriação indébita tributária e puni-las de acordo com os mandamentos da lei.

Depreende-se que a postura do Direito Penal Tributário evidencia o poder punitivo do Estado a medida em que este passa a tipificar penalmente àquelas práticas que atentem contra a sua ordem tributária, no sentido de que é fundamental garantir o recolhimento dos impostos por se tratar de matéria de interesse supraindividual, uma vez que somente mediante a cobrança dos tributos o Estado pode garantir, em tese, o exercício das suas funções e assegurar a prestação dos direitos sociais dos cidadãos.

Sob essa perspectiva, o artigo projetou-se em três tópicos, em que o primeiro versa sobre os aspectos gerais a respeito dos tributos, tais como seu conceito, características, requisitos, para logo discutir as peculiaridades do ICMS. Já no segundo tópico, fez-se uma abordagem sobre o crime de apropriação indébita previsto no Código Penal (CP), por se tratar da lei geral, e concomitantemente sobre a apropriação indébita tributária à luz da Lei n° 8.137/1990. Por último, no terceiro tópico, foi analisada a decisão do STJ que criminalizou a conduta omissiva calcada no não recolhimento do ICMS.

A metodologia elegida para a presente pesquisa foi a de revisão bibliográfica, com apoio na doutrina, legislação vigente e jurisprudência.

1 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

Inicialmente, cumpre ponderar que será abordado o conceito de tributo, bem como a tributação do Estado, por conseguinte serão tratados os tipos de espécies tributárias, dando ênfase no imposto, abordando de forma específica somente o ICMS e suas particularidades, pois o enfoque principal é a abordagem do referido imposto. O Estado necessita de uma atividade financeira voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários para suprir as necessidades do ser humano, com a finalidade de realizar o bem comum da sociedade, construindo assim, a sua função social (HARADA, 2017).

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) em seu artigo 192³, dispõe sobre o Sistema Financeiro Nacional. Dessa forma, a atividade financeira do Estado possuirá um vínculo com os demais fatores existentes na sociedade, cumprindo assim as atividades diante a coletividade. O sistema financeiro nacional promove o desenvolvimento equilibrado da sociedade e uma das suas funções é regulamentar sobre a matéria tributária incidente no território nacional.

Os recursos financeiros são classificados basicamente de duas formas, em receitas originárias e derivadas. Nas receitas originárias o Estado utiliza das vantagens que o regime jurídico de direito público lhe concede, utilizando assim, seu próprio patrimônio. Nas receitas derivadas o Estado usufrui dos seus benefícios de direito público, editando uma lei onde obriga o particular a praticar determinados atos ou o coloque em situações a entregar valores aos cofres públicos, apartados a sua vontade, assim o mesmo usa o seu poder de império e impõe que o particular contribua (ALEXANDRE, 2017).

Percebe-se assim, que o Estado classifica seus recursos financeiros de duas formas, em receitas originárias⁴ e derivadas⁵, no entanto o Estado tributa com a finalidade de conseguir recursos aos cofres públicos, com o objetivo de desenvolver a atividade financeira para o funcionamento da máquina estatal, para que ocorra um crescimento econômico o Estado necessita dessa receita derivada, tendo como objetivo a arrecadação estatal, onde este exige certos recursos financeiros do particular em forma de tributos. A importância da tributação para a sobrevivência da economia capitalista e a própria condição de manutenção do Estado:

O Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins. A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia (COELHO, 2020, p. 459).

³ Art.192 da CF/88 - O sistema Financeiro Nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do país e ao servir ao interesse da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram (BRASIL, 1988).

⁴ Machado (2018, p. 466) dispõe que receita pública originária é geralmente definida como aquela decorrente da exploração de bens e empresas do Poder Público, no exercício de atividade assemelhada à dos cidadãos em geral. Por isso, é chamada de “originária”: a receita se origina de atividade desempenhada pelo próprio Estado.

⁵ Conceitua receita pública derivada, por sua vez é aquela obtida compulsoriamente, em função de constrangimento legal que o Poder Público exerce sobre o setor privado. Daí a denominação “derivada”: a riqueza não é originária de uma atividade econômica desempenhada pelo Estado, mas oriunda, decorrente, derivada de atividade desempenhada pela iniciativa privada, de cuja parcela o Estado se apropria de forma compulsória (Idem, 2018, p.467).

Ademais, é necessário que se reconheça no Estado⁶ a importância de promover e garantir os direitos fundamentais, sendo o tributo fundamental à consecução dos recursos necessários. Afinal, um Estado sem recursos não garante nenhum direito (MACHADO, 2018). Dessa forma, o tributo é de suma importância contra a estatização da economia e sem dúvidas é um dos meios principais que o Estado se vale para o alcance dos seus objetivos, almeja sanar as necessidades públicas, pois um Estado sem obter recursos não garante direito algum. Por estas razões, à necessidade da tributação⁷ do Estado, o Poder Público necessita extrair dos particulares riquezas produzidas da renda auferida com o trabalho, tendo como finalidade realizar o bem estar social da sociedade. Veja o entendimento (*Idem*, 2018, p. 24):

Reforça-se, assim, a ideia de que o tributo – e em especial o imposto – deve ser a principal fonte de custeio do Estado, que obtém a maior parte de sua receita de forma derivada da riqueza gerada pela atividade econômica exercida pelos particulares, no âmbito do assim chamado Estado Fiscal.

A relação jurídica que se instaura entre o Estado, tem o poder de exigir o tributo e o indivíduo que se encontra nesta relação, tem o dever de pagar esse tributo, sendo submetido a normas jurídicas que irão formar o Direito Tributário⁸ (HARADA, 2017). Depreende-se, para tanto que o tributo é o meio em que o Estado utiliza para haver a aplicação e vigência do Código Tributário Nacional (CTN), sendo utilizado pela CF/88 e pelas leis tributárias, em sentido amplo. O CTN em seu artigo 3º conceitua tributo, *in verbis*:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Resta clarividente, que o tributo possui suas particularidades, no qual o caráter pecuniário é a obrigação de prestar dinheiro ao Estado, é criado por lei, o Estado exige do contribuinte a obrigação de pagar o tributo, sendo irrelevante a vontade das partes, no entanto quando houver ilicitudes tributárias haverá providências sancionatórias e a cobrança do mesmo será feita de forma vinculada por meio de atos administrativos.

⁶ A finalidade última do Estado é a realização do bem comum. E para isso o Estado precisa prover e aplicar os recursos financeiros. Daí por que os fins da atividade financeira coincidem com as próprias finalidades da atuação estatal destinada à satisfação das necessidades coletivas, que crescem na mesma proporção do agigantamento do Estado moderno, consoante Harada (2017, p. 27).

⁷ Paulsen (2020, p. 28), percebe-se que a “incidência tributária é uma circunstância conformadora do meio ambiente jurídico no qual são normalmente exercitados os direitos de liberdade de propriedade dos indivíduos”. Diga-se, ainda: não há direito sem Estado, nem Estado sem tributo.

⁸ Segundo Harada (2017, p. 227), o Direito Tributário é, por assim dizer, o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

O CTN em seu art. 5, dispõe sobre a classificação dos tributos: “os tributos são os imposto, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966). Nas espécies tributárias o tributo é o gênero e as espécies são os impostos, taxas e as contribuições de melhoria, essa é a divisão chamada de teoria tripartite dos tributos (HARADA, 2017).

Ademais, o imposto é um tributo não vinculado, sendo independente de qualquer atividade estatal específica, significa que o produto de sua arrecadação não terá uma finalidade ou despesa específica e seu fato gerador será sempre o acontecimento dos fatos. As taxas, são vinculadas a atuação estatal, sendo diretamente remetidas ao contribuinte. As contribuições de melhoria, se encontram em uma posição centralizada em relação aos impostos e as taxas, a mesma é vinculada a atuação estatal, não diretamente como as taxas, pois necessita que o contribuinte manifeste sua riqueza (MACHADO, 2018).

Dessa forma, o tributo é o gênero nas espécies tributárias, existe diversas teorias na classificação dos tributos, a dualista que reitera apenas os impostos e taxas a espécie tributária; a tripartite que subdivide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhorias; a pentapartida que inclui os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais; e pôr fim a teoria quadripartida que agrupa todas as contribuições em um único grupo, onde os tributos seriam, impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios (ALEXANDRE, 2017).

Depreende-se ainda, que no Brasil é reconhecido duas teorias, a tripartite sendo impostos, taxas e contribuições de melhorias e a pentapartida que atualmente é reconhecida pelo Superior Tribunal Federal, a qual divide os tributos em 5 autônomas exações: impostos⁹,taxas¹⁰, contribuições de melhoria¹¹, empréstimos compulsórios¹² e as

⁹ Imposto sempre representa uma retirada da parcela de riquezas do particular, respeitada a capacidade contributiva deste, consoante Harada (2017, p.237).

¹⁰ Segundo Sabbag (2020, p. 127), taxa é o tributo vinculado a ação estatal, sujeitando-se à atividade pública, e não à atividade do particular. Deverá ser exigida pelas entidades impositoras (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), não se admitindo a exigência em face de atuação de empresa privada.

¹¹ De acordo Amaro (2014, p. 61 e 62), esse tributo, a exemplo das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a *realização de uma obra pública* de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades.

¹² Nos dizeres de Alexandre (2017, p. 82), os empréstimos compulsórios são empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis. A obrigação de pagá-los não nasce de um contrato, de uma manifestação livre das partes, mas sim de determinação legal.

contribuições¹³ (SABBAG, 2017). Conforme o artigo 16 do CTN ¹⁴, o qual detalha que o imposto é uma espécie de tributo, e seu fato gerador decorre apartado de qualquer atividade estatal específica e perpassa sobre a riqueza do sujeito passivo, sendo este o devedor da obrigação (BRASIL, 1966).

Importante ainda mencionar que o “imposto é aquele tributo devido em virtude da prática, pelo contribuinte, de um fato que revela capacidade para contribuir, revela riqueza, mas que não tem nenhuma relação com atividades estatais específicas” (MACHADO, 2018, p 57).

A CF/88 em seu art. 155, inciso II traz o conceito e a competência do ICMS, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal, instituir imposto, *in verbis*: “sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestação se iniciem no exterior”. Logo se percebe, que o ICMS é aplicado nas operações de circulação de mercadorias e na prestação de serviços interestadual, intermunicipal e de comunicação, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sabbag (2020, p.477), enfatiza algumas características específicas do ICMS:

É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não relevando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas. Possui também caráter eminentemente fiscal, conquanto sua faceta seletiva possa lhe revestir de uma certa dose de extrafiscalidade.

Infere-se, que o ICMS incide sobre o valor agregado, devendo obedecer ao princípio da não cumulatividade, evitando o efeito cascata do imposto, tem como base de cálculo o bem, por ser um imposto real sendo irrelevante a condição da pessoa, este não possui alíquotas progressivas, tem caráter fiscal, visa custear a atividade administrativa da máquina estatal, e em alguns momentos é revestido por uma certa extrafiscalidade, podendo servir como instrumento na ordem econômica, sendo considerado seletivo em razão da essencialidade dos seus produtos.

Importante ainda mencionar, que a circulação da mercadoria, são os atos desde a produção da mercadoria até o consumo, a circulação é a mudança da titularidade do bem, a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal são aqueles serviços prestados por pessoas jurídicas de direito privado onde o serviço deve ser oneroso, a comunicação é o

¹³ Consoante Machado (2019, p. 84), da maneira semelhante às contribuições de melhoria, as contribuições situam-se em campo intermédio entre impostos e taxas, no que diz respeito à vinculação que deve haver entre o fato gerador da obrigação de recolhê-las a uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

¹⁴ O art. 16 do CNT- “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

processo no qual a informação é gerada em um ponto no espaço e no tempo e a mesma é transferida no espaço e no tempo (BARTINE, 2020).

No tocante ao ICMS, as operações são negócios jurídicos, circulação é mera transferência de titularidade, e as mercadorias são bens objeto de comércio. Nesta concepção, existe uma norma de competência no que diz respeito a natureza distinta deste imposto, de um lado sendo permitido a cobrança de impostos sobre operações relativas a mercadorias, e de outro lado, a cobrança sobre prestações de determinados serviços (PAULSEN, 2020).

A circulação da mercadoria ou a prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação é a base fundamental do fato gerador do ICMS entende-se, que a circulação de mercadorias tem como fato gerador a mudança da titularidade jurídica do bem, o fato gerador é a prestação do serviço de transporte intermunicipal, podendo ser da mesma unidade federada ou interestadual, quando ocorre entre Estados diferentes. Ademais o recolhimento do tributo será no local em que se iniciou a prestação do serviço de transporte, sendo assim uma regra geral, haverá a incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação mesmo que iniciadas no exterior, desde que sua definição esteja expressa na lei estadual ou distrital (SABBAG, 2020).

Resta clarividente, que na circulação da mercadoria o fato gerador é a transferência de titularidade, na prestação do serviço interestadual é necessário que seja entre municípios de um mesmo Estado, intermunicipal entre Estados diferentes, tendo como regra geral que o recolhimento do tributo será o local onde se iniciou a operação e de comunicação haverá a incidência mesmo que iniciados no exterior. O ICMS é um imposto não cumulativo, Sabbag (2017, p. 1559) salienta que:

Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito “cascata”, decorrente da incidência do imposto sobre imposto, ou sobre posição de incidências.

Infere-se, verifica-se que quando houver incidência do ICMS em um produto, o valor tributado na operação será compensado como crédito e ao realizar uma venda com aquele produto que foi tributado, o valor devido será debitado do imposto e ao final de cada período será feita uma operação, se houver diferença entre o crédito e o débito, essa diferença será recolhida pelo fisco estatal e será transferida para as operações subsequentes (MACHADO, 2018). Destarte, que o ICMS é um imposto não cumulativo, só recairá sobre o valor agregado evitando a cobrança de um imposto sobre o mesmo imposto, o mesmo compensa créditos e

débitos, o débito que for gerado na saída compensará o crédito cobrado na entrada, no ICMS é usado o mecanismo *tax on tax*.

Como forma de explicar a compensação do crédito e do débito no ICMS, Sabbag, (2020, p. 487), evidencia que:

Juridicamente, o ICMS atua por compensação financeira, em que somente descritivamente se compensa créditos e débitos. Esse mecanismo é conhecido como *tax on tax*, porquanto do débito gerado na saída abata-se o crédito cobrado na entrada, diferentemente do sistema *tax on base*, em que se compensam as incidências anteriores, comparando-se as bases de cálculo.

Em relação à base de cálculo do ICMS, será o valor da operação quando se tratar da circulação de mercadorias e o preço do serviço no caso de serviços de transporte ou comunicação, na importação o valor ou o bem da mercadoria. As alíquotas serão fixadas conforme a essencialidade dos seus produtos, cabendo ao Senado Federal por meio de Resolução facultar em máximas e mínimas, caso assim não o faça, caberá aos Estados estabelecer as alíquotas conforme suas competências (SABBAG, 2020).

Cumpra ainda mencionar, que o sujeito passivo ou o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica, desde que realize com habitualidade ou em volume que demonstre o intuito comercial na circulação de mercadorias ou na prestação de serviços de transporte e comunicação, conforme encontra-se positivado no art. 4 da Lei Complementar (LC) n° 87/96 e o seu lançamento será por homologação, neste sentido é o próprio contribuinte que realiza o pagamento do imposto conforme o período que está determinado em lei, respeitando a sistemática de débitos e créditos (ALEXANDRE, 2017).

Depreende-se que, o ICMS tem como base do cálculo o preço dos serviços e o valor das operações, sua alíquota será fixada em razão da essencialidade dos seus produtos, sendo competente aos Estados fixar as alíquotas em máximas e mínimas, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que haja com habitualidade na circulação das mercadorias ou na prestação do serviço.

Ademais, foram abordados nesse tópico, como ocorre a tributação do Estado, o conceito de tributo, os impostos em espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuição), posteriormente trouxe apontamentos referentes ao imposto, sobre qual a temática do presente estudo se limita, qual seja o ICMS, especificando o conceito deste, seu fato gerador, alíquotas, base de cálculo e sujeito passivo. No seguinte tópico, será explanado sobre a apropriação indébita, tratando especialmente da apropriação indébita tributária, em que a conduta está prevista na Lei n° 8.137/90.

2 DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA NA LEI Nº 8.137/1990: DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O crime de apropriação indébita faz parte do rol dos delitos contra o patrimônio e tem previsão legal no art. 168 do Código Penal (CP), caracterizando-se pela conduta do agente que se apropria de coisa alheia móvel a que tem posse ou detenção, cuja pena prevista é de um a quatro anos e multa (BRASIL, 1940). No que se refere à sua origem histórica, não há uma certeza, uma vez que a apropriação indébita possui estreita relação com o surgimento dos delitos de furto e estelionato, o que conforme Nucci (2017) não significa dizer que são semelhantes, uma vez que cada um possui características próprias e que são evidenciadas pelo CP.

Em síntese, infere-se que o tipo penal da apropriação indébita, diferentemente do estelionato e do furto, evidencia-se pelo fato de que o sujeito ativo está em posse da coisa que pertence ao sujeito passivo, diferentemente do furto em que o núcleo do tipo se configura pelo ato de subtrair o bem contra a vontade do agente, mas sem o uso de força ou violência, conquanto no estelionato deve subsistir a fraude prévia. Portanto, há o abuso de confiança por parte do sujeito ativo que, na posse ou detenção¹⁵ da coisa móvel confiada pelo ofendido, comporta-se como se dono dela fosse, não a devolvendo ao seu legítimo dono (JESUS, 2013).

Na doutrina de Greco (2017), trata-se de crime próprio em relação aos dois sujeitos (ativo e passivo), no que tange à necessidade de ambos dispuserem, respectivamente, da posse e da propriedade da coisa, pois o agente que incide na apropriação indébita deve-se encontrar na posse ou detenção da coisa móvel e a vítima dispor da propriedade. Considera-se crime doloso, no que se refere ao animus, comissivo e omissivo, material, podendo ser praticado por funcionário público, nos moldes do art. 312 do CP.

Por fim, o art. 168 do CP, em seu parágrafo 1º prevê o aumento de um terço à pena quando o agente recebeu a coisa: i) em depósito necessário, ii) na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial e iii) em razão de ofício, emprego ou profissão (BRASIL, 1940).

¹⁵ O Código Civil de 2002 estabelece nos arts. 1.196 e 1.198, respectivamente, o que configura a posse e a detenção. Conforme o art. 1.196, *in verbis*: “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”. Já o art. 1.198 determina que “considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas” (BRASIL, 2002).

Por outro lado, foi incluído pela Lei nº 9.983/2000 o art. 168-A no CP, o qual prevê a conduta de apropriação indébita previdenciária, que corresponde, *in verbis*: “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes no prazo e forma legal ou convencional”, cuja pena de reclusão é de dois a cinco anos e multa. O legislador também estabeleceu no §1º do referido artigo a conduta daqueles que incorrem na mesma pena.

Art. 168-A [...] §1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social (BRASIL, 1940).

Em síntese, Jefferson Aparecido Dias (2007) afirma que a apropriação indébita previdenciária consiste em crime doloso, crime próprio em relação ao sujeito ativo (quem tem o dever legal de repassar à Previdência Social) e passivo (Previdência Social), consumado, continuado e que não admite tentativa, além de que incorrerá na mesma pena do *caput* (quem tem o dever legal de repassar as contribuições previdenciárias) àqueles que deixarem de fazer as condutas descritas no §1º, do 168-A CP (JESUS, 2013).

No parágrafo 2º, do art. 168-A CP, há a previsão de extinção da punibilidade naqueles casos em que o agente, de maneira espontânea, admite a conduta e paga a contribuição devida ao Estado, prestando as informações devidas à previdência social. Por conseguinte, no parágrafo 3º o legislador prevê o perdão judicial nos casos em que o agente é primário e possui bons antecedentes, desde que cumpra os requisitos dispostos nos incisos do referido parágrafo. Por fim, não será concedido o perdão judicial nas situações em que houver o parcelamento de contribuições onde o valor seja superior aos estabelecidos administrativamente, como sendo mínimo para ajuizar a execução fiscal (BRASIL, 1988). No que diz respeito à ação penal cabível nos casos da apropriação indébita do art. 168 e art. 168-A do CP, trata-se de ação penal pública incondicionada.

Por sua vez, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, consiste na norma penal específica para aquelas condutas graves que afetem diretamente o “sistema de órgãos e instituições preservadores da ordem tributária, coletivamente, dos direitos e deveres dos contribuintes que, em tese, teria deixado de recolher ou pagar tributo devido à Fazenda Nacional” (PAULINO, 2003, p.02), diferentemente das sanções pelo Direito Tributário de cunho administrativo tributárias que não tem a intenção de punir criminalmente o contribuinte (PAULSEN, 2020).

Sendo assim, a mencionada lei tipifica determinadas condutas, além de trazer os pressupostos necessários para que o sujeito seja enquadrado nos crimes previstos, dando tratamento especial às ações ou omissões que lesionem a ordem tributária do Estado. Assim sendo, trata-se de uma lei que segue o princípio da especialidade, no momento em que afasta a aplicação da lei geral penal para evitar o conflito de normas e o *bis in idem*¹⁶ (JESUS, 2013).

Tal norma versa sobre os i) crimes contra a ordem tributária e ii) dos crimes contra a economia e relações de consumo, bem como dá outras disposições. Como o objeto desta pesquisa é a apropriação indébita tributária, optou-se, por razões metodológicas, esboçar brevemente alguns aspectos elementares da referida lei para que seja possível esclarecer os objetivos jurídicos da tutela penal tributária, abstendo-se da análise dos crimes contra a economia e relações de consumo por não terem relação com o objeto da pesquisa.

Os crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º, 2º e 3º, da Lei nº 8.137/1990, têm sua matéria vinculada diretamente ao que dispõe os arts. 145 a 169 da CF/88, onde o constituinte estabelece as normas gerais a despeito do Sistema Tributário Nacional, bem como ao CTN, de onde partem os conceitos acerca de tributos e as suas finalidades fiscais e extrafiscais e por isso se utiliza dessas duas fontes para preencher lacunas.

Os arts. 1º e 2º, da mencionada lei, dedicam-se às sanções penais aplicadas àqueles casos em que os particulares, os quais possuem relação obrigacional com a Fazenda Pública, praticam a conduta comissiva ou omissiva de evadir-se da obrigação tributária. Por conseguinte, o art. 3º, trata das sanções penais aplicadas aos casos em que o sujeito ativo do delito é funcionário público que, no atributo de suas funções, executa as atividades típicas da Administração Pública de forma ilícita, conforme a definição de funcionário público trazida pelo art. 327 do CP (PRADO, 2019).

Consoante o disposto no art. 1º, constitui-se, *in verbis*: “crime contra a ordem tributária a conduta de suprimir ou reduzir¹⁷ tributo ou contribuição social e qualquer acessório” (BRASIL, 1990). Percebe-se que o núcleo do tipo penal descrito no caput é o verbo “suprimir” ou “reduzir” o objeto “tributo” ou “contribuição social” e “qualquer acessório” para livrar-se

¹⁶ Consoante Cunha (2016) o princípio do *non bis in idem* expressa que ninguém poderá ser processado, condenado ou executado duas vezes pelo mesmo crime.

¹⁷ O verbo suprimir implica na conduta de evadir-se da obrigação tributária, não a pagar; já a conduta de reduzir significa dizer que o sujeito passivo da obrigação tributária não paga o *quantum* do tributo exigido pelo sujeito ativo da obrigação. Em se tratando do tributo, trata-se da prestação pecuniária de cunho não sancionatório, quer dizer, que não tem natureza de multa, mas que se não for recolhido implicará em sanções. Por sua vez, as contribuições sociais caracterizam-se são aquelas destinadas para assegurar a justiça social, como as contribuições realizadas ao INSS. Por último, o termo acessório refere-se às obrigações de fazer ou não fazer algo no âmbito tributário (AMARO, 2014).

da obrigação tributária, que quando pratica uma ou mais das condutas elencadas pelo legislador, incorre no crime contra a ordem tributária, quais sejam as condutas de:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

Infere-se que o agente tem o dever de adimplir a obrigação tributária, que concretiza as ações descritas nos verbos omitir, prestar, fraudar, falsificar, alterar, elaborar, distribuir, fornecer, emitir, utilizar, negar e deixar, para produzir o resultado de suprimir ou reduzir o tributo com a finalidade de exaurir-se da obrigação de pagar o tributo receberá a sanção penal nos moldes previsto pela lei, cuja pena aplicada será de reclusão, de dois a cinco anos cumulados com multa. Consoante classificação doutrinária, o sujeito ativo do crime previsto é o contribuinte¹⁸, conquanto o sujeito passivo é o Estado (Fazenda Pública), sendo crime de ação múltipla, doloso, comissivo ou omissivo, o qual admite concurso material ou formal, cuja ação aplicada a estes ilícitos é de natureza pública e incondicionada (PRADO, 2019).

O legislador ainda considera crime de mesma natureza os seguintes tipos penais descritos no art. 2º da referida norma, que se constituem por:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (BRASIL, 1990).

Apesar de parecer semelhante ao art. 1º, o art. 2º da Lei nº 8.137/1990 possui suas diferenças, vez que a primeira delas refere-se à pena aplicada às condutas elencadas, qual seja de detenção de 6 meses a 2 anos, o que permite concluir que as sanções aplicadas às condutas descritas são “menos graves” que a do artigo anterior. Prado (2019) define-os como crimes de

¹⁸ O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, o devedor do tributo a ser recolhido pelo sujeito ativo/credor (Estado) (AMARO, 2014).

mera conduta, doloso, consumado, crime próprio, em relação ao contribuinte (incisos I e II) e comum praticado por qualquer pessoa, (incisos III, IV e IV). Quanto à competência para processamento e julgamento destes delitos atribui-se aos Juizados Especiais Criminais, em razão da pena não ser superior a 2 anos (PAULINO, 2003).

Por último, o art. 3º dedica-se à criminalização das condutas realizadas por funcionários públicos, *in verbis*:

Art. 3.º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I): I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa (BRASIL, 1990).

Sem grande rigor, os crimes elencados no art. 3º, da Lei 8.137/1990 configuram-se como próprios, em relação ao sujeito ativo e passivo, podendo ser praticado em concurso com o particular que será beneficiado, doloso, não admitindo modalidade culposa, bastando a prática das condutas elencadas para consumir-se, permanente vez que se prolonga no tempo, admite tentativa, quando por circunstâncias alheias à vontade do agente a ação é interrompida (PRADO, 2019; PAULINO, 2003; MACHADO, 2015).

O sujeito ativo é o funcionário público e o sujeito passivo é a Fazenda Pública, o particular e a sociedade no geral, já que este delito afeta diretamente o Erário Público substancial para que o Estado possa dar seguimento às suas funções essenciais e promover a justiça social por meio dos direitos sociais (PAULSEN, 2020).

Entende-se que objetivo geral da Lei nº 8.137/1990 é resguardar as normas que versam sobre a matéria tributária, com o propósito de garantir o direito do Estado de realizar a cobrança dos tributos, proporcionalmente à capacidade do contribuinte, seja assegurado no intuito de obter os recursos financeiros substanciais para custear as suas atividades e garantir o interesse da coletividade, isto é, atender as necessidades sociais dos cidadãos, dada a natureza supra individual do bem jurídico tutelado (MACHADO, 2015).

Ademais, a finalidade dessa norma não vislumbra somente coibir as condutas consideradas sonegadoras fiscais, porém, tem como escopo fomentar a maior arrecadação dos tributos, aplicando as sanções rigorosas àqueles que não cumpram com a obrigação tributária.

Ocupando-se especialmente da apropriação indébita tributária, esta conduta está prevista no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 e configura-se no ato de, *in verbis*: “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” (BRASIL, 1990).

Conforme os elementares do tipo, para que o crime reste configurado é preciso o comportamento omissivo do agente, quando este “deixa” de recolher o tributo ou a contribuição social ao erário público. Consoante lição de Machado (2015), um dos requisitos para que o tributo descontado ou cobrado seja levado em consideração é a sua legalidade, isto é, deve estar expresso na norma, vez que sem a sua taxaço é impossível apurar o que é devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Por sua vez, nos dizeres de Prado (2019, p. 388):

Deixar de recolher equivale a não depositar, não pagar, a reter indevidamente a quantia descontada ou cobrada do contribuinte. Consagra-se aqui a previsão de um dever jurídico a ser observado pelo sujeito passivo tributário, cujo descumprimento configura um delito omissivo impróprio [...]. O prazo legal para configuração do tipo é fixado em lei tributária, o que caracteriza a presente disposição como norma penal em branco, já que para a subsunção da conduta ao tipo é necessária a remissão a outras regras do ordenamento jurídico. [...] O termo desconto significa o “procedimento contábil mediante o qual o responsável tributário, que possui o dever instrumental de arrecadar (formalmente) o valor correspondente ao tributo devido pelo contribuinte, abate uma parcela da quantia paga a este, por ocasião da entrega de uma remuneração que configure fato imponível tributário”.

Quem determina o prazo para cumprimento da obrigação tributária é o fato gerador¹⁹, conforme estipula o art. 4º do CTN e a responsabilização criminal advém do descumprimento para com a relação obrigacional, em vista que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte ou o responsável que deixa de repassar o tributo devido ao Erário Público, convertendo-se no sujeito ativo do tipo penal descrito na lei penal específica.

No que se refere à possibilidade de inconstitucionalidade nos crimes previstos na Lei n. 8.137/1990, em razão de que a CF/88, no art. 5º, inciso LXVII, prevê a prisão por dívida somente nas obrigações alimentícias e do depositário infiel, Bittencourt e Monteiro (2013) explicam que essa controvérsia não subsiste, uma vez que para se caracterizar os crimes descritos nesta lei é essencial que haja a vontade do agente em enganar a Administração Pública para não pagar o tributo ou contribuição devidos e eximir-se da obrigação tributária, isto é, agir dolosamente em contra o poder de tributar do Estado.

¹⁹ A obrigação tributária consiste na relação jurídica existente entre o credor e o devedor, em que o credor é constituído pelo Fisco e o devedor pelo contribuinte. O Fisco exige um comportamento, de pagar os tributos exigidos, ao contribuinte, o qual deve agir para cumprir a sua obrigação tributária. Já o fato gerador é a consumação no plano fático da situação hipotética descrita pelo legislador que faz surgir a obrigação tributária (MAZZA, 2015).

Para tanto, é crime doloso omissivo, uma vez que o agente deixa de fazer algo com a intenção de ludibriar a Administração Pública, próprio em relação ao sujeito ativo e passivo (contribuinte ou responsável e Fazenda Pública, respectivamente), de mera conduta, no que tange as várias condutas que podem ensejar no ato de “deixar de recolher”, consumado, não admite tentativa, norma penal em branco²⁰ (*Idem*, 2013). Ademais, caracteriza crime de mera conduta, cuja norma penal é em branco, necessitando do complemento jurisprudencial para estabelecer o seu completo sentido e especificar quais condutas poderão ser criminalizadas.

Ao final e após feito o esboço geral a respeito dos crimes tipificados pela Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, dando ênfase à conduta de apropriação indébita prevista no art. 2º, inciso II, da referida lei, no seguinte tópico será feito um estudo acerca do posicionamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no que se refere à apreciação do Habeas Corpus nº 399.109/SC que pôs fim à divergência existente na aplicação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, quando criminaliza a conduta de não recolher o ICMS e enquadrando-a no disposto do mencionado artigo, sendo prescindível a comprovação do dolo específico. Para tanto, verificar-se-á o teor da decisão e alguns dos posicionamentos críticos em relação ao posicionamento do egrégio, com o escopo de não esgotar a discussão sobre o tema.

3 O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS E A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA SOB A ÓTICA DO HABEAS CORPUS Nº 399.109/SC PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Após feito o estudo a respeito do ICMS e dos Crimes Contra a Ordem Tributária trazidos pela Lei nº 8.137/1990, o presente tópico fará análise da decisão proferida pelo STJ, mediante apreciação do *Habeas Corpus*²¹ nº 399.109/SC-STJ, que deu ensejo à criminalização da conduta omissiva do contribuinte no recolhimento do ICMS declarado, enquadrada no art. 2º, inciso II, da mencionada lei.

No caso em comento e em consonância ao Relatório do Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, cuja tese fora vencedora, a defesa alegara que os réus R.S e V.S.R.S estariam

²⁰ Greco (2017), a norma penal em branco necessita de complementação, em seu preceito primário, por outra norma para que seja preenchido totalmente o seu sentido, podendo ser de natureza homogênea ou heterogênea.

²¹ O *Habeas Corpus* está previsto no art. 5º, incisos LXVIII e LXXVII, da CF, o qual vislumbra resguardar o direito de locomoção dos indivíduos. De acordo com a doutrina de Alexandre de Moraes (2017), trata-se de uma garantia individual ao direito de locomoção, a qual consubstancia-se na ordem emanada pelo juiz ou tribunal ao coator para que a ameaça ou coação à liberdade do indivíduo seja cessada. Tal liberdade caracteriza-se pelo direito de ir, vir e ficar.

sofrendo constrangimento ilegal devido a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJSC) que deu ensejo ao afastamento da absolvição sumária²² à pedido do Ministério Público e posterior condenação pelo delito de apropriação indébita tributária, caracterizado pela conduta de não recolher o ICMS em operações próprias, mesmo que os acusados tenham feito a declaração em guias específicas.

Conforme solicitado pela defesa, a conduta de não recolher o imposto de ICMS nas operações próprias, devidamente declaradas ao Fisco, não configuraria o delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, mas sim, mero inadimplemento fiscal (STJ, 2018). No que pese às divergências, a Quinta e a Sexta Turma do STJ destoam quanto à jurisprudência para configuração do crime de apropriação indébita. Consoante o Relatório em Inteiro Teor da referida decisão, para a Sexta Turma é substancial diferenciar as hipóteses em que o ICMS não é recolhido.

A primeira hipótese diz respeito às situações em que o ICMS não é recolhido em operações próprias, isto é, quando o responsável pelo recolhimento do tributo deixa de emitir documentos ou informações úteis em nota fiscal, livros, registros ou declarações para a fiscalização tributária (PAULSEN, 2020). A segunda hipótese trata-se de quando o não recolhimento do imposto ocorre por substituição tributária, ou seja, nos casos em que “a lei exclui o contribuinte e elege um terceiro como devedor, desde que este terceiro esteja, de alguma forma, relacionado ao fato gerador” (MACHADO, 2006, p.163).

No entendimento da Sexta Turma do STJ, tratando da situação fática em que o não recolhimento de ICMS ocorre nas operações próprias, não há que se falar em crime de apropriação indébita tributária, visto que se trata de mero inadimplemento fiscal, somente naqueles casos em que o não recolhimento decorre por substituição tributária é que se poderia alegar tal crime. Por outro lado, a Quinta Turma depreende que tanto na hipótese de não recolhimento de ICMS nas operações próprias, quanto por substituição tributária, estaria configurado o delito previsto no art. 2º, da Lei nº 8.137/1990. Nesse sentido, seria necessário apenas a comprovação do elemento subjetivo dolo para o agente ser enquadrado no tipo penal.

Com o escopo de solucionar o impasse jurisprudencial entre as turmas, o Ministro Relator lançou o seguinte entendimento, *in verbis*:

Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia

²² A absolvição sumária do acusado ocorre de maneira antecipada no processo penal quando for manifesta a existência de alguma excludente, seja ela dá ilicitude do fato, da culpabilidade; nos casos de extinção da punibilidade ou quando a situação fática não configurar crime (LIMA, 2016).

própria ou em livros fiscais o imposto **devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito**, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado (STJ-HC: 399.109 SC 2017/0106798-0, Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3- Terceira Seção, Data de Publicação: DJE: 31/08/2018, grifos do autor).

Infere-se na presente decisão que ambas as condutas de não recolhimento do ICMS próprio ou por substituição tributária enquadram-se no crime de apropriação indébita tributária, sustentando que basta a comprovação do dolo geral²³ para caracterização do delito, sendo prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

Foram tecidas diversas críticas à decisão do STJ, dentre elas um Parecer Jurídico realizado por Heleno Taveira Torres (2019), o qual aponta que nos casos de alegação da apropriação indébita nos moldes do inciso II, art. 2º, da Lei nº 8.137/1990 a reação do Estado é uma evidente manifestação do “direito financeiro de crise”, onde o ente estatal utiliza-se da violência do direito penal o qual deve ser usado como *ultima ratio*, para solucionar os problemas relativos ao seu Sistema Tributário e forçar a cobrança e o pagamento dos mesmos.

O caso concreto é exemplo cristalino das pretensões arrecadatórias de uma ardilosa cultura do medo. Não se trata de imputação de crime mediante fraude que resulta em sonegação com atos não declarados ao Fisco. Ao contrário. Cuida-se de obrigação tributária confessada, por declaração do contribuinte, mas que não foi paga por razões a apurar, em valor de pouco mais de trinta mil reais. Pouco reflete o propósito de justiça ou de fim de "impunidade" em

²³O elemento subjetivo do dolo no delito de apropriação indébita, consoante as lições de Bitencourt (2018), constitui-se pela vontade livre do agente em apropriar-se da coisa alheia e agir como se dono dela fosse. Nesse prospecto, o elemento subjetivo especial do injusto consubstancia-se na consciência do agente quando da inversão da posse da coisa que lhe foi confiada e o desvio da sua finalidade.

matéria de crimes tributários, como todos desejam. Fosse essa a finalidade real, estariam sendo atacados, com inteligência investigativa, os "grandes devedores", as maiores fraudes, as dívidas dos gastos tributários cujas condições foram descumpridas, além de outros casos de grave evidência de dolo contra o erário. Para que se tenha clara noção do absurdo jurídico e desproporcionalidade do agir estatal, basta pensar que os pacientes deste Habeas Corpus 399.109/SC, por terem declarado o valor do tributo devido (ICMS), e unicamente por esse agir em boa fé e com respeito às obrigações acessórias, tiveram como resposta do Estado de Santa Catarina, ao conhecer da declaração, a inscrição do débito na dívida ativa, corretamente, e, por não ter sido impugnada pelo contribuinte, a representação para fins penais, pelos supostos crimes de "apropriação indébita" (TORRES, 2019, p.07).

Sob essa mesma perspectiva, Paulsen (2020) explica que o acórdão representa o entendimento equivocado da Corte acerca do delito de apropriação indébita previsto no CP e no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, tendo em vista que, em conformidade com a sua doutrina, a apropriação indébita tributária refere-se aos casos em que o não recolhimento decorre por substituição tributária, e naqueles casos onde as operações são devidamente documentadas e declaradas em meios idôneos não haveria a omissão ou fraude, sem embargo, haveria mero inadimplemento fiscal, devendo incidir apenas juros e multa ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Na doutrina de Machado (2018), para tipificação do crime de omissão do não recolhimento do tributo, previsto na Lei nº 8.137/1990, seria necessário o preenchimento dos requisitos previstos no delito pelo art. 168 do CP para que o dispositivo fosse aplicado nos casos de não recolhimento do ICMS, haja vista a necessidade de comprovação do dolo específico, isto é, a conduta consciente do agente de apropriar-se do recurso financeiro destinado ao Fisco²⁴. Neste mesmo viés, apontam Costa Júnior e Denari (1996), os quais reforçam a imprescindibilidade da comprovação do dolo específico do agente para se caracterizar o delito de apropriação indébita tributária, no que tange ao mero inadimplemento fiscal quando ausente o dolo de sonegar e houver atraso no recolhimento.

Denota-se desse tipo penal um sujeito passivo da norma que não age sob o pálio de nenhuma fraude ou irregularidade, onde apenas deixa de recolher tributo já cobrado ou retido, in litteris: II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos. A conduta descrita revela um contribuinte que não tem o interesse de manipular as informações a fim de ludibriar o Estado, este simplesmente não recolhe o tributo, que o Estado, em muitas vezes já tem

²⁴Sob essa ótica, tem-se que: “No crime de apropriação indébita [...] É fundamental a presença do elemento subjetivo transformador da natureza da posse, de alheia para própria, como elemento subjetivo especial do injusto, sob pena de não se configurar a apropriação indevida. Afirma-se que, nesse crime, o dolo é subsequente, pois a apropriação segue-se à posse lícita da coisa. O dolo é, na espécie, como afirma Fernando Fragoso, “a vontade de assenhorear-se de bem móvel (*animus rem sibi habendi*), com consciência de que pertence a outrem, invertendo o título da posse” BITENCOURT, Cezar Roberto (2018, p. 221).

até mesmo conhecimento sobre o valor devido[...] Noutro norte, caso o contribuinte de direito não tenha cobrado ou retido o tributo, quando lhe era exigido pela lei, apesar do Erário ser de igual forma prejudicado, o delito em voga não se configurará, pois os verbos do tipo, cobrado ou descontado, restam ausentes. A questão perpassa, então, ao campo das infrações tributárias (HUGO, 2007, p. 36-37).

O Supremo Tribunal de Federal (STF), em dezembro de 2019, estabeleceu a tese para pôr fim na discussão acerca da divergência doutrinária e jurisprudencial a respeito da criminalização do delito de não recolhimento do ICMS. Durante a apreciação do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) de nº 163334, o qual foi interposto pela defesa dos réus, a Corte Suprema decidiu firmar o seguinte entendimento: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º (inciso II) da Lei nº 8.137/1990” (BRASIL, 2019)²⁵.

Depreende-se que muito embora alguns dos doutrinadores supracitados estejam em desacordo com a decisão que criminaliza o não recolhimento do ICMS, a Suprema Corte optou por manter o entendimento de que a conduta dolosa se adequa aos moldes do estabelecido na referida lei, uma vez que, no entender do Ministro Relator Rogério Schietti Cruz, do STJ, não subsiste a inconstitucionalidade do dispositivo em detrimento do bem jurídico a ser protegido pela tutela penal tributária, o qual tem caráter supraindividual. Ressalta ainda a imprescindibilidade da cobrança dos impostos aos contribuintes para o efetivo exercício das funções do Estado e prestação dos direitos sociais para se alcançar a finalidade teleológica do tributo que se materializa no bem estar da coletividade. Por essa razão, defendem, as duas cortes, a necessária criminalização das condutas sonegadoras para restabelecer a ordem tributária e evitar que tais condutas permaneçam impunes.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa objetivou explicitar alguns dos principais elementos tributários e penais que configuram o delito fiscal de apropriação indébita. Para tanto, foram utilizadas bibliografias e outros materiais transversais que abordavam o tema a partir de uma perspectiva dinâmica a respeito da apropriação indébita tributária e da criminalização do não recolhimento do ICMS mediante análise do julgado HC nº 399.109 SC/STJ.

²⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF define tese que criminaliza não recolhimento intencional de ICMS**. In: Supremo Tribunal Federal, Publicado em 18 de dez. de 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=433114>. Acesso em: 08 de out. de 2020.

Pode-se concluir que o STJ e STF, ainda diante das divergências hermenêuticas sobre a aplicação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 e das críticas de inconstitucionalidade, firmaram o entendimento no sentido de enquadrar àquelas condutas que decorrem do não recolhimento do ICMS nas operações próprias e por substituição tributária ao tipo penal descrito no referido dispositivo, não sobrevivendo a tese de que a primeira conduta tratar-se-ia de mero inadimplemento fiscal e somente a segunda poderia configurar o crime de apropriação indébita tributária. Não obstante, ambas as Cortes concordam quanto à necessidade de se comprovar o elemento subjetivo do dolo genérico para configuração do delito, não havendo necessidade de constatar o dolo específico para reprovabilidade da conduta do agente. Todavia, cumpre ressaltar a necessária avaliação do caso em concreto por parte do Juízo Penal, para evitar-se o punitivismo penal em exagero, haja vista o caráter de *ultima ratio* do direito penal.

Portanto, subjaz o entendimento de que é fundamental criminalizar as condutas sonegadas, tendo em vista o caráter supraindividual da cobrança dos tributos, no ensejo de assegurar o bem estar social da coletividade e evitar que grandes empresas quedem-se impunes de suas condutas dolosas que garantem o aumento de seus patrimônios e descaracterizam as funções sociais do Estado, corroborando para o aumento das desigualdades sociais e econômicas e aprofundando o abismo entre as classes, mas ressalta-se a análise do caso em concreto para se evitar injustiças penais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11.ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARTINE, Caio. **Manual de prática tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte especial – arts. 155 a 212. v.3. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BONFIM, Edílson Mougnot. **Curso de Processo Penal**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei n. 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**. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 27 de set. de 2020.

_____. Lei N. 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.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 de set. de 2020.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Constituição Federal.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 de set. de 2020.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 27 de set. de 2020.

_____. **Superior Tribunal de Justiça.** STJ-HC: 399.109 SC 2017/0106798-0, Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Data de Julgamento: 22/08/2018, S3- Terceira Seção, Data de Publicação: DJE: 31/08/2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/inteiro-teor-620250220?ref=juris-tabs>. Acesso em: 08 de out. de 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal:** parte geral. 4.ed. Salvador: JusPODIVM, 2016.

DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária:** teoria e prática. Curitiba: Juruá, 2007.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal:** parte especial – arts. 121- 212 do Código Penal. 14. ed. Niterói: Impetus, 2017.

_____. **Direito penal:** parte geral. 19.ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HUGO, Maicon Guedes. **Política Criminal no Direito Penal Tributário:** uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador. Dissertação (Mestrado em Direito), Setor Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2007.

JESUS, Damásio. **Direito penal:** parte especial. 33.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

JÚNIOR. César de Faria. **O Processo Administrativo Fiscal e as Condições da Ação Penal nos Crimes tributários.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de processo penal**: volume único. 4.ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

_____. **Manual de direito tributário**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MENDES, Amanda Rosa Damascena; BAQUEIRO, Fernanda Ravazzano Lopes. **HC nº 399.109 – SC (2017/0106798-0)**: a recente criminalização do STJ diante da omissão no recolhimento e apropriação indébita do ICMS próprio. Graduação (Bacharelado em Direito), Universidade Católica do Salvador - UCSAL, Bahia, 2019. Disponível em: <http://ri.ucsal.br:8080/jspui/bitstream/prefix/1004/1/TCCAMANDAMENDES.pdf>. Acesso em: 25 de set. de 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 33.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal**: parte especial – arts. 121 a 212 do Código Penal. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: a visão dos Tribunais Regionais Federais. Brasília: Projecto Editorial, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

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

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo MÉTODO, 2020.

_____. **Manual de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer Jurídico, "pro bono", sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de "apropriação indébita", previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago**. Publicado em: 07 de fev. de 2019. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2019/02/PARECER-FIESP-Apropriacao-Indebita-e-ICMS-2019_vf.pdf . Acesso em: 08 de set. de 2020.