

APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO À LUZ DA DECISÃO DO RHC 163.334-SC SOB A PERSPECTIVA DE UM DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONALIZADO

TAX MISAPPROPRIATION: A STUDY IN THE LIGHT OF THE DECISION OF RHC 163.334-SC UNDER THE PERSPECTIVE OF A CONSTITUTIONAL TAX CRIMINAL LAW

Júlia Alves Almeida Machado¹

RESUMO

O objetivo geral do presente estudo visa analisar criticamente a decisão proferida no *Habeas Corpus* nº 163.334-SC, que estabeleceu os parâmetros de condenação pelo crime de apropriação indébita tributária, aposto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. Visa, também, verificar se a análise do *leading case*, realizado pelo Supremo Tribunal Federal no ano de 2019 respeitou os consectários da legislação específica que apura os crimes contra a ordem tributária. A apropriação indébita tributária é um crime relacionado ao não repasse de valores devidos aos cofres públicos por parte de contribuintes que, obrigados ao recolhimento, cobram o valor do consumidor final, embutindo-o no preço do produto, mas não realiza o repasse ao fisco, ficando com o dinheiro, indevidamente. Todavia, a apropriação indébita tributária não pode ser confundida com a mera inadimplência tributária, já que esta última não possui tipificação penal. Este é, especificamente, o ponto de discussão do presente estudo, cuja hipótese científica caminha no sentido de que é inadmissível a interpretação dos tipos penais a partir da aplicação de conceitos e deveres jurídicos abstratos. O Direito Penal não pode se colocar no lugar do Direito Administrativo para coibir o contribuinte ao adimplemento tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Crimes tributários; Apropriação indébita tributária; Inadimplência tributária; Direito Penal Tributário; Direito Administrativo Tributário.

ABSTRACT

The general objective of this study aims to critically analyze the decision handed down in *Habeas Corpus* nº 163.334-SC, which established the parameters of condemnation for the crime of tax embezzlement, affixed to article 2, item II, of Law nº 8.137/1990. It also aims to verify whether the analysis of the leading case, carried out by the Federal Supreme Court in 2019, respected the consequences of the specific legislation that investigates crimes against the tax order. Tax misappropriation is a crime related to the failure to pass on amounts owed to the public coffers by taxpayers who, obliged to pay, charge the final consumer the amount, embedding it in the price of the product, but do not pass it on to the tax authorities, keeping the money, unduly. However, tax misappropriation cannot be confused with mere tax default, since the latter does not have criminal classification. This is, specifically, the point of discussion of the present study, whose scientific hypothesis goes in the direction that the interpretation of criminal types based on the application of abstract legal concepts and duties is inadmissible. Criminal Law cannot replace Administrative Law to restrain taxpayers from paying taxes.

KEYWORDS: Tax crimes; Tax misappropriation; Tax default; Criminal Tax Law; Tax Administrative Law.

¹Mestre em Direito (UIT). Especialista em Direito Penal Tributário (PUC-MG). Especialista em Direito Processual Constitucional (FAPAM). Graduada em Direito (FAPAM). Advogada Tributarista e Criminal com ênfase em crimes tributários. Professora Universitária.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo principal analisar a decisão do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334 – Santa Catarina, proferida em dezembro de 2019, pelo qual se discutiu acerca do enquadramento do não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) como fato típico penal, ainda que no caso concreto não tenha sido, distintamente, comprovado o dolo, fraude ou simulação na conduta.

A proposta deste estudo é debater acerca dos reflexos penais do direito tributário, realizando-se uma digressão entre a aplicação da norma tributária e a aplicação da norma penal, neste último caso, mais violenta, sendo a ingerência maior do Estado na vida de qualquer cidadão. Neste sentido, é importante referenciar que nem todo ilícito administrativo tributário será, por consequência, um ilícito penal tributário, mas a recíproca se aplica, posto que todo ilícito penal tributário será, também, um ilícito administrativo tributário. Desta forma, para a configuração do crime contra a ordem tributária necessário se faz um subsídio hermenêutico para fins de identificar, no caso concreto, a existência da dupla tipicidade.

A justificativa do presente estudo reside na necessidade de se realizar um juízo semântico de comparação entre as condutas ensejadoras do ilícito administrativo tributário e do ilícito penal tributário, sendo desimportante a simetria das penalidades cominadas em abstrato, mas, sim, os elementos estruturantes para a configuração da conduta típica.

É também objeto do presente trabalho analisar criticamente a decisão proferida no processo acima referenciado, buscando responder a seguinte pergunta-problema: é possível enquadrar a mera inadimplência do imposto incidente na circulação de mercadorias e serviços (descumprimento de norma tributária) como fato típico penal, ainda que não reste esclarecida a conduta dolosa, dissimulada e fraudulenta? Para responder ao questionamento, o presente estudo apresentará a descrição do caso concreto, identificando as normas que regulamentam a matéria, bem como apreciará a solução apresentada pela Suprema Corte, promovendo os debates pertinentes e necessários na análise da decisão, a partir da visão jurisprudencial e doutrinária.

A hipótese científica caminha no sentido de se apresentar equivocada a decisão do STF, posto que é inadmissível a interpretação dos tipos penais a partir da aplicação de conceitos e deveres jurídicos abstratos. O Direito Penal não pode se colocar no lugar do Direito Administrativo para coibir o contribuinte ao adimplemento tributário e, para corroborar este posicionamento, é necessário analisar a estrutura da norma tributária, relativa ao recolhimento do ICMS, bem como a previsão da conduta típica de apropriar-se indevidamente do tributo, com o objetivo de determinar se o fato gerador da incidência do tributo pode ser alocado no enquadramento jurídico da conduta

típica penal.

A metodologia utilizada foi a pesquisa teórico-bibliográfica e documental, mediante a pesquisa na lei, na jurisprudência e na doutrina, com a utilização de livros que tratam da temática e de artigos científicos publicados por estudiosos do tema, considerados referenciais lógico-científicos para a construção de análises teóricas e interpretativas.

O método indutivo foi utilizado para, a partir de uma concepção microanalítica para uma visão marcoanalítica, determinar se o inadimplemento de tributos (descumprimento da obrigação tributária) pode ser colocado na figura típica de apropriação indébita, prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Destarte, também foram lançados apontamentos pertinentes acerca do tema-problema tratado neste estudo, com o objetivo de, por meio do método indutivo de pesquisa, esclarecer os pontos controversos sobre a temática apresentada.

2 ANÁLISE JURÍDICA DO LEADING CASE: RECURSO ORDINÁRIO NO *HABEAS CORPUS* Nº 163.334 – SC E A CONSOLIDAÇÃO DO ENTENDIMENTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Antes de apresentar o leading case posto em exame, necessário se faz realizar uma digressão: quando se fala em ilícitos administrativos tributários e ilícitos penais tributários, existem deveres específicos na esfera tributária, a serem cumpridos pelos sócios e administradores que, em situações determinadas pela lei, quando não cumpridos, podem ensejar em representação para fins penais. Estas circunstâncias estão elencadas pela Lei nº 8.137/1990 e são intimamente ligadas às práticas de elusão e evasão fiscal (quando há a presença de uma simulação, fraude ou dolo na conduta típica ali elencada, para fins de reduzir e/ou suprimir tributos).

Todavia, nestas circunstâncias, existe a necessidade de uma conduta comissiva, ou comissiva por omissão, mediante a comprovação de um dolo direto. Em se tratando de apropriação indébita tributária, é pressuposto lógico a existência de uma conduta comissiva por omissão em relação ao adimplemento de um determinado dever (adimplemento da obrigação tributária principal), mas essa imputação criminal só é possível quando o agente que praticou a conduta comissiva por omissão, estiver na posição de garantidor (ou seja, que tenha um dever objetivo de cuidado em relação ao bem jurídico tutelado), estabelecido na esfera tributária.

Quando há a previsibilidade de enquadramento de um tipo penal em relação ao descumprimento de uma obrigação tributária (principal e/ou acessória), é necessário analisar a tipicidade dessa conduta e a culpabilidade, na medida da contribuição para a concretização do

delito. E em se tratando de Direito Penal, é igualmente inadmissível a atribuição de responsabilidade objetiva:

Não há na ordem jurídica brasileira uma regra – no sentido de um sistema unitário formal de autor – segundo a qual todos que concorrem para o delito tributário devam ser responsabilizados indiferentemente como autores, por suas posições ocupadas como administradores, sócios, gerentes, técnicos em contabilidade ou auditores (o que implicaria inadmissível responsabilidade penal objetiva), seja em virtude de alguns deles simplesmente figurarem em contrato social, seja em virtude de alguns deles ou todos prestarem contribuição efetiva para o resultado. Ao contrário, a ordem jurídica brasileira exige a diferenciação entre as respectivas contribuições, com base na determinação da punição conforme o grau de reprovação estabelecida no art. 29 do CP e no art. 11 da Lei nº 8.137/90. (ALFLEN, 2019, p. 3).

O dever jurídico de adimplir a obrigação tributária (principal e acessória), é da pessoa jurídica – praticante do fato gerador do tributo, e essa pessoa jurídica não se confunde com a pessoa dos administradores e sócios. Neste ponto, é preciso refletir sobre a teoria do domínio do fato, que na perspectiva alemã (gênese da teoria), não teve qualquer objetivo de eliminar a ideia de responsabilidade penal subjetiva, como erroneamente supõe-se no Brasil, mas sim de distinguir autoria e participação, em sentido estrito, de modo a valorar, individualmente, a conduta de cada agente em eventual concurso de pessoas:

A teoria do domínio do fato, como toda teoria jurídica, direta ou indiretamente, o deve ser, é uma resposta a um problema concreto. O problema que a teoria se propõe a resolver, como já se insinuou, é o de distinguir entre autor e partícipe. Em geral, assim, não se trata de determinar se o agente será ou não punido, e sim se o será como autor, ou como mero partícipe. Os Códigos penais alemães, tanto o vigente à época da monografia de Roxin, como o atual, exigem que se faça essa distinção. O CP brasileiro (art. 29, caput), todavia e como já se observou, não o exige, e mesmo insinua uma interpretação segundo a qual todo aquele que concorre para o crime – quem efetuou o disparo, quem convenceu esse primeiro a que cometesse o delito, quem emprestou a arma – é simplesmente autor do homicídio. Haveria mesmo autores de maior ou menor importância (cf. art. 29, § 1.º, do CP), mas todos os concorrentes seriam autores. O atual CP alemão (StGB) já exclui de antemão essa possibilidade e exige que se diferencie entre autor e partícipe. (GRECO; LEITE, 2014, p. 22)

Tal teoria visa identificar, portanto, quem seria o autor, pelo simples fato de se ter o controle da ação criminosa, mas não retira da acusação a obrigatoriedade de fazer prova do dolo, da vontade volitiva do agente em querer o resultado, não sendo possível, portanto, presumir culpa, sob pena de ferir os princípios do Direito Penal e Direito Processual Penal, consectários de um Estado Democrático de Direito. Abandonar os princípios do Direito Penal e desvirtuar e descaracterizar a finalidade do Direito Penal, a partir da aplicação da presunção de responsabilidade nos crimes tributários, é desconsiderar toda a hermenêutica principiológica e isso é inadmissível, ainda que se trate da proteção de bens difusos.

Feitas estas considerações, passa-se a apresentar o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº

163.334 – SC, posto em análise no presente estudo, pelo qual restou consolidado o entendimento de que configura crime de apropriação indébita tributária o fato de o contribuinte deixar de recolher, de forma contumaz, com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço.

A análise visa responder se o entendimento consolidado é tecnicamente correto, e se é possível presumir dolo na conduta pelo simples fato de ter deixado o contribuinte de recolher o tributo.

2.1 APRESENTAÇÃO DO CASO E SOLUÇÃO DADA PELO TRIBUNAL

No Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 136.334-SC² – *leading case* objeto deste estudo, o Supremo Tribunal Federal negou provimento ao recurso em HC interposto pela defesa, a fim de manter a decisão do Superior Tribunal de Justiça (HC 399.109), que entendeu pela inviabilidade da absolvição sumária no presente caso, posto que a denúncia descreveu o fato típico e adequação típica, não havendo *in casu* quaisquer elementos que demonstrassem alguma excludente de ilicitude, sendo que o dolo deveria ser aferido durante a instrução criminal.

Neste recurso, o Plenário do Supremo Tribunal Federal discutiu se o não recolhimento de ICMS, devidamente declarado e escriturado pelo contribuinte ao fisco, poderia tomar contornos criminais de apropriação indébita tributária quando, ainda que declarado, não é recolhido, embora a

² Ementa: RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA Ementa: DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE.

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.
2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.
3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.
4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.
5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.
6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.
7. Recurso desprovido.
8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. (STF, 2019).

sua alíquota tenha sido repassada ao consumidor final.

O *leading case* envolve os recorrentes, Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Shumacher, sócios e administradores da pessoa jurídica Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda, localizada na cidade de Guabiruba, em Santa Catarina. Conforme consta do processo, a pessoa jurídica realizou todas as declarações de operações de venda ao fisco (cumprindo, portanto, a obrigação tributária acessória), todavia, deixou de recolher o valor gerado a título de ICMS, relativamente aos meses de 09.2008, 11.2008, 12.2008, 01.2009, 02.2009, 05.2009, 07.2009 e 07.2010. Desta forma, tendo sido definitivamente constituído o crédito tributário (à época, no valor de R\$30.463,05 [trinta mil, quatrocentos e sessenta e três reais e cinco centavos]), os sócios-administradores da pessoa jurídica, foram denunciados por apropriação indébita tributária descrita no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990 (que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências), *in litteris*:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

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

Em decisão proferida em primeira instância, os recorrentes foram absolvidos sumariamente, em razão do reconhecimento da atipicidade da conduta. Todavia, a acusação interpôs recurso de apelação, por meio da qual o Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC) reformou a decisão do juízo de primeiro grau para afastar a tese da atipicidade, bem como determinou o regular prosseguimento do feito.

Contra esta decisão, a defesa impetrou *habeas corpus* perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ), HC 399.109³, cuja decisão prolatada pela Terceira Seção ocorreu no sentido de ser inviável a

³ EMENTA: HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

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

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

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou 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

absolvição sumária, posto que a denúncia descreveu o fato típico e a adequação típica e, conforme entendeu-se, não havia ali quaisquer elementos que demonstrassem alguma excludente de ilicitude, sendo que o dolo seria aferido em sede de instrução criminal.

Desta decisão, houve a interposição de Recurso Ordinário pela defesa, cujo objeto pretendido era a declaração da ilegalidade do acórdão do Tribunal de Justiça, e consequente restabelecimento da sentença de primeiro grau, convalidando a absolvição sumária decorrente da atipicidade da conduta.

Neste recurso, a defesa sustentou que os recorrentes estavam sendo processados criminalmente por mera inadimplência fiscal, posto que não houve fraude, omissão ou falsidade de informações ao Estado, e ainda, que o não recolhimento de ICMS próprio, por si só, não poderia caracterizar o crime em comento, posto que não preenche a elementar do tributo 'descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação' exigida pelo tipo penal do art. 2.º, II, da Lei 8.137/90. (STF, 2019, p. 4).

A tese defensiva também foi apresentada no sentido de que ainda que se admitisse a caracterização do crime tributário previsto no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90 pelo não recolhimento de tributo, cujo valor tenha sido repassado ao consumidor final, mesmo assim não seria possível responsabilizar, criminalmente, os sócios-proprietários recorrentes, haja vista que o ônus econômico do ICMS pode ser repassado aos consumidores, mas também pode ser suportado pelo contribuinte de direito (sem o repasse). E não é possível presumir a responsabilidade penal, posto que, em que pese usual este repasse ao consumidor final, não quer dizer que foi o que aconteceu *in casu*, ou que sempre será assim. Desta forma, a responsabilidade criminal dependeria, ao menos, da demonstração inequívoca que os recorrentes efetivamente repassaram os valores do ICMS aos consumidores finais. (STF, 2019, p. 4)

Todavia, o Ministro Luís Roberto Barroso (relator do RHC) negou provimento ao recurso, acompanhado pelos ministros Alexandre de Moraes, Luiz Fux, Edson Fachin, Rosa Weber e Cármen Lúcia, sob os seguintes fundamentos:

De início, o relator estabeleceu três premissas, que reputou importantes no equacionamento da matéria: (i) o Direito Penal deve ser sério, igualitário e moderado; (ii) o pagamento de tributos é dever fundamental de todo cidadão, na medida em que ocorra o fato gerador e ele

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, 2018).

exiba capacidade contributiva; e (iii) o mero inadimplemento tributário não deve ser tido como fato típico criminal, para que seja reconhecida a tipicidade de determinada conduta impende haver um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso. [...] o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação, que, na hipótese do ICMS próprio, é o comerciante. O objeto do delito é o valor do tributo. No caso, a quantia transferida pelo consumidor ao comerciante. O ponto central do dispositivo em apreço é a utilização dos termos “descontado” e “cobrado”. Tributo descontado, não há dúvidas, refere-se aos tributos diretos. Já a expressão “cobrado” abarcaria o contribuinte nos tributos indiretos. Portanto, cobrado significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor — contribuinte de fato — ao comerciante, que deve recolhê-lo ao Fisco. O consumidor paga mais caro para que o comerciante recolha o tributo à Fazenda estadual. [...] o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio do comerciante, que é depositário desse ingresso de caixa. Entendimento coerente com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 574.706 (Tema 69 da repercussão geral). Oportunidade na qual assentado que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo e, conseqüentemente, não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins. Dessa maneira, a conduta não equivale a mero inadimplemento tributário, e sim à apropriação indébita tributária. A censurabilidade está em tomar para si valor que não lhe pertence. Para caracterizar o tipo penal, a conduta é composta da cobrança do consumidor e do não recolhimento ao Fisco. (STF, 2019).

A ocorrência do fato típico decorreu da interpretação da redação legislativa nos que se refere aos termos utilizados para qualificar a conduta em duas frentes: o termo “descontado”, seria utilizado para o tributo retido na fonte, e o termo “cobrado”, para o tributo incluído no preço, tal como ocorre no ICMS, que é um tributo indireto. E o artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90 apresenta estes dois termos para determinar como núcleo do tipo é praticado.

Dessarte, o fato de a referida pessoa jurídica ter realizado a venda de mercadorias, em que pese tenha realizado a devida escrituração regularmente quanto à apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, ao deixar de adimplir a obrigação tributária de forma recorrente, constituindo débitos tributários, incorreu em apropriação indébita fiscal, posto que, ao incluir em seu preço o valor do ICMS ao consumidor final, e deixar de repassá-lo ao fisco, configurou-se a conduta típica penalmente relevante (praticou o verbo “deixar de recolher”, ao “cobrar” o tributo e não repassá-lo aos cofres públicos).

Asseverou-se no acórdão que respectiva conduta típica não comporta a modalidade culposa, e que, *in casu*, houve dolo na conduta caracterizado pela reiteração da conduta, com o animus de apropriar-se do tributo. À vista disto, condenou-se o que foi denominado “devedor contumaz”, realizando uma disruptura entre este e o devedor habitual.

Ao negar provimento ao recurso e manter a decisão prolatada pelo STJ, fixou-se a seguinte tese: “O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990” (STF, 2019).

Este é o contexto fático-jurídico que será analisado no presente estudo.

2.2 IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS QUE REGULAMENTAM A MATÉRIA

Para compreender a fundamentação utilizada pelo Supremo Tribunal Federal e viabilizar a análise crítica e interpretativa objeto deste estudo, necessária se faz uma revisitação da espécie do tributo – ICMS – cujo não recolhimento fez aforar a ação penal, sucedendo na condenação por apropriação indébita tributária. A revisitação englobará, mormente, a forma de recolhimento, viabilizando o cotejo com a decisão prolatada pela Suprema Corte Brasileira.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um imposto que, por mandamento constitucional (Artigo 155, inciso II da CRFB/1988⁴), deve ser instituído pelos Estados e Distrito Federal. Referido imposto, em regra, é embutido no preço final dos bens e serviços e cobrado mediante o fenômeno jurídico da translação (ou repercussão, sinônimo daquela), pelo qual “[...] o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte” (BORGES, 1969, p. 153). Ou seja: é o consumidor final que, na maioria dos casos, assumirá o ônus mais pesado do imposto, por isso, é chamado de imposto indireto. Mas é próprio, pois em regra é recolhido em guia própria aos estados pelo responsável tributário.

Quanto à sua característica, a CRFB/1988 também determinou como regra geral a sua não-cumulatividade, posto que o inciso I do §2º do artigo 55 prevê a aplicação da sistemática “crédito e débito” do ICMS (o imposto recolhido nas etapas anteriores – crédito – é passível de compensação com os débitos existentes por ocasião da venda ou revenda futura, não podendo o crédito ser utilizado nas hipóteses em que a saída do bem/serviço não seja tributada, em regra). Além desta característica, é possível citar a seletividade, relativa à possibilidade de variação de alíquotas; irrelevante para o estudo em comento.

Com efeito, a característica da não-cumulatividade do ICMS atrai a possibilidade da substituição tributária, de modo a tornar mais eficiente a arrecadação, transferindo o encargo financeiro pertencente a um contribuinte, para outro, chamado “substituto tributário”, que é o contribuinte de fato, obrigado a calcular, cobrar e recolher o imposto que será devido nas operações posteriores; ou que deveria ter sido cobrado nas operações anteriores. (PÊGAS, 2022, p. 153). Em outras palavras:

[...] o que acontece na maioria das vezes é a antecipação do imposto, cobrado antes da existência do seu fato gerador, que seria a venda ao consumidor final. Uma das justificativas para essa cobrança antecipada foi a fiscalização, que seria prejudicada com o ICMS sendo devido em cada etapa da produção, como é o seu desenho original. [...] punindo alguns contribuintes, pois vendendo o produto adquirido mais caro ou mais barato,

⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988)

o ICMS devido seria sempre o mesmo. (PÊGAS, 2022, p. 153).

Em outubro de 2016, o Supremo Tribunal Federal definiu que o contribuinte substituído tributário tem direito ao ressarcimento do ICMS pago a maior em razão da avaliação, a maior, da base de cálculo do fato gerador presumido, se a venda efetiva ao consumidor final apresentar base de cálculo inferior. A decisão foi proferida no RE 593.849/MG⁵.

Ou seja, na prática, o ICMS-ST tornou-se um tributo a ser retido na fonte (na maioria das vezes) pelo fabricante, antes de transmitir o bem/serviço aos atacadistas; comerciantes; distribuidores ou varejistas, de modo que estes têm o direito da restituição caso a venda ao consumidor final tenha preço inferior (base de cálculo inferior) ao que foi praticado pelo substituto tributário. Importante lembrar que é a Lei quem define este tipo de tributação por substituição tributária.

Urge destacar, também, que estes pontos ora analisados foram objeto de divergência nos julgamentos apresentados, por isso a relevância de apresentar tais considerações sobre a legislação que, em um contexto geral, regulamenta o ICMS.

Planeadas estas características, é de se lembrar que o RHC 163.334/SC (objeto deste estudo) contendeu se a inadimplência do ICMS próprio, devidamente declarado e escriturado, mas não pago poderia ser interpretada como mera inadimplência fiscal, ou se tomaria contornos criminais, a partir da incidência do crime de apropriação indébita tributária, prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

No percurso desta análise, referida temática foi anteriormente submetida ao Superior Tribunal de Justiça (HC 399.109 – SC), demandando sua explanação neste momento, posto que no âmbito do STJ a temática já era objeto de dissenso anterior, instalado entre a 5ª e 6ª Turmas, responsáveis pelo exame da matéria penal:

Os ministros identificaram que a 6ª Turma estabelecia uma distinção entre os ICMS recolhido em operação própria e o ICMS recolhido por substituição tributária. Na visão da maioria dos Ministros da 6ª Turma, o primeiro caso era enquadrado como mero inadimplemento de tributo, não configurando conduta típica, enquanto que a segunda hipótese caracterizaria fato típico a atrair a incidência da norma penal insculpida no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/903. De outro lado, a 5ª Turma não estabelecia tal distinção e tratava todas as hipóteses de não recolhimento de tributo como enquadradas formalmente no tipo previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, uma vez comprovado o dolo. (PORTO; BECK, 2021, p. 3)

A 6ª Turma do STJ havia firmado o entendimento de que o não recolhimento de ICMS e

⁵ Neste julgamento, fixou-se a tese jurídica do Tema 201 da 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. (STF, 2016, p. 2).

operações próprias, devidamente declaradas ao fisco, não ensejaria a configuração do crime de apropriação indébita, mas seria mero inadimplemento fiscal. Este ponto foi, inclusive, mencionado pela defesa no *writ*, fundamentando que “[...] não há tipicidade formal no caso do não recolhimento de ICMS próprio, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora repasse o custo aos consumidores), e não o consumidor”. (STJ, 2018, p. 4).

Já a 5ª Turma do STJ não realizava essa distinção, e atribuía o crime de apropriação indébita tributária em qualquer hipótese, seja por recolhimento próprio, seja em substituição tributária).

Em razão da existência destas decisões conflitantes, que atribuíam o crime de apropriação indébita pela forma de recolhimento (em operação própria ou em substituição tributária), o Regimento Interno do STJ (artigo 127 – RISTJ⁶) foi invocado no julgamento do *writ* para pacificar a orientação e uniformizar o entendimento relativo à configuração do tipo penal de apropriação indébita tributária.

A questão restou resolvida no STJ a partir da análise do HC 399.109-SC, que decidiu por denegar o *mandamus*, por entender que a denúncia preenchia os requisitos necessários para a persecução criminal. Na oportunidade, uniformizou o entendimento acerca da atribuição da conduta típica:

[...] 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. (STJ, 2018, p. 1-2).

Consolidou-se, portanto, que a conduta típica de apropriação indébita, em se tratando de ICMS próprio ou ICMS-ST, será configurada quando o contribuinte descontar (tributos em substituição tributária) ou cobrar (tributos próprios) e deixar de repassar ao fisco, encerrando a divergência entre ICMS e ICMS-ST para a atribuição do tipo penal, no âmbito daquela Corte.

Ou seja: independe de o ICMS ser próprio ou ST, já que, conforme restou decidido, “[...] o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o

⁶ Art. 127. Quando convier pronunciamento da Corte Especial ou da Seção, em razão da relevância da questão jurídica, ou da necessidade de prevenir divergências entre as Turmas, o relator, ou outro Ministro, no julgamento de qualquer recurso, poderá propor a remessa do feito à apreciação da Seção respectiva, ou da Corte Especial, se a matéria for comum às Seções. (STJ).

condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade” (STJ, 2018).

No Supremo Tribunal Federal, o julgamento do RHC 163.334/SC delineou o entendimento de que não existe diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo-se tão-somente a cobrança do valor do tributo, seguida de seu inadimplemento, de modo que a regra aposta no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 amolda-se perfeitamente à conduta, restando adequada a tipificação legal.

Verifica-se que as principais normas que regulamentam a matéria são a própria Constituição da República Federativa do Brasil, no seu artigo 155; a Lei nº 8.137/1990, de define os crimes contra a ordem tributária e, por fim, o Código Penal, cujo artigo 168 foi utilizado para assimilar a figura da apropriação indébita em seu aspecto essencial, a partir de uma visão sistemática, posto que também traz no artigo 168-A a figura da apropriação indébita de contribuições previdenciárias.

2.3 DISCUSSÃO DA SOLUÇÃO (COM BASE EM DECISÕES DIVERGENTES DO MESMO OU DE OUTRO TRIBUNAL)

Inferre-se da exegese do caso concreto do RHC 163.334/SC, que a solução apresentada pelo Supremo Tribunal Federal foi a de condenar as pessoas de Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Shumacher, sócios e administradores da pessoa jurídica Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda, pelo crime de apropriação indébita tributária descrita no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990, em razão de a referida pessoa jurídica ter deixado de recolher o ICMS próprio devido aos cofres públicos, de maneira contumaz, constituindo débitos tributários.

Em que pese tenham realizado a devida escrituração regularmente quanto à apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, incorreram os sócios-administradores da pessoa jurídica em apropriação indébita fiscal, haja vista que, ao incluir em seu preço o valor do ICMS ao consumidor final, e deixar de repassá-lo ao fisco, configurou-se a conduta típica penalmente relevante (praticou o verbo “deixar de recolher”, ao “cobrar” o tributo e não repassá-lo aos cofres públicos).

Na oportunidade do julgamento, a Corte fixou a seguinte tese: “O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990” (STF, 2019).

A lógica apresentada pela Corte é que o comerciante, ao repassar o ICMS ao consumidor final, embutindo o ônus no preço do produto, e deixar de recolher aos cofres públicos, resultando na inadimplência fiscal, pratica o verbo do núcleo “deixar de recolher ... tributo ... **cobrado**”, mesmo

quando escritura e declara o ICMS devido. Ademais, o Supremo Tribunal Federal não realiza segregações entre o tributo próprio e o recolhido em substituição tributária.

Cotejando a decisão paradigmática prolatada pelo STF com precedentes do próprio STJ, é possível extrair do julgamento do já citado HC 399.109/SC que a apropriação indébita tributária nem sempre foi entendida como qualquer prática de inadimplência fiscal contumaz.

Precedentes do Superior Tribunal de Justiça traziam a figura da apropriação indébita tributária descrita no artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990 condicionada à apropriação de tributo recolhido na modalidade de substituição tributária, de modo que, quando o contribuinte não se posicionava na figura do substituto tributário, cometia mera infração administrativa ao deixar de recolher o tributo aos cofres públicos.

Pode ser considerado paradigmático o RHC nº 36.162/SC, de relatoria do Ministro Nefi Cordeiro, que trouxe a ideia de que a previsão contida no artigo 2º, II da Lei nº 8.137/1990 só se aplica aos casos de tributos recolhidos em substituição tributária. Na mesma senda, o AgRg no REsp nº 1.465.259-GO⁷, de Relatoria do Ministro Sebastião Reis Júnior, reforça a necessidade da substituição tributária para fins de apropriação indébita fiscal. Outros julgamentos, tais como o REsp nº 1.543.485 – GO, de relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, julgado no ano de 2016, estabeleceu que o delito do artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90 exige que o sujeito passivo desconte ou cobre (na condição de substituto tributário), valores de terceiro e deixe de recolher o tributo aos cofres públicos, de modo que o não recolhimento de ICMS próprio configuraria mero inadimplemento.

O RHC nº 68.694/SC também determina que a tipificação da conduta descrita no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não pode ser confundida com mero inadimplemento, sendo que para a configuração do delito, necessário se faz que o tributo não repassado tenha sido descontado ou

⁷ EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS AOS COFRES PÚBLICOS NO PRAZO LEGAL. INTERPOSIÇÃO DE DOIS RECURSOS PARA A MESMA FINALIDADE. PRINCÍPIO DA UNIRRECORRIBILIDADE E PRECLUSÃO CONSUMATIVA. ACÓRDÃO A QUO QUE ABSOLVEU O AGRAVADO ANTE A ATIPICIDADE DA CONDUTA. INVIABILIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ.

1. Verificada a interposição de dois agravos regimentais distintos, para a mesma finalidade, não é possível, diante do princípio da unirrecorribilidade, conhecer do recurso interposto por último, por força da preclusão consumativa.

2. O Tribunal de origem, a partir da análise de elementos de cunho fático-probatório, verificou que o agravado não agiu como substituto tributário, apenas deixou de recolher os tributos aos cofres públicos, caracterizando assim mera infração administrativa. Dessa forma, rever a referida conclusão demandaria, inevitavelmente, o revolvimento do arcabouço probatório carreado aos autos, o que se reitera não ser possível na via eleita, ante o óbice da Súmula 7/STJ (AgRg no REsp n. 1.045.512/SP, Ministro Marco Aurélio Bellizze, Quinta Turma, DJe 19/12/2013).

3. Segundo entendimento da Sexta Turma, [n]ão agindo como substitutos tributários, mas simplesmente deixando de recolher tributo próprio, não incidem os pacientes nem no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, nem em tipo penal outro de sonegação tributária, pois mera dívida fiscal inadimplida (RHC n. 36.162/SC, Ministro Nefi Cordeiro, DJe 17/11/2014).

4. Agravo regimental do Ministério Público Federal não conhecido. Agravo regimental do Ministério Público de Goiás improvido. (STJ, 2015).

cobrado do contribuinte na condição de substituto tributário, haja vista que este retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real.

Em que pese o Superior Tribunal de Justiça ter sanado as divergências na matéria por intermédio do HC 399.109/SC, verifica-se que, por muito tempo, a situação se mostrou nebulosa, posto que diversos são os julgados exigiam, para além de uma mínima concretude quanto à conduta dolosa, a necessidade de a prática do núcleo do tipo ser praticada por contribuinte na condição de substituto tributário.

Não se pode olvidar que a mudança de entendimento decorrente da uniformização da matéria no âmbito do STJ e a decisão do STF decorrem de uma política de arrecadação fiscal, sendo necessário refletir sobre os efeitos desta decisão, que criminaliza o inadimplemento fiscal. A forma de exigir do contribuinte o pagamento de seus tributos não pode ser vislumbrada através da aplicação de penas.

Cotejando os entendimentos divergentes acima delineados, é possível depreender que ao excluir inadvertidamente a diferenciação entre o ICMS recolhido em nome próprio e em substituição tributária, para fins de imputação do crime de apropriação indébita tributária, invariavelmente punir-se-á o contribuinte que não se enquadra no tipo penal ora descrito, correndo-se o risco de relativizar os princípios e garantias constitucionais estabelecidos pela CRFB/1988 no que se refere à individualização das condutas e das penas, e vai de encontro ao próprio entendimento já sumulado pelo STF (Súmulas 70⁸; 323⁹), que veda a adoção de medidas coercitivas, pelo fisco, contra os contribuintes, visando o pagamento de tributos.

2.4 DISCUSSÃO DA SOLUÇÃO (COM BASE EM AUTORES QUE ESCREVERAM SOBRE A MATÉRIA)

A solução apresentada pelo STF no julgamento do RHC 163.334/SC provocou inúmeras inquietações e reflexões profundas na doutrina.

Em princípio, é necessário tecer que o Direito Penal se mostra como a ingerência mais profunda do Estado na vida dos cidadãos e, sendo a *ultima ratio*, é necessário observar os requisitos legais para que se aporte necessária uma responsabilização criminal tributária, pois apenas assim será possível “[...] cogitar a persecução criminal, que não pode ser mero instrumento arrecadatário de modo a forçar os sujeitos a realizarem o recolhimento de valores correspondentes a dívidas tributárias inexistentes”. (SANTOS, 2019, p. 9).

⁸ É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Tese de Controle Concentrado.

⁹ É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Tese de Controle Concentrado.

Acerca da decisão proferida, a doutrina revela-se inconformada com a interpretação da Suprema Corte no que se refere a apropriação indébita, máxime, na análise das palavras “cobrados” e “descontados” apostas no artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990:

[...] o termo “descontado” serviria para autorizar a persecução penal dos tributos diretos retidos pelo responsável e o termo “cobrado” se prestaria para autorizar a tipificação de não recolhimento de tributos indiretos (seja tributo próprio ou na condição de substituição) porque os tributos indiretos em qualquer circunstância podem ser repassados ao contribuinte de fato. Logo, nesse raciocínio, sempre que a repercussão econômica do tributo estiver demonstrada e o não recolhimento comprovado, estar-se-ia diante da hipótese inculpada no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90.

Sobre a expressão “descontado”, ainda que tenhamos algumas divergências com a fundamentação esposada pelo julgador, como o caso não versava sobre tributo retido na fonte, não haveria razão para um exame criterioso, por ora. De outro lado, o raciocínio empreendido pelo julgador para proceder à interpretação da expressão “cobrado” é absolutamente equivocada. Não se pode admitir que a interpretação seja capaz de tornar típica conduta não criminalizada pelo legislador. (PORTO; BECK, 2021, p. 18)

A crítica do acórdão se faz diante do erro cometido pelos operadores do Direito que, não familiarizados com noções de economia, equivocam-se ao classificar os tributos em diretos e indiretos, sustentando de maneira simplista que os primeiros são aqueles que não comportam repasse do ônus econômico, enquanto que os segundos admitiriam tal transferência (PORTO; BECK, 2021, p. 18).

Pierpaolo Bottini e Heloísa Estellita (2019, *online*), afirmam que o julgado confunde institutos: existem tributos que são cobrados ou descontados dos contribuintes por terceiros com a finalidade de facilitar a arrecadação, situação esta que acontece com o ICMS em substituição tributária. Nesta situação, os valores referentes aos tributos não integram o patrimônio daquele que cobra ou desconta e, por esta razão, o não repasse destes recursos caracteriza a apropriação indébita tributária.

O mesmo não acontece com o ICMS próprio, posto que o consumidor não se amolda na figura do contribuinte e não possui qualquer relação com o fisco, não sendo, ele, o devedor do tributo, bem como não possui qualquer capacidade contributiva de ICMS. O consumidor arca, apenas, com o ônus econômico do tributo que pode ou não estar incluso no valor da mercadoria/serviço, da mesma forma que paga, de forma incluída, outros custos. Em suma, o comerciante que não paga ICMS próprio, não se apropria de nada. É devedor do fisco, mas não comete crime, sendo que o entendimento contrário viola o texto constitucional que veda a prisão por dívidas. (BOTTINI; ESTELLITA, 2019).

Realizando uma analogia ao Imposto de Renda, BUENO e KUBRUSLY (2021, *online*), apresentam a seguinte reflexão:

[...] Um exemplo é a hipótese do empregador, que ao pagar o salário de seu empregado, faz a retenção do imposto de renda do funcionário e repassa o valor à União. Tal recurso não integra o patrimônio do empregador, de maneira que a omissão no repasse pode caracterizar a apropriação de algo alheio, pois a monta retida diz respeito a imposto devido pelo empregado, o real contribuinte. Em relação ao ICMS próprio, objeto do RHC 163.334, a situação é diversa. O consumidor do produto vendido - diferentemente do empregado no exemplo acima - não é o contribuinte. O comprador simplesmente arca com o ônus econômico do tributo, que muitas vezes está embutido no preço da mercadoria, junto as mais variadas despesas do vendedor. O contribuinte é exclusivamente o comerciante, quem possui relação jurídica com o Fisco.

Vê-se que há um equívoco na análise interpretativa dos conceitos de descontado e cobrado, pelo STF. O estudo destes conceitos é relevante neste contexto, pois se referem à obrigação do contribuinte de efetuar o pagamento dos tributos devidos, e repassá-los ao Estado. Além disso, em se tratando de crimes contra a ordem tributária (que são de resultado), é necessário que haja um meio (fraude, simulação, omissão, falsidade) para atingir o fim (reduzir ou suprimir tributos). É insofismável que, para acontecer o resultado pretendido (conduta dolosa, com a intenção apropriar-se do tributo), necessário se faz o inadimplemento de alguma obrigação tributária acessória para esconder/ocultar o fato gerador e, com isso, viabilizar a supressão/redução do tributo.

No caso do ICMS, precipuamente no caso perorado nos autos do HC escrutinado neste estudo, tendo havido a devida declaração e escrituração dos valores, não é possível implicar o contribuinte nas condutas de resultado, pois não há o dolo relacionado à adoção de expedientes fraudulentos para atingir o fim de apropriação indébita tributária - indispensável para a imputação da figura típica.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal pode ser desconstruído em vários aspectos, conforme explica a Professora Mariana Andréia Cardoso dos Santos, em entrevista prestada para a PUC Minas (2021, *online*):

(I) *em primeiro lugar*, ante a imputação objetiva e subjetiva: em relação à imputação objetiva, os delitos de apropriação indébita tributária pressupõem a existência de agentes distintos quais sejam: a) o contribuinte e b) o responsável pelo recolhimento, respectivamente, o sujeito que pratica o fato gerador (a quem se refere a obrigação tributária - contribuinte) e o responsável pelo recolhimento, sendo que ele deixa de recolher (neste caso, o substituto tributário). E isso não existe em se tratando de ICMS próprio: o próprio contribuinte é quem realiza o fato gerador e, ao mesmo tempo, é quem deve recolher o tributo.

Quando a Lei nº 8.137/1990 traz no inciso II do artigo 2º os termos “cobrado” e “descontado”, em uma interpretação mais consentânea na definição da conduta típica, ela se refere à conduta do contribuinte, e não de terceiros. O termo “descontado”, portanto, deve ser direcionado às condutas que implicam em retenções na fonte, ou seja, o valor do tributo é descontado antes mesmo da efetuação do pagamento, sendo que o contribuinte atua como um agente de retenção e possui a

obrigação de repassar o valor retido ao fisco (como é o caso do Imposto de Renda, acima referenciado). Já o termo “cobrado” se refere à situação em que o tributo é devido pelo contribuinte (quem pratica o fato gerador), mas deve ser recolhido e pago pelo responsável pelo recolhimento (o substituto tributário), sendo que, se deixar de recolher e efetuar o pagamento do valor correspondente diretamente ao Estado, estar-se-á em apropriação indébita.

O ICMS é um tributo indireto, de modo que quem suporta o ônus financeiro do tributo é o consumidor final, que assume, na mesma lógica, outros custos operacionais do bem adquirido. Mas o consumidor não pode ser realocado na condição do contribuinte. Quem pratica o fato gerador do ICMS é o comerciante, que possui o dever jurídico de apurar e de recolher. No caso do ICMS próprio, destoando dos princípios e garantias constitucionais, o STF realizou uma analogia *in malan partem*, para atribuir a ideia do repasse do ônus financeiro ao consumidor para fins de equiparação da apropriação indébita. Todavia, no caso do ICMS próprio, não se está diante de uma retenção, mas sim de um imposto próprio que, por força constitucional, é repassado no produto/serviço. Neste caso, o que existe é o dever de recolhimento próprio, e não de cobrar ou descontar, para repassar. Não existe repartição no dever de recolher, de modo que a ausência do elemento que informa a imputação objetiva da apropriação, torna o fato atípico (conforme bem expôs a decisão de primeiro grau no *leading case* aforado). (SANTOS, 2021, *online*).

Ademais, em se tratando de imputação objetiva, não se mostra adequado o entendimento da conduta como dolosa em razão do mero inadimplemento, em havendo a declaração do tributo (como houve, *in casu*). A figura típica demanda a existência do elemento subjetivo – dolo – necessitando, portanto, do consentimento do contribuinte que praticou o fato gerador, em relação à existência do prejuízo ao ente público.

Dito isso, a desconstrução da decisão do STF também se faz:

(II) *em segundo lugar*, ante a necessidade de comprovação da conduta dolosa. No caso dos autos, a pessoa jurídica Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda respondeu perante o fisco na esfera administrativa, em virtude de o débito ter sido desde logo declarado e escriturado. Neste ponto, a Fazenda Pública entende que, em havendo a escrituração e declaração, não há hipótese de responsabilização pessoal dos sócios. O dever atribuído aos sócios é um dever objetivo de cuidado; não é dever objetivo de alcance de resultado. Nesta análise restritiva, os sócios-administradores Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Shumacher adimpliram o dever de cuidado em relação ao bem jurídico tutelado quando prestaram as declarações de forma adequada ao fisco. (SANTOS, 2021, *online*).

É a pessoa jurídica a devedora do tributo. Não se admite a automática responsabilização pessoal dos sócios pelo inadimplemento tributário da pessoa jurídica (*ex. vi.* art. 135, CTN). Neste

sentido já havia decidido o STJ no julgamento das Súmulas 430¹⁰; do Tema 962¹¹ e, mais recentemente, no julgamento do REsp 2.036.722/RJ¹².

Não obstante, os sócios-administradores foram processados criminalmente sem que existisse lançamento definitivo do crédito tributário em face das pessoas dos sócios que, em razão disso, não foram oportunizados no exercício de seu direito constitucional ao contraditório e ampla defesa em âmbito administrativo. Inadequado e ilegal, portanto, a presunção de dolo dos sócios-administradores com base exclusiva no lançamento definitivo do crédito tributário em face da pessoa jurídica (que não aconteceu na mesma proporção em face da pessoa dos sócios). Não estabeleceu-se em nenhum momento os elementos necessários à configuração da participação dos sócios, enquanto pessoas físicas. (SANTOS, 2021, *online*).

A Professora ainda realiza uma interessante reflexão acerca da Súmula 24 do STF¹³ ao mencionar que quando o lançamento tributário se torna definitivo, passa a atestar apenas a materialidade da conduta, e nunca a autoria, haja vista não existir nenhum elemento relacionado à pessoa específica do sócio administrador. E em se tratando de crime contra a ordem tributária, necessário se faz apreender como a conduta é tratada na esfera administrativa para, doravante, conferir o tratamento criminal. Por isso mesmo o Direito Penal é a *ultima ratio*. (SANTOS, 2021, *online*).

No caso do RHC 163.339/SC, não houve qualquer tipo de digressão probatória acerca do dolo. Existiu apenas uma análise que partiu da pressuposição de dolo pela existência de mero inadimplemento de um débito (frise-se, efetivamente declarado, a partir da informação da ocorrência do fato gerador).

Pertinente se faz a reflexão deste ponto: o inadimplemento pode decorrer da dificuldade financeira da pessoa jurídica. Tratar-se-ia, pois, de situação de inexigibilidade de conduta diversa, causa supralegal de exclusão de culpabilidade (o Direito Penal trabalha com a existência do poder de agir, de modo que, sendo substancialmente impossível a ação esperada por parte do agente, deixa-se de punir a conduta).

¹⁰ O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

¹¹ O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN.

¹² Neste julgamento o STJ firmou o entendimento no sentido de que o sócio de uma empresa não pode ser automaticamente cobrado pelas dívidas tributárias da companhia sem que haja um pedido do credor (por meio de incidente de desconsideração da personalidade jurídica) no curso do processo, sob pena de violação do princípio da inércia da jurisdição.

¹³ Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

A frágil situação financeira de uma pessoa jurídica para o adimplemento da dívida tributária e a condenação criminal dos sócios em razão deste inadimplemento, equivaler-se-ia à prisão por dívida, defesa nos ditames constitucionais (*ex. vi.* art. 5º, LXVII, da CRFB/1988¹⁴ e tratados internacionais, máxime, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos¹⁵).

Ademais, o fato de determinada pessoa física figurar como sócia-administradora de uma pessoa jurídica, por si só, não é condição para a responsabilização criminal. A responsabilidade tributária é objetiva, mas não a penal. Esta deve ser individualizada. A obrigação no recolhimento do tributo é da pessoa jurídica, cabendo aos sócios apenas o dever objetivo de cuidado. Na esfera criminal, a responsabilidade penal pelo inadimplemento tributário por apropriação indébita não se presume em desfavor dos sócios.

SANTOS (2021, *online*), ainda explica que:

As condutas previstas como típicas para tutelar os bens jurídicos relacionados à ordem tributária não podem ser típicas pelo mero inadimplemento. Devem ser típicas tanto pela existência de algum elemento meio fraudulento que permita o inadimplemento e que revele a existência de dolo. A mera declaração do tributo e inexistência de adimplemento não podem caracterizar como típica, tanto pelos elementos objetivos relacionados ao tipo, quanto pela flagrante inexistência de elemento subjetivo. Demanda comprovação do dolo. [...] Não basta que o lançamento tributário ateste a existência da dívida, nem mesmo para fins criminais.

No âmbito criminal, para oferecimento da denúncia por crime contra a ordem tributária, basta que seja apresentado o Procedimento Administrativo Tributário (PAT) que ateste o lançamento definitivo do crédito tributário (*ex. vi.* Súmula 24, STF), identificando as pessoas dos sócios enquanto responsáveis. Todavia, caso o sócio não tenha tido a oportunidade de se defender na esfera administrativa, esse PAT não pode produzir qualquer efeito em relação aos sócios, antes a ausência de configuração da autoria.

Não fosse suficiente os argumentos já delineados, pode-se ainda alterar acerca da equivocada utilização do Direito Penal enquanto meio coercitivo utilizado pelo Estado na cobrança dos tributos, desvirtuando-se, além da sua essência, a própria finalidade do Direito Penal, em uma aplicação incompatível com os conseqüências do Estado Democrático de Direito.

[...] o movimento político-criminal arrecadatário não é novo e está sempre a tentar se estabelecer em épocas de crise econômica. Ocorre que, para além de sua ilegitimidade, a criminalização da mera inadimplência tributária potencializa o problema, aumentando a crise; afinal, não se deixa de pagar tributos porque se quer, mas porque não se consegue fazê-lo, mesmo sob o risco das pesadas sanções monetárias estabelecidas, algumas das

¹⁴ O artigo leciona que não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel

¹⁵ O artigo 7 da CADH leciona que ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

quais bastante superiores a 200% do valor do tributo devido. (SCAFF; BECHARA, 2018).

Examinado profundamente o tema, a partir da visão doutrinária, vê-se que os argumentos apresentados acabam demolindo o impertinente entendimento firmado pelo STF no julgamento do RHC 163.339/SC, insurgindo a doutrina contra a interpretação conferida às expressões “descontado” e “cobrado”, contidas no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, para fins de imputação criminal.

Além disso, a insurgência também se refere à adoção de critérios subjetivos e não especificados para atribuir o dolo, que se fez *in casu*, não a partir de análises objetivas fundadas em provas pré-constituídas ou lastreadas no processo que demonstrassem a atitude fraudulenta, simulada ou adulterada, que viabilizassem joear o criminoso do mero devedor, mas sim a partir pressuposição de dolo em razão da contumácia na conduta (chamado pelo Relator de devedor contumaz).

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As inquietações da doutrina em relação à decisão prolatada pelo STF no RHC 163.334/SC no ano de 2019 merecem prosperar.

A análise do STF foi feita a partir de questões muito mal refletidas, revelando a fragilidade de uma ordem jurídica que não se preparou para, efetivamente, lidar com as relações difusas em geral, dentre as quais está inserida a ordem tributária.

A utilização de expedientes coercitivos pelo Estado com o intuito de forçar o pagamento de débitos tributários tem sido prática recorrente e, conforme se denota dos últimos julgamentos acima apresentados, a utilização do meio coercitivo específico do Direito Penal em matéria tributária tem ganhado força, seja em virtude da apropriação indébita, seja na possibilidade de se formalizar representações fiscais para fins penais, ainda no interregno da autuação tributária. É como se houvesse, nesse ponto, uma inversão na natureza do bem jurídico tutelado, colocando-o, em primeira análise (e não última, como deveria ser), no âmbito criminal.

É que o fisco percebeu que, em aspectos gerais, as pessoas físicas respondem de forma mais efetiva quando sofrem a ameaça de uma persecução penal. Por isso a utilização das sanções penais tem sido expediente adotado em maior recorrência, como meio de arrecadação. Até porque o pagamento do crédito tributário extingue a punibilidade pelo crime tributário, em qualquer momento.

Além deste expediente, outras sanções extremamente elevadas do ponto de vista pecuniário também vêm sendo adotadas pelo fisco, por intermédio da aplicação de multas vultuosas, como

sanção pelo ato ilícito administrativo.

Em relação ao caso perquirido, o RHC 163.339/SC é reflexo dessa tendência de utilização do Direito Penal como um braço forte do Estado na arrecadação fiscal, um mecanismo que é utilizado pela estrutura estatal para essa finalidade arrecadatória, promovendo uma verdadeira inversão na tutela da ordem tributária, que acaba esgotando-se no âmbito criminal, no Direito Sancionador, como *prima facie*, e não *ultima ratio*.

Em uma análise crítica e interpretativa do julgado, é possível coadunar com a doutrina no que se refere ao equívoco do julgamento. A decisão não se acerta, na medida em que não realiza o necessário aprofundamento dos conceitos “descontado” e “cobrado”, necessários para compreender a obrigação do contribuinte em efetuar o pagamento dos tributos devidos. Demais, disso, é equivocada a desconsideração da distinção feita entre recolhimento do ICMS próprio ou feito em substituição tributária, situação extremamente necessária para joeirar o mero inadimplemento do crime de apropriação indébita tributária.

Neste ponto, ousa-se concordar com a doutrina e com a 6ª Turma do STJ para inferir que, no caso do ICMS, só é possível a atribuição de crime contra a ordem tributária consistente em apropriação indébita (art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990), quando se tratar das situações em que o tributo é recolhido em substituição tributária (ICMS-ST), sob pena de ser considerada atípica a conduta no âmbito criminal, em uma interpretação mais consentânea na definição da conduta típica.

Ou seja, é forçoso considerar que, ao contrário do que entendeu o STF no julgamento do referido HC, o termo “descontado”, deva ser direcionado às condutas que implicam em retenções na fonte, já o termo “cobrado”, deva ser direcionado nas hipóteses em que o recolhimento do tributo se realiza em substituição tributária. Essa distinção é necessária para que não propicie um contexto judicial de violação de direitos fundamentais, a saber, direito de não ser preso por dívida (mero inadimplemento).

Além desta análise preliminar, é importante revisitar que os crimes contra a ordem tributária não admitem a modalidade culposa, sendo insofismável a necessidade de demonstração do dolo na conduta, elemento subjetivo que deve ser apurado a partir de circunstâncias objetivas; provas da intenção de apropriação. É preciso não apurar somente quem, mas se houve dolo e provar. E este ônus pertence à acusação, que não pode abrir mão de desincumbir do ônus que lhe pertence, utilizando de expedientes de pressuposição de dolo.

Neste ponto, apenas a conduta comissiva do sócio-administrador pode ser pressuposta nas hipóteses de omissão consciente, quando o sócio se omite dolosamente com o intuito de não adimplir com um determinado dever, mesmo assim, essa figura de imputação criminal só é possível quando a pessoa física que pratica a conduta por omissão ostente a posição de garantidor (dever

jurídico de cuidado em relação ao bem jurídico tutelado), estabelecido, também, na esfera tributária.

Isso porque existem deveres específicos na esfera tributária, distribuído entre sócios e administradores, e essa digressão é necessária para aferir quem, na medida de sua ação, age por comissão, consentindo com o resultado da conduta da pessoa jurídica de se omitir no adimplemento das obrigações tributárias. Relembrando, aqui, que o Direito Penal não admite a responsabilização objetiva, ou seja, não é admissível que haja uma pressuposição de dolo com base na mera posição que uma pessoa ocupa em uma empresa.

É preciso restar perfeitamente configurada a vontade dolosa do agente em se omitir, para que a conduta seja perseguida na esfera criminal de forma legítima. E esse nível de cognição raramente acontece no processo judicial que apura crime contra a ordem tributária.

Ademais, para a constituição definitiva de um crédito tributário em desfavor dos sócios e administradores, é necessário oportunizar que se defendam na esfera administrativa, sob pena de violar os direitos fundamentais ao contraditório e ampla defesa, consectários do devido processo legal estabelecido em um Estado Democrático de Direito.

A decisão proferida no RHC 163.339/SC traz grande insegurança jurídica aos contribuintes e ao ambiente de negócios. Primeiro, porque a atividade empresarial é uma atividade de risco, e a decisão coloca os contribuintes em um ambiente instável, com a possibilidade de, em momentos de crise, se verem condenados por não conseguirem adimplir com os seus tributos. Segundo, porque o STF tenta justificar que o crime se refere ao devedor contumaz, mas não apresenta critérios específicos e objetivos para a configuração da contumácia para a imputação da conduta típica, deixando, em analogia, uma norma penal em branco que ficará a cargo de ser analisada caso a caso pelos julgadores.

Com a finalidade de responder a pergunta-problema apresentada na introdução deste estudo, é possível concluir que não é dado ao Poder Judiciário o poder de enquadrar a mera inadimplência fiscal (descumprimento de norma tributária) como fato típico penal, primeiro porque a Constituição assim não permite, quanto menos, nas hipóteses em que não restar esclarecida a conduta dolosa, dissimulada e fraudulenta, necessárias para o crime tributário. O Direito Penal não pode se colocar no lugar do Direito Administrativo para coibir o contribuinte ao adimplemento tributário.

O Estado possui outros meios de cobrar os valores inadimplidos, mais aptos e eficientes, inclusive, que a reprimenda penal, que é *ultima ratio*. A ineficácia da reprimenda penal é inclusive reconhecida no julgado, quando o Relator Min. Roberto Barroso afirma que dificilmente uma pessoa será presa por sonegar ICMS.

Em uma última análise ousada, é de se concluir que no caso do ICMS, precipuamente no caso perorado nos autos do HC escrutinado neste estudo, a decisão não se mostra como a mais

acertada, ante a confusão que se fez na análise dos conceitos integrantes do tipo penal e ante a aplicação de presunções impertinentes nas demandas criminais. Desta forma, a conduta dos sócios-proprietários da pessoa jurídica foi realmente atípica, uma vez que, tendo havido a devida declaração e escrituração dos valores, não é possível implicar aos sócios administradores (que adimpliram com o dever objetivo de cuidado ao prestarem as declarações de forma adequada ao fisco), nas condutas de resultado, pois não restou comprovado o dolo relacionado à adoção de expedientes fraudulentos para atingir o fim de apropriação indébita tributária - indispensável para a imputação da figura típica.

REFERÊNCIAS

ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Responsabilidade penal dos sócios e administradores por crimes contra a ordem tributária**. In: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM - v. 14, n. 1 / 2019 e30442. Disponível em: www.ufsm.br/revistadireito. Acesso em 02 abr. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.137/1990: Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 25 mar. 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus 399.109 Santa Catarina**. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF. Acesso em 27 fev. 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Regimento/article/view/500/3931>. Acesso em 05 mar. 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.465.259 – GO**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/864105218/inteiro-teor-864105228>. Acesso em 05 mar. 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 36.162-SC**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/891334939>. Acesso em 05 mar. 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.543.485 – GO**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/339763097/inteiro-teor-339763108>. Acesso em 05 mar. 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 68.694/SC**. Disponível em:

<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1611558&tipo=0&nreg=201600639364&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20170621&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em 05 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334 Santa Catarina. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em 27 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário Virtual. Pronunciamento. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=6740608>. Acesso em 27 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo 963: Lei 8.137/1990, art. 2º, II: não recolhimento de ICMS declarado e tipicidade. Disponível em:

<https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>. Acesso em 27 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 163.334. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em 27 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 593.849 Minas Gerais.

Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em 04 abr. 2023.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias.** São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; ESTELLITA, Heloísa. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime.** In: *Conjur*. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos>. Acesso em 04 abr. 2023.

BUENO, João Victor Stall; KUBRUSLY, Tomás Chinasso. **Breves considerações sobre o RHC 163.334: inconsistências teóricas e o desafio da irretroatividade da alteração jurisprudencial.**

Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/coluna/informacao-privilegiada/349829/breves-consideracoes-sobre-o-rhc-163-334>. Acesso em 23 mar. 2023.

GRECO, Luís; LEITE, Alaor. **O que é e o que não é a teoria do domínio do fato. Sobre a distinção entre autor e partícipe no Direito Penal.** In: *Autoria como domínio do fato. Estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no Direito Penal Brasileiro*. Org. Luís Greco, *et al.*

Disponível em:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4255759/mod_resource/content/1/Leitura%20obrigat%C3%B3ria.%20O%20que%20%C3%A9%20e%20o%20que%20n%C3%A3o%20%C3%A9%20a%20teoria%20do%20dom%C3%ADnio%20do%20fato.%20Claus%20Roxin.pdf. Acesso em 29 mar. 2023.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária.** São Paulo: Atlas, 2022.

FREITAS, João Victor Querido; MARIA NETO, Mayara Carlos. **Análise crítica sobre a decisão prolatada pelo STF nos autos do RHC 163334.** Disponível em:

<https://www.pbsv.adv.br/conteudo/analise-critica-sobre-a-decisao-prolatada-pelo-stf-nos-autos-do>

rhc-163334. Acesso em 23 mar. 2023.

PORTO, Éderson Garin; BECK, Francis Rafael. **Criminalização da inadimplência tributária: uma análise ao leading case Habeas Corpus N° 399.109 do Superior Tribunal de Justiça**. In: Revista de Direito da Empresa e dos Negócios. Disponível em: <https://revistas.unisinos.br/index.php/rden/article/view/18239>. Acesso em 01 abr. 2023.

SCAFF, Fernando; BECHARA, Ana Elisa. **O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário**. Consultor Jurídico, 2018. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opinioao-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>>. Acesso em 20 mar. 2023.

SANTOS, Mariana Andréia Cardoso dos. **A ideia de justiça – ou o princípio da racionalidade – nos crimes contra a ordem tributária**. Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Arquivo PDF. Belo Horizonte: UFMG, 2019.

SANTOS, Mariana Andréia Cardoso dos. **Apropriação indébita e o caso ICMS**. Entrevista prestada para a PUC Virtual – Disciplina “Direito Tributário e seus Reflexos Penais”, 2021, *online*.