

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP
ESCOLA DE DIREITO DO BRASIL - EDIRB
MESTRADO PROFISSIONAL INTERDISCIPLINAR EM DIREITO, JUSTIÇA E
DESENVOLVIMENTO

PAULO DANILO REIS LOPES

**LEI 8.137/90: UMA VISÃO CRÍTICA, À LUZ DO JULGAMENTO PELO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS N.
163.334-SC**

SÃO PAULO

2021

PAULO DANILO REIS LOPES

**LEI 8.137/90: UMA VISÃO CRÍTICA, À LUZ DO JULGAMENTO PELO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS N.
163.334-SC**

Dissertação de mestrado, desenvolvida sob a orientação do professor Dr. Alamiro Velludo Salvador Netto, apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito.

Data da defesa: 09/07/2021

SÃO PAULO

2021

PAULO DANILO REIS LOPES

**LEI 8.137/90: UMA VISÃO CRÍTICA, À LUZ DO JULGAMENTO PELO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL DO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS N.
163.334-SC**

Dissertação de mestrado, apresentada ao Programa de Mestrado Interdisciplinar em Direito, Justiça e Desenvolvimento, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Data da defesa: 09/07/2021

BANCA EXAMINADORA

Alamiro Velludo Salvador Netto

IDP/EDIRB/SP

Tatiana Cristina Leite de Aguiar

IDP/EDIRB/SP

Jéssica Raquel Sponchiado

USP

SUMÁRIO:

INTRODUÇÃO	7
1. SITUAÇÃO DE FATO SUBMETIDA AO JULGAMENTO.....	13
2. ARCABOUÇO CONCEITUAL E NORMATIVO.....	18
3. TRIBUTAÇÃO E DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS.....	26
4. O DIREITO PENAL COMO <i>ULTIMA RATIO</i>	31
5. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS.....	36
6. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA.....	42
7. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	45
8. CAUSAS EXTINTIVAS E SUSPENSIVAS DE PUNIBILIDADE.....	51
9. DENÚNCIA “MAIS OU MENOS GENÉRICA”.....	55
10. CRIMES TRIBUTÁRIOS E FASE ADMINISTRATIVA.....	58
11. O QUE CONSTITUI A FASE ADMINISTRATIVA?.....	63
12. LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA: REFORÇO À ATIVIDADE DE ARRECADAÇÃO E FISCALIZAÇÃO OU AUTÊNTICA TUTELA CRIMINAL?.....	66
13. CONCEITO DE CONTUMÁCIA PARA FINS DE CONFIGURAÇÃO DO ILÍCITO.....	68
14. TENDÊNCIAS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	76
CONCLUSÕES.....	80
REFERÊNCIAS.....	83

RESUMO:

O presente trabalho tem o escopo de dissertar sobre o tratamento jurídico que a Lei n. 8.137/90 confere aos crimes contra a Ordem Tributária e, especificamente, sobre a forma como o faz, tomando como paradigma o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n. 163.334-SC. Buscar-se-á esclarecer se, de acordo com o conteúdo com que são normatizados os seus dispositivos, o referido Diploma Legislativo se presta a conceder tutela penal ou a reforçar os mecanismos administrativos de arrecadação e fiscalização. Os parâmetros de pesquisa serão delimitados pela investigação doutrinária e jurisprudencial acerca da compatibilidade entre a dogmática penal e a referida Lei.

Palavras-chave: direito penal, direito tributário, direito penal-tributário, instrumentalização.

ABSTRACT:

This work has the scope of talking about the legal treatment that Law n. 8,137/90 confers to crimes against the tax order and, specifically, on the way it does it, taking as a 6riminali the judgment by the Supreme Federal Court (STF) of the Ordinary Appeal in Habeas Corpus (RHC) n. 163.334-SC. It will be sought to clarify whether, according to the criminal in which its provisions are standardized, the aforementioned Legislative Diploma lends itself to grant penal protection or to reinforce the administrative mechanisms of collection and inspection. The research parameters will be delimited by the doctrinal and jurisprudential investigation of the compatibility between criminal dogmatics and the nominated Law.

Keywords: criminal law, tax law, criminal tax law, instrumentalization.

INTRODUÇÃO

Esta dissertação pretende versar sobre a forma como a Lei n. 8.137/90 trata dos crimes contra a Ordem Tributária, tomando como caso para estudo o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n. 163.334-SC, originário do Estado de Santa Catarina, que teve como objeto de discussão a falta de pagamento de tributo estadual declarado em guias próprias, o ICMS - Imposto Sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de transporte, interestadual, intermunicipal e de comunicação.

O método utilizado é o indutivo, por intermédio do qual se partirá de uma situação particular, qual seja, do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n. 163.334-SC, para alcançar uma conclusão genérica, que é a resposta à dúvida da pesquisa.

O motivo da escolha do referido método é o fato de que, até o alcance do julgamento final na Suprema Corte, posicionamentos dos mais diversos matizes foram expostos, enriquecendo o debate em torno do tema, não somente por parte dos julgadores, em todas as suas instâncias de atuação, como também por doutrinadores, como é o caso do parecer da lavra do professor Alamiro Velludo Salvador Netto que, em resposta a uma consulta jurídica efetuada pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (*amicus curiae* no RHC n. 163.334-SC), teceu considerações acerca do assunto, que serão exploradas nos tópicos a seguir.

Outra razão é o fato de no citado julgamento se ter exigido para a configuração do crime contra a Ordem Tributária a presença simultânea do dolo de apropriação dos valores devidos ao Estado e da contumácia, pelo que se torna necessário estudar esses dois institutos, definindo-os, estudando como interagem entre si, talvez para formar um critério unificado, e estabelecendo os seus respectivos contornos.

Igualmente, a importância da investigação reside na essencialidade – em uma economia capitalista moderna que se pretende competitiva internacionalmente -, de estabelecer para os atores que atuam a partir do mercado interno, sob pena de afugentá-los -, qual é a clara distinção entre o simples inadimplemento tributário e o crime.

A dúvida de pesquisa é: a Lei n. 8.137/90 destina-se a ser um instrumento de tutela penal ou um aparato de incremento de arrecadação?

Neste ponto, cabe-nos, da mesma forma, conceituar o que é, afinal, tutela penal.

Trata-se da salvaguarda dos interesses públicos mais relevantes para o manutenção da sociedade, no bojo de uma vida organizada, juridicamente segura e pacífica.

Os bens e direitos por ela albergados não são da titularidade de uma ou de outra parcela de pessoas, mas de toda a coletividade, com significativo grau de importância. Por conseguinte, quando tais bens ou direitos são violados, a pretensão punitiva é – excetuados os crimes de ação privada –, do corpo social como um todo, pois foi ele o atingido.

Para se chegar a uma conclusão, serão analisados, além da doutrina, os posicionamentos dos ministros do STJ e do STF, decisões relativas a situações concretas que guardam correspondência com o tema, juntamente com institutos do nosso Ordenamento Jurídico, tais como os já referidos dolo e a contumácia, a extinção e a suspensão da punibilidade pelo pagamento e pelo parcelamento, o necessário exaurimento da via administrativa para a punição na esfera penal, acrescentando-se, entre outros temas, reflexões sobre a aceitação de “denúncias mais ou menos genéricas” e sobre o comum uso do termo “apropriação indébita tributária”, embora não exista a sua definição ou menção em nenhuma lei.

Por outro lado, investigar-se-á a relevância penal da distinção doutrinária que se costuma fazer entre tributo direto e indireto, contribuinte de direito (aquele que deve adimplir a obrigação principal) e contribuinte de fato (comprador ou adquirente do serviço, a quem cabe o efetivo encargo do ônus tributário, a ele repassado pelo vendedor).

Após esta Introdução, descreveremos a ocorrência que levou o Ministério Público a ajuizar ação de crime contra a Ordem Tributária na Comarca de Brusque-SC, e o julgamento em todas as suas instâncias, inclusive e especialmente das duas ações de *Habeas Corpus* dela decorrente, com os diversos posicionamentos externados pelos ministros do STJ e do STF.

Em seguida, apresentaremos o Arcabouço teórico e normativo, iniciando por tecer breves considerações acerca do histórico da normatização dos crimes tributários no Brasil, da responsabilidade tributária no âmbito das sociedades empresárias, do bem jurídico tutelado e da colaboração espontânea.

Posteriormente, ingressaremos nos tópicos denominados Tributação e direitos e garantias fundamentais; O Direito Penal como *ultima ratio*; Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário; Causas extintivas e suspensivas de punibilidade; Denúncia “mais ou menos genérica”; Crimes tributários e fase administrativa; Legislação penal

tributária: reforço à atividade de arrecadação e fiscalização ou autêntica tutela criminal?; Tendências do Direito Penal Tributário e, por fim, as Conclusões, seguidas das Referências.

Após o tópico “Legislação penal tributária: reforço à atividade de arrecadação e fiscalização ou autêntica tutela criminal?”, procuraremos entender o conceito de contumácia, como já dissemos, aspecto bastante abordado no transcurso da lide e tido como essencial para a configuração do crime, juntamente com o dolo de apropriação, que com ele interage para a formatação de um critério unificado para se estabelecer a existência ou não de delito.

Interessante considerar a controvérsia que se estabelece quanto ao instante da consumação do crime contra a Ordem Tributária. Tradicionalmente, considerava-se que se trata de um tipo penal instantâneo, que se consuma na data em que deveria ter sido realizado o pagamento.

Todavia, consoante a decisão do STF em estudo, o ilícito penal resta configurado com o inadimplemento reiterado, de modo que não basta uma única falta de pagamento para que se tenha como ocorrida a infração. A questão que se põe, por conseguinte, é determinar o momento em que se perfez tal reiteração delitiva.

Quantas faltas de pagamento são necessárias para que se tenha como presente o instituto da contumácia? Cinco meses, como no caso concreto objeto da presente análise? Quatro? Os vencimentos devem ser consecutivos ou podem ser alternados? O imposto deve ser de uma mesma espécie, como, por exemplo, o denominado ICMS normal, ou podem ser levados em consideração gravames de naturezas distintas (ICMS normal em cotejo com o ICMS por substituição tributária?

Dessarte, importante levar em consideração as colocações postas pelo ministro relator Roberto Barroso de que a contumácia que deve levar o Ordenamento Jurídico a punir o inadimplente é aquela que caracteriza o *modus operandi* do sujeito passivo para financiar as suas atividades empresariais.

Ao julgar o RHC (Recurso Ordinário em Habeas Corpus) n. 163.334-SC, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu que configura infração penal a falta do pagamento regular do ICMS, devidamente declarado em guias próprias (período de junho a outubro de 2013; cinco meses).

A jurisprudência brasileira era oscilante em relação ao tema, pois alguns tribunais trilhavam o caminho da aplicação da sanção penal e outros não.

A decisão do STF pacificará o desacordo jurisprudencial até então constatado, o que, conforme o resultado do referido julgamento, poderia ser entendido que ocorrerá em detrimento dos contribuintes inadimplentes, mas não é o que se tem verificado.

Monocraticamente, a ministra Carmen Lúcia (STF) concedeu ordem de *Habeas Corpus* e trancou ação penal em que também se discutia o não pagamento de ICMS declarado, no RHC (Recurso Ordinário em Habeas Corpus) n. 165.334-SC, do mesmo modo originário do Estado de Santa Catarina.

O STJ, por sua vez, deu provimento a um Recurso Especial (Resp n. 1.852.219) para absolver ré, por considerar a conduta atípica, na medida em que ausente a contumácia. Também se tratava de sujeito passivo que havia deixado de recolher o tributo, desta feita por quatro meses. Sob o aspecto da contumácia, no julgamento em estudo, em que se manteve a condenação, foram cinco meses, o que não demonstra uma grande diferença entre os dois casos concretos, julgados de formas distintas.

No Estado de São Paulo, proferida decisão pela absolvição sumária de réu na Comarca de Agudos, bem como na Comarca de Guarulhos. Em ambos os casos, o paradigma foi o sobredito julgado do STF.

Ora, o que levou fatos notadamente idênticos a serem decididos de formas distintas do primeiro deles: o *leading case*? Estado de coisas/ circunstâncias diferentes ou um aparato penal tributário normativo, fornecido pela Lei n. 8.137/90, mais voltado para a arrecadação do que para a finalidade protetiva, de modo a obscurecer a linha divisória que separa o simples inadimplemento do crime de sonegação?

A nitidez da referida linha divisória é de primordial importância na constatação da existência ou não de crimes contra a Ordem Jurídica Tributária, pois o investidor das áreas de serviços, comércio ou indústria no País precisa enxergá-la com clareza.

Com vistas a esclarecer a dúvida da pesquisa (sobre se a Lei n. 8.137/90 está mais voltada para a finalidade protetiva dos interesses sociais ou para a arrecadação), cumprirá cotejar os seus dois primeiros artigos com os princípios gerais de Direito Penal e Tributário e constatar se não há antinomia.

Na hipótese de se concluir pela inexistência de conflitos entre as disposições normativas e os princípios acima referidos, importará determinar as esferas de responsabilidade das pessoas envolvidas (física e jurídica, empregados, gerentes, administradores, diretores conselheiros etc.) e esclarecer o papel da contumácia e do dolo de apropriação na configuração dos crimes, já que, em tais situações, para que reste configurado o fato típico e antijurídico, o aspecto volitivo do agente deve se dirigir à

realização da conduta vedada pelo Ordenamento, envolvendo a ação, omissão, o dano e o nexo de causalidade.

O marco histórico adotado é a edição do Acórdão resultante do RHC n. 163.334-SC, quanto à criminalização das condutas ligadas ao descumprimento da obrigação tributária principal relativa ao ICMS, tributo de competência dos estados, situação que se estende às demais exações de idêntica natureza: indireta.

Refletiremos sobre as divergências constatadas nos votos dos ministros do STJ, quando da análise do *Habeas Corpus* correlato (HC n. 399.109/SC – que originou o RHC n. 163.334/SC), juntamente com os do STF, quando do julgamento em estudo, no qual sete deles optaram pela criminalização da falta de pagamento ou pagamento a menor (Luis Roberto Barroso (relator), Luiz Fux, Luiz Edson Fachin, Rosa Weber, Alexandre de Moraes, e Carmen Lúcia), ao passo que outros três discordaram e entenderam que não há crime (Ricardo Lewandowski, Gilmar Ferreira Mendes e Marco Aurélio Mello).

O ministro Celso de Mello estava ausente e o julgamento transcorreu sem a sua presença.

Adotaremos como referencial teórico a obra de Michel Foucault, que, principalmente com o seu livro “Vigiar e Punir”, alcançou o patamar de clássico do Direito Criminal e das suas respectivas metodologias de coerção e punição, adotados pelo Poder Público no combate à criminalidade, desde tempos remotos até as modernas instituições, denominadas correccionais.

Com metodologia científica, sobejamente documentada, o escritor abordou essa relevante questão que o ser humano e as instituições públicas, desde remotas eras, como dito, lutaram para solucionar: o ilícito penal.

A partir de épocas passadas, a humanidade organizou sistemas coercitivos tidos como necessários e pertinentes para a defesa dos direitos públicos e privados, punindo de formas as mais diversas aqueles considerados agressores injustos.

Cada era – segundo o doutrinador -, criou os seus particulares sistemas de apenamento, estabelecendo e utilizando os mais variados meios de punição, que envolveram tanto a violação do corpo, o seu suplício, tendo como fundamento a salvação da alma, quanto o uso dos modernos sistemas penitenciários.

Atualmente, o Direito Penal, excetuando-se um ou outro país em que ainda se adota a execução ou os castigos corporais, observa as regras da intangibilidade do núcleo dos direitos fundamentais do homem e do cidadão, o que demonstra a preocupação das

autoridades investidas do poder de legislar e punir de considerar com mais atenção e senso de humanidade os delinquentes.

Aparentemente, aponta-se não tanto a punição aos infratores, mas sua readaptação, com o fito de inseri-los “dóceis e úteis na comunidade”.

O Direito Penal dos dias contemporâneos, frisa com uma certa dose de ironia o autor, não tem mais a pretensão de punir a criminalidade; em verdade, ele se dirige à readaptação. Faz com que os seus procedimentos normativos e métodos de correção, em tese, sejam de tal maneira esportes e humanos que não mais se mostrem um motivo de desonra, mas de valor para a sociedade, tendo-se em vista uma apreciação do desenvolvimento histórico da civilização.

Questionar-se-á, portanto, se está em conformidade com o Ordenamento Jurídico lançar mão do Direito Penal para combater condutas que infringem o Sistema Tributário (erigindo-as ao *status* criminal).

Entende-se que a matéria carece de reflexões mais aprofundadas por parte da comunidade científica.

Os estudos procurarão responder às precitadas indagações e investigarão se a criminalização é medida constitucional para diminuir os índices de evasão fiscal, instrumentalizando o Direito Criminal, cuja natureza é subsidiária (*ultima ratio*), punindo o sonegador em conjunto com o inadimplente e fazendo recair sobre ambos, de igual forma, as agruras de um processo de tal natureza.

1. SITUAÇÃO DE FATO SUBMETIDA AO JULGAMENTO

No Município de Brusque, localizado no Estado de Santa Catarina, uma pessoa física, sócia e administradora de estabelecimento contribuinte do ICMS, foi acusada pelo MP (Ministério Público) daquela unidade federativa da prática da conduta descrita no art. 2º, II da Lei n. 8.137/90, nos moldes estatuídos no caput do art. 71 do CP (Código Penal; forma continuada). Imputada, portanto, a ocorrência de um dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90.

Com isso, restou a denunciada acusada do conhecimento dos atos de escrituração fiscal, bem como da responsabilidade pela apuração e pagamento do ICMS.

Conforme o órgão acusador, as vantagens decorrentes dos atos ilícitos eram aproveitadas diretamente pela ré.

A Fiscalização constatou que o sujeito passivo, apesar de ter apresentado corretamente e em tempo adequado as Declarações de Informações e Movimento Econômico (DIMEs) à Secretaria da Fazenda, com os destaques e as informações dos montantes a pagar, no período de junho a outubro de 2013 (cinco meses), não recolheu ao Erário, no prazo estipulado no art. 60 do Regulamento do ICMS daquele Estado (SC), os valores apurados e destacados.

O Fisco, respectivamente, em 27/09/2013, 30/10/2013 e 19/11/2013, emitiu as notificações fiscais 136030486650, 136030505728 e 136030524358, que explicitaram as irregularidades¹.

O tributo deveria ter sido recolhido até o 10º (décimo) dia após o encerramento dos períodos de apuração respectivos. Por exemplo, o de junho no dia 10 de julho, o de julho no dia 10 de agosto, o de agosto no dia 10 de setembro e assim por diante.

Alegada pelo *Parquet* a prática dolosa do crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei n. 8.137/90, de forma continuada (art. 71 do Código penal).

As condutas foram indicadas como antijurídicas, inclusive devido à ausência causa de exclusão de ilicitude, além de típicas. Da mesma forma, não se constatou a presença de hipóteses de minoração de culpabilidade.

O juiz *a quo* absolveu a acusada, por entender atípica a conduta.

Todavia, o Ministério Público interpôs recurso de apelação.

¹ "Deixar de efetuar, total ou parcialmente, o recolhimento do ICMS relativo às operações/ prestações tributáveis, escrituradas pelo próprio contribuinte no Livro Registro de Apuração do ICMS e declarado na Guia de Informação e Apuração do ICMS e/ ou DIME – Declaração do ICMS e do Movimento Econômico".

O TJ-SC (Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina) proveu o apelo do MP e deu prosseguimento à ação penal.

Impetrado o HC n. 399.109-SC no Superior Tribunal de Justiça (STJ), a Sexta Turma encaminhou a apreciação do *writ* para a 3ª Seção daquela Corte Superior, a qual, em votação por maioria, denegou a ordem de HC (BRASIL, 2018), de acordo com as razões que passaremos a expor.

Foi decidido que, para a configuração do delito que se convencionou denominar de “apropriação indébita tributária”, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, o fato de o agente efetuar a escrituração fiscal de forma regular não afasta o ilícito, pois o elemento clandestinidade não exerce influência na situação, como ocorre com a apropriação indébita em geral (BRASIL, 2018).

Concluiu o STJ que o sujeito ativo da apropriação indébita tributária é o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional, consoante o art. 2º, II da Lei n. 8.137/90 (BRASIL, 2018).

Exigida, para a configuração do delito penal, a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do imposto devido a quem de direito (BRASIL, 2018).

Decidiu o referido Tribunal que a expressão legal “descontado”, contido no art. 2º, II da Lei n. 8.137/90, tem relação com os tributos denominados diretos, nas situações em que ocorre a responsabilidade tributária por substituição, enquanto “cobrado”, presente no citado preceptivo legal, se refere aos indiretos (BRASIL, 2018).

Desse modo, não assume relevância jurídica o fato de o ICMS ser próprio ou devido por uma das formas de substituição tributária (para trás ou para frente; diferimento ou antecipação tributária), pois em quaisquer dessas situações não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. Isso porque trata-se de um tributo indireto, cujas nuances exporemos a seguir (BRASIL, 2018).

Em seguida, impetrado recurso ordinário em Habeas Corpus para o STF, requerendo o afastamento do acórdão impugnado, para o fim de restabelecer a sentença que absolveu sumariamente a ré/ impetrante (BRASIL, 2018).

Ao apreciar o HC 399.109-SC, o ministro relator (no STJ), Rogério Schietti Cruz, ressaltou a diferença de concepções entre a Quinta e a Sexta Turmas daquele Tribunal (BRASIL, 2018).

A Sexta Turma entende que deve haver uma diferenciação entre as situações em que o ICMS é próprio e aquelas em que é devido por substituição tributária (BRASIL, 2018).

No primeiro caso, a falta de pagamento configura inadimplemento, sem relevância na seara penal, que somente ocorre quando a omissão é relativa à segunda hipótese (BRASIL, 2018).

Algumas decisões monocráticas desta mesma Turma (6ª), bem como colegiadas da 5ª Turma, não estabelecem tal diferenciação. A falta de pagamento do ICMS, em qualquer hipótese, enquadrar-se-ia formalmente no tipo previsto no art. 2º, II da Lei n. 8.137/90, desde que presente o dolo (BRASIL, 2018).

Em face do dissenso, o relator encaminhou a lide para a Terceira Seção, com o objetivo de aprofundar o debate sobre a matéria e estabilizar a jurisprudência (BRASIL, 2018).

Ressaltou que o termo “apropriação indébita tributária” é utilizado por parte da doutrina e jurisprudência, embora sem rigor científico, e que o fato de o agente declarar e apurar o montante devido não tem influência na esfera penal (BRASIL, 2018).

Alinhou-se com o entendimento de que a falta de pagamento do ICMS, em qualquer hipótese, enquadra-se formalmente no tipo, visto que é irrelevante se o tributo é devido por operações próprias ou por substituição tributária (BRASIL, 2018).

Por fim, ressaltou ser de extrema importância para a caracterização do crime que o dolo fique comprovado nos autos, com base nas provas arroladas na instrução processual (BRASIL, 2018).

A ministra Maria Thereza de Assis Moura proferiu voto discordante.

Decidiu a referida julgadora no sentido de que se deve dar a adequada interpretação à expressão típica “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação” (BRASIL, 2018).

A ministra comungou do posicionamento da 6ª Turma do STJ, pois na sua concepção somente se enquadra no tipo a situação na qual o contribuinte, na qualidade de sujeito passivo por substituição, cobra o valor do destinatário e não o repassa para o Fisco (BRASIL, 2018).

Para ela, não há relação jurídica obrigacional tributária entre o Ente tributante e o consumidor final, sendo que a expressão “contribuinte de fato” somente tem relevância para o fim de repetição de indébito tributário (art. 166 do Código Tributário Nacional) (BRASIL, 2018).

Nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional, a devolução dos tributos indiretos recolhidos pelos contribuintes, ou seja, que possibilitem a transferência do encargo financeiro para os compradores, somente será feita à pessoa que comprove ter assumido o mencionado encargo, ou, na hipótese de tê-lo transferido a terceiro, estar por ele expressamente autorizado a receber.

O que ocorre é que o vendedor introduz o valor do ICMS no preço, assim como também insere as quantias dos demais custos relativos, por exemplo, a imposto de renda, aluguel, energia, água, encargos trabalhistas etc. Todavia, não há quem conceba que cometa apropriação indébita o contribuinte que deixa de pagar a conta de energia elétrica inserida nos preços dos produtos comercializados (BRASIL, 2018).

Atraso ou descumprimento da obrigação de pagar tributo declarado em guia própria, na visão da ministra, configura mero inadimplemento (BRASIL, 2018).

Tendo-se em vista o fato de ainda não terem sido disponibilizados/ publicados em seus inteiros teores os votos do STF referentes ao caso em estudo, abordaremos, a seguir, na medida do possível e do conhecido, a discussão ali travada.

A defesa argumentou que a impetrante foi processada por inadimplemento, não tendo sido constatadas falsidade de informações, fraudes ou omissões. Ou seja, alegou que se estaria a tratar de cominação meramente política, e não de autêntica persecução penal.

Sustentou ainda que o repasse do ICMS para o destinatário, devido à sua natureza indireta, não é uma certeza, podendo ocorrer ou não, a depender da situação de mercado, por exemplo.

E o fato de o repasse geralmente ser efetivado não permite presumir que sempre será assim. A responsabilidade penal dependeria, no mínimo, da demonstração de que ocorreu a transferência do ônus tributário para os consumidores.

Por fim, insurgiu-se contra o fato de o STJ ter denominado o delito com a alcunha de “apropriação indébita tributária” (CP, art. 168), sem base epistemológica, porque a doutrina e a jurisprudência a batizaram; ausente o rigor científico, com tal denominação. Criou-se com isso nova hipótese de criminalização por via jurisprudencial, em clara ofensa ao princípio da legalidade penal, uma vez que não existe na legislação brasileira qualquer referência ao termo.

Conforme o que já se disse acima, sete dos ministros optaram pela criminalização da falta de pagamento ou pagamento a menor (Luis Roberto Barroso (relator), Luiz Fux, Luiz Edson Fachin, Rosa Weber, Alexandre de Moraes, e Carmen Lúcia), ao passo que

outros três discordaram e entenderam que não há crime (Ricardo Lewandowski, Gilmar Ferreira Mendes e Marco Aurélio Mello) (BRASIL, 2019).

O ministro Celso de Mello estava ausente e o julgamento transcorreu sem a sua presença.

O ministro relator, Luís Roberto Barroso, concluiu que quem arca com o ônus do imposto inerido no preço é o comprador. Se o contribuinte de direito, vendedor, não paga o respectivo valor, conseqüentemente, comete crime, e por ele deve ser responsabilizado (BRASIL, 2019).

O ministro Edson Fachin salientou que a conduta sob enfoque superou a faceta do simples inadimplemento fiscal, porquanto se deixou de recolher ao Erário valor referente à capacidade contributiva de terceiro (dada a natureza indireta do ICMS), que, segundo já decidiu o Plenário, não pertence ao contribuinte de direito (BRASIL, 2019).

Os ministros vencidos no julgamento em estudo manifestaram o entendimento de que a criminalização de condutas vinculadas à tributação (pagamento ou não pagamento de impostos) somente pode ocorrer em situação manifesta de fraude e/ ou omissão (BRASIL, 2019).

Sem isso, tem-se – nas palavras do ministro Gilmar mendes -, a criminalização do mero inadimplemento, o que não é admissível (BRASIL, 2019).

2. ARCABOUÇO CONCEITUAL E NORMATIVO

A legislação positivada nacional detém uma significativa quantidade de normas jurídicas que possuem como objetivo proteger os particulares das investidas eventualmente abusivas das autoridades detentoras do poder de fazer valer a constituição do crédito tributário.

Trata-se de um arsenal de dispositivos, muitos deles constitucionais, com grau máximo de positividade (na forma de garantias e princípios), cujo escopo é formular segurança jurídica aos destinatários da lei. Entretanto, dirige-se também ao legislador, pois este, ao conceber a norma tributária abstrata e geral, tem a sua competência pautada pela obrigatória observância desses direitos, princípios e garantias.

A Constituição da República é instrumento normativo que, além dos dispositivos destinados à organização e aos valores almejados pela sociedade, possui direcionamentos inquestionáveis sobre formatação, conformidade, estrutura e legitimidade de todo o Ordenamento Jurídico, inclusive o Penal e o Tributário.

É, conforme os ensinamentos de Hans Kelsen, a norma maior que outorga o fundamento de validade de todas as outras do Sistema Jurídico (ANDRADE FILHO, 2007, p. 22).

De modo que possa ser aceita com o referido *status*, todo Ordenamento Constitucional precisa apresentar em si mesmo um denominado conteúdo mínimo, inevitável, o qual precisa abordar as situações essenciais, necessárias à existência e ao funcionamento do Estado e da sociedade.

Apenas se pode conceber uma ordem constitucional se esta contém, mesmo que de modo genérico, no mínimo, os aspectos a seguir: legitimação e formas de garantir a fruição dos direitos individuais; modo por meio do qual o Estado deverá ser constituído e governado; princípios diretores de funcionamento dos órgãos públicos e como estes deverão atuar na procura e no alcance dos fins para os quais a Constituição os criou; existência de um órgão incumbido de exercer o controle de constitucionalidade das leis e dos atos normativos dos demais.

Este status diferenciado da Constituição é o compromisso que a sociedade firma consigo mesma, impondo a si um mínimo que é preciso para a construção e manutenção do Estado de Direito Democrático. A sua força normativa se prova por intermédio do sistema jurisdicional de controle de constitucionalidade e permite enredar todos os poderes constituídos.

A Constituição da República Federativa do Brasil outorgou notória importância aos direitos e garantias fundamentais e tratou dos tributos com minúcias tais que converteu quase todas as matérias em torno deste específico ramo do saber jurídico em tema constitucional. Isso, de certa forma, impõe limites ao exercício do poder de legislar, que deve ser exercido em conformidade com os princípios e garantias insculpidos na Magna Carta, porquanto, como já dissemos, possuem positividade e carga axiológica superiores.

O elevado grau de imposição dos mencionados princípios não está apenas no plano de elaboração abstrata da legislação. Além das autoridades incumbidas de legislar, envolve também os administradores e os detentores da atribuição de exercer o controle de constitucionalidade e de legalidade, que devem observar não apenas a legalidade/constitucionalidade material, bem como a formal. Resulta em reconhecer que a Constituição, apesar do seu posicionamento de norma fundamental, é Lei em sentido material e formal, e como tal deve ser reconhecida e observada por todos, desde o mais simples até o mais graduado membro das três esferas de poder.

Sob o argumento da necessidade de solução dos problemas atinentes à evasão tributária, novas e constantes normas jurídicas passam a fazer parte do Ordenamento Tributário Penal. Identificando comportamentos que se afastam do cumprimento de obrigações e deveres tributários, cada vez mais as sanções cominadas saem do campo administrativo e adentram na seara penal, o que deve ocorrer em consonância com os princípios e regras constitucionais, bem como com o Ordenamento como um todo (RIBAS, 2004, p. 10).

O crime contra a ordem tributária assumiu ares de maior importância com o advento da Lei n. 8.137/90, a qual nos informa os tipos e as normas de conduta correlatas. O intuito foi o de aumentar os instrumentos de repressão e cercear o comportamento nocivo dos sonegadores. A mais relevante e quase única intenção do legislador foi a de incrementar os meios de arrecadação.

Neste diapasão, a norma penal tributária surge na condição ímpar de disciplinar o comportamento do contribuinte e ao mesmo tempo verificar a existência do tributo, para permitir o procedimento na esfera penal (ABRÃO, 2015, p. 17).

Os tributos são instituídos como decorrência do poder soberano do Estado para fazer frente às despesas públicas. Esses recursos alocados pelos cidadãos são cobrados pelo Poder Público, de acordo com parâmetros impostos constitucionalmente (RIBAS, 2004, p. 13).

Ao Estado cabe a realização do bem comum, que só pode ser levado a bom termo se respeitados os princípios eleitos pela vontade da sociedade que a ele está ligada. Assim, entre outras fontes de recursos que têm o objetivo de satisfazer as necessidades públicas estão os tributos, representantes da maior parte da receita (RIBAS, 2004, p. 13).

A importância do Direito Penal Tributário, pelos efeitos produzidos a partir dos mecanismos protetores do Direito Penal em defesa das regras tributárias, e as controvérsias resultantes das inconstâncias nas posições às vezes tão opostas, como no caso da extinção da punibilidade pelo pagamento e outras questões, além de numerosas e importantes modificações levadas adiante pela legislação e jurisprudência, demandam um estudo detido do assunto (RIBAS, 2004, p. 9).

Um ambiente de tantas incertezas, com a utilização da penalidade criminal para fins utilitaristas, de modo a encobrir certos fracassos do próprio Ordenamento Fiscal, com constantes atribuições de ônus, a criminalização e a posterior despenalização que o sistema proporciona, configuram os equívocos do Direito Penal Tributário, que tornam a relação entre Fisco e contribuintes cada vez mais tensa, conflituosa e degradada (RIBAS, 2004, p. 9).

Se desconsiderarmos a Lei n. 4.357/64, na história jurídica brasileira, os delitos de sonegação fiscal foram primeiramente estatuídos na Lei n. 4.729/65, etapa inaugural e talvez mais importante da evolução legislativa sobre a matéria, a qual dispôs sobre forma equiparada de apropriação indébita de tributos, sempre que valores retidos pela fonte pagadora de rendimentos não fossem repassados para a Fazenda Pública (ANDRADE FILHO, 2001, p. 52).

Anteriormente ao surgimento da Lei n. 4.729/65, a sonegação fiscal, bem como os institutos da fraude e do conluio detinham a natureza jurídica de circunstâncias qualificadoras na imposição e na graduação de penalidades pecuniárias por descumprimento da legislação do antigo Imposto de Consumo, regulado pela Lei n. 4.502/64 e transformado no atual Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI pelo Decreto n. 34/66 (ANDRADE FILHO, 2001, p. 52).

Não eram, pois, figuras consideradas infrações penais.

A Lei n. 4.729/65 estabeleceu quatro tipos relacionados com crimes de sonegação fiscal (incisos I a IV do art. 1º). Posteriormente, a Lei n. 5.569/69 somou o quinto fato típico, dando molduras definitivas aos delitos de sonegação fiscal (inciso V do art. 1º), da seguinte maneira:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Na opinião do jurista Edmar Oliveira Andrade Filho, a Lei n. 8.137/90, dentro do escopo de evolução da legislação relacionada com os delitos tributários, trouxe para o Ordenamento Jurídico a figura do “crime contra a ordem tributária”, sem, entretanto, ao menos de forma expressa, revogar a Lei n. 4.729/65 (ANDRADE FILHO, 2001, p. 54).

Comparando, em uma análise sintética, os tipos penais da nova Lei (n. 8.137/90) com aqueles contidos no art. 1º da Lei n. 4.729/65, verifica-se uma significativa similaridade entre uma relação e outra. A divergência mais notória encontra-se na graduação das penas, uma vez que a Lei mais nova prevê reclusão e detenção, enquanto a anterior apenas a detenção. Além disso, o tempo de cumprimento das penas da Lei n. 8.137/90 é, para algumas condutas, substancialmente superior, relativamente à Lei n. 4.729/65 (ANDRADE FILHO, 2001, p. 54-55).

Observada a regra geral, hospedada no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), por ser mais recente e ter regulado toda a matéria, a Lei n. 8.137/90 deve prevalecer e a antiga Lei está irremediavelmente revogada, muito embora legislação posterior, de 1993, ainda tenha feito referência à Lei n. 4.729/65, a exemplo do hoje revogado inciso II do art. 1º do Decreto n. 982/93 (ANDRADE FILHO, 2001, p. 55-56):

Art. 1º Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, no exercício das atribuições de fiscalização, de lançamento ou de cobrança de tributos e contribuições devidos à Fazenda Nacional, representarão, perante o Secretário da Receita Federal, com cópia para o titular da unidade administrativa em que tenham exercício e para o Superintendente Regional da Receita Federal, sempre que apurarem ilícitos que entendam configurar:

I - apropriação indébita (art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964);

II - sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965);

III - crime contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990);

IV - (...).

Antes disso, o art. 98 da Lei n. 8.383/91, ao revogar a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido antes do recebimento da denúncia (o que foi posteriormente restabelecido, em 1995), fez referência expressa ao art. 2º da Lei n. 4.729/65, no pressuposto de que esta não teria sido revogada pela Lei n. 8.137/90 (ANDRADE FILHO, 2001, p. 56).

Como se verifica, tanto o Decreto n. 982/93 quanto a Lei n. 8.383/91, que são posteriores à Lei n. 8.137/90, sugerem que esta última seria vigente, ao lado da Lei n. 4.729/65 (ANDRADE FILHO, 2001, p. 56).

A Lei n. 8.137/90, embora se destine a tratar sobre crimes contra a Ordem Tributária e apesar de ter descrito os tipos com uma razoável dose de minúcias, não estabeleceu com clareza e precisão um conceito geral que os definissem. Tampouco esclareceu a natureza do bem que intencionou albergar.

A Ordem Tributária deverá ser concebida como uma espécie de conceito subjetivo, abstrato, indeterminado, que tem relação com a instituição, arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos, sem olvidar as normas de processo administrativo e judicial. Entretanto, o bem jurídico que a Lei em estudo pretendeu tutelar foi apenas e tão somente a arrecadação fiscal.

Com efeito, o referido Diploma Legal tem por desiderato dotar o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional tributária de instrumento mais eficaz para inibir a sonegação e, por consequência, garantir e incrementar a arrecadação, induzindo ao recolhimento. Permite-se, deste modo, entregar ao Estado maiores poderes no sentido da proteção daquilo que ele entende ser patrimônio seu (ANDRADE FILHO, 2001, p. 80).

Desse modo, no final das contas, o bem jurídico que resulta tutelado é o patrimônio dos entes políticos, eis que das ocorrências dos seus fatos geradores surge para as entidades tributantes o direito ao recebimento de determinada quantia em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (ANDRADE FILHO, 2001, p. 80).

Quando o exercício desse direito é frustrado em decorrência da conduta dolosa do agente, há um prejuízo para o Erário. É esse prejuízo que a Lei n. 8.137/90 alçou ao patamar de figura criminal típica (ANDRADE FILHO, 2001, p. 80).

Não há que se confundir responsabilidade com dever. Este último decorre da eficácia de norma contratual ou legal. Em razão de tal fato se costuma proclamar que o ser humano tem o arbítrio de cumprir ou não os seus deveres, observadas as devidas consequências, por óbvio.

A responsabilidade, como a penal e a penal tributária, surge em momento posterior e dela somente se cogita no instante do descumprimento do dever, em decorrência da não prestação que o Direito impunha à pessoa humana. Em razão disso se costuma dizer que a responsabilidade é requisito para a aplicação da sanção resultante da falta de prestação (MACHADO, 2002, p. 88).

Da não prestação, da falta de cumprimento do dever ou da obrigação, surge a punição. Desse modo, a sanção é a consequência jurídica da não prestação exigida pelo Ordenamento Jurídico (MACHADO, 2002, p. 88).

Em face da não prestação, ou seja, diante de uma situação por intermédio da qual alguém deixa de observar um dever juridicamente tutelado (em lei ou contrato), surge o questionamento acerca de quem é o responsável pela situação que viola o Direito.

A responsabilidade é formada como resultado da punição prescrita no Direito para a não prestação em cada caso concreto. A punição, ou a sanção, pode ser tão somente a execução forçada da obrigação, a imposição de multa ou a privação de direitos, dentre os quais a liberdade.

Por mais estranho que possa se mostrar, uma pessoa pode ser, ao mesmo tempo, responsável e irresponsável, a depender da espécie de sanção que se esteja a cogitar. Simultaneamente, pode estar sujeita a uma punição de determinada natureza e não estar a outra, de natureza distinta. Alguém pode ser responsabilizado por fato de outrem no que diz respeito às sanções de caráter civil, o que não se pode dizer no que se refere às penais (MACHADO, 2002, p. 88).

Isso ocorre em razão do grau de importância que o Ordenamento confere a determinados direitos. As sanções de caráter civil atingem apenas o patrimônio dos cidadãos, o que não ocorre com as de Direito Penal, que podem restringir a liberdade, direito de mais elevado grau de notabilidade.

Assim como em qualquer atividade humana, na atividade empresarial existe a possibilidade de ocorrência de condutas delituosas. Na atividade típica de empresa, tal conduta é potencializada pelo mister que a caracteriza, qual seja, a busca do lucro, que no mais das vezes não se mostra no mais elevado nível de nobreza e cortesia.

Na tentativa de diminuir a quantidade de práticas ilegais que ocorrem no âmbito das pessoas jurídicas de direito privado, o legislador nacional, assim como o de outros países, optou por criminalizar certos atos, e até já chegou a atribuir a prática de crimes às sociedades empresárias (MACHADO, 2002, p. 97).

No âmbito das práticas delituosas ocorridas em decorrência das atividades das pessoas jurídicas de direito privado, cuja imputação de penas tem suscitado discussões acerca da responsabilização, destacam-se aquelas relativas ao meio ambiente e à sonegação fiscal (MACHADO, 2002, p. 97).

A Constituição Federal, no seu art. 225, § 3º, dispôs que “as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados” (MACHADO, 2002, p. 97).

O legislador ordinário, por exemplo, no art. 3º da Lei n. 9.605/98, dispôs sobre a responsabilização civil, penal e criminal das pessoas jurídicas nas hipóteses em que o ilícito seja praticado por decisão de seu representante contratual, legal ou órgão colegiado, no interesse ou benefício da entidade.

Também definiu as multas a serem cominadas, de forma isolada, cumulativa ou alternada, tais como pena privativa de direitos e prestação de serviços à comunidade (MACHADO, 2002, p. 97).

No que concerne aos crimes contra a ordem tributária, o legislador não atribuiu de forma expressa o comprometimento às sociedades empresárias. Estabeleceu a responsabilidade de quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes de que cuida, que há de ser atribuída a cada um na medida da sua culpabilidade (MACHADO, 2002, p. 97-98).

A colaboração do agente na apuração do ilícito penal tributário e delitos organizados permite a aplicação de redutor no cálculo da dosimetria da pena, tendo em vista o espírito de auxílio nas atividades estatais em direção à consecução da responsabilidade penal (ABRÃO, 2015, p. 68).

Converge do parágrafo único do art. 16 da Lei n. 8.137/90, em sintonia fina com a alteração perpetrada pelo Diploma n. 9.080/95, a perspectiva de redução de um a dois terços da pena quando o agente revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa (ABRÃO, 2015, p. 68).

Nas situações de crime organizado, da Lei n. 12.850/13, a redução é sinalizada sob a forma de minorante de dita colaboração espontânea quando permite o esclarecimento das infrações penais e da autoria, incidente na pena o fator de um a dois terços em favor do agente (ABRÃO, 2015, p. 68).

A Lei n. 12.846/13 trouxe importante capítulo envolvendo a anticorrupção empresarial, com reflexos bastante pontuais em referência aos delitos tributários (ABRÃO, 2015, p. 68).

Existe todo um sistema de presença constante da Receita Federal, do Banco Central do Brasil e do Conselho de Controle de Atividades Financeiras/ COAF para o descobrimento de operações e constatação de atos ilícitos (ABRÃO, 2015, p. 68).

Ao lado disso, também é importante ressaltar que a Lei n. 12.694/12 definiu julgamento colegiado, em primeiro grau, dos crimes praticados por organizações criminosas, o que pode estar em correlação com o delito penal tributário (ABRÃO, 2015, p. 69).

Repercussão importante na seara do crime tributário, a Lei n. 12.683/12 acentua que a extinção da punibilidade do crime fiscal não afeta ou é absorvida por outro, o que permite concluir no sentido do livre prosseguimento das ações condizentes com os crimes conexos ou relacionados ao delito de sonegação (ABRÃO, 2015, p. 69).

O fator de redução de pena, em toda circunstância, apenas tem aplicação se a delação for eficaz, colaborar no campo da investigação do ilícito e apurar a participação de todos, inclusive em relação à organização criminosa (ABRÃO, 2015, p. 69).

Exceto se o agente não tiver conhecimento do fato ao tempo do interrogatório, a lógica aponta na direção da delação no sentido de ser conduta de resultado, e não de meio. Significa que a manifestação, em termos de colaboração, precisa produzir eficácia, sem a qual não se aplica redutor. Nesta visão sobre o conjunto, no crime meramente fiscal ou nos conexos, naqueles em que houver delito organizado, a colaboração é elemento indispensável à apuração plena da responsabilidade. Pode ser implementada no aspecto da investigação, na fase policial ou no curso da ação penal (ABRÃO, 2015, p. 69).

3. TRIBUTAÇÃO E DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

Conforme o que já se disse acima, uma constituição, para que assim possa ser qualificada, deve possuir um conteúdo mínimo, essencial, inevitável, que são os direitos e garantias fundamentais. Em resumo, se não existirem, não haverá ordem constitucional, ausentes os instrumentos necessários para outorgar-lhes eficácia.

A limitação dos poderes do Estado nas suas ações que envolvem os particulares é a função precípua e essencial de tais direitos e garantias, ao tempo em que estabelecem a direção para os comportamentos ativos dos órgãos de Estado competentes.

A Carta de 1988, ao menos teoricamente, inaugurou uma era de ampla observação e obediência aos direitos e garantias fundamentais e reconhecida efetividade. Ao analisarmos de forma breve e inicial a nossa Constituição, perceberemos imediatamente uma novidade de caráter topográfico, ou seja, de localização e sequência dos dispositivos no texto.

Diferenciando-se das Constituições anteriores, a Constituição em vigor positivou os indigitados direitos e garantias logo no seu início, no Título II, após o que cuidou da organização do Estado, no Título III, comprovando desse modo que se preocupou de forma prevalente com o ser humano, erigindo-o como o objetivo do Estado, este funcionando como instrumento de realização da felicidade e do bem estar daquele.

Noutros dizeres, com a nova posição topográfica dos direitos e garantias fundamentais, torna-se evidente o posicionamento constitucional brasileiro do Estado como instrumento e do homem como finalidade, o que constitui um importante instrumento de hermenêutica.

A Carta de 1988, no seu art. 5º, § 2º, seguindo a tradição que foi inaugurada com a Constituição de 1891 (art. 78), dispõe que os direitos e garantias ali positivados não significam exclusão de outros resultantes do regime e dos princípios por ela adotados. Além disso, logo em seguida, estabeleceu que os direitos e garantias explicitados também não implicam exclusão daqueles decorrentes dos tratados internacionais dos quais a República Federativa do Brasil faça parte (CUNHA JÚNIOR, 2020, p. 592).

Dentre os mencionados tratados, o Pacto de San José da Costa Rica (Convenção Americana de Direitos Humanos, 1969), segundo o qual é proibida a prisão civil por dívidas (item 7 do art. 7º).

A matéria não é pacífica, mas objeto de acirradas discussões. Poucos se dedicaram ao seu estudo no nosso País e aqueles que o fizeram entendem que os direitos e garantias

fundamentais apenas o são, nessa qualidade, no instante em que encontram fundamento nas constituições formais. Ou seja, para tais doutrinadores, não há falar em direitos fundamentais em sentido material.

Essa posição da doutrina brasileira, contrária ao caráter material dos direitos fundamentais, nada mais é do que um reflexo da jurisprudência nacional (ou vice-versa), segundo a qual os direitos fundamentais são apenas aqueles incorporados ao texto constitucional (CUNHA JÚNIOR, 2020, p. 592).

O professor Dirley da Cunha Júnior, contudo, discorda desse entendimento. Os direitos e garantias fundamentais, a seu sentir, não se resumem àqueles tipificados no texto constitucional, principalmente quando ele próprio contém cláusula aberta relativa à matéria. Com isso, permite-se que outros direitos, além daqueles sobre os quais dispõe de forma textual, tenham vigência, seja em razão de decorrerem do regime e dos princípios que adota, seja em virtude de resultarem dos tratados internacionais dos quais faça parte a República Federativa do Brasil (CUNHA JÚNIOR, 2020, p. 592).

Uma interpretação meramente gramatical do art. 5º, LXVII da Constituição da República de 1988 pode, é seguro, nos direcionar à conclusão de que a proibição constitucional, porque se refere apenas à prisão civil, não se opõe à lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para reprimi-lo com pena prisional.

Todavia, sabemos que o teor literal dos textos normativos é de tal pobreza que o intérprete não pode a ele limitar-se. É necessário que o operador do Direito se reporte a outros métodos, entre os quais o sistêmico e o teleológico, e ainda aos valores contidos no Ordenamento Jurídico, pois somente assim evitará inadmissíveis incongruências e injustiças.

A Constituição, ao proibir a prisão civil por dívidas, está também proibindo definir a dívida como crime. Admitir o contrário é inverter a hierarquia das normas, entregando ao legislador ordinário ferramenta tal capaz de menoscabar de maneira completa a predominância da Constituição.

Na aplicação e interpretação dos dispositivos legais, especialmente daqueles contidos na Constituição, é necessário que se utilize metodologia além daquela simplesmente literal. É preciso procurar a realização dos objetivos que a norma pretende alcançar (MACHADO, 2002, p. 21).

Erigindo-o a níveis superiores ao direito à recepção de um crédito, o preceptivo da Constituição Federal que veda a prisão civil por dívida protege o direito à liberdade conforme já se disse, bem de mais elevado nível axiológico.

Tal estado de coisas não está a dizer que o direito a receber um crédito remanesceu órfão, sem proteção jurídica. Ao contrário, significa que tal proteção não pode ou não deve alcançar o ponto de cercear a liberdade, limitando-se à ação apropriada a fazer com que seja privado o devedor dos seus bens patrimoniais, de modo a observar o crédito, em sede de execução (MACHADO, 2002, p. 22).

Apenas sob o prisma textual, a prisão civil por dívida constitui um dos mecanismos legais de que dispõe o sujeito ativo da relação jurídica obrigacional tributária para obrigar o sujeito passivo da obrigação, na forma e no prazo definidos, a efetuar o devido adimplemento da obrigação tributária principal ou instrumental (ANDRADE FILHO, 2001, p. 186).

A prisão civil por dívida é restrita às hipóteses de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e do depositário infiel, de acordo com o inciso LXVII do art. 5º da CF/88 (ANDRADE FILHO, 2001, p. 186).

Por exclusão, ficaria patente que, no campo tributário, a prisão civil seria aplicável apenas nas circunstâncias em que estivesse caracterizada a figura do depositário infiel de quantia que devesse ser entregue ao Erário (ANDRADE FILHO, 2001, p. 186). Entretanto, a Súmula Vinculante n. 24 do STF determina a ilicitude da prisão civil do depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito.

A Constituição Federal foi sintética no que concerne às obrigações dos particulares, ou seja, foi econômica, lacônica. Entretanto, isso não significa que as obrigações não existam ou não estejam albergadas no Sistema Normativo dela pertencente (ANDRADE FILHO, 2007, p. 24).

Uma dessas obrigações, por exemplo, no que diz respeito à questão tributária, a de contribuir com as receitas necessárias para a manutenção e para o funcionamento estatal, cuida de contrapartida de direitos, e não de obrigação legalmente explícita dos contribuintes (ANDRADE FILHO, 2007, p. 24).

O direito à propriedade é um dos mais importantes do nosso Sistema Jurídico e está constitucionalmente protegido. Todavia, tamanha é a dimensão do direito estatal de instituir e arrecadar tributos que ele atua em um nível superior até mesmo ao direito de propriedade, na medida em que o cidadão deve dela despojar-se quando da ocorrência do fato gerador previsto na hipótese legal e abstrata de incidência (não há, para o particular, o direito de invocar a proteção constitucional à propriedade).

De modo a alcançar uma convivência harmônica entre os direitos e garantias individuais, dos quais faz parte a proteção à propriedade, e o direito estatal de instituir e

arrecadar os tributos constitucionalmente estabelecidos, posteriormente à moldura dos princípios necessários à organização do Estado e da defesa das instituições democráticas, o constituinte originário cuidou de positivizar o Sistema Tributário Nacional, prevendo uma significativa quantidade de limitações ao exercício desse direito estatal, atribuído às três esferas de poder, que possuem a capacidade de inovar na ordem jurídica para instituir e cobrar os tributos que lhes forem reservados.

No que diz respeito ao direito do Estado de editar leis atinentes à esfera criminal, o poder constituinte originário foi igualmente cuidadoso ao estabelecer os limites do legislador. Dessarte, no exercício de sua prerrogativa de coagir e punir, as pessoas políticas competentes devem dispor sobre normas gerais e abstratas, aprovadas pelo Parlamento, que estabeleçam quando, em que condições e com que intensidade esse poder pode ser exercido de forma legítima e não arbitrária (ANDRADE FILHO, 2007, p. 27).

Conforme os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, na interpretação das normas jurídicas, inclusive daquelas atinentes ao Direito Penal Tributário, devemos observar constantemente o elemento que se refere à finalidade, pois o correto significado da norma há sempre de ser aquele que melhor efetive os seus objetivos.

O método literal é, fora de dúvidas, muito importante, entretanto, absolutamente insuficiente, pois sempre haverá um significado compatível, mas contrário à realização dos fins da legislação (MACHADO, 2002, p. 14).

Sob outro prisma, a observação do posicionamento hierárquico das normas no âmbito do Sistema, tendo a Constituição no cume, reclama igualmente do operador jurídico que observe o caráter finalístico na busca do significado adequado. Por isso mesmo, na interpretação das normas de uma Constituição deve-se ter em conta o princípio da máxima efetividade, já que é precisamente ele, ao orientar o intérprete sobre as normas constitucionais, que garante àquela uma posição de superioridade no Ordenamento Jurídico.

Ressalta Hugo de Brito Machado que a prisão por dívida tributária, além de ser destituída de amparo jurídico, no plano da moral constitui um evidente absurdo, porque o Estado, como é de amplo conhecimento, é um inadimplente contumaz (MACHADO, 2002, p. 23).

Juntamente com os sofrimentos decorrentes da pandemia atinente ao coronavírus, em março de 2021, os brasileiros titulares de direitos de precatórios contra as Fazendas Públicas das três esferas de poder se depararam com notícias que seguramente não se concretizariam se a situação fosse contrária, ou seja, se devedores fossem.

É que o Parlamento nacional, no texto da denominada PEC Emergencial (Projeto de Emenda Constitucional Emergencial), trabalhou no sentido de dilatar o prazo para a quitação de todos os precatórios, que anteriormente era o ano de 2024, para o exercício de 2029.

Também proibiu a União de conceder linha de crédito especial para que os estados e municípios fossem ajudados a honrar de forma ampla e completa as suas dívidas com os particulares.

O estabelecimento de pena privativa de liberdade para aqueles que não recolhem tributos é uma ação extremada de um Estado que já não se faz respeitar e aceitar, que não logra êxito na observação espontânea da legislação fiscal e que não cumpre as suas obrigações nas áreas, por exemplo, de saúde, educação, segurança, transportes, infraestrutura, habitação, saneamento básico etc.

O Poder Público não traduz em realidade o mínimo que se pode dele esperar, vendo-se que, entre outras mazelas, a violação às leis domina e assusta a todos em todos os lugares e já não poupa as próprias instituições policiais, incumbidas de sua prevenção e repressão (MACHADO, 2002, p. 23).

4. O DIREITO PENAL COMO *ULTIMA RATIO*

Segundo o doutrinador Rogério Greco, o princípio da intervenção mínima funciona como limite do poder do Estado de levar a efeito a punição. Faz com que a legislação selecione, com o objetivo de colocar sob a proteção do Direito Penal, apenas os bens mais importantes.

No procedimento de escolha dos mencionados bens, para fins de proteção pelo Direito Penal, cumpre que se observe as condutas tidas pela sociedade como adequadas, mantendo-as afastadas do Direito Criminal.

Uma vez escolhidos os bens a serem tutelados, estes integrarão uma pequena parcela que irá merecer a atenção do Direito Penal, em razão da sua natureza fragmentária (GRECO, 2015, p. 61).

Por conseguinte, o Direito Penal deve se ater tão somente à proteção dos bens importantes e necessários à vida em sociedade.

O legislador, lançando mão de critério de natureza política, os quais sofrem variações na medida em que variam as condições em que se encontra a sociedade, quando concluir que outros ramos do Direito não são capazes de dar proteção aos bens tidos como essenciais naquele momento, efetua seleção e escolhe as condutas, comissivas ou omissivas, que merecerão a proteção do Direito Penal.

Nota-se, com isso, uma espécie de princípio limitador do poder punitivo (GRECO, 2015, p. 47).

O princípio da intervenção mínima, ou *ultima ratio*, é aquele que não somente indica os bens de maior relevância mercedores de específica atenção por parte do Direito Penal. Ele se destina também a levar a efeito a descriminalização.

É verdade que é com base neste princípio que os bens e direitos serão selecionados para permanecer sob a tutela do Direito Penal, porque considerados essenciais à vida social harmônica. Entretanto, também será com fundamento nele que o legislador, atento às mutações sociais que, com a sua evolução, deixa de dar significação a bens outrora importantes, fará retirar do Ordenamento Jurídico Penal certos tipos incriminadores (GRECO, 2015, p. 47).

Por conseguinte, o Direito Criminal deve interferir o mínimo na vida em sociedade, devendo fazer-se valer apenas quando os demais ramos do Direito, de forma comprovada, não forem capazes de proteger bens tidos pela sociedade como os mais importantes para uma vida em harmonia (GRECO, 2015, p. 47).

Por exemplo, atualmente, há uma discussão sobre se é adequada a punição pelo Direito Penal daquele que emite cheques sem suficientes provisões de fundos.

Questiona-se se medidas de natureza civil ou administrativa não seriam suficientes para exercer coerção sobre as ações dos maus pagadores, tais como execução por quantia certa, impedimento – por um extenso período –, de que o responsável pela emissão dos cheques possa, uma outra vez, ser correntista de algum banco.

Tal forma de pensar, levada a efeito com base no princípio da intervenção mínima, direcionará o responsável pela elaboração das leis a considerar a eficácia de outras medidas, que não sejam penais, para inibir a indigitada conduta e, se entender que são suficientes, não mais haverá a inevitabilidade da utilização do Direito Penal, cuja aplicação teria se mostrado desnecessária (GRECO, 2015, p. 48).

Com supedâneo no mesmo princípio, da intervenção mínima, discute-se a manutenção das contravenções penais em nosso Ordenamento Jurídico, porquanto tutelam bens considerados de menor importância.

Nos termos dos critérios propostos pela intervenção mínima, o Direito Penal deveria afastá-las, permitindo que a proteção dos bens por elas efetivada fosse transmitida para outros setores do Ordenamento Jurídico (GRECO, 2015, p. 48-49).

A título exemplificativo, podemos citar a Lei n. 11.106/05, por meio da qual foram revogados da nossa legislação criminal alguns tipos penais, cujos bens, nos dias correntes, podem ser perfeitamente protegidos pelos demais ramos do direito, o que acontece, por exemplo, com o adultério.

Na referida hipótese, o cônjuge traído, se for da sua vontade ou do seu interesse, poderá ingressar com ação de natureza civil para que lhe sejam ressarcidos os prejuízos eventualmente experimentados (GRECO, 2015, p. 49).

As nuances do princípio em estudo possuem, desse modo, dois aspectos a serem considerados: por um lado, dirige o legislador na escolha dos bens mais importantes para o convívio social; por outro, serve de parâmetro para retirar do Direito Criminal os bens que no passado gozavam de maior prestígio e relevância, mas que modernamente não mais, podendo ser protegidos por outros setores do Direito, devido às mudanças de valores e prioridades que ocorre em qualquer agrupamento de seres humanos (GRECO, 2015, p. 49).

Os princípios da intervenção mínima e da lesividade funcionam do seguinte modo: a intervenção mínima apenas permite a utilização do Direito Penal quando se está diante de ataques a bens jurídicos de notória relevância, enquanto o princípio da lesividade

determinará, colocando mais limites nos poderes do legislador criminal, quais condutas poderão ser incriminadas pelo Direito Penal.

Por intermédio do princípio da lesividade, por exemplo, proíbe-se a incriminação de uma mera atitude interna; que não ultrapasse a seara do próprio autor; de simples estados ou condições existenciais e de condutas desviadas que não atinjam qualquer bem jurídico (GRECO, 2015, p. 51).

As interações sociais do dia a dia acarretam riscos que não podem ser objeto do Direito Penal, pois a sociedade precisa conviver com eles invariavelmente, da forma mais harmônica possível.

A prática de esportes potencialmente danosos, o trânsito nas grandes cidades, o transporte aéreo, marítimo, fluvial, terrestre, as obras de grande porte e a existência de usinas atômicas são exemplos de quão perigosa é a convivência social.

Mas, apesar disso, tais situações são consideradas socialmente adequadas e, por esse motivo, nelas não interfere o Direito Penal (GRECO, 2015, p. 55).

O princípio da fragmentariedade é resultante da intervenção mínima, lesividade e adequação social.

A natureza fragmentária quer dizer, em resumo, que uma vez segregados os bens a serem tutelados pelo Direito Penal, comprovada a lesividade e a inadequação das condutas que os atingem, passarão a fazer parte de uma pequena parcela objeto de proteção.

Origina-se, dessa forma, o seu caráter fragmentário (GRECO, 2015, p. 59).

A insignificância, que guarda correspondência com a intervenção mínima, também é princípio apto a afastar a aplicação do Direito Penal.

Cuida-se da falta de presença de causa justa, relativa a ações que, embora tipificadas como criminosas, mostram-se de tal modo não relevantes, em virtude de pequena ofensividade, que sequer afetam o bem protegido pela norma, não atraindo reprovabilidade que exija e justifique – minimamente -, qualquer resposta em nível penal.

Trata-se, uma vez mais, do princípio da intervenção mínima do Estado na vida em sociedade, em decorrência do qual o Direito Penal apenas deve tratar das situações revestidas de maior gravidade, importantes para a convivência social harmônica.

Deixa-se de impor penas referentes a condutas típicas quando a ofensa ao bem jurídico tutelado mostrar-se insignificante, uma vez que, em tal caso, a sanção penal seria desproporcional (PAULSEN, 2020, p. 573).

Para que incida de forma legítima o princípio da insignificância, por exemplo, além do diminuto valor material objeto do crime, os seguintes requisitos deverão estar presentes, de modo simultâneo: conduta minimamente ofensiva; ausência de periculosidade social da ação; reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e lesão jurídica inexpressiva (PAULSEN, 2020, p. 573).

Excetuando-se a vida e a incolumidade física, a liberdade pode ser considerada o mais importante direito fundamental. Somente se torna legítima qualquer restrição à mesma quando se mostrar efetivamente necessária e proporcional, embora se deva levar em conta que penas de até quatro anos podem ser substituídas por restrição de direitos e que, por conseguinte, nem toda condenação penal leva à prisão (PAULSEN, 2020, p. 573).

Nas situações em que o valor do tributo sonegado for irrisório, considerando-se, como exemplo, aquele em relação ao qual a legislação dispensa a própria execução fiscal, entende-se que não há justificativa ética ou moral para a persecução penal.

Não é justificável a punição do contribuinte quando a legislação, em face da pequena dimensão da lesão, dispensa a própria reparação civil, no caso do tributo que não tenha sido recolhido e da multa de ofício imposta pela irregularidade perpetrada (PAULSEN, 2020, p. 573).

O Fisco, de forma geral, tem procurado alcançar, ainda que de forma indireta, o autêntico custo-benefício da cobrança da dívida ativa, em termos de inscrição e valores (ABRÃO, 2015, p. 71).

A esse respeito, importâncias que não superem 20 mil reais (em 2015), para fins de cobrança da dívida ativa, não serão inscritas, exceto se houver garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito (ABRÃO, 2015, p. 71).

Esse fator merece atenção para a própria definição em referência ao delito penal tributário de menor potencial ofensivo, denominado “crime de bagatela” (ABRÃO, 2015, p. 71).

Quando descortinamos a vinculação do crime tributário ao prejuízo de ordem patrimonial experimentado pelo Estado, manifestamos a modalidade que afeta a relação de normalidade e impede que a receita ingresse nos cofres da entidade de direito público (ABRÃO, 2015, p. 71).

Existe todo um mecanismo de política criminal nos delitos tributários, na configuração da sanção, na pena de multa ou na pena alternativa, ainda na expressão da Lei n. 9.099/95, dos Juizados Especiais. Sabemos que o legislador foi mais longe ao

prever que, ao colaborar com o delito, a pessoa física incide nas penas conforme a catalogação da sua culpabilidade, donde se mostra plausível a tônica do menor potencial ofensivo. Nessa toada, a individualização da pena serve para instrumentalizar a responsabilidade, enquanto a regra do menor potencial ofensivo evidencia a insignificância da lesão, ponderando a realidade do enquadramento compatível com a norma (ABRÃO, 2015, p. 71).

Todavia, existem casos concretos em relação aos quais, apesar do diminuto valor do tributo sonegado, outros fatores apontam para a significativa reprovabilidade da conduta.

Por exemplo, quando a conduta é levada a efeito em situação de reiteração delitiva, a resposta estatal se impõe como instrumento para combater o injusto (PAULSEN, 2020, p. 573-574).

Legislações mais avançadas introduziram um limite considerado razoável para que se tipifique o delito. Não atingido o teto mínimo, seria uma infração administrativa, pura e simplesmente (ABRÃO, 2015, p. 73).

Enxergamos com bons olhos esta situação prática, haja vista que a punição, analogamente ao que ocorre com débitos tributários de valor irrisório, desgasta ainda mais a máquina do Estado, cujo resultado implica custo-benefício desproporcional à meta almejada (ABRÃO, 2015, p. 73).

Nessa toada, a “separação do joio do trigo” encerraria polêmicas, daria celeridade à apuração e manteria o foco da ação penal apenas nos casos mais graves, dando estabilidade à relação entre Estado e contribuintes (ABRÃO, 2015, p. 73).

Em linhas gerais, a Lei n. 9.983/00, ao incluir no Código Penal o art. 337-A, sem sombra de dúvida, permitiu ao julgador impor perdão judicial ou simples pena pecuniária em casos determinados, com o propósito de política criminal e aferição de valores das contribuições da Previdência Social (ABRÃO, 2015, p. 73).

O princípio da insignificância é considerado, reconhecendo-se a atipicidade dos fatos quando o objeto material ou o tributo não for superior ao mínimo necessário à propositura da execução fiscal, consoante a Lei n. 9.469/97. Sinaliza a Súmula 18 do STJ que a sentença que aplica o perdão judicial tem natureza declaratória de extinção de punibilidade, não subsistindo qualquer efeito condenatório, ao contrário do pensamento externado pelo STF, no sentido da natureza condenatória prevalente (ABRÃO, 2015, p. 73-74).

5. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ICMS

Cuida-se de um dos tributos mais complexos do Sistema Tributário brasileiro. Embora exista uma Lei Complementar federal sobre normas gerais, a de n. 87/96, cada um dos 27 Estados da Federação possui competência legislativa plena para editar leis, além de convênios, portarias, decretos, instruções normativas etc.

Ademais, são inúmeros os fatos geradores, como o próprio nome da exação está a nos dizer: circulação (jurídica) de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestação de serviços de comunicação.

A legislação tem como base o art. 155, II e § 2º da CF/88 (Constituição Federal de 1988). Passa por resoluções do Senado, que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações. Segue com a presença de Lei Complementar, que estabelece normas gerais (art. 155, § 2º, XII da CF/88, LC 87/96).

Chama a atenção, conforme o que se expôs nos parágrafos acima, o fato de que há diversas bases econômicas, sob o mesmo título, diversas vezes, com matriz constitucional própria: operações de circulação de mercadorias; operações mistas de circulação de mercadorias e prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios; prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; prestações de serviço de comunicação; importação de bens e mercadorias e importação de serviços (PAULSEN, 2020, p. 426).

As normas constitucionais traduzem hipóteses de incidência de distintos matizes, permitindo, por exemplo, a instituição e a cobrança de imposto sobre a circulação de mercadoria, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro.

Além disso, o tributo é permeado por diversos institutos que lhe são próprios, como a antecipação parcial do recolhimento nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à revenda.

Operações são negócios jurídicos; circulação é a transferência jurídica de titularidade, e não apenas a movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio (PAULSEN, 2020, p. 427).

Por isso, já é predominante o entendimento de que o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes à mesma pessoa jurídica não constitui fato gerador do imposto.

A utilização do termo “operações”, bem como a designação do imposto, no que diz respeito ao vocábulo “mercadorias”, conduzem à conclusão de que para a sua

incidência deve haver a ocorrência de ato mercantil e esse não se perfaz quando, por exemplo, o produtor, o industrial, o prestador de serviços ou o comerciante simplesmente movimentam os seus bens de um estabelecimento para outro.

Não incide o imposto em estudo nas transferências internas ou interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, o que já restou consagrado na Súmula n. 166 do STJ (PAULSEN, 2020, p. 427).

Também não há incidência nas operações internas atinentes a *leasing* ou arrendamento mercantil, o que está disposto no próprio art. 3º, VIII da Lei Complementar n. 87/96, nas transferências patrimoniais decorrentes de integralização de capital, na cisão, incorporação, fusão ou transformação de empresas e nas alienações de bens salvados de sinistro.

Mercadorias não são todos os produtos e bens existentes, mas tão somente aqueles destinados a uma atividade econômica com a finalidade de obter lucro, exercida de forma profissional e habitual, consistente na venda do bem, o que não se confunde com a alienação por pessoa física ou jurídica que desenvolva atividade de natureza distinta (PAULSEN, 2020, p. 428).

Já existiram acirrados debates sobre a possibilidade de se considerar mercadoria apenas os bens corpóreos ou também os incorpóreos.

O STF, ao enfrentar a questão, no tocante aos *softwares*, primeiramente posicionou-se de forma negativa, ou seja, não os considerando mercadorias, com exceção daqueles vendidos em prateleira.

Todavia, posteriormente, em maio de 2010, no julgamento da ADI 1.945 MC, optou por manter dispositivo legal do Estado de Mato Grosso que determinava a incidência do tributo nas operações realizadas por transferência eletrônica de dados.

O fundamento da decisão foi de que o avanço da tecnologia pode causar alterações na interpretação do texto constitucional e que o *download* de *softwares* ou de músicas equivale à sua compra em CD. Nesse sentido, por exemplo, pronunciou-se o ministro Gilmar Mendes (PAULSEN, 2020, p. 429).

A Constituição Federal também trouxe para o campo do ICMS as operações relativas à energia elétrica que, portanto, sem quaisquer dúvidas, passam a se submeter à incidência do imposto, conforme se pode constatar nas notas fiscais/ faturas.

Incide igualmente sobre importações, petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e prestação de serviços de comunicação.

É tributo não cumulativo e poderá ser seletivo, em razão da essencialidade dos produtos ou serviços.

Desde a Emenda Constitucional n. 42/03, as operações que destinem mercadorias para o exterior e os serviços prestados a destinatários no exterior são imunes ao ICMS (art. 155, § 2º, X, “a” da CF/88).

Trata-se, como dito, de imposto da competência dos estados e do Distrito Federal, previsto no art. 155, II e § 2º da CF/88 (Constituição Federal de 1988), incidente sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (BRASIL, 1988).

Segundo o § 2º, XII do art. 155 da CF/88:

Cabe à lei complementar a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (BRASIL, 1988).

A LC (Lei Complementar) n. 87/96 cuida das normas gerais, enquanto a LC n. 24/75 dispõe sobre os convênios e protocolos (espécies do gênero Acordo interestadual) para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, ou seja, “regula a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais devem ser concedidos e revogados” (BRASIL, 1975).

Estatui o art. 2º da LC n. 87/96 que o ICMS:

Incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual; a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; a entrada, no território do Estado

destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 1996).

Já o art. 4º da mesma Lei Complementar dispõe que:

Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

Trata-se de tributo cuja natureza costuma-se classificar como indireta, embora existam aqueles defensores da tese de que tal categorização somente possui relevância jurídica para fins de repetição de indébito tributário (CTN – Código Tributário Nacional, art. 166), consoante o que foi exposto nos tópicos acima, especialmente naquele dedicado ao julgamento do HC n. 399.109-SC no STJ (Superior Tribunal de Justiça), quando da prolação do voto vencido (ministra Maria Thereza de Assis Moura).

São considerados indiretos os tributos cujas leis criadoras exigem o destaque nos documentos fiscais de venda, compondo o valor total da operação, como é o caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), do ICMS e, em regra, do ISS (Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza).

Em tais casos, temos duas figuras a serem levadas em consideração, a do contribuinte de direito e a do contribuinte de fato (PAULSEN, 2018, p. 270).

De direito é o que realiza o fato gerador, obrigado ao consequente pagamento em face do Ente Tributante (PAULSEN, 2018, p. 270).

Contribuinte de fato é o que, não estando obrigado por lei a efetuar o recolhimento em favor do Fisco, suporta indiretamente o peso da tributação, já que a ele – como destinatário ou adquirente do bem ou serviço -, é repassado o ônus tributário (PAULSEN, 2018, p. 270).

O modo de registro, apuração e recolhimento do ICMS, uma vez constatada a ocorrência dos fatos geradores, consiste no lançamento dos respectivos valores nas notas fiscais, livros e documentos de informações econômicas (a exemplo, no Estado de Santa

Catarina, unidade federativa da lide em estudo, da Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIME).

Em seguida, passa-se ao cálculo do valor mensal eventualmente devido, que é levado a efeito no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS). Dissemos eventualmente, pois, com a referida apuração, pode-se chegar a uma cifra a pagar aos cofres públicos (débito) ou a um crédito, o qual, caso existente, será computado em favor do sujeito passivo na apuração do período subsequente.

As informações lançadas nos documentos de informações econômicas (DIME – no Estado de Santa Catarina) devem espelhar os cálculos efetivados no livro RAICMS (livro Registro de Apuração do ICMS).

Os recolhimentos são efetuados por intermédio de Documento de Arrecadação Estadual – DAE.

Com o advento do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), toda a sistemática acima referida – de registro, apuração e recolhimento -, foi digitalizada, com as informações sendo transmitidas em tempo real para os bancos de dados dos entes tributantes, tornando-se imediata a detecção de incongruências entre os pagamentos efetivos e os registros nos livros e documentos ou entre as informações consignadas nos livros e aquelas dos documentos.

Importa diferenciar as situações do imposto devido nas operações próprias daquele resultante da responsabilidade tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária (para frente ou para trás; antecipação tributária ou diferimento).

Pelo imposto incidente nas operações próprias entende-se aquele que se verifica quando o fato da vida se enquadra em uma das hipóteses de incidência abstratamente previstas em lei, fazendo com que se aplique a alíquota prevista sobre o valor da base de cálculo.

Já a substituição tributária, utilizada para facilitar e simplificar a arrecadação e a fiscalização, ocorre quando se atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade de reter e recolher o imposto concernente a outras etapas da cadeia de circulação da mercadoria, serviço ou produto.

Relativamente à substituição para frente, os fatos geradores ensejadores da tributação ocorrerão posteriormente e o tributo é arrecadado de forma antecipada, sobre uma base de cálculo presumida, de acordo com critérios estabelecidos em lei.

Na substituição para trás ocorre exatamente o contrário. A última pessoa da cadeia de circulação econômica arrecada o gravame – relativamente às operações anteriormente praticadas.

Segundo o art. 1º da Lei Complementar n. 24/75, as isenções do ICMS deverão ser concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos estados e pelo Distrito Federal. Isso também se aplica à redução da base de cálculo; à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do imposto, a contribuinte, a responsável ou a terceiros; à concessão de créditos presumidos e a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus (BRASIL, 1975).

6. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Chama a atenção dos operadores jurídicos o uso do direito penal, que deixou, segundo Antonio Mariz, “de ser a última medida, para substituir outros ramos, igualmente aptos a proteger bens, interesses e valores, os quais sancionam com providências diferentes as condutas lesivas, sem, no entanto, criminalizá-las” (DE SOUZA, p. 218-221).

Para Hugo de Brito Machado, é notório o ímpeto legiferante com que agem os nossos parlamentares em matéria penal. Atuam de acordo com os acontecimentos do momento, sem a necessária preocupação com as causas do fenômeno criminal. Insensíveis à ideia de prevenção para evitar os acontecimentos, o fazem no afã de satisfazer uma sociedade amedrontada, de forma errônea, ineficaz e ilusória, como se a repressão fosse o único caminho a trilhar no sentido da pacificação da vida em comunidade e como se a solução adequada dos problemas não dependesse muito mais da aplicação do que a elaboração das leis (MACHADO, 2002, p. 10 -11).

Outros não tecem críticas tão veementes, como Carlos Henrique Abrão, para quem:

(...) o surgimento da Lei 8.137/90 trouxe um avanço em termos de reprimir o delito tributário que afeta o Erário (...), mas também sinalizou o advento de diplomas legais que procuravam, indistintamente, amenizar a responsabilização por meio do pagamento (ABRÃO, 2015, p. 19).

Veja-se que não deixa de existir uma certa censura no texto acima transcrito. Este mesmo autor também não se esqueceu de assinalar que:

O tema da repressão aos delitos tributários tem verdadeira simetria com a circunstância de obrigar o contribuinte ao pagamento da obrigação tributária, refletindo elemento psicológico que ganha relevo diante do contexto e da possibilidade de sanção de natureza penal (ABRÃO, 2015, p. 19).

Embora a doutrina e a jurisprudência, generalizando, tenham convencionado denominar a conduta ilícita ora analisada com a expressão “apropriação indébita tributária”, esta tem origem nos tributos em relação aos quais é permitido ao agente reter o valor descontado do comprador.

Por exemplo, de acordo com o autor acima citado, Carlos Henrique Abrão:

(...) é comum, no mecanismo do recolhimento da seguridade social, não haver o repasse à Previdência, no caso do depósito fundiário, ou nos casos em que a empresa que desconta na fonte e não cuida do recolhimento fundiário, ou desconta na fonte e não destina o valor aos cofres públicos (ABRÃO, 2015, p. 40).

Na hipótese a que se refere, existente o prazo previsto em lei para que o empregador efetue o recolhimento, este não o faz, locupletando-se à custa do Erário, mantendo consigo o montante que não mais lhe pertence, o que configura o delito de apropriação indébita (ABRÃO, 2015, p. 41).

Para a caracterização do crime em tela, devem estar presentes dois elementos: o desconto na fonte e a falta do efetivo recolhimento do montante descontado.

Não se confunde com o caso do ICMS declarado e não pago, apesar de haver discussão nesse sentido e apesar de o valor da obrigação tributária, ao menos em tese, estar inserido no preço da mercadoria, situação em relação à qual não há consenso jurisprudencial, conforme o que foi exposto na apresentação do voto vencido da ministra Maria Thereza de Assis Moura, do STJ.

Nas situações em que o imposto foi declarado e não pago, como é o caso objeto do presente estudo, estabeleceu-se discussão sobre se os contribuintes estariam subsumidos na específica categoria de apropriação indébita, uma vez que o montante da obrigação tributária está embutido na quantia referente ao preço do bem (ABRÃO, 2015, p. 41).

A princípio, o entendimento sufragado continha determinante proclamando a forma delituosa do agente, mas sobreveio um tempero por força de se compreender a necessidade do elemento doloso na consideração de focar imprescindivelmente o tipo legal.

Desta forma, a simples omissão não teria o condão de tipificar o dolo específico, pois que o agente apenas não recolheu a tempo o desconto praticado no preço final da operação empresarial; mas a apropriação intencionada estaria enquadrada conforme o regime de recolhimento do empresário.

A disponibilidade ou não do recurso em caixa para efeito de recolhimento, a nosso ver, de forma alguma descaracteriza a ilicitude penal tributária, na medida em que o sujeito passivo da obrigação reteve o valor em desacordo com o prazo previsto (ABRÃO, 2015, p. 41).

O delito de sonegação tributária pode ter a natureza comissiva ou omissiva, produzindo um resultado na esfera material, consistente na redução ou no atraso do adimplemento da obrigação tributária (ABRÃO, 2015, p. 41).

Com efeito, o descumprimento da obrigação de pagar configura circunstância da evasão, cuja existência caracteriza subsunção nos tipos da Lei n. 8.137/90, podendo ser praticada pela pessoa jurídica ou pela física, envolvendo a obrigação principal ou acessória (ABRÃO, 2015, p. 41-42).

Destaca o autor a evasão ilícita da lícita. A ilícita significa maneira de enganar a fiscalização, retardando ou suprimindo o próprio recolhimento do tributo, enquanto a lícita tem relação com procedimento preventivo, mas que não afeta a obrigação, eis por

que o fato gerador restará intocado e terá sua ocorrência constatada, permitindo o conhecimento do Fisco e o pagamento regular por parte do contribuinte (ABRÃO, 2015, p. 42).

Quanto ao termo “apropriação indébita tributária”, que vem sendo utilizado pela jurisprudência nas situações de delitos de sonegação fiscal, cumpre-nos consignar que o chamado princípio da legalidade, ou da reserva legal, reconhece apenas a lei como fonte idônea única para instituir ilícitos. Trata-se de princípio constitucional exposto, plasmado no art. 5º, XXXIX da Constituição Federal. Ademais, de acordo com o art. 1º do Código Penal, não há pena sem prévia cominação legal (ANDRADE FILHO, 2007, p. 88).

7. DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Em qualquer sociedade que seja tomada como objeto de estudo, sob o prisma histórico ou geográfico, ao longo de todos os acontecimentos conhecidos desde remotas eras, em qualquer parte do mundo, dominada pelos mais diversos matizes ideológicos, existirá a figura do tributo, mudando apenas a forma de instituí-lo e cobrá-lo, existente em decorrência do poder soberano do Estado de exigí-lo para fazer frente às despesas públicas (ANDRADE FILHO, 2001, p. 30).

Não raramente, os ensinamentos nos têm mostrado, nas situações em que os tributos são constituídos de forma autoritária, desproporcional e desmedida, que eles são alvo de contestações que podem levar ao aparecimento de insurgências, revoluções, queda de governos e até mesmo mudanças de regimes (ANDRADE FILHO, 2001, p. 30).

A insurgência menos estrondosa, entretanto, mais prejudicial ao desenvolvimento harmônico da sociedade, é levada a efeito por intermédio dos inadimplentes e sonegadores, que geram uma inusitada situação de desigualdade, em que poucos pagam muito e muitos nada pagam. Tal estado de coisas, indesejável, torna-se mais contundente devido à ineficiência ou incapacidade das políticas públicas de enfrentamento à inadimplência e à sonegação (ANDRADE FILHO, 2001, p. 30).

As normas tributárias, por imporem obrigações em relação às quais o adimplemento significa diminuição dos bens particulares em favor do interesse público, nas sociedades de educação ou cultura menos desenvolvida, carregam em si mesmas uma forte rejeição por parte da população, fazendo com que o recolhimento somente seja levado a efeito diante da previsibilidade ou da possibilidade de imposição de sanções (ANDRADE FILHO, 2001, p. 30).

As pessoas, físicas ou jurídicas, tidas pela legislação tributária como responsáveis pelo adimplemento das obrigações, principais ou acessórias, sempre que incorrerem na prática do fato jurídico abstratamente previsto em lei, podem adotar diferentes comportamentos diante da situação.

É possível que simplesmente conformem-se e paguem, no prazo e forma indicados na respectiva legislação, podem contestar algum ponto que considerem inexistente, ilegal ou inconstitucional ou, ainda, possuem o arbítrio de trilhar o caminho da sonegação e da evasão (ANDRADE FILHO, 2001, p. 30).

Muitas vezes, todavia, o contribuinte pesquisa medidas legítimas com as quais se mostre menos oneroso o ônus tributário do qual é responsável, por meio de instrumentos

legais, seja abstendo-se da prática do fato impositivo, seja praticando-o de forma peculiar e estudada, seja pela incursão explorada de alguma brecha ou obscuridade na legislação que rege a matéria do seu interesse (ANDRADE FILHO, 2001, p. 30).

De mais a mais, em uma sociedade cultural e educadamente desenvolvida, nada é mais natural do que os cidadãos procurarem meios lícitos e idôneos para protegerem o seu patrimônio, diante da menor evidência de ilegalidade ou inconstitucionalidade dos dispositivos que fundamentam as imposições tributárias (ANDRADE FILHO, 2001, p. 31).

O Brasil tem se mostrado um País proeminente no que tange aos questionamentos judiciais da legislação tributária, o que não poderia ser de forma distinta, não pelo seu desenvolvimento ou maturidade social, mas em razão da complexidade, obscuridade e regressividade que caracteriza o Sistema. Tudo isso ocorre apesar da rigidez do nosso Ordenamento Jurídico Tributário, que traz em si mesmo diversos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar (ANDRADE FILHO, 2001, p. 31).

Tamanha é a dimensão da situação acima apontada que o STF chegou a declarar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3/93, na parte relativa ao Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF, por considerá-la contrária a cláusulas pétreas (ANDRADE FILHO, 2001, p. 31).

A procura do Poder Judiciário para questionar a cobrança de tributos exigidos ao arrepio da Constituição e das leis, sob um aspecto, permite o exercício pleno da cidadania, mas, sob outro, incentiva posturas meramente protelatórias do cumprimento das obrigações. Cumpre ao Judiciário repelir tais práticas, pois são as que mais contribuem para a lentidão das suas atividades (ANDRADE FILHO, 2001, p. 31).

Nos termos expostos no Relatório do CNJ (Conselho Nacional de Justiça) chamado “Justiça em Números 2018” (exercício analisado de 2017), as execuções fiscais, dentre as quais predominam na quase totalidade as originárias de questões tributárias, equivalem a 34% das lides e a 74% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 91,7%.

Significa dizer que, no exercício objeto da pesquisa (2017), de cada 100 execuções fiscais ajuizadas, apenas 8 chegaram a bom termo.

Conforme já se disse, ao lado dos particulares que buscam o Poder Judiciário para combater a imposição de tributos que entendem inconstitucionais ou ilegais, e dos que adotam medidas legítimas e defensáveis para alívio da carga tributária, há os que preferem

os caminhos da evasão, do inadimplemento ou da sonegação (ANDRADE FILHO, 2001, p. 31).

Sendo o tributo um instrumento legítimo para a manutenção do Estado, especialmente na modalidade imposto, cujo recolhimento se torna um dever cívico dos cidadãos, os sonegadores aumentam a carga imposta aos demais, ferindo com isso o princípio da igualdade (RIBAS, 2004, p. 137).

Tanto a legislação tributária quanto as leis que dispõem sobre os crimes relacionados com a supressão ou redução ilícita de tributos ou contribuições, não obstante tenham como traço comum a submissão ao princípio da legalidade, e a outros princípios constitucionais que protegem os direitos individuais do cidadão, não esgotam a regulação das ilicitudes que porventura sejam cometidas para frustrar o cumprimento das obrigações fiscais (ANDRADE FILHO, 2007, p. 91).

A Lei n. 8.137/90 descreve as condutas típicas, prevê aplicação de pena privativa de liberdade e multa, regula a responsabilidade dos crimes quando praticados por meio de pessoa jurídica e prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento (ANDRADE FILHO, 2007, p. 91).

Tudo o mais relacionado com os crimes contra a Ordem Tributária deve estar em consonância a Constituição Federal e com as disposições da parte geral do Código Penal, como prevê o seu art. 12 (ANDRADE FILHO, 2007, p. 91).

Os comportamentos que violam deveres jurídicos estabelecidos em lei podem revestir características de meras infrações ou ilícitos tributários, como também de crimes fiscais, definidos em preceitos do Ordenamento Jurídico (RIBAS, 2004, p. 14).

A necessidade de repressão implica na coação ao infrator, segundo a valoração estabelecida na legislação, em relação ao nível de gravidade do ilícito cometido.

A legislação tributária também cuida da imposição de sanção, no que diz respeito ao descumprimento das obrigações principais ou acessórias que estatui. Acontece que tais sanções, diferentemente daquelas impostas pelo Direito Penal Tributário, são de natureza pecuniária (RIBAS, 2004, p. 14).

O Direito, muito embora seja multifacetado, é eminentemente monolítico, unitário, não podendo ser dividido em partes independentes e suficientes em si mesmas.

Somente se admite a divisão em ramos que se entrecruzam a título meramente didático, de modo a tornar mais fácil a compreensão e a exposição das matérias de que trata. A sistematização é recurso de simples aprendizado (ANDRADE FILHO, 2007, p. 34).

Idêntico raciocínio deve-se ter em mente quando se pensa em Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

Por esse motivo, qualquer trabalho no sentido de sistematizar normas penais relativas ao descumprimento de obrigações tributárias que estipule a formatação de um ramo autônomo do Direito Penal ou do Direito Tributário, certamente encontrará forte resistência na doutrina e na jurisprudência (ANDRADE FILHO, 2007, p. 34).

Feitas as necessárias ressalvas, temos que o Direito Tributário Penal diz respeito às sanções pecuniárias, em razão do descumprimento das obrigações tributárias principais ou instrumentais. Por exemplo, quando a fiscalização de tributos (de qualquer uma das três esferas de poder) constata irregularidades, tais como falta de recolhimento, recolhimento a menor, utilização indevida de crédito fiscal, omissão na informação de operações referentes ao Sistema Público de Escrituração Digital etc., lavra auto de infração para formalizar a constituição de crédito tributário, do qual constam o valor principal do tributo acrescido da multa ou somente multa (penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária).

Encontra-se Direito Tributário Penal quando se tem norma a tratar de sanções tributárias, de natureza meramente pecuniária. Resultam e estão contidas na legislação tributária, sendo cominadas em decorrência do descumprimento de qualquer dispositivo legal relativo à obrigação principal ou à acessória (ANDRADE FILHO, 2007, p. 35).

O principal traço desse tipo de sanção está, nos termos do art. 136 do CTN (Código Tributário Nacional), no fato de que o apenamento pode ocorrer sem a necessidade de comprovação de qualquer culpabilidade.

Basta, para tanto, que a lei tributária assim disponha.

Noutros dizeres, o requisito de aplicação da pena/ multa é a contrariedade ao que está disposto na lei, sem se perquirir acerca da ocorrência de qualquer uma das formas de culpabilidade, presentes no Direito Penal comum (ANDRADE FILHO, 2007, p. 35).

A infração tributária recebe o tratamento jurídico dado pelo Direito Tributário e constitui-se em objeto do Direito Tributário Penal, cuidando de punibilidade apenas em relação à obrigação, substancial ou formal, cujas normas são objetivamente aferidas (RIBAS, 2004, p. 17).

Por outro lado, Direito Penal Tributário é exatamente do que se está a tratar no presente texto. São condutas ilícitas ligadas à tributação, revestidas de uma gravidade tal que o legislador achou por bem criminalizá-las.

O substrato do Direito Penal Tributário possui a função de trazer para a área tributária a dureza repressiva contida na norma penal, para os casos concebidos como revestidos de maior gravidade.

Os tributos também carregam em si mesmos o papel de exercer função moral, ética e social, situação que deve ser albergada pelo Direito Criminal (RIBAS, 2004, p. 18).

Nas hipóteses em que a inobservância dos dispositivos da legislação tributária ocorrer por intermédio de ardis ou fraudes, artifícios repugnados pela sociedade, conforme o tipo previsto na Lei n. 8.137/90, a necessidade de coação sugere apenamento mais gravoso, de maneira a funcionar não apenas a título de reparação, mas sim a título de demonstração, exemplificação (RIBAS, 2004, p. 14).

Nesse sentido, o legislador valora determinadas situações fundamentais para a sociedade e, por isso, exige sanções mais rigorosas, que adquirem o contorno penal, cuja aplicação se faz especificamente na forma que dispõe o Direito Penal, podendo resultar na aplicação de pena restritiva de liberdade (RIBAS, 2004, p. 17).

Tais condutas não estão apenas na Lei n. 8.137/90, como também no Código Penal, no Código Tributário Nacional e em leis esparsas.

O legislador valora determinadas situações fundamentais à sociedade e, por isso, estatui sanções mais rigorosas, que adquire contornos de infração jurídico penal, mas que devem respeito não apenas àqueles princípios comuns ao ilícito penal, como, também, aos princípios do ilícito tributário (RIBAS, 2004, p. 137).

Havendo crime, incidem os comandos do Direito Penal Tributário, os quais guardam relação com a tutela do patrimônio do ente político sujeito ativo da relação jurídica obrigacional. Tais comandos estatuem apenamento com privação de liberdade e multa, sempre que a inobservância das obrigações se der por meio de ardis e artifícios fraudulentos, segundo a descrição contida na Lei n. 8.137/90, presente a culpabilidade.

As normas de direito penal tributário tutelam o patrimônio do sujeito ativo da obrigação, prescrevendo pena sempre que o descumprimento ocorrer com a utilização de artifícios fraudulentos, seguindo a descrição legal, presentes os elementos que informam a culpabilidade (RIBAS, 2004, p. 16).

Mas, se alguns conceitos são próprios do direito penal tributário, tendo em vista a valoração política em termos específicos normativos, dominados por determinados princípios, é imperioso reconhecer a unidade fundamental do Sistema Jurídico, que forma um todo incindível, uma unidade sistemática. Portanto, dizemos mais uma vez que a

segregação do estudo do Direito Penal Tributário se justifica por questão simplesmente didática, pois este se acha integrado na unidade fundamental de todo o Direito.

A repressão atrai a utilização de penalidades mais gravosas ao particular sempre que a desobediência à legislação tributária ocorrer com a presença de artifícios fraudulentos, segundo a descrição contida na Lei n. 8.137/90.

A aplicação da sanção tributária penal cabe aos órgãos da Administração Pública, sendo facultado ao contribuinte faltoso requerer a tutela jurisdicional. Mas a aplicação da pena criminal exige o controle jurisdicional *a priori*, tendo em vista o seu caráter de coação e que não há pena sem prévia condenação judicial (RIBAS, 2004, p. 19-20).

Toda sanção é apenamento jurídico, resultante da transgressão de um dever estabelecido em lei.

Caso a infração ocorra de maneira que o legislador a tenha tipificado como delito, quer tomando como base a omissão no pagamento, agregando-lhe um *plus*, como, por exemplo, o dolo específico, quer na descrição do descumprimento de deveres instrumentais, se está na seara do Direito Penal Tributário.

Não havendo esse *plus*, a função básica da sanção é tutelar a arrecadação tributária e impor obrigações acessórias, cujas sanções são aplicadas pelas autoridades administrativas, estando no campo do Direito Tributário Penal (RIBAS, 2004, p. 17).

8. CAUSAS EXTINTIVAS E SUSPENSIVAS DE PUNIBILIDADE

Promovendo o pagamento dos valores exigidos – antes ou depois da denúncia -, o agente tem a seu favor as disposições do art. 34 da Lei n. 9.249/95, que extingue a punibilidade referente aos crimes previstos na Lei n. 8.137/90.

Ao determinar norma de extinção de punibilidade com o pagamento da dívida, o legislador privilegiou a política criminal voltada para os interesses arrecadatários, os quais restaram enaltecidos em face das cominações jurídico-penais.

Tal causa extintiva de punibilidade já se fazia presente no art. 14 da Lei n. 8.137/90, tendo sido revogado pelo art. 98 da Lei n. 8.383/91, devido às severas críticas sofridas. Voltou ao Ordenamento por meio do já referido dispositivo (art. 34 da Lei n. 9.249/95).

No entendimento de Carlos Henrique Abrão, é injustificável extinguir o processo criminal fundado no pagamento, mas sim minorar a pena ou reduzir a punição. Fato é que, no solo pátrio, a exasperação penal tem o objetivo único de liberação via quitação da obrigação. Enquanto um único diploma teve o condão de estabelecer as diversas sanções por ação ou omissão, o legislador trouxe à baila aspectos legais, temperando a conduta com o pagamento ou com o parcelamento (ABRÃO, 2015, p. 20).

O Ordenamento Jurídico não existe para criar confortos destinados aos que possuem a capacidade econômica de adimplir as suas dívidas e obrigações com atraso e em parcela única, em detrimento dos que carecem de recursos para tal finalidade.

Devido a isso, com o advento da Lei n. 9.249/95, surgiram discussões acerca da natureza jurídica penal do pagamento por meio de parcelamento, se causa extintiva ou suspensiva de punibilidade.

A querela restou dirimida por intermédio do art. 15 da Lei n. 9.964/00 c/c art. 9º da Lei n. 10.684/03, segundo os quais fica suspensa a pretensão punitiva estatal em tais hipóteses.

Causas extintivas de punibilidade inibem a eficácia da sanção penal, tornando extinto o direito estatal de aplicar pena quando da ocorrência de crime, qualquer que seja a sua natureza (ANDRADE FILHO, 2007, p. 149).

Relativamente aos delitos tributários, a extinção da punibilidade em função do pagamento foi iniciada no Ordenamento Jurídico nacional com o advento da Lei n. 4.357/64, criadora de hipótese de apropriação indébita por equiparação (ANDRADE FILHO, 2007, p. 149).

A referida Lei, em seu art. 2º, previa a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal se o pagamento do tributo fosse efetuado antes do procedimento administrativo de fiscalização (ANDRADE FILHO, 2007, p. 149).

O Decreto-lei n. 157/67 modificou a Lei n. 4.729/64 e determinou a manutenção da extinção da punibilidade nos delitos em estudo, quando houvesse o recolhimento do tributo e acessórios logo após o julgamento de primeira instância administrativa (ANDRADE FILHO, 2007, p. 149).

O Decreto-lei n. 326/67, ao versar sobre a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), dispôs que a falta de pagamento passava a configurar delito de apropriação indébita, com a extinção da punibilidade caso efetivado o recolhimento de forma espontânea ou antes da decisão administrativa de primeira instância (ANDRADE FILHO, 2007, p. 149).

Em momento posterior, o art. 5º do Decreto-lei n. 1.060/69 estabeleceu a aplicação dos dispositivos sobre extinção de punibilidade contidos na Lei n. 4.357/64 e no Decreto-lei n. 326/67.

Com isso, o referido instituto (extinção da punibilidade) ocorreria se o recolhimento do imposto objeto de dívida fosse levado a efeito em momento anterior à decisão administrativa de primeira instância (ANDRADE FILHO, 2007, p. 149).

A Lei n. 8.137/90 tratou da extinção da punibilidade, no seu art. 14.

Logo após o primeiro aniversário da Lei, o dispositivo do art. 14 foi revogado pelo art. 98 da Lei n. 8.383/91.

Todavia, desde 1º de janeiro de 1996, a extinção da pretensão punitiva estatal referente aos crimes de sonegação fiscal ou contra a Ordem Tributária remanesceu submetida aos comandos do art. 34 da Lei n. 9.249/95, segundo os quais extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nas Leis 8.137/90 e 4.729/65 quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social – inclusive acessórios –, antes do recebimento da denúncia.

O princípio da retroatividade da lei penal mais interessante para o réu fez com que essa norma beneficiasse aqueles responsáveis por delitos contra a Ordem Tributária anteriores a 1º de janeiro de 1996 (ANDRADE FILHO, 2007, p. 151).

A jurisprudência evoluiu no sentido de admitir a extinção da punibilidade quando o pagamento ocorresse após a denúncia.

A extinção da punibilidade de crimes de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária não pode ser aplicada sem levar em consideração os arts. 136 a 138 do CTN (Código Tributário Nacional), os quais dispõem que:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (BRASIL, 1966).

A norma do art. 136 do Código Tributário Nacional, ao prescrever a cláusula “salvo disposição em contrário”, demarca o campo de sua aplicação, eis que tem em mira apenas as infrações à legislação tributária, nas quais não possuem relevo o dolo ou a culpa (ANDRADE FILHO, 2007, p. 152).

Já o art. 137 cuida das situações em que a responsabilização é pessoal, o que se harmoniza com o art. 29 do Código Penal e com o art. 11 da Lei n. 8.137/90 (ANDRADE FILHO, 2007, p. 152).

O art. 138 prevê a exclusão da responsabilidade por infrações com a denúncia espontânea.

O devedor que, tendo praticado a conduta prevista na Lei n. 8.137/90 como delito, procura o sujeito ativo da obrigação tributária antes do início de qualquer ação administrativa fiscalizatória, estará abrigado pela extinção da punibilidade. Não existem dúvidas concernentes ao fato de que o art. 138 do Código Tributário Nacional prescreve exclusão de responsabilidade de todas as imputações, inclusive daquelas estabelecidas na Lei n. 8.137/90 (ANDRADE FILHO, 2007, p. 152).

Desse modo, fica constatado que a norma do art. 138 do CTN possui, na seara penal, maior densidade jurídica do que a regra de arrependimento eficaz/ posterior

localizada nos artigos 15 e 16 do Código Penal, que estatuem causas de diminuição de pena.

A amplitude do art. 138 do Código Tributário Nacional é muito maior do que a dos artigos 15 e 16 do Código Penal, uma vez que a exclusão da responsabilidade ocorrerá inclusive nas situações em que o arrependimento não reste comprovado de forma inequívoca (ANDRADE FILHO, 2007, p. 152-153).

Já o parcelamento e o pagamento influenciam diretamente no aspecto da ação penal, do seu normal andamento, e percorrem o caminho da extinção da culpabilidade quando da liquidação integral da obrigação e dos respectivos acessórios de mora (ABRÃO, 2015, p. 75).

Tem-se enraizado o costume do parcelamento dos débitos tributários, atingindo a Fazenda Nacional e a própria Seguridade Social. Consequentemente, estados e municípios – combatidos por altos endividamentos -, seguiram caminhos idênticos (ABRÃO, 2015, p. 75).

Os chamados REFIS vêm sendo editados com frequência, na medida em que se tem constatado a fragilidade das medidas administrativas ou judiciais de persecução dos créditos tributários, o que impele as sociedades empresárias à adesão para evitar sanções na seara da Administração ou penais (ABRÃO, 2015, p. 75).

Quando procurou aumentar o espectro da repressão no comando da disciplina penal tributária, ao mesmo tempo, o legislador criou caminhos aptos a facilitar o parcelamento da obrigação. Em outras palavras, no viés da pressão de natureza psicológica, ou se adere ao REFIS, e paga o débito de forma parcelada, ou se fica “ao sabor da maré”, sujeito à denúncia criminal, na tipificação da Lei n. 8.137/90 (ABRÃO, 2015, p. 77).

9. DENÚNCIA “MAIS OU MENOS GENÉRICA”

Embora as autoridades administrativas possam aplicar sanções quando forem do tipo patrimonial, cujas normas reguladoras estão no âmbito das leis tributárias, na hipótese em que a sanção é elevada ao patamar de crime passa para a ordem do Direito Penal Tributário, sujeita à jurisdição criminal (RIBAS, 2004, p. 54).

Na aplicação da sanção tributária penal é facultada ao contribuinte faltoso a tutela jurisdicional, mas na aplicação da sanção penal tributária ela é obrigatória (RIBAS, 2004, p. 54).

Como garantia jurisdicional, a Constituição Federal estabelece previsão, no inciso XXXV do art. 5º, do direito de ação, ou seja, da inafastabilidade do controle jurisdicional (RIBAS, 2004, p. 54).

A ação pressupõe, entre outros princípios, o devido processo legal, de elaboração saxônia, que os Estados Unidos aprimoraram e o mundo ocidental incorporou em seus diversos ordenamentos jurídicos, tendo sido constitucionalizado após a Segunda Grande Guerra. Na Constituição Brasileira, está consagrado no art. 5º, LV (RIBAS, 2004, p. 54).

A denúncia é o instrumento por meio do qual o Estado formaliza a sua pretensão punitiva. Deve conter todos os elementos que justificam a sua existência, sem o que há prejuízo ao devido processo legal e à ampla defesa.

De acordo com o art. 41 do Código de Processo Penal, a denúncia ou a queixa conterá a exposição do ato delituoso, somado de todas as suas respectivas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos com os quais se possa identificá-lo.

Caso mais de uma pessoa tenha feito parte do crime, é preciso esclarecer a participação de cada um, pois é circunstância de fato e nessa qualidade deve constar da denúncia. Portanto, não é prescindível a individualização das condutas nos delitos verificados no recinto de uma organização empresarial (MACHADO, 2002, p. 99).

Ocorre que se tornou comum na prática forense a aceitação de denúncias genéricas, quando se trata de crimes praticados no dia a dia de uma sociedade empresária, inclusive crimes tributários, sob o argumento de que é difícil a compreensão imediata dos seus complicados mecanismos internos de funcionamento.

Isso é verdade, mas há sérias divergências jurisprudenciais acerca da validade da denúncia que não contém a conduta individualizada de cada um dos réus nos delitos de sonegação fiscal, que são típicos exemplos de crimes perpetrados no âmago de sociedades empresárias (MACHADO, 2002, p. 99).

Um argumento que se costuma aventar é o de que os elementos essenciais da denúncia podem surgir durante a instrução processual. Ocorre que a instrução é momento para produção de provas e não para trazer aos autos o que neles já deveria estar desde o início, a exemplo da narração individualizada das condutas cominadas aos acusados.

A leitura da peça vestibular de acusação deve oferecer respostas claras e diretas sobre: quem, o que, quando e onde?

O simples fato de uma pessoa física figurar como sócio ou administrador em uma sociedade empresária não autoriza a presunção de que seja sujeito ativo do crime eventualmente perpetrado dentro da organização, pois não raras vezes o fazem os subalternos ou estranhos, em detrimento do interesse daqueles primeiros (sócio ou administrador) e do próprio empreendimento.

Outro engano que se costuma perpetrar é efetuar paralelos, com vistas a justificar um *iter* processual assemelhado, entre crimes societários e associação criminosa, o que não tem cabimento, pois esta última se destina precipuamente, na sua origem, à prática de crimes, enquanto a sociedade empresária não.

Aqueles favoráveis à validade da denúncia genérica também indicam decisões judiciais referentes a delitos de ação coletiva em geral, dos quais é exemplo o assalto, em relação ao qual não se faz necessária a pormenorização individualizada das condutas.

Outros alegam que a individualização referida pode ser efetuada na fase de instrução processual. Os dois entendimentos, como já se disse, mostram-se equivocados (MACHADO, 2002, p. 99).

Não há que se comparar crimes de ação coletiva, ou delitos societários, com crimes cometidos no âmbito de sociedades empresárias, visto que esta última é constituída para a prática de objetivos lícitos.

Já nos crimes societários a união de vontades se dirige primordialmente à prática de conduta delituosa. Nessas hipóteses, por conseguinte, é lícita a admissão da denúncia que não contém o agir individualizado de cada um dos acusados, pois o objetivo de cometer o crime é de todos, mostrando-se o objeto mesmo da sociedade (MACHADO, 2002, p. 99-100).

Admitir queixa ou denúncia por intermédio das quais imputa-se um crime a algum indivíduo tão somente pelo fato de possuir uma posição de preponderância na hierarquia da sociedade empresária, como gerente, diretor, sócio ou administrador, significa chancelar não apenas a responsabilidade objetiva, mas a responsabilidade por fato de

outrem, o que indiscutivelmente viola os princípios de direito penal do mundo civilizado (MACHADO, 2002, p. 100).

10. CRIMES TRIBUTÁRIOS E FASE ADMINISTRATIVA

Um dos temas mais relevantes no âmago dos crimes tributários consiste no debate acerca da necessidade ou não do exaurimento da via administrativa para a legitimação da persecução penal em juízo (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

O perfazimento dos tipos dos delitos materiais de sonegação fiscal praticados por indivíduos, contidos na Lei n. 8.137/90, como a supressão ou redução de tributo mediante omissão de informação ou declaração falsa, falsificação ou alteração de nota fiscal, não fornecimento de nota fiscal quando da venda de mercadoria ou prestação de serviço, falta de recolhimento de tributo descontado e cobrado ou utilização de *software* que permite possuir informação distinta daquela que é transmitida para a Fazenda Pública depende da constituição definitiva do crédito tributário que tenha deixado de ser recolhido em virtude de tais fatos (PAULSEN, 2020, fl. 577).

A constituição definitiva do crédito tributário, a ocorrer na esfera administrativa, possui o *status* de condição objetiva de punibilidade dos delitos materiais contra a ordem tributária. Ou seja, exige-se que tenha restado fora de dúvidas a certeza do crédito que o Estado alega ter, o que ocorre após o julgamento da impugnação e dos respectivos recursos nos conselhos de contribuintes existentes em cada ente tributante. Sem isso, considera-se ausente justa causa para o curso da ação penal.

Enquanto exista, por vontade do sujeito passivo, o processo administrativo suspende o prazo de prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo (PAULSEN, 2020, p. 578).

A discussão na seara administrativa e o lançamento pela respectiva autoridade são dispensáveis nas hipóteses em que o próprio contribuinte presta declaração ao Fisco ou elabora confissão de débito para fins de parcelamento. A formalização do crédito desses modos considera-se apta para se tê-lo como definitivamente constituído. Em tal situação, não é necessário aguardar o transcurso do processo administrativo fiscal (PAULSEN, 2020, fl. 577).

Na visão de Leandro Paulsen, é certo, porém, que tendo sido constituído o crédito tributário por declaração do próprio contribuinte, dificilmente estaremos diante de crime contra a ordem tributária, porquanto este pressupõe a fraude, o que diverge do posicionamento do STJ e do STF em relação ao caso em estudo (PAULSEN, 2020, fls. 577-578).

O crédito tributário pode ser discutido em juízo nas varas com competência para o julgamento de ações tributárias. Mas o simples ajuizamento de ação cível nessas varas com vistas à anulação do lançamento fiscal não constitui motivo suficiente para suspender o processo penal, pois as instâncias são independentes. Até mesmo a obtenção de tutela provisória pelo contribuinte não surte qualquer efeito na ação penal (PAULSEN, 2020, fl. 580).

Todavia, transitando em julgado sentença desconstituindo o crédito tributário por razões materiais, já não mais se poderá falar em supressão ou redução de tributo, vez que considerado indevido pelo Judiciário, o que, por certo, fulminará a ação penal (PAULSEN, 2020, fl. 580).

O depósito do montante integral em ação anulatória, embora não corresponda ao pagamento, suspende a exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, II do CTN, que fica indisponível, sujeito à decisão final que venha a transitar em julgado, de modo que, se devido for o crédito tributário, sua satisfação já está garantida, devendo ser suspensa a ação penal respectiva, de acordo com o art. 93 do Código de Processo Penal (CPP), até o julgamento definitivo na esfera cível (PAULSEN, 2020, fl. 580).

A questão de o julgamento final administrativo ser condição objetiva de punibilidade dos crimes materiais contra a ordem tributária tem sede na impossibilidade de instauração de processo criminal na pendência de litígio administrativo ainda não decidido a respeito de crédito exigível e do seu *quantum debeat* (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

Por motivos destinados a evitar contradições no Ordenamento Jurídico, é possível vislumbrar o contencioso administrativo pendente como fator impeditivo de qualquer medida penal, seja de caráter judicial (ação penal) ou investigativo (inquérito). Ainda que se possa discutir academicamente se a natureza jurídica do encerramento do contencioso administrativo configura elemento essencial do tipo incriminador, simples condição objetiva de punibilidade ou fator de justa causa como condição da ação penal, fato é que sem ele inexistente persecução (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

Consagrado o exaurimento da via administrativa para efeito de possibilitar a representação da autoridade perante o Ministério Público, necessário ressaltar que o caminho penal difere daquele outro condizente com a existência do tributo (ABRÃO, 2015, p. 29).

A etapa administrativa persegue avaliar o terreno da incidência e concluir a respeito da imposição tributária, ao contrário da responsabilidade penal, na qual o

Ministério Público, muitas vezes auxiliado por autoridades policiais, trabalha com o fito de desvendar os delitos perpetrados, com vistas a fundamentar a sua denúncia (ABRÃO, 2015, p. 29).

Encontram-se em vigor as normas contidas no art. 83 da Lei n. 9.430/96, modificada pelas Leis 12.350/10 e 12.382/11, segundo as quais idêntico será o tratamento conferido aos crimes tributários e previdenciários no tocante à dependência da persecução penal das decisões administrativas (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

Com isso, a instância administrativa ganhou relevo e importância no debate sobre a existência ou não do crédito. No bojo do processo penal, pouco espaço sobrou para debater o que se poderia chamar de materialidade do delito. A decisão administrativa assumiu contornos de prova contundente da suposta sonegação ou inadimplemento e fraude.

Ao penalista restou o conturbado campo da definição da autoria, principalmente se for levado em consideração o fato de que crimes desta natureza geralmente ocorrem no interior da organização de pessoas jurídicas nas quais, com efeito, não é fácil identificar o verdadeiro responsável pelo ilícito (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

Concebe o professor Alamiro Netto que a abstenção do sistema criminal em reavaliar o injusto consagrado administrativamente é o maior dos exemplos a apontar, no âmbito dos crimes tributários, para a existência de um direito penal que se presta a figurar como reforço da tutela administrativa (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

A própria essência e constituição do injusto, enquanto fato jurídico e não natural, decorre da Administração, por meio das suas normas. Não se põe ao penalista o questionamento sobre a sonegação. Relega-se a ele a indagação: quem foi?

Conclui o citado doutrinador que existem dois caminhos opostos que podem ser seguidos pela legislação penal tributária, acima referidos e analisados (reforço à atividade de arrecadação e fiscalização ou legítima tutela criminal) (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

Prossegue ressaltando que o Projeto de Código Penal, ao menos no tocante ao Relatório Pedro Taques, embora padeça de vícios (criminalização do planejamento tributário, v.g.), pretende inverter o sistema criminal em 180 graus, eliminando o seu caráter de reforço sancionatório das normas administrativo-tributárias (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

A despeito dos erros, entretanto, afirma que o Relatório Pedro Taques resolveu trilhar um horizonte que vislumbra no Direito Penal um ilícito sempre próprio, afastando-

o das condicionantes ou dependências que porventura o afetam e que são de natureza tributária. Com isso, o cerne dos delitos fiscais deixaria de ser o malogro da arrecadação, o dano causado pelo contribuinte em decorrência da supressão daquilo que por ele era devido ao Erário.

Preferiu-se o encontro de um injusto criminal que se satisfaz com a prática da sonegação em si mesma, afastando o juízo penal de contingências “mundanas” de pagamentos e satisfações de créditos tributários. Deixa tendencialmente o Direito Penal, portanto, de ser um reforço, um personagem coadjuvante neste setor do fenômeno jurídico. Alcança verdadeiro protagonismo e, com isso, exclui do palco todos os demais atores que poderiam influenciar em seu desempenho no enredo. Trata-se de um sistema penal que não mais dialoga com a instância administrativo-fiscal (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

Para tanto, exclui, como fator determinante da consumação dos crimes, a exigência da supressão ou redução efetivas de tributos. Basta, para o aperfeiçoamento das hipóteses típicas, a ação ou omissão fraudulenta, com vistas a ludibriar o Fisco. O resultado concreto é mero detalhe. A fraude volta ao centro do palco.

O desvalor da ação assume para si praticamente toda a antijuridicidade do delito. Com isso, o Direito Penal deixa de ser um instrumento que enxerga o seu desvalor especificamente no prejuízo fiscal e, ao contrário, destina-se a exigir uma postura de lisura do contribuinte com as regras fiscais. A utilização de crimes formais, ao invés de crimes de resultado, demonstra que a razão da incriminação não reside no prejuízo materialmente constatável, mas sim na violação dos deveres de obediência, sujeição e lealdade. O crime deixa de ser a prática do dano e assume a feição de inobservância normativa (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

Uma vez compreendida esta perspectiva que norteia o Relatório, não é de causar estranheza a supressão de dois aspectos progressivamente assumidos pela legislação e jurisprudência brasileiras nos últimos anos. Se, de fato, o crime fiscal nada tem a ver com o dano efetivamente causado ao Estado, lógica é a exclusão da pendência administrativa a respeito da existência de crédito tributário como fator a obviar a instauração da persecução penal.

Afinal, se basta a prática de ação ou omissão destinada a fraudar a arrecadação, não há razão para aguardar a constatação de um resultado que, ao seu turno, é indiferente para a consumação do crime. Esse mesmo raciocínio foi utilizado pelo STF para excluir da incidência da Súmula Vinculante n. 24 as hipóteses típicas do art. 2º da Lei n. 8.137/90.

Foi apenas a legislação que, posteriormente, conforme o acima exposto, alargou tais hipóteses (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

No mesmo sentido, vale a sistemática para justificar a vedação da extinção da punibilidade pelo pagamento. Se o concreto inadimplemento nada significa juridicamente para a consumação do crime, tratar-se-ia de autêntica incongruência se este mesmo pagamento, quando concretizado, importasse em alguma forma de extinção do delito. Alcançou-se, assim, por via oblíqua, o mesmo tratamento conferido aos crimes patrimoniais, os quais – por significarem, ainda que de forma oculta e não assumida pela doutrina, verdadeiras infrações de deveres -, sempre enfrentaram insuperável barreira para a admissão da restituição da coisa como um fator juridicamente relevante apto a ensejar a extinção da punibilidade (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

A pergunta que fica é qual dos dois caminhos é o melhor: reforço à atividade de arrecadação e fiscalização ou autêntica tutela criminal. Se, por um lado, a dependência intrínseca entre Direito Penal e Administrativo pode levar a pragmatismos que esvaziam o componente valorativo do sistema criminal, por outro, a busca de um injusto próprio traduz sempre o risco de verdadeiro e desarrazoado terror penal em matéria tributária. A opção, obviamente, é política, mas compete aos operadores do direito ressaltar que nos crimes tributários esta é a *vexata quaestio* (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

11. O QUE CONSTITUI A FASE ADMINISTRATIVA?

Uma vez submetido a uma eventual fiscalização tributária, com vistas a verificar a regularidade dos seus procedimentos tendentes à apuração e ao recolhimento do ICMS, o contribuinte pode ser autuado, por ter entendido o agente público pela ocorrência de algum fato contrário à legislação que rege o tributo.

Tal autuação se consubstancia em um lançamento de ofício que, a depender do montante, pode receber denominações diversas. No Estado da Bahia, por exemplo, de acordo com o Decreto n. 7.629/99 (art. 38), os autos de infração serão lavrados para formalizar a constituição de créditos tributários com valores iguais ou superiores a R\$ 39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais). Relativamente a quantias inferiores, são lavradas notificações fiscais.

As denominações variam de estado para estado.

O lançamento deverá conter a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado; o dia, a hora e o local da autuação; a descrição dos fatos considerados infrações à legislação tributária e a memória de cálculo da apuração do débito tributário.

Nos termos do art. 121 do referido Decreto, instaura-se o processo administrativo fiscal para a solução de contendas entre os contribuintes e o Fisco quando da apresentação da defesa que impugna o auto de infração ou a notificação fiscal ou quando do ingresso de petição escrita, impugnando qualquer medida ou exigência fiscal imposta.

O desenvolvimento da tecnologia da informação possibilitou que, atualmente, toda movimentação relativa ao processo administrativo fiscal ocorra em meio digital, o que resulta em maior celeridade e menor dispêndio de recursos.

É direito do sujeito passivo da relação jurídica tributária impugnar o auto de infração ou a notificação fiscal no prazo estipulado na legislação, com a juntada de todos os documentos comprobatórios das razões que entende possuir.

Juntada a impugnação relativa ao auto de infração, a autoridade preparadora dará vistas ao autuante para que preste informação fiscal, aceitando ou refutando, com fundamentos de fato e de direito, todas as alegações defensivas apresentadas.

Na hipótese de defesa (impugnação) parcial, não cumprida a obrigação tributária referente à parcela não litigiosa do crédito, o órgão responsável pela preparação, antes da remessa dos autos para julgamento na primeira instância administrativa, formará autos apartados para a imediata cobrança da quantia não contestada, consignando esta informação nos autos principais.

Cumpra ao relator, de primeira ou segunda instâncias, avaliar se o processo se encontra em condições de ser julgado a salvo de dúvidas ou incorreções. Para tal fim, mediante despacho fundamentado, pode sugerir a realização de diligência ou perícia fiscal, bem como a intimação do autuante ou do autuado para que prestem as devidas informações. No caso de dúvidas de natureza jurídica, requerer a manifestação da Procuradoria do Estado.

O julgamento do processo administrativo fiscal compete aos Conselhos de Contribuintes, que, no Estado da Bahia, v.g., é denominado Conselho Estadual de Fazenda (art. 151 do Decreto n. 7.629/99).

No referido Estado, a primeira instância administrativa é chamada de Junta de Julgamento Fiscal, composta por três auditores de carreira. Já a segunda instância tem a denominação de Câmara de Julgamento Fiscal, constituída por seis membros, dos quais três são auditores, inclusive o presidente, e três são representantes dos mais diversos setores da iniciativa privada (indústria, comércio, transportes etc.).

A decisão resolverá as questões suscitadas na lide e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, assim como pela eventual nulidade do lançamento de ofício ou do pleito do contribuinte.

Verificada a improcedência da autuação quanto à obrigação principal, porém, constatado o descumprimento de obrigação tributária instrumental, o julgador deverá ter esta última como subsistente, declarando desse modo a procedência parcial do auto de infração.

Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões adotadas no processo administrativo fiscal (tomando como parâmetro o Decreto n. 7.629/99).

Para as Câmaras de Julgamento.

Recurso de ofício, quando a decisão da Junta de Julgamento Fiscal for favorável ou parcialmente favorável ao contribuinte, se o total do débito exonerado for superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

Recurso voluntário do sujeito passivo, quando a decisão lhe for de qualquer modo desfavorável.

Pedido de reconsideração de decisão de segunda instância que tenha reformado a de primeira no mérito, em julgamento de recurso de ofício.

Para a Câmara Superior, que é composta pelos membros de todas as Câmaras de Julgamento.

Recurso extraordinário, de competência da representação no Conselho da Procuradoria do Estado, quando a decisão contrariar as provas dos autos, a legislação ou as reiteradas decisões administrativas.

Caberá ainda recurso de ofício, de iniciativa do presidente do Conselho, quando a decisão combatida contrariar de forma manifesta a legislação tributária.

Exauridos todos os recursos, ou não interpostos, temos o denominado encerramento da fase administrativa.

Vê-se que foi preciso tomar a legislação de uma unidade federativa para tecer considerações genéricas sobre o processo administrativo fiscal e o exaurimento da fase administrativa, pois cada uma possui as suas próprias normas, o que não enxergamos com bons olhos, pois tal estado de coisas milita contra a simplificação do Direito Tributário.

12. LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA: REFORÇO À ATIVIDADE DE ARRECADAÇÃO E FISCALIZAÇÃO OU AUTÊNTICA TUTELA CRIMINAL?

Cumpra-nos levantar o questionamento de que bem jurídico a atual legislação penal tributária brasileira pretende proteger: a higidez do Ordenamento Legal, a pacificação social, o Ordenamento Econômico ou a arrecadação fiscal?

Sob um viés menos pragmático do que dogmático, incompreensível o fato de que quem cometa um furto ou um roubo não tenha a possibilidade de extinguir ou suspender a punibilidade via devolução da coisa furtada ou roubada, ao passo que o sonegador o tenha, mediante pagamento (extinção da punibilidade) ou parcelamento (suspensão da punibilidade), inclusive após a denúncia.

Com isso, resta fora de dúvida que a legislação penal tributária se presta a reforçar a arrecadação, intimidando por um lado e incentivando o pagamento por outro.

O art. 16 do Código Penal contém a norma do arrependimento posterior, possibilitando a diminuição da pena de 1/3 a 2/3 daquele que, sem violência ou grave ameaça, voluntariamente, até o recebimento da denúncia, repara o dano ou restitui a coisa.

Certo é que há jurisprudência no sentido de eximir de punição aquele que emite cheques sem provisão de fundos ou se apropria indevidamente e restitui antes do início da ação penal, mas a doutrina brasileira é refratária a tais decisões, pelo que não se pode tê-las como plenamente assentadas.

Percebe-se, inclusive no caso tomado como paradigma neste estudo, que a ocorrência de fraude ou omissão se torna menos relevante para o aperfeiçoamento do crime fiscal no Brasil, em uma evidente criminalização de dívidas.

A legislação revogada pela Lei n. 8.137/90 (Lei n. 4.729/65) trazia em seu bojo uma clara acepção de fraude, na medida em que exigia divergência entre a realidade fiscal e aquilo efetivamente declarado pelo sujeito passivo: declaração falsa ou omissa (inciso I), inserção de elementos inexatos (inciso II), alteração de faturas e despesas ou emissão de documentos falsos ou graciosos (incisos III e IV) (BRASIL, 1965).

Nas palavras do professor Alamiro Velludo Salvador Netto:

O ponto de gravidade delitivo não consistia na simples falta de arrecadação do tributo, mas sim no ardil, capaz de propiciar, em sentido forte, a diferença semântica e jurídica entre sonegação, de um lado, e inadimplemento fiscal, de outro. Em outras palavras, ressaltava-se o desvalor da conduta (fraude), a qual tinha no desvalor do resultado dolosamente almejado apenas um elemento necessário à sua caracterização (SALVADOR NETTO, 2019).

Nos Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira, o professor Alamiro Velludo Salvador Netto ressaltou:

o caráter opaco da assertiva de que com a legislação em análise se pretende tutelar o bem jurídico difuso denominado ordem tributária, pois o interesse precípua não se destina propriamente para tal (...). (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

Com efeito, até mesmo uma leitura superficial da legislação permite perceber a finalidade arrecadatória do Direito Penal Tributário:

(...) tal finalidade, por assim dizer, arrecadatória do Direito Penal Tributário, comprova-se numa leitura ainda que perfunctória dos seus dispositivos. Este campo da legislação penal talvez seja aquele que conduz ao mais estreito limite a vinculação de identidade entre ressarcimento/ pagamento, de um lado, e extinção da punibilidade, de outro (SILVEIRA, GOMES, p. 33-50).

O Direito Penal opera de maneira subsidiária e própria. O processo de tipificação, ao mesmo tempo em que reforça com a tutela penal ilícitos de outras áreas do Direito, está adicionalmente justificado por um acréscimo de gravidade, derivado da especial ofensividade da conduta antijurídica.

O Direito Criminal enxerga a violação da regra contida na outra seara do Ordenamento, reiterando-a, não se consubstanciando, *v.g.*, no caso do furto, com a mera subtração do patrimônio, mas na forma diferenciada da gravidade. Pune-se o furto pela sua clandestinidade e unilateralidade, consistentes na agressão patrimonial alheia, fatores que vão além do desfalque perpetrado. Mesmo que desfeito tal desfalque, em decorrência da devolução da coisa furtada, remanesce a parcela da ilicitude derivada do comportamento em si, razão pela qual se justifica materialmente a fórmula jurídica adotada pelo legislador sob a alcunha de arrependimento posterior (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 33-50).

13. CONCEITO DE CONTUMÁCIA PARA FINS DE CONFIGURAÇÃO DO ILÍCITO

Uma vez que a contumácia, a partir do julgamento em estudo, assumiu papel de significativa relevância na constituição do crime tributário, é importante definir o que seria possível entender como tal. De idêntica forma, esclarecer se é razoável tê-la como se fraude fosse e se corresponde a uma espécie de equivalente funcional ao conceito de fraude.

Formaria, juntamente com o dolo de apropriação, o critério adequado para definir o limite entre simples inadimplemento e crime tributário?

Na língua portuguesa, contumácia, palavra derivada do latim, *contumacia*, significa grande obstinação, aferro, teimosia, afinco, persistência.

No Estado do Rio Grande do Norte, contumaz é o contribuinte que deixa de recolher o ICMS durante três meses consecutivos ou seis alternados (art. 10 da Lei n. 10.497/19).

A Lei complementar do Estado de São Paulo nº 1.320, de 06 de abril de 2018, no seu art. 19 dispõe que:

Art. 19 - Ficarà sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:

I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;

II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

§ 1º - Caso o sujeito passivo não esteja em atividade no período indicado nos incisos do “caput” deste artigo, será considerada a soma de até 12 (doze) meses anteriores.

§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, não serão considerados os débitos com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral prestada em juízo.

§ 3º - O enquadramento disposto nos incisos I e II não exclui os regimes especiais ou diferenciados aplicados quando a autoridade administrativa apurar a prática de atos sistemáticos de natureza grave que causem desequilíbrio concorrencial e prejuízo à arrecadação (São Paulo, 2018).

Nos termos da legislação do Estado de Santa Catarina (art. 111-B, I da Lei n. 3.938/66), a contumácia do devedor se caracteriza em relação àquele que se omitir na obrigação de recolher o tributo declarado durante oito meses, consecutivos ou não, nos

últimos doze meses. Nessa situação, o valor a ser pago deve ultrapassar aquele estabelecido em regulamento.

O inciso II do art. 111-B da citada Lei (n. 3.938/66) também qualifica como devedor contumaz, isoladamente, sem outro requisito de valoração, o contribuinte que possui débitos em dívida ativa iguais ou superiores àqueles estabelecidos em regulamento.

Veja-se que, curiosamente, a impetrante do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n. 163.334-SC não se enquadrava no requisito constante do Ordenamento Jurídico de seu próprio Estado (SC) de deixar de pagar o tributo declarado durante oito meses, consecutivos ou não, nos últimos doze meses, pois a falta de recolhimento em que incorreu se deu no período de junho a outubro de 2013 (cinco meses).

Outras unidades da Federação não chegam a tratar do assunto nas suas legislações tributárias, mas tendem a fazê-lo em futuro próximo, cada uma de sua própria maneira, gerando insegurança jurídica, na medida em que perceberem as consequências práticas do julgamento pelo STF do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n. 163.334-SC.

Importante anotar que as conceituações normativas acima citadas, embora se prestem para surtir os respectivos efeitos tributários, são de duvidosa prestatividade para fins penais, tendo-se em vista a falta de competência dos entes subnacionais para legislar sobre matéria de tal natureza.

Percebe-se, com isso, que a Suprema Corte utilizou conceito jurídico indeterminado (contumácia) para fundamentar a manutenção de decisão penal condenatória, assim como o farão todos os tribunais e juízos monocráticos que observarem tal precedente.

Indeterminados são os conceitos jurídicos em relação aos quais o legislador não outorgou uma precisa significação. Adquirem sentido unívoco apenas após a interpretação e existem no Ordenamento Jurídico para outorgar ao operador do direito área mais ampla de trabalho para solucionar os casos concretos, diante das suas especificidades.

Todavia, deve-se observar o princípio da legalidade, que está inscrito no art. 5º, XXXIX da Constituição Federal, segundo o qual não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal, redação semelhante à do art. 1º do Código Penal.

Na seara tributária, encontra-se no art. 150, I da Constituição.

O chamado princípio da legalidade, ou da reserva legal, que reconhece a lei, penal ou tributária, como única fonte idônea para instituir crimes e obrigações fiscais, é comum tanto ao Direito Tributário quanto ao Direito Penal.

Trata-se do mais importante princípio do Direito Penal e, por consequência, do Direito Penal Tributário. Conforme se extrai dos dispositivos acima citados, não se fala na existência de crime se não houver uma lei definindo-o como tal. Também não se reputa uma conduta como criminosa com base em conceito jurídico que não esteja expressamente previsto em lei, sob pena da instauração de grave insegurança jurídica.

Quanto às espécies dos tributos que devem ser objeto do inadimplemento reiterado para que se configure a contumácia, tendo em vista a lacuna da legislação, concluímos que devem ser de idêntica natureza.

O País carece de investimentos nas mais diversas áreas e não há capital sério que se instaure em um local onde permeia a insegurança jurídica e a obscuridade na legislação concernente ao Direito Tributário ou ao Direito Penal Tributário.

Não há dúvidas de que a indeterminação do conceito cessa com a aplicação da norma no caso concreto, momento em que a disposição abstrata passa a incidir na esfera de direitos e deveres do particular. Entretanto, não é certo se é possível alcançar uma solução única com base em tais conceitos, tendo em vista a natureza fluida dos significados que carregam.

Mostra-se inadmissível, na esfera penal, que a concreção resulte da apreciação subjetiva resultante da vontade do intérprete/ julgador, tendo em vista um juízo que se caracteriza mais pela subjetividade do que pela legalidade, em face daquilo que considerar apropriado e conveniente na subsunção dos fatos da vida ao Ordenamento Jurídico.

Também não se pode conceber que o juiz, ao levar a efeito a interpretação da qual resulta a unificação do conceito jurídico indeterminado, especialmente quando este não está consubstanciado em nenhuma lei complementar federal sobre normas gerais de Direito Tributário, mas sim em algumas leis e decretos estaduais de diferentes teores, trabalhe com discricionariedade, uma vez que a sua função, principalmente nesta específica área, deve estar em íntima relação de harmonia com o direito legislado.

Relativamente ao princípio da reserva legal, não se impõe por meio dele a presença de lei anterior ao fato delituoso cometido pelo réu, definindo os tipos penais. Exige-se, também, que no preceito primário do tipo incriminador haja uma exata definição da ação ou omissão proibida ou imposta, não se admitindo, por conseguinte,

com base em tal princípio, a criação de tipos que contenham conceitos vagos ou imprecisos.

Portanto, a legislação que comina pena privativa de liberdade deve ser taxativa.

Assim, para que prevaleça o Estado de Direito que a Constituição de 1988 pretendeu erigir, a fundamentação dos atos decisórios torna-se instrumento essencial de fiscalização da legalidade e da constitucionalidade destas ações estatais, à medida que o julgador tem que demonstrar as razões que formaram o seu convencimento e o levaram à conclusão adotada.

Resulta cristalina a ilegitimidade jurídica das decisões omissas de motivação, porquanto afrontam os princípios do devido processo legal e da ampla defesa, entre outros, insculpidos no art. 5º da Constituição Federal. A depender da situação do caso concreto, a ausência de motivação poderá ter violado os princípios da legalidade, impessoalidade e probidade, insertos no *caput* do art. 37 da Constituição.

Por isso, no transcurso de qualquer julgamento, o cidadão conta com a garantia constitucional do direito à ampla defesa e ao contraditório, localizados no inciso LV do art. 5º da Magna Carta, que somente se materializa se as decisões forem adequadamente motivadas, sob os prismas de fato e de direito.

Igualmente, quando da realização de procedimentos de fiscalização tributária, poderão surgir indícios da ocorrência de crimes relacionados com matéria tributária. Nesse instante, há que se observar com um certo rigor as regras constitucionais sobre processo e procedimento administrativo, que também estão hospedadas no art. 5º da Constituição da República. Também nesse tema o constituinte não se preocupou em ser breve; preferiu um modelo detalhado, para confirmar que valorou de forma diferenciada a liberdade da pessoa humana.

A evasão de tributos é tida como uma espécie de delito que tem o escopo de fraudar a obrigação tributária, sonogando o recolhimento correlato e enganando a fiscalização. Por meio dela, contribuinte, terceiro ou sucessor procede com dolo específico, caracterizando o ilícito penal tributário.

Trata-se de crime material e abrange a conduta do agente com o resultado potencialmente lesivo. Tal resultado é o de prejudicar o Estado, haja vista a incongruência entre o conceito fundamental de responsabilidade tributária e a realidade.

A Lei n. 8.137/90 possui em seu texto diversas definições características de condutas ilícitas que perfazem o tipo legal, a exemplo de omitir, fraudar, falsificar,

elaborar, negar, no propósito de reduzir ou suprimir o tributo, a contribuição social ou a obrigação acessória integrativa da incidência tributária.

Devido à sua maior possibilidade de gerar consequências nefastas, o delito de sonegação absorve outros de menor potencial ofensivo, a exemplo do falso documental, ideológico, supressão de documentos etc. Há, com isso, o elemento meio para o alcance do pressuposto fim, qual seja, a própria infração tributária.

A ação ou omissão criminosa, relacionada com a evasão fiscal, deverá causar um prejuízo para o Erário, na condição de sujeito ativo da relação obrigacional tributária (ABRÃO, p. 38-39).

O preâmbulo da Constituição Federal anuncia a instituição de um Estado de Direito Democrático que, entre outros, tem como valor incontestável a segurança.

Trata a segurança da qualidade do que está livre de incursões desestabilizadoras, longe de qualquer risco, motivo pelo qual dele se pode ter certeza, convicção e confiança.

O próprio Estado de Direito Democrático se revela, por si só, um específico referencial do princípio da segurança jurídica. Em sua Constituição, detalha-se em inúmeros dispositivos, principalmente em garantias que visam proteger e conferir certeza, confiança e estabilidade, resguardando as pessoas do arbítrio de outrem.

A segurança deve ser um princípio a todo tempo observado pelo Estado, uma vez que a sua garantia e promoção revelam-se no plano do dever ser.

Constitui subprincípio do princípio do Estado de Direito, porque se extrai dele e o promove.

Sob outra ótica, trata-se de um sobreprincípio, pois dele resultam preceitos a serem implementados na tentativa de que se ponha em prática uma sociedade livre, igualitária e fraterna.

Pode-se afirmar que o princípio da segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, calculável, confiável, o que somente ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o seu conteúdo, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente (Ávila, p. 76).

A identificação dos diversos conteúdos normativos do princípio da segurança jurídica orienta a sua aplicação. São eles: certeza do direito, intangibilidade das posições jurídicas consolidadas, estabilidade das situações jurídicas, confiança no tráfego jurídico e devido processo legal.

Todo o conteúdo normativo do referido princípio se projeta na matéria do Direito Penal Tributário.

Apesar de possuir uma significativa gama de recursos naturais, o Brasil ainda é um país caracterizado pela pobreza, desigualdade social e regional, falta de investimentos em ciência e pesquisa e escassez de aportes na indústria, serviços e comércio com tecnologia de ponta.

Para tanto, não prescinde de uma legislação tributária mais simples, assim como de uma lei complementar federal penal tributária que defina com precisão todos os institutos envolvidos na matéria, entre eles a contumácia.

Cuida-se de assunto de extrema importância para o Direito Penal Tributário, especialmente após o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) n. 163.334-SC, o qual clama por um tratamento isonômico e uniforme em um País com as complexidades, diferenças e dimensões do Brasil.

No que diz respeito aos tributos, a lei complementar possui como escopo o de editar normas gerais e padronizar o Sistema, dando-lhe coerência e padronização (art. 146, III, *b* da Constituição da República).

Tomando como parâmetro apenas a legislação tributária, somente na esfera estadual e do ICMS, temos 27 unidades federativas, cada uma com as suas leis, decretos, convênios, portarias, instruções normativas etc., situação que milita contra as aspirações nacionais de se tornar um País efetivamente desenvolvido, que proporcione cidadania e bem estar social a toda sua população.

Uma vez que a contumácia, no referido julgamento, foi tida como primordial para a caracterização do crime tributário, caracterizaria mais um desserviço à Nação deixar o estado de coisas na forma em que se encontra, com cada Estado estabelecendo o seu próprio conceito.

Isso poderia ocasionar outras situações semelhantes ao julgado em estudo, no qual restou condenado, com base, entre outros motivos, em contumácia, sujeito passivo que não se enquadrava no conceito de contumácia do seu próprio Estado (Santa Catarina; omitir-se na obrigação de recolher o tributo declarado durante oito meses, consecutivos ou não, nos últimos doze meses).

Conforme o acima exposto, durante o julgamento, foi dito que é altamente improvável que alguém venha a ser preso em razão da falta de recolhimento do ICMS.

Isso incentivará os entes tributantes a definirem o instituto (contumácia) de forma mais rígida, com vistas ao incremento da arrecadação.

A precisa conceituação dos particulares que possam ser qualificados como devedores contumazes ganha ares de maior importância quando se tem em mente que está por vir uma reforma tributária que extinguirá diversos tributos, entre eles o ICMS, estabelecendo a tributação no estado onde ocorrer o consumo (tributação no destino) e unificando a legislação.

Diante do que restou demonstrado, tendo em vista a falta de uniformização e o consequente caráter ambíguo, não é possível, isoladamente, ter a contumácia como se fraude fosse ou efetuar correspondência com uma espécie de equivalente funcional ao conceito de fraude.

Enquanto não se tem um conceito legalmente estabelecido de contumácia para fins de aplicação no Direito Penal Tributário, é necessário que se analise caso a caso, em conjunto com o dolo e com o próprio desvalor da conduta.

Por exemplo, um contribuinte que falsifica ou presta declarações evidentemente falsas em livros e documentos fiscais demonstra uma intenção de fraudar mais intensa do que aquele que informa o valor a ser recolhido ao Fisco, mas não o faz. Assim, deve haver um rigor muito maior no que diz respeito à definição de contumácia em relação ao primeiro do que em relação ao segundo.

Nesse diapasão, mostra-se desproporcional a condenação penal daquele que informou corretamente, durante cinco meses, os valores de ICMS a serem pagos ao Estado, mas não se prestou a recolher.

Outro exemplo daquele com o qual deve-se minorar o rigor na definição do conceito é o que interpreta a legislação do imposto – com certo nível de razoabilidade –, diferentemente do entendimento levado a efeito pelas autoridades administrativas, e que por isso é reiteradamente atuado.

No âmbito do ICMS, por exemplo, o art. 12, I da Lei Complementar (LC) n. 87/96 dispõe que deverá ser considerado ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

O art. 13, § 4º da referida Lei Complementar estabelece a forma com que se deve calcular a base de cálculo do imposto nas hipóteses de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes à mesma sociedade empresária, ou seja, de mesma titularidade.

Entretanto, diversos contribuintes não efetuaram os respectivos recolhimentos quando da ocorrência de tais fatos (transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade), com fulcro na Súmula n. 166 do STJ, segundo a qual não há incidência do mencionado imposto em tais hipóteses.

Por isso, foram sistematicamente autuados ao longo dos últimos anos.

Pergunta-se, agiram os referidos sujeitos passivos da suposta relação jurídica obrigacional com uma contumácia tal que merecesse a aplicação dos rigores da legislação penal tributária? Pensamos que não, independentemente de terem ou não razão, uma vez que agiram em consonância com uma razoável interpretação do Ordenamento Jurídico.

O interessante, em relação a esta questão, é que, recentemente, em sede de julgamento de Ação Declaratória de Constitucionalidade impetrada pelo Estado do Rio Grande do Norte (ADC n. 49), o STF, em decisão adotada no Plenário virtual da Corte que se encerrou às 0 h do sábado, dia 17.04.2021, julgou inconstitucionais os arts. 12, I e 13, § 4º da LC n. 87/96, o que resultou por tornar improcedentes as referidas autuações.

14. TENDÊNCIAS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Historicamente, a repressão criminal no Brasil guardou íntima relação com os delitos de rua, preocupando-se com a situação da violência e da insegurança urbanas. Tráfico ilícito de entorpecentes e pequenos crimes contra o patrimônio ocuparam o centro gravitacional da preocupação punitiva, resultando no indesejável resultado do encarceramento das massas, de menor poder aquisitivo.

Em momento posterior, os doutrinadores indicaram novas formas de se enxergar a criminalidade, ao notar que diferentes processos de vitimização afetavam o patrimônio alheio com maiores graus de sofisticação, sinalizados pela conseqüente proliferação dos criminosos astutos, que não se utilizam da violência.

Se bem que a referida guinada é de questionável implementação no nosso País, fato é que nas últimas décadas adotamos um certo alinhamento com as tendências internacionais, no sentido de voltar os olhares dos penalistas para a criminalidade do ardil.

Ao risco de andar nas ruas sem segurança se soma a incerteza na vida negocial como um todo, não apenas no aspecto tributário.

No nosso ordenamento Jurídico, a proteção contra o dolo de apropriação no âmbito das sociedades encontrou um certo vazio na tutela penal, ensejando espaços de irresponsabilidade, especialmente na seara empresarial tributária. Por outro lado, o *know how* do delincente e a sua conseqüente capacidade de organização e de elaboração de estratégias sutilmente elaboradas resultaram em várias oportunidades no campo da atividade criminosa.

Os debates acerca do objetivo de prevenção da tutela penal no âmbito das atividades econômicas acabaram por se revelar com baixo nível de sentido prático e muito pouco se fez para combater as intrincadas estratégias societárias que criam figuras fungíveis de “responsáveis profissionais” para assumir a responsabilidade na empresa (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 157-163).

Também na literatura especializada, constata-se que muito pouco se fez para sistematizar os institutos deste novo ramo do saber jurídico, o que nos deixou sem a exata noção de castigo justo, dissuasão adequada, incentivos para que as organizações mantenham instrumentos internos de prevenção, detecção e coação de condutas criminosas.

Entretanto, no tocante ao Direito Penal Tributário, segundo a doutrinadora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, somente devem ser elevados à categoria de ilícitos penais

aqueles comportamentos mais graves, para que não seja banalizado o Ordenamento Jurídico. A norma penal deve ser utilizada para tutelar os mais relevantes bens jurídicos nas várias áreas, sob pena de que a sua trivialização desvalorize o Direito Penal (RIBAS, 2004, p. 130).

Elevadas à proteção penal determinadas condutas, não faz sentido que não venham a ser punidas por excesso de burocracia ou inércia (RIBAS, 2004, p. 130).

A dureza do Sistema Penal, por si só, não é garantia do cumprimento da lei. Deverão as penas ser eficazes, para serem aplicadas real e efetivamente e produzirem os efeitos desejados na seara fiscal e tributária (RIBAS, 2004, p. 130).

A natureza e o custo do processo penal recomendam que a tipificação do crime tributário se processe apenas e tão somente naqueles casos em que é altamente censurável o comportamento do sujeito passivo (RIBAS, 2004, p. 130).

Em um Sistema Tributário como o nosso, que vem se aperfeiçoando, mas que ainda é considerado injusto, dada, por exemplo, a sua natureza complexa e regressiva, devem ser ponderados os interesses que justificam a criminalização das infrações tributárias mais graves e o momento em que tais medidas devem ser introduzidas no Ordenamento Jurídico (RIBAS, 2004, p. 131).

Também não podem ser importadas de outras legislações como fórmulas para a situação brasileira. Devem, sim, ser consideradas a realidade nacional e a sua própria história, pois é a experiência social que aponta para a mudança do Direito (RIBAS, 2004, p. 131).

É o grau de repulsa da sociedade diante de determinados comportamentos que dará a legitimidade para o legislador criminalizar ou não as condutas ilícitas. Se assim não proceder o legislador e criar medidas dúbias ou que são contrárias ao sentir da coletividade, certamente haverá repúdio generalizado à lei e, por isso, será sacrificada sua eficácia (RIBAS, 2004, p. 131).

É preciso que exista consenso a respeito da precisão de intervenção repressiva em relação a determinados fatos e comportamentos tradicionalmente tidos como ilícitos administrativos, para que sejam elevados à categoria de crimes.

O Ordenamento Jurídico penal não deve se destinar a proteger os bens jurídicos de qualquer agressão, mas apenas daquelas que são tidas como mais repulsivas e inaceitáveis pelo corpo da sociedade. Por isso, é necessário que exista uma certa cautela por parte do legislador, para não incriminar demasiadamente condutas antes penalmente

lícitas, quando o direito tributário contém sanções que lhe são próprias (RIBAS, 2004, p. 132).

É preciso que a doutrina e o legislador trabalhem mais as questões que podem contribuir na possibilidade de considerar a aplicação de mecanismos alternativos para diminuir as controvérsias em matéria tributária, entre as quais os acordos, as transações e outras técnicas, como a conciliação, a mediação e a arbitragem, tendo em vista a complexidade das relações entre o Fisco e os contribuintes, o que exige do legislador maior atuação, sem ferir princípios basilares do Ordenamento, mas superando construções jurídicas formalistas, e que efetive condições de ação para evitar a prática crescente de fraudes, cujas repercussões penais produzem cada vez menor efeito, tendo em vista, por exemplo, a extinção da punibilidade pelo pagamento (RIBAS, 2004, p. 132).

Defende a referida autora a necessidade de maior estímulo à participação do cidadão, com transparência das opções consideradas, dos atos praticados e dos efeitos previstos que os justificam. Qualifica como essencial que a Administração Pública seja democrática e fundada no princípio da soberania popular (RIBAS, 2004, p. 1312).

A sanção penal é mais grave, mas de aplicação menos provável, diante dos obstáculos decorrentes do formalismo processual, de maior rigor. A legislação tributária deve promover uma conciliação equilibrada entre a coercibilidade e a dissuasão, ao fazer uso das sanções premiais, quando deseja induzir o administrado e um determinado comportamento. Desse modo, as sanções penais são o último recurso a ser utilizado, quando as administrativas se revelarem ineficazes no combate às fraudes tributárias (RIBAS, 2004, p. 132-133).

Deve, ainda, haver uniformização e sistematização das condutas antijurídicas idênticas, para que também sejam apenadas de forma igualitária, pois não devem subsistir incoerências no sistema sancionatório, tanto no aspecto material quanto no formal, e estas condições devem ser perseguidas entre as legislações das várias pessoas políticas de direito público interno (RIBAS, 2004, p. 133).

Na maioria dos casos, a privação da liberdade deve ser substituída pelo agravamento da pena pecuniária cumulada com prestação de serviços à comunidade, uma vez que é esta, a sociedade, a vítima da ação ou omissão fraudulenta. A pena tributária tem o escopo de coagir o contribuinte a trazer sua participação no sentido de satisfazer as necessidades públicas, não tendo idêntica natureza da pena criminal, que objetiva a reeducação do condenado, para que ele volte ao convívio social (RIBAS, 2004, p. 135).

Principalmente em épocas de economia instável, e gestão de crises, em que aparecem indesejáveis pacotes governamentais de natureza emergencial, os novos institutos de responsabilidade empresarial devem ser inseridos na agência de regulação dos mercados e das relações entre Fisco e contribuintes (SILVEIRA, GOMES, 2015, p. 157-163).

Daí provém a necessidade de redefinição do papel das corporações na vida da sociedade brasileira e suas reverberações nos mercados exteriores. De que maneira se deve pensar nos danos e custos da criminalidade corporativa e os níveis de tolerância negocial aceitáveis para a estabilidade do funcionamento econômico do País são precisamente os pontos de inflexão em torno dos quais são expostas as críticas aos recentes modelos de responsabilidade penal no âmago das empresas.

CONCLUSÕES

1. Cumpre à instância legislativa do País, no legítimo exercício de suas deliberações políticas, decidir sobre quais infrações serão tipificadas e sofrerão as sanções previstas no Direito Penal.

2. Cabe-lhe também a responsabilidade de fazer com que o Ordenamento Jurídico como um todo e, especificamente, as disposições voltadas aos ilícitos criminais, que punem os cidadãos com o que lhes é mais valioso, a liberdade, componham uma unidade coerente, hígida, isenta de contradições, injustiças ou até mesmo de violações aos princípios constitucionalmente estabelecidos.

3. Os ilícitos de natureza patrimonial são punidos em função do desvalor da conduta que lhes caracterizam, independentemente dos montantes em pecúnia envolvidos. Ainda que restituídas as quantias, remanesce o núcleo de antijuridicidade, motivo pelo qual o arrependimento posterior não possui o condão de afastar a ilicitude, mas apenas de reduzir a pena, caso não haja violência ou grave ameaça.

4. Idêntico, portanto, deve ser o tratamento conferido aos crimes contra a ordem tributária, sem o que a única resposta verdadeira à pergunta da pesquisa é que a Lei n. 8.137/90, sim, se destina em maior parcela a servir de mecanismo de incremento da arrecadação fiscal do que a prestar uma autêntica tutela penal.

5. O tipo incriminador tributário deve revestir-se de um objetivo peculiar, ou seja, de elemento subjetivo próprio, a vontade de exonerar-se do recolhimento dos tributos devidos, por intermédio de fraude, uma vez que existe a hipótese de a exoneração resultar de erro interpretativo ou até mesmo de planejamento tributário, lícito portanto.

6. Quando da realização de procedimentos de fiscalização tributária, poderão surgir indícios da ocorrência de crimes relacionados com a matéria. Nesse instante, há que se observar com um certo rigor as regras constitucionais sobre processo e procedimento administrativo, que também estão hospedadas no art. 5º da Constituição da República. Nesse tema, o constituinte não se preocupou em ser breve; preferiu um modelo detalhado, para confirmar que valorou de forma diferenciada a liberdade da pessoa humana.

7. Os crimes fiscais não podem significar meras inobservâncias aos comandos normativos tributários, mas infrações efetivamente penais, cuja importância esteja umbilicalmente associada à fraude, à contumácia e ao ardid, levados a efeito com o intuito de ludibriar a Fazenda Pública.

8. O ardil, a contumácia e a fraude compõem a fronteira que separa a sonegação do inadimplemento, fronteira esta que nos presentes dias está relativamente obscurecida, o que se traduz em julgamentos de fatos assemelhados com resultados diferentes, conforme se exemplificou no início do presente texto².

9. Muito embora não seja conceito a ser definido de forma cartesiana, precisa, aritmética, a contumácia reclama a existência de dispositivo legal penal que lhe forneça os contornos, sob pena da instauração de grave insegurança jurídica.

10. Em respeito às espécies dos tributos objeto do inadimplemento reiterado para que se configure a contumácia, tendo em vista a lacuna existente na legislação no que se refere à definição do próprio instituto, concluímos que devem ser de idêntica natureza.

11. A exigência, no tipo, da redução ou supressão de tributo contribui para a atual situação, de obscurecimento do limite que segrega a sonegação do inadimplemento e reforça a utilização desta área do Direito como instrumento de arrecadação fiscal e viés sancionatório à falta de recolhimento.

12. Os termos “descontado” e “cobrado”, presentes no art. 2º, II da Lei 8.137/90, também são motivos de imprecisão de entendimento doutrinário e jurisprudencial, bem como de deslocamento do centro gravitacional do ilícito do desvalor da conduta para o desvalor do resultado.

13. É desarrazoada a condenação penal daquele que informou corretamente, durante cinco meses, os valores de ICMS a serem pagos ao Estado, mas não se prestou a recolher.

14. Um Sistema Tributário pode ser coeso, simples, de fácil compreensão e, conseqüentemente, genericamente observado pela sociedade, razão por que se tem como natural a imposição de penas pelo descumprimento das suas normas. Afinal, é dos tributos, mais especificamente, dos impostos que se extraem os recursos necessários para a implementação das políticas e serviços públicos.

15. Por outro lado, pode ser fragmentário, incongruente e de difícil observação, até mesmo para o mais atento e honesto dos contribuintes. Em tal cenário, tende-se a

² Monocraticamente, a Ministra Cármen Lúcia (STF) já concedeu ordem de Habeas Corpus para trancar ação penal em que também se discutia o não pagamento de ICMS declarado (RHC n. 165.334). O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por sua vez, deu provimento a um Recurso Especial (Resp n. 1.852.219) para absolver ré, por considerar a conduta atípica, na medida em que ausente a contumácia. Também se tratava de sujeito passivo que havia deixado de recolher o tributo, desta feita por quatro meses. No Estado de São Paulo, proferida decisão pela absolvição sumária de réu na Comarca de Agudos, bem como na Comarca de Guarulhos. Em ambos os casos, o paradigma foi o citado entendimento do STF.

utilizar um direito penal instrumentalizado, objetivando aumento de arrecadação, sob a duvidosa premissa de que quase todos são maus pagadores.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário. Um Estudo da Norma Penal Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2015.

Acórdão STJ, RSTJ 74/128. *In*: MIRABETE, Julio Fabrini, Código de Processo Penal Interpretado. 11 ed. SP: Atlas, 2003. P. 182.

Acórdão TACRSO, RJDTACRIM 31/361. *In*: MIRABETE, Julio Fabrini, Código de Processo Penal Interpretado. 11 ed. SP: Atlas, 2003. P. 183.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social** – 3ª edição – SP: Atlas, 2001.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social** – 5ª edição – SP: Atlas, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. SP: Malheiros, 2019.

BAHIA. Decreto n. 7.629/99. Disponível em http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_1999_7629_paf_regulamento.pdf. Acesso em 13 mai. 2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 03 de mar. de 2021.

BRASIL, Constituição (1988). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 08 de jan. de 2021.

BRASIL, Lei Complementar n. 24 (1975). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em 08 de jan. de 2021.

BRASIL, Lei Complementar n. 87 (1996), artigos 2º e 4º. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 08 de jan. de 2021.

BRASIL. STF – ADC 49/RN – rel. min. Edson Fachin – Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

BRASIL. STF – HC 94.670/RN – rel. min. Carmen Lúcia – DJ 21.10.2008 – Órgão Julgador: 1ª Turma.

BRASIL. STF – Inq. 2584/SP – rel. min. Carlos Britto – DJ 07.05.2009 – Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

BRASIL. STF, RE 466.343/SP, rel. Min. Cezar Peluzo, jun. 2009.

BRASIL. STF. RHC 163.334-SC, Rel. Min. Luis Roberto Barroso, nov. 2019. Disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=HC%20399109>. Acesso em: 20.01.2021.

BRASIL. STJ, AgIntAREsp 925.202/RN, rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, ago. 2016.

BRASIL. STJ, AgRgREsp 1.421.880/PR, rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, nov. 2015.

BRASIL. STJ - HC 362.478/SP – Rel. min. Jorge Mussi – j. em 14.09.2017 – Órgão julgador: 5ª Turma.

BRASIL. STJ. HC 399.109-SC, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, ago. 2018. Disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=HC%20399109>. Acesso em: 20.01.2021.

BRASIL. STJ, REsp 1.587.156/MS, rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, maio 2016.

BRASIL. STJ, REsp 914.253/SP, rel. Min. Luiz Fux, Segunda Turma, maio 2016.

BRASIL. STJ - RHC n. 98.508/SP – Rel. min. Antonio Saldanha Palheiro – j. em 23.10.2018 – Órgão julgador: 6ª Turma.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Revista Eletrônica: **Relatório Justiça em Números 2018: ano-base 2017**. Brasília: CNJ, 14ª ed. 2018. p. 121 a 128. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em 08 de set. 2020.

COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional** – 14ª ed., rev., ampl. e atual. – Salvador: JusPODIVM, 2020.

DE SOUZA, Arivaldo e col. **Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 15ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2000.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir: nascimento da prisão**; tradução de Raquel Ramalhete, 42ª ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2014.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

GUZELLA, Tathiana Laiz. **Crimes tributários: aspectos e crítica**. Curitiba: Juruá, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Crimes tributários: inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.137/90**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 3094. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/20683>. Acesso em: 13 jun. 2020.
HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecchi e POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

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

NUNES, Rizatto. **Manual da monografia jurídica**. 13ª ed. São Paulo. Saraiva, 2019.
PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SALVADOR NETTO. Alamiro Velludo. **Consulta Jurídica**. Revista eletrônica Consultor Jurídico. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/nao-pagar-valores-declarados-icms-nao.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2020.

SÃO PAULO. Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, artigo 19. Disponível em <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lcom1320.aspx>. Acesso em: 18 mai. 2021.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge e GOMES, Mariângela Gama de Magalhães (org.). **Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira**. São Paulo: Liberars, 2015. P 33-50 e 151-163.