

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DE DIREITO

Graziela Hickel Gamba

**OS *STANDARDS* PROBATÓRIOS NA TIPIIFICAÇÃO DA FALTA DE  
RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA  
TRIBUTÁRIA:** um estudo do RO HC 163.334/SC do STF

Florianópolis

2021

Graziela Hickel Gamba

**OS *STANDARDS* PROBATÓRIOS NA TIPIIFICAÇÃO DA FALTA DE  
RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA  
TRIBUTÁRIA: um estudo do RO HC 163.334/SC do STF**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em Direito  
do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade  
Federal de Santa Catarina como requisito para a  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro

Florianópolis

2021

Ficha de identificação da obra elaborada pela autora, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC

Gamba, Graziela Hickel

OS STANDARDS PROBATÓRIOS NA TIPIFICAÇÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: : um estudo do RO HC 163.334/SC do STF / Graziela Hickel Gamba ; orientador, Matheus Felipe de Castro, 2021.

75 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2021.

Inclui referências.

1. Direito. 2. processo penal. 3. crimes tributários. 4. prova. I. Castro, Matheus Felipe de . II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

Graziela Hickel Gamba

**OS *STANDARDS* PROBATÓRIOS NA TIPIFICAÇÃO DA FALTA DE  
RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA  
TRIBUTÁRIA: um estudo do RO HC 163.334/SC do STF**

Este Trabalho Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de  
“Bacharel” e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito

Florianópolis, 23 de setembro de 2021.

---

Prof. Dr. Luiz Henrique Cademartori  
Coordenador do Curso

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Matheus Felipe de Castro, Dr.  
Orientador  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Profa. Carla Fernanda Fritsch Martins,  
Avaliadora  
Instituição PPGD/UFSC

---

Prof. Rodrigo Tadeu Pimenta de Oliveira,  
Avaliador  
Instituição PPGD/UFSC

Dedico este trabalho à minha mãe, que me apoiou em todo o caminho.

## AGRADECIMENTOS

O Trabalho de Conclusão de Curso é o capítulo final da graduação, e sou muito grata de olhar para trás e compreender como a Universidade Federal de Santa Catarina marcou profundamente quem eu sou, entender o que a instituição representa e o seu imensurável valor.

Agradeço aos meus pais, Luísa e João Henrique, por todo incentivo que me motivou durante o curso, e na produção deste trabalho; especialmente minha mãe, que me inspira, me norteia, e com toda disposição me acompanha e ensina. Do mesmo modo, agradeço ao meu irmão Francisco, por sua cumplicidade.

Agradeço ao meu namorado, Arthur, por ser o meu maior torcedor, apoiar os meus planos, e vibrar com minhas conquistas.

Agradeço a toda minha família, por terem colaborado na construção de quem eu sou.

Agradeço ao meu Prof. Orientador, Dr. Matheus Felipe de Castro, que, com dedicação e carinho, incentivou a produção deste trabalho.

Agradeço às minhas amigas e amigos, tanto aos que a faculdade de Direito me trouxe, Ale, João, Heitor e Hugo, que me apoiaram, incentivaram e foram fundamentais na jornada da graduação; quanto aos de tantos anos, que partilham cada fase da vida comigo; e em especial à Duda Castro e Vi Malucelli que literalmente me ajudaram neste trabalho, com a maior disposição.

Agradeço à Dra. Raquel Paioli, pois o estágio na Defensoria Pública do Estado sob sua supervisão acabou sendo uma realização para mim. Obrigada por me oferecer todas as ferramentas para que eu pudesse ter a melhor experiência, e por ter me inspirado e me incentivado tanto. Ao mesmo tempo, possibilitando que eu me apaixonasse pela carreira linda da Defensoria Pública.

Por fim, mas não menos importante, agradeço ao meu Avô Rodi, de quem sinto tanta falta, por me ensinar o gosto pelo aprendizado.

## RESUMO

O art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 tipifica a conduta de não recolher tributo “descontado” ou “cobrado”, na posição de sujeito passivo da obrigação tributária. Os tribunais superiores resolveram a divergência que havia se instalado no tocante à tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS próprio para este delito, ao julgarem o HC 399.109/SC (STJ) e o RHC 163.334/SC (STF). A divergência era fundada no enquadramento da repercussão meramente econômica do ICMS próprio no verbo do tipo “cobrado”. O STJ e o STF consideraram que a conduta é típica. E, no STF, fixou-se a tese de que o contribuinte deve agir com “dolo de apropriação” e “contumácia” para incidir no tipo penal em questão. Esses critérios para adequação típica da conduta delitiva influenciam diretamente a prática probatória destes casos; e, daí, surge o problema de se definir os níveis de suficiência probatória, dentro da teoria dos *standards* probatórios, que a acusação deveria atender, capazes de garantir a manutenção da legalidade penal e o estado de inocência. Diante disso, a presente pesquisa fará no primeiro capítulo um estudo dos acórdãos paradigma, a fim de conhecer os argumentos utilizados pelo STF e STJ que poderiam influenciar a prática probatória à nível de procedimento. A partir daí, o segundo capítulo contextualizará o tipo penal quanto aos elementos do crime, bem como às características do ICMS. O terceiro capítulo analisará a teoria dos *standards* probatórios dentro da teoria geral da prova penal, seu contexto histórico, conceito, e versões no direito comparado. E, diante das demonstrações anteriores, o quarto capítulo promoverá uma apreciação crítica dos argumentos dos acórdãos, demonstrando o impacto para a prova no processo. Desse modo, o presente trabalho, executado por meio do método dedutivo, com uso de análise jurisprudencial e pesquisa bibliográfica, conclui que os julgados atribuíram relevância jurídica a uma situação extrajurídica, elencando critérios não definidos no tipo penal, aplicando uma interpretação extensiva baseada em presunções.

**Palavras-chave:** *Standards* probatórios. Crimes contra Ordem Tributária. ICMS. Direito Processual Penal.

## ABSTRACT

The Art. 2nd, II, of the Brazilian Penal Law No. 8.137/90 typifies the conduct of not paying “discounted” or “collected” tax, in the position of taxable person of the tax obligation. The higher courts resolved the divergence that had arisen regarding the typicality of the conduct of non-payment of ICMS tax for this offense, when they judged in HC 399.109/SC (STJ) and RHC 163.334/SC (STF). The divergence was based on the framing of the merely economic repercussion of the ICMS tax itself in the verb of the “charged”. The STJ and the STF considered that the conduct is typical. And, in the STF, the thesis was established that the taxpayer must act with "appropriation intent" and "contumacity" to apply to the criminal type in question. These criteria for typical suitability of criminal conduct directly influence the evidentiary practice of these cases; and, from there, the problem arises of defining evidential standards that the prosecution should meet, capable of guaranteeing the maintenance of criminal legality and the state of innocence. Therefore, this research will, in the first chapter, study the paradigm judgments, in order to know the arguments used by the STF and STJ that could influence the evidentiary practice at the procedural level. From there, the second chapter will contextualize the penal type regarding the elements of the crime, as well as the characteristics of the ICMS. The third chapter will analyze the theory of evidentiary standards within the general theory of criminal evidence, its historical context, concept, and versions in comparative law. And, given the previous demonstrations, the fourth chapter will promote a critical appraisal of the arguments of the judgments, demonstrating the impact for the evidence in the process. Thus, the present work, performed through the deductive method, using jurisprudential analysis and bibliographical research, concludes that the judgments attributed legal relevance to an extralegal situation, listing criteria not defined in the criminal type, applying an extensive interpretation based on presumptions.

**Keywords:** *Standards of proof. Crimes against Tax Order. Penal Law.*

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

CTN – Código Tributário Nacional

EUA – Estados Unidos da América

HC - *Habeas Corpus*

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IR – Imposto de Renda

LC – Lei Complementar

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

PIS/PASEP - Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RE e ARE– Recurso Extraordinário e Agravo em Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

RHC ou RO EM HC - Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TJSC - Tribunal de Justiça de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>ESTUDO DE CASO DOS ACÓRDÃOS DO STJ (HC 399.109/SC) E STF (RO EM HC 163.334/SC).....</b>	<b>17</b>
2.1	RESUMO DO TRÂMITE PROCESSUAL .....	17
2.2	ESTUDO DE CASO DO HC 399.109/SC, NO STJ .....	18
2.2.1	<b>Preliminar a respeito da divergência entre a Sexta e a Quinta Turmas do STJ</b>	<b>19</b>
2.2.2	<b>A importância do bem jurídico tutelado .....</b>	<b>20</b>
2.2.3	<b>O crime de “apropriação indébita tributária” segundo a decisão .....</b>	<b>20</b>
2.2.4	<b>Os termos “descontado” e “cobrado” .....</b>	<b>21</b>
2.2.5	<b>Voto divergente e votos vista .....</b>	<b>23</b>
2.3	ESTUDO DE CASO DO RHC 163.334/SC, NO STF.....	25
2.3.1	<b>Interpretação semântica e sistemática do tipo penal.....</b>	<b>29</b>
2.3.2	<b>Interpretação histórica e referência ao direito comparado .....</b>	<b>30</b>
2.3.3	<b>Interpretação teleológica e das consequências.....</b>	<b>31</b>
2.3.4	<b>Interpretação restritiva: dolo de apropriação e contumácia.....</b>	<b>33</b>
2.3.5	<b>Voto divergente, voto vista e fixação da tese .....</b>	<b>34</b>
<b>3</b>	<b>O CRIME DE “APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA” E O ICMS PRÓPRIO</b>	<b>38</b>
3.1	CRIME DE “APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA” .....	38
3.2	O ICMS: SUJEITO PASSIVO, TRIBUTOS INDIRETOS E A REPERCUSSÃO ECONÔMICA E JURÍDICA DOS TRIBUTOS.....	41
3.3	O DELITO COM ENFOQUE NO ICMS: OS TERMOS “DESCONTADO” E “COBRADO” .....	45
<b>4</b>	<b>OS <i>STANDARDS</i> DA PROVA .....</b>	<b>47</b>
4.1	STANDARDS PROBATÓRIOS SOB UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA.....	47
4.2	CONCEITO DE <i>STANDARDS</i> PROBATÓRIOS .....	50

4.2.1	Possibilidade de rebaixamento dos <i>standards</i> e o estado de inocência.....	52
4.3	MODELOS DE <i>STANDARDS</i> DA PROVA NO DIREITO COMPARADO .....	53
4.3.1	Prova acima da dúvida razoável .....	54
4.3.2	Prova clara e convincente .....	55
4.3.3	Preponderância de prova .....	55
4.3.4	Alto grau de verossimilhança sem dúvidas concretas .....	55
4.3.5	Mínima atividade probatória, controle da motivação e modelos probabilísticos matemáticos.....	56
4.4	STANDARDS PROBATÓRIOS NO BRASIL - O ÔNUS DA PROVA .....	57
5	<b>APRECIÇÃO CRÍTICA DOS EFEITOS DAS DECISÕES NO HC 399.109/SC (STJ) E NO RHC 163.334/SC (STF) PARA A PRÁTICA PROBATÓRIA DO “CRIME DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO” .....</b>	<b>59</b>
5.1	DOS CRITÉRIOS NÃO DEFINIDOS NO TIPO PENAL .....	60
5.1.1	O “dolo de apropriação” .....	63
5.1.2	A contumácia.....	66
5.2	SOBRE A INTERPRETAÇÃO JUDICIAL EXTENSIVA .....	69
6	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>71</b>



## 1 INTRODUÇÃO

A Lei 8.137/90 descreve no art. 2º, inciso II, o crime chamado pela doutrina e jurisprudência de “apropriação indébita tributária”, o qual tipifica a conduta de não recolhimento de tributo “descontado” ou “cobrado” na posição de sujeito passivo da obrigação tributária. Quanto a este delito, teria se instalado divergência no tocante ao enquadramento típico do ICMS próprio como tributo “cobrado”, e tal divergência culminou nos julgamentos do HC 399.109/SC, no STJ, e, depois, do RHC 163.334/SC, no STF.

A discussão estaria sedimentada no fato que, mesmo que o ICMS próprio seja hipótese onde a sujeição passiva tributária é direta, ocorre o repasse do ônus econômico do tributo na formação do preço da mercadoria, surgindo no consumidor a figura do contribuinte de fato.

Contudo, a doutrina informaria que esse repasse econômico a que se sujeita o tributo seria decorrente de um critério *extrajurídico*. Ao contrário, por exemplo, do ICMS sujeito à substituição tributária, no qual haveria um critério jurídico que vincularia o contribuinte indireto ao responsável tributário, no ICMS próprio isso não ocorre. A repercussão meramente econômica depende tão somente de condições de mercado. O empresário, na posição de contribuinte direto, apenas repassaria o custo do tributo para o consumidor final, assim como faria com seus outros custos de atividade.

Apesar da interpretação doutrinária, O STJ e o STF consideraram que a conduta não recolhimento de ICMS próprio é típica para o delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990. Além disso, o STF, no RHC 163.334/SC, fixou a tese de que seriam critérios para a tipicidade dessa conduta a contumácia e do dolo de apropriação.

Portanto, surgiria o campo de discussão de que tal criminalização decorreria de uma *atribuição de relevância jurídica a uma situação extrajurídica*, referindo-se à repercussão meramente econômica dos tributos. Analisando os acórdãos do STJ e do STF, compreende-se que o escopo da criminalização foi o de atingir o devedor reiterado, pois assim se atingiria a alta inadimplência tributária. A decisão do STF teria também buscado atingir isso ao elencar os critérios de dolo de apropriação e contumácia.

Ocorre que, impactariam diretamente para a prática probatória nos casos envolvendo o crime de falta de recolhimento de ICMS próprio, tanto a atribuição de relevância jurídica à repercussão meramente econômica desse tributo, quanto – e, principalmente - os critérios fixados para a tipicidade da conduta não previstos no tipo penal, do dolo de apropriação e da

contumácia. Ainda mais, considerando que as decisões do STF e do STJ elencam elementos situacionais e características para a identificar a presença destes critérios, capazes de diferenciar a conduta criminosa do mero inadimplemento.

Partindo disso, o problema principal seria identificar os níveis de suficiência probatória, dentro da teoria dos standards probatórios, que decorreriam das decisões paradigma, e que a acusação deveria atender para esses critérios elencados, capazes de garantir a manutenção dos direitos fundamentais da legalidade penal e do estado de inocência no nível do procedimento.

A hipótese inicial da qual parte o presente trabalho, é de que os acórdãos paradigmas sobre o crime de “apropriação indébita tributária” e o não recolhimento de ICMS próprio estão providos de ficções e presunções que relativizam o ônus da prova nestes casos. Assim, o objetivo geral desta pesquisa é de verificar os argumentos de teoria processual da prova usados pelo STJ, e pelo STF, ao fixar os critérios de dolo de apropriação e contumácia.

Para elaboração desta monografia, utilizou-se o método de abordagem dedutivo, através do estudo de caso e de pesquisas e comparações bibliográficas, jurisprudenciais e textos legais.

O interesse da autora pelo tema está, em especial, na intenção de demonstrar que, uma vez verificada a falta de elementos probatórios nas decisões paradigma, seria encurtado o caminho da acusação na atuação nestes casos. Feriria a legalidade se, na prática, verificar-se que critérios colocados pela tese do STF levariam a um esvaziamento dos vestígios ou de prova de materialidade.

A pesquisa se estrutura em quatro capítulos. No primeiro capítulo, será feito um estudo dos acórdãos paradigma, a fim de conhecer os argumentos utilizados pelo STF e STJ que poderiam influenciar a prática probatória à nível de procedimento.

A partir daí, para melhor compreensão dos julgados, é necessário contextualizar o tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 no tocante aos elementos do crime, bem como as características do ICMS, a fim de compreender como o não recolhimento de ICMS próprio se enquadra no tipo penal em questão. Sendo assim, o segundo capítulo explicará o tipo penal, bem como às características do tributo.

O terceiro capítulo analisará a teoria dos *standards* probatórios dentro da teoria geral da prova penal, seu contexto histórico, conceito, e versões no direito comparado.

E, por fim, diante das demonstrações anteriores, o quarto capítulo promoverá uma apreciação crítica dos argumentos dos acórdãos, demonstrando o impacto para a prova no

processo, e buscando a aplicação da teoria dos *standards* probatórios diante dos critérios elencados para a tipicidade da conduta.

## **2 ESTUDO DE CASO DOS ACÓRDÃOS DO STJ (HC 399.109/SC) E STF (RO EM HC 163.334/SC)**

### **2.1 RESUMO DO TRÂMITE PROCESSUAL**

Inicialmente, os julgamentos do HC 399.109/SC, no STJ, e, depois, do RHC 163.334/SC, no STF, originaram-se de uma ação penal de procedimento sumário da Vara Criminal de Brusque. Nesta ação de origem, a denúncia do Ministério Público de Santa Catarina imputava a um casal de comerciantes, sócios gerentes da empresa, a prática do crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, pelo não recolhimento de ICMS próprio declarado, por oito vezes, de forma continuada, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010.

Ainda na origem, após apresentada resposta à acusação pela Defensoria Pública de Santa Catarina, sobreveio sentença de primeira instância absolvendo sumariamente os acusados. Na sentença, o magistrado expunha a discussão doutrinária e jurisprudencial acerca do enquadramento dos impostos indiretos nos termos legais de “tributo descontado ou cobrado”, e por consequência, no delito em questão. Esclarecia que, no seu entendimento, nas operações ordinárias sujeitas a ICMS não haveria crime, uma vez que o não recolhimento de ICMS só seria típico para este delito nos casos de substituição tributária. Por fim, expunha que, na falta de recolhimento de ICMS próprio, a situação seria de mero inadimplemento fiscal, que não poderia ser criminalizado.

Irresignado, o Ministério Público de Santa Catarina interpôs apelação da sentença. No TJSC, a Segunda Câmara Criminal decidiu, por unanimidade, dar provimento ao recurso e afastar a absolvição sumária, determinando o prosseguimento da ação penal. O acórdão de segundo grau admitiu que a questão não seria pacífica na Corte Superior, citando decisões divergentes da Sexta e da Quinta Turmas do STJ a respeito da tipicidade do crime quando envolvesse o ICMS próprio. Não sendo pacífica a questão, o acórdão manteve a jurisprudência do TJSC, que por todas as suas Câmaras Criminais, vem entendendo que a conduta seria típica, afastando a atipicidade. A decisão do tribunal também justificou se

basear no dever constitucional de pagar impostos, e no prejuízo à integridade patrimonial do Erário Público.

Contra o acórdão proferido pelo órgão fracionário do Tribunal Catarinense, a Defensoria Pública catarinense impetrou habeas corpus originário no STJ, dando origem aos procedimentos analisados na sequência.

## 2.2 ESTUDO DE CASO DO HC 399.109/SC, NO STJ

O *habeas corpus* impetrado pela defesa buscava reestabelecer a decisão de primeiro grau que absolveu sumariamente os acusados, ora pacientes, sustentando que o fato seria atípico, uma vez que no ICMS próprio o empresário seria sujeito passivo direto do tributo, não se enquadrando na elementar do tipo, de tributo “descontado” ou “cobrado”. Sustentava que não seria hipótese de substituição tributária, bem como que o consumidor seria somente contribuinte de fato e não teria qualquer relação com o fisco. A defesa insistia que o não recolhimento de ICMS próprio seria caso de mero inadimplemento fiscal. Por fim, no HC foi pedido liminarmente a suspensão dos efeitos da decisão do TJSC até o julgamento final do *writ*.

A liminar foi indeferida por decisão monocrática, sob argumento de que a questão não estava pacificada no STJ, e que, então, não caberia a suspensão da instrução criminal.

A seguir, a Procuradoria Geral da República emitiu parecer opinando pelo não conhecimento do *habeas corpus*, ou, se conhecido, pela denegação da ordem. O *parquet* afirma que o HC substitutivo de recurso especial não poderia ser admitido, citando precedentes da própria corte nesse sentido. Prosseguiu, sustentando que, apesar da divergência sobre o tema, deveria ser adotado o entendimento da Quinta Turma do STJ, segundo o qual o não recolhimento de ICMS em operações próprias configuraria crime. Isso porque, embora o consumidor não possa ser judicialmente cobrado pelo tributo, seria ele quem arcaria efetivamente com essa despesa, encaixando-se no verbo do tipo: “cobrado”. Portanto, defende que o crime abrangeria mais do que a hipótese de substituição tributária, incluindo também os casos em que o tributo é cobrado de terceiro para posterior repasse ao ente estatal.

Após pedido de preferência da Defensoria Pública da União, o julgamento desse HC foi afetado à Terceira Seção da Corte.

Então, no julgamento do mérito, sob a relatoria do Min. Rogerio Schietti Cruz, o HC 399.109/SC teve a ordem denegada por maioria de votos na Terceira Seção, com a seguinte ementa:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado. (BRASIL, 2018, p.1-2)

A partir da ementa, percebe-se que foi acolhida a tese da acusação. Cabe analisar, a seguir, o recorrido no acórdão.

### **2.2.1 Preliminar a respeito da divergência entre a Sexta e a Quinta Turmas do STJ**

O acórdão do tribunal superior iniciou tratando da necessidade de prevenir divergência e de uniformizar o entendimento entre as turmas do STJ. A decisão esclarece que a Quinta e a Sexta Turmas teriam soluções distintas para o caso em tela, sendo que a Sexta Turma teria precedentes sustentando que na ausência de repasse do ICMS, haveria de se distinguir os casos de imposto recolhido em operações próprias dos casos de ICMS recolhido por substituição tributária. Nos casos de operações próprias se teria o simples inadimplemento

fiscal, enquanto nos casos de responsabilidade tributária por substituição a conduta se enquadraria no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Já na Quinta Turma, não seria feita distinção. Naquela Turma, a ausência de repasse do ICMS em qualquer hipótese se enquadraria no tipo penal, desde que comprovado o dolo.

É em razão dessa divergência que o Min. Relator propôs a análise na Terceira Seção da Corte, a fim de uniformizar o entendimento e estabilizar a jurisprudência.

### **2.2.2 A importância do bem jurídico tutelado**

O Min. Relator inaugurou os argumentos de seu voto com um tópico a respeito da importância da tributação. Expôs como os impactos dos delitos fiscais seriam sentidos no campo das desigualdades sociais, bem como que a lógica que justifica a ordem tributária estaria ligada à ideia de cidadania. Prosseguiu, colocando que o bem jurídico em questão dá o respaldo econômico necessário para suprir as necessidades sociais previstas na constituição. Ainda, trouxe um artigo divulgado pela Procuradoria Geral da Fazenda, com dados referentes à sonegação:

“(…) vale mencionar interessante artigo divulgado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, referentes ao exercício de 2016, no qual destaca que "a estimativa de sonegação iria de 7,6% para 9,1% do PIB. Isso representaria uma perda de arrecadação de R\$ 571,5 bilhões, levando-se em conta o de PIB do ano de 2016. Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esses R\$ 571,5 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 638,0 bilhões para o exercício de 2016" (disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-nobrasil%E2%80%9393uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-doexercicio-de-2016>>. Acesso em: 6/5/2017).” (BRASIL, 2018, p.10)

### **2.2.3 O crime de “apropriação indébita tributária” segundo a decisão**

Após isso, a decisão sustentou um tópico voltado ao delito da apropriação indébita tributária. Inicialmente, esclareceu que a rubrica de “apropriação indébita tributária” seria atribuída ao crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 pela jurisprudência da Corte e por boa parte da doutrina, “assemelhando-o, em seu aspecto essencial, à figura da apropriação indébita, prevista no art. 168 do Código Penal” (BRASIL, 2018, p. 11).

O tópico da decisão passou a explorar, então, a respeito da apropriação indébita do art. 168 do CP. Colocando que o objeto material deste crime seria a “coisa alheia móvel” e que, em regra, somente bens móveis infungíveis poderiam ser objeto de apropriação indébita. Citou, inclusive, os preceitos de Nelson Hungria neste sentido. Contudo, ressaltou que,

segundo Hungria, quando um bem fungível é entregue com a finalidade de ser transmitido a terceiro, este seria sim suscetível de apropriação indébita. Trouxe também outros precedentes do STJ onde ficou configurado o crime de apropriação indébita (art. 168, CP) “quando o agente se apropria de coisa fungível que lhe foi confiada para transmissão a terceiro ou para outra finalidade que não o depósito” (BRASIL, 2018, p. 12).

O Min. Relator prosseguiu, explanando que na apropriação indébita inexistiria clandestinidade ou fraude. E que “o elemento subjetivo é o dolo, caracterizado pela vontade livre e consciente de apropriar-se da coisa alheia móvel que tem a posse em nome de outrem, ou seja, a vontade de não restituir” (BRASIL, 2018, p. 13).

E segue:

“Nessa perspectiva, ao adotarmos como premissa o fato de que a jurisprudência atribuiu informalmente a indicação marginal de “apropriação indébita tributária” ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 – v. g., **HC n. 374.318/SP**, Rel. Ministro **Reynaldo Soares da Fonseca**, 5ª T., DJe 21/2/2017; **RHC n. 72.074/MG**, Rel. Ministro **Ribeiro Dantas**, 5ª T., DJe 19/10/2016; **AgRg no Ag n. 1.388.802/SP**, Rel. Ministro **Nefi Cordeiro**, 6ª T., DJe 24/2/2017, entre outros) – **,assemelhando-o ao delito de apropriação indébita, torna-se impositivo reconhecer que as características essenciais deste último ilícito, descritas linhas atrás, também compõem, mutatis mutandis, o crime tributário, sob pena de lhe creditar uma rubrica informal que não se coaduna com a essência da apropriação indébita.**” (BRASIL, 2018, p. 13, grifos no original)

Pelo exposto, a decisão resumiu em quatro aspectos essenciais, que deveriam estar presentes para se verificar a prática do crime chamado de “apropriação indébita tributária”: (1) inexistência de clandestinidade, e explica que por isso o fato de o agente registrar e apurar em guia própria o imposto não elide da prática do delito; (2) O sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação tributária, sendo que a lei não distingue se o sujeito passivo da obrigação seria o direto ou indireto, então tanto o contribuinte quanto o responsável tributário poderia ser punidos pelo crime; (3) o delito exige dolo, assim como na apropriação indébita, consistente na consciência de não recolher o valor do tributo, mas ressalta que a motivação não teria importância para o campo da tipicidade; (4) nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo vai acabar respondendo pelo crime, *apenas aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo.*

#### 2.2.4 Os termos “descontado” e “cobrado”

Diante do quarto aspecto essencial, acima mencionado, o acórdão passou a esclarecer o alcance dos termos “descontado” e “cobrado”. Iniciou admitindo a deficiência técnica legislativa na redação do dispositivo do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, tanto no termo

“descontado”, quanto no “cobrado”. Explicou que, pela lei tributária, somente o Poder Público que teria capacidade tributária ativa, que é a aptidão de figurar, por lei, como sujeito ativo da obrigação. Sendo assim, somente o sujeito ativo poderia cobrar, ou, só o Poder Público que figuraria como credor e teria as prerrogativas inerentes a essa posição. O que a lei permite, é que o particular retenha tributo, mas isso não representaria delegação da capacidade ativa tributária. Seria uma permissividade apenas, para “facilitar a vida do sujeito passivo” (BRASIL, 2018, p. 16).

De forma similar seria para o termo “descontado”, ao passo que o sujeito passivo não poderia descontar nada do tributo, só quem poderia conferir qualquer abatimento do crédito tributário seria o Poder Público. O termo apenas seria usado de forma generalizada para indicar a retenção feita por responsável tributário por substituição, que é exemplificado pelo acórdão com a hipótese de retenção pelo empregador do imposto de renda do empregado, para posterior recolhimento ao Fisco.

Então, a decisão fez uma análise dos contornos de aplicação dos termos “descontado” e “cobrado” sob um enfoque penal. Destacou que, apesar dos termos legais impróprios, os quais atribui serem “resultantes, decerto, da formação heterogênea das Casas Legislativas” (BRASIL, 2018, p. 18), seria possível, sob uma acepção semântica - utilizando métodos clássicos da hermenêutica, conjugada com uma visão sistemática do direito penal, designar o significado destes termos na Lei de Crimes Tributários. Para o termo “descontado”, o acórdão olha para os outros dois tipos penais que utilizam o mesmo termo em correlação com a ideia de responsável tributário, os art.168-A e art. 337-A, ambos do CP, e atribui o contorno de aplicação do termo nas relações tributárias cuja responsabilidade se dá por substituição. Enquanto, para o termo “cobrado”, atribui aplicação nos casos de repercussão econômica do tributo.

Para definir a aplicação dos termos, o acórdão também remeteu ao Projeto de Lei n. 4.788/1990, o qual resultou na Lei de Crimes Tributários, antes da alteração sugerida pelo Deputado Federal Nelson Jobim. No Projeto estava previsto, no art. 3, incisos IV e V, respectivamente, que (IV) seria crime contra a Fazenda Pública deixar de recolher tributo ou contribuição retido na fonte, ou (V) deixar de recolher aos cofres públicos tributo ou contribuição recebida de terceiro através de acréscimo ou inclusão no preço de produto ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado. O Min. Rel. concluiu:

“Veja-se que a norma originalmente proposta previa, no inciso IV, a hipótese de não recolhimento de tributos ou contribuições aos cofres públicos que fossem retidos pela fonte pagadora, em nítida conexão com os tributos diretos nos quais houvesse a

responsabilidade por substituição tributária (v. g., casos em que a pessoa jurídica retém o imposto de renda de empregado e não repassa para o Fisco).

Já no inciso V, havia clara descrição de recolhimento de tributos indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e que repercutissem economicamente – praticamente todos os tributos de comércio sofrem a repercussão econômica (ISS, ICMS, IPI), pois de maneira lógica, no momento que o produtor efetuar a venda do produto, considerará o custo tributário no preço da mercadoria.

A atual redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões "descontado ou "cobrado". "(BRASIL, 2018, p. 20)

Em suma, em razão dos tributos indiretos repercutirem economicamente, havendo repasse dos encargos tributários na cadeia de consumo, onerando o consumidor final, que se torna contribuinte de fato do imposto; bem como, pelo significado da palavra “cobrado” denotar a ideia de adição, ou acréscimo, o qual remete à soma do ônus financeiro do tributo ao valor final da mercadoria; e ainda, ressaltando o direcionamento do Projeto de Lei citado, o acórdão concluiu que o delito se aplica às “relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias” (BRASIL, 2018, p.22). Ou seja, julgou típico o delito quanto ao ICMS próprio.

Sendo assim, o Min. Rel. julgou pela impossibilidade de absolver sumariamente no caso concreto, concordando com o Tribunal de origem e denegando a ordem. Terminou seu voto alegando que “o fato é típico e, em princípio, não há causa excludentes da ilicitude, impondo-se ressaltar que o dolo de se apropriar há de ser reconhecido com base no substrato probatório obtido após a instrução criminal.” (BRASIL, 2018, p.27).

### **2.2.5 Voto divergente e votos vista**

A Min. Thereza de Assis Moura proferiu voto divergente, no qual prontamente esclarece que os termos “descontado” e “cobrado” não fariam referência aos tributos indiretos, nos quais ocorre mera repercussão econômica, mas sim aos casos de responsabilidade tributária. Ela explicou que, não existindo relação jurídica entre o consumidor final e o Fisco, não seria juridicamente correto considerar que o tributo embutido no preço tenha sido “descontado” ou “cobrado” deste consumidor. Esclarece que o tributo seria devido pelo comerciante em nome próprio, e que o conceito de “contribuinte de fato” seria meramente econômico, sem relevância jurídica.

Prosseguiu, explanando que na formação do preço da mercadoria leva-se em conta todos os custos, sejam diretos ou indiretos da atividade. Portanto, naquele preço tem-se os custos de aluguel, energia elétrica, funcionários; bem como, por exemplo, o ônus econômico do imposto de renda ou contribuições previdenciárias. A partir disso, que não haveria de se

sustentar que ocorra apropriação indébita do imposto de renda quando um comerciante contabilizar no preço o tributo e deixar de recolhê-lo. Segundo o voto, deve-se atribuir essa mesma interpretação no caso do ICMS.

Por fim, a Ministra destacou que a sonegação fiscal seria crime diverso, ao passo que envolve a fraude, omissão, ou prestação de informações falsas. Neste caso, não se estaria diante de sonegação ou mesmo de apropriação indébita, mas sim – na sua visão – de mero descumprimento de obrigação tributária, que configuraria ilícito administrativo e poderia ser cobrado em execução fiscal ou inscrição em dívida ativa. Concluindo, que o Estado não poderia utilizar o direito penal para arrecadar imposto, e votando de maneira divergente do Min. Rel.

O Min. Reynaldo Soares da Fonseca pediu vista e no seu voto ressaltou, de início, a enorme relevância que tem o tema para a economia do país, daí a necessidade de ser uniformizado o tema pelo STJ. Expôs que, num primeiro olhar da matéria, concluiu que o crime só se aplicaria para os casos de ICMS em que houvesse a substituição tributária, pois a conduta delitiva dependeria, na sua visão, do tributo ter sido “descontado” ou “cobrado” da figura do *contribuinte*, portanto, só podendo ser praticado pelo substituto tributário. Sendo assim, já que o consumidor não é contribuinte do ICMS, não haveria o que se falar em apropriação, seria apenas uma falta de repasse dos custos operacionais da atividade da empresa.

Contudo, explicou que mudou seu entendimento, após perceber que a lei não traz a especificação de ser tributo “cobrado” ou “descontado” do *contribuinte*. Pelo contrário, se no tipo está descrito que é o sujeito passivo tributário que pratica o crime, a definição de sujeito passivo, pela lei tributária, incluiria o contribuinte direto ou o responsável. O que significaria que, na sua atual interpretação, o crime seria típico para as operações próprias ou para as de substituição, sendo irrelevante a não existência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor.

Ainda, o Ministro expôs que não torna a conduta atípica o fato de que, juntamente com o custo do ICMS, seriam repassados os custos da atividade econômica no valor do produto. Isso, porque a repercussão econômica do ICMS seria diferente da repercussão dos demais custos da atividade comercial, já que estes são fixos e pagos independente de comercialização de produtos, enquanto o repasse do ônus tributário, segundo o Min., seria estabelecido por lei e depende da operação onerosa da qual o consumidor participa, ou seja, o consumidor daria azo ao fato gerador do tributo. Neste sentido, registra que o STF julgou, no

RE 574.706/PR (informativo n. 857) que o ICMS não se inclui na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, portanto, que não se trata de receita da empresa, tratando-se de um valor intermediado pela empresa para repasse ao Estado. Concluiu que, se ocorre a comercialização do produto com o repasse do valor do tributo, o caso não poderia ser tratado como um mero inadimplemento tributário, já que o valor estaria de pronto em posse do contribuinte, que optaria por não dar a correta destinação. E, pelo exposto, acompanha o relator.

Por último, o Min. Felix Fischer fez pedido de vista e no seu voto expôs que não vê distinção jurídico-penal relevante que aponte que a tipicidade do crime dependeria da cobrança ou desconto ter sido feita do *substituto tributário* ou do *consumidor final*. Na sua visão, tipificar o crime apenas nos casos de responsabilidade tributária seria aplicar uma interpretação restritiva onde o legislador não previu. Assim, acompanha o voto do Relator.

Na proclamação final do julgamento, os Ministros Antonio Saldanha Palheiro e Joel Ilan Paciornik acompanharam o voto do Rel., somados aos outros dois Min. que proferiram votos-vista. Enquanto, os votos dos Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior acompanharam a divergência inaugurada pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Assim sendo, a Terceira Seção, por maioria de cinco votos a três, denegou a ordem, nos termos do voto do Ministro Relator. Ficaram vencidos os Ministros e a Ministra divergentes.

### 2.3 ESTUDO DE CASO DO RHC 163.334/SC, NO STF

A Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina interpôs Recurso Ordinário Constitucional em *Habeas Corpus* contra o acórdão proferido pelo STJ. Nas suas razões, seguiu sustentando que o caso se trataria de mera inadimplência fiscal, já que o não recolhimento de ICMS próprio não caracterizaria o crime, por não preencher a elementar do tipo. Defendeu que o crime somente seria típico para o ICMS nos casos de substituição tributária; e que pouco importaria a classificação deste como tributo indireto, pois esta classificação é baseada em um critério econômico e não jurídico.

Por fim, no recurso a Defensoria sustentava que, a partir de conclusões acerca da rubrica de “apropriação indébita tributária” atribuída ao crime pela doutrina e jurisprudência, a decisão do STJ havia promovido uma verdadeira fusão entre o crime tributário (art. 2º, II, Lei 8.137/90) e a apropriação indébita (art. 168, CP), o que seria uma criação jurisprudencial inválida e sem respaldo científico, além de ferir a legalidade penal.

Também, houve pedido de liminar objetivando suspender os efeitos do acórdão do TJSC. A liminar foi inicialmente indeferida em decisão monocrática do Min. Rel., fundada na ausência de risco iminente à liberdade dos recorrentes.

O Ministério Público Federal, bem como o Ministério Público de Santa Catarina apresentaram contrarrazões pugnando pelo desprovimento do recurso ordinário, com base em fundamentos da decisão do STJ. As contrarrazões do Ministério Público de Santa Catarina reforçavam o argumento a respeito da interpretação histórica do dispositivo penal, citando novamente o Projeto de Lei 4.788/90, e adicionavam que, se a pretensão do legislador fosse alcançar apenas o substituto tributário, a lei incluiria que a conduta é praticada por sujeito passivo na qualidade de substituto tributário. Ainda, citou a decisão do RE n. 574.706/PR no STF (tema 69 - repercussão geral), que fixou a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência de PIS e Cofins”, destacando que se o valor não é considerado como renda da atividade empresarial ele deveria ser considerado como “cobrado” para posterior repasse ao fisco, se enquadrando a conduta no tipo penal em questão.

Além disso, o Ministério Público estadual aduziu nas contrarrazões que o destaque do ICMS na nota fiscal teria a finalidade de mostrar para o consumidor qual o valor que lhe seria cobrado para posterior repasse ao fisco, e esclareceu que a aproximação entre os tipos penais do art. 2º, II, Lei 8.137/90 e do art. 168-A do CP não criaria nova figura típica, mas sim traduziria a intenção que já consta no tipo da Lei de Crimes Tributários. Por fim, cita o julgamento do ARE n. 999.425/SC (tema 937 – repercussão geral) no STF, o qual assenta que é constitucional e não configura prisão por dívida o crime do art. 2º, II, Lei 8.137/90, argumentando o *parquet* que aquele caso era justamente de não recolhimento de ICMS próprio cobrado do consumidor final.

Em seguida, sobrevieram pedidos de ingresso no feito como *amici curiae*. Primeiro, da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) em conjunto com o Centro das Indústrias do Estado de São Paulo (CIESP), bem como do Distrito Federal (DF) em conjunto com vinte estados brasileiros. O Min. Rel. reconheceu possível a admissão dos entes em razão da grande repercussão social da questão discutida, mas limitou a FIESP *ou* o CIESP, e apenas *um único estado* ou o DF, representando os demais. Posteriormente, houve outros pedidos de ingresso pelo Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel Celular e Pessoal (Sinditelesbrasil), pela Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (Fecomércio-SP) e pela Associação Brasileira do Agronegócio (ABAG).

Então, o Min. Rel. emitiu decisão monocrática remetendo o julgamento ao Plenário da Corte, dada tamanha controvérsia e relevância do tema. Diante disso, admitiu o ingresso como *amici curiae* também do Sinditelesbrasil, da Fecomércio-SP, e da ABAG. Além de que, considerou não ser razoável que os recorrentes pudessem sofrer qualquer punição até o Tribunal julgar a matéria, concedendo a liminar de ofício para que não fosse executada qualquer pena contra eles.

Os pedidos de ingresso no processo como *amici curiae* continuaram a ser feitos por diversas entidades, mas para não tumultuar o processo só foram admitidos ainda o Conselho Federal da OAB e o Estado de Santa Catarina, sendo que o ingresso deste último foi deferido com a finalidade de equilibrar os *amici curiae* que estariam interessados em defender a tipicidade da conduta na demanda, visto que já seriam cinco os admitidos com interesse em defender a atipicidade, segundo o Min. Relator. Assim, ficaram como *amici curiae*: a SINDITELEBRASIL, a ABAG, a FECOMÉRCIO-SP, a FIESP e o Conselho Federal da OAB (interessados na atipicidade); bem como, o Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e DF e o Estado de Santa Catarina (interessados na tipicidade).

Nesse ínterim, um dos recorrentes passou a ser representado por advogado particular, o qual apresentou razões recursais unindo vozes com a Defensoria Pública (que continuou a representar a outra recorrente) ao argumentar que, quando o acórdão do STJ citou o Projeto de Lei n. 4.788/90, buscando justificar o sentido dos termos legais, este estaria preferindo um projeto de lei rejeitado em detrimento da efetiva norma penal; bem como, arrazoa que existiriam diversas situações em que um particular tecnicamente *cobraria* à parte o tributo de um terceiro para posterior repasse ao Fisco (exemplo: contribuição de iluminação pública), a diferença seria que nestas situações o fato gerador é praticado pelo terceiro, enquanto no ICMS próprio o consumidor não pratica o fato gerador e o tributo nunca lhe é cobrado, por isso que o consumidor não poderia pedir quanto ao ICMS, por exemplo, repetição de indébito ou aplicação de imunidade tributária pessoal – porque ele não seria o destinatário jurídico do imposto.

Em 11 de dezembro de 2019 iniciou o julgamento do caso no Plenário da Corte, e, na ocasião, falaram os representantes dos recorrentes, os representantes dos recorridos – o Ministério Público de Santa Catarina e Ministério Público Federal, bem como todos os representantes dos *amici curiae*. A sessão foi suspensa e retomada no dia seguinte, quando, por maioria, foi negado provimento ao RHC 163.334/SC e fixada a tese de que “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS

cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”. Restou assim ementado o acórdão:

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

No seu voto o Min Rel. inicialmente estabeleceu as premissas: de que o direito penal deve ser sério (de aplicação efetiva), igualitário e moderado (sem excessos); pagar tributos é dever fundamental de todo cidadão e a incidência do direito penal na esfera tributária deve ser a exceção; o mero inadimplemento tributário não é crime. Considerando tais premissas, desenvolveu três tópicos de fundamentos que apontam para a tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS em relação ao delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, (1) fundamento da interpretação semântica e sistemática do tipo penal, (2) da interpretação histórica e referência no direito comparado, (3) e da interpretação teleológica e consequencialista. E, por fim, fez uma interpretação restritiva do tipo, com a finalidade de diferenciar da mera inadimplência, elencando os pressupostos para tipicidade: da contumácia e do elemento subjetivo de dolo de apropriação.

Cabe analisar cada um destes pontos do voto, a seguir.

### 2.3.1 Interpretação semântica e sistemática do tipo penal

O voto expôs que interpretando o tipo penal em seu sentido literal e no contexto das outras normas penais e tributárias, verificar-se-ia que os elementos do tipo estariam presentes no não recolhimento de ICMS repercutido economicamente.

O Min. Relator fez uma análise dos elementos do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 um a um: inicialmente, esclareceu que o sujeito ativo do delito é o sujeito passivo tributário, o qual, conforme o art. 121, parágrafo único, do CTN, poderá ser o contribuinte ou o responsável tributário. Ressaltou que o tipo penal não faz qualquer distinção se esse sujeito passivo tributário é o direto ou o indireto, o substituto ou substituído, o contribuinte ou o responsável. Portanto, não havendo distinção na lei, não poderia o intérprete fazê-la.

Prosseguiu, verificando que o objeto do delito é o tributo ou a contribuição social, e expôs que uma das acepções de tributo seria “quantia em dinheiro”:

“É nesta acepção que deve ser compreendida a expressão “valor de tributo” mencionada no tipo penal. Aliás, merece destaque a circunstância de que a regra penal sequer se utiliza diretamente do termo “tributo”, mas da expressão “valor do tributo”. Portanto, é irrelevante, do ponto de vista jurídico-penal, saber se aquele que arca economicamente com o valor pago é ou não o contribuinte: isso porque, indiscutivelmente, a quantia por ele paga ao comerciante é o “valor do tributo”, isto é, a expressão econômica ou dimensão monetária do tributo. Em outros termos, se o tipo prescrevesse a conduta de “deixar de repassar tributo cobrado de alguém”, seria mais convincente o argumento de que esse alguém haveria de ser sujeito passivo da obrigação tributária. Mas não: o tipo se refere a “valor de tributo”, valor esse que pode ser economicamente repassado ao adquirente da mercadoria ou serviços no caso do ICMS.” (BRASIL, 2019, p. 17)

Explanou, então, que a conduta típica é mista, incluindo a ação de cobrança ou desconto, somada a omissão no recolhimento. Portanto, se o sujeito ativo não transfere o encargo econômico (segundo o Rel., não “cobra”), ou não recebe o valor do tributo efetivamente, fica afastado o crime. Alegou que a omissão deveria necessariamente se referir ao valor do tributo, por isso a Corte entende que o delito é constitucional e não se trataria de mera inadimplência fiscal (em referência ao ARE 999.425 RG/SC).

Quanto aos termos do tipo penal, “descontado” e “cobrado”, elucidou que sobre o primeiro, “descontado”, não haveria controvérsia de que se refere a retenção na fonte; enquanto, sobre o termo “cobrado” - objeto de debate neste caso, inferiu que: “Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou arrecadado” (BRASIL, 2019, p.19). Então, que o significado apontaria no sentido de cobrar o valor do tributo em conjunto com o preço da mercadoria, e que a previsão legal do tipo em questão visaria abarcar justamente os tributos indiretos, sendo o melhor exemplo dessa hipótese o ICMS.

Afirmou que o tipo penal em questão não contraria a compreensão jurisprudencial acerca da irrelevância jurídica da transferência de encargo econômico (menciona o STF, RESP 903.394 – contribuinte de fato não pode pleitear restituição de imposto; e o STF, RE 608.872 – rechaça imunidade tributária ao contribuinte de fato), porque o tipo reconhece que o delito só poderia ser cometido pelo sujeito passivo tributário e que essa obrigação recai sobre o comerciante, que é o contribuinte de direito. Contudo, entendeu que para o ICMS o comerciante seria mero depositário, que o valor do tributo não pertenceria a esse sujeito passivo e não seria incorporado ao seu patrimônio, conforme atesta o RE 574.706, STF, que julgou que o ICMS não compõe base de cálculo para apuração pelo lucro real do IR, tampouco integra a base de cálculo do PIS e COFINS. Ou seja, o valor apenas transitaria no caixa do sujeito para depois ser recolhido, mesmo que após devidas compensações de operações anteriores (portanto, não integralmente), razão pela qual não se trataria de um mero inadimplemento tributário.

Finalizou o tópico expondo que “na apropriação indébita tributária, a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo” (BRASIL, 2019, p.22).

### **2.3.2 Interpretação histórica e referência ao direito comparado**

Inicialmente, o voto citou que uma interpretação histórica do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, começa na Medida Provisória 156/90, que criminalizava as condutas de não recolher tributo ou contribuição retido na fonte, ou recebido de terceiro por acréscimo no preço de produto ou serviço (art. 3º, incisos IV e V). O Min. Rel. reconheceu que a previsão era inconstitucional, pois tratava-se de uma medida provisória instituindo tipos penais, mas relata que concomitantemente a revogação da norma foi encaminhado ao Congresso o Projeto de Lei 4.788/90.

Conforme mencionado anteriormente neste trabalho, o Projeto de Lei 4.788/90 na versão original separava em dois incisos as condutas de deixar de recolher: tributo retido na fonte, e tributo recebido de terceiro por inclusão no preço de produtos ou serviços. Foi apresentado pelo Deputado Federal Nelson Jobim um substituto à redação original desse projeto, que reunia as duas condutas de não recolhimento em um único inciso, entretanto, o voto expôs que, ao apresentar essa redação substituta, não teria sido registrado qualquer

crítica a possibilidade de tipificar a conduta de não recolher imposto acrescido no preço de produto, pelo contrário, que a nova redação ainda abrangeria à esta conduta.

O voto referiu que, além disso, no trâmite do Projeto de Lei 4.788/90 foi apresentada redação alternativa no Senado Federal, retornando à distinção de maneira mais clara entre as duas formas, em dois incisos separados e expressamente constando “valor de tributo recebido de terceiros, incluso no preço de mercadorias ou serviços”. Porém, voltando à Câmara, a redação teria sido mantida como sugerida pelo Dep. Nelson Jobim, sem que fossem apontadas razões de direito material para isso.

Diante dessa tramitação legislativa, o Relator percebeu que a intenção da Lei no art. 2º, II (Lei 8.37/90) seria de reunir as duas condutas, de não recolher tributos retidos na fonte e os economicamente transferidos na cadeia produtiva. E que, apesar de problemática a redação, ao fazer uma interpretação histórica do processo legislativo, conclui-se pela tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS repassado economicamente ao consumidor final.

Por fim, a partir de uma análise do direito comparado, o Relator apontou que a criminalização do não recolhimento de tributos indiretos não seria exclusividade brasileira; em outros ordenamentos seriam criminalizadas condutas similares. No ordenamento português ter-se-ia o crime de “abuso de confiança”, inclusive o STF já teria extraditado um sujeito por este crime, num caso (Ext. 1139, Min. Rosa Weber) em que reconheceu expressamente correspondência com o crime do art. 2º, II (Lei 8.37/90). Na Itália também existiria um delito parecido, bem como nos EUA os estados da Florida e Nove Iorque tipificariam condutas semelhantes.

### **2.3.3 Interpretação teleológica e das consequências**

No seu voto, o Min. Relator fez uma interpretação teleológica, focada na proteção de maneira eficaz do bem jurídico, minimizando implicações negativas para a livre concorrência e a ordem tributária em geral; bem como uma interpretação atenta às consequências do reconhecimento da tipicidade da conduta.

Voltando-se ao bem jurídico tutelado neste delito, o voto destacou como o Estado arrecada tributos para ter os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da república, conforme elencados na Constituição. Prosseguiu, falando de como os crimes tributários seriam um mal social grave. E que o Brasil veria com maus olhos a corrupção, porém ainda consideraria os crimes fiscais como um mal menor, sendo que, na sua perspectiva, os delitos fiscais nada mais seriam que outra face da corrupção, porque a

corrupção tira dinheiro dos cofres públicos, enquanto esses crimes impediriam que existisse dinheiro para os serviços públicos. Apresentou dados que apontam que o ICMS seria o tributo mais sonegado no País, e diz que “cada real sonegado é um real a menos para contratação de professores e policiais, a compra de remédios e a criação de leitos hospitalares” (BRASIL, 2019, p.29).

O Min. Rel. ainda expôs que a falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS prejudicaria, além do erário público, a livre concorrência. Pois as empresas quem deixam de recolher ICMS de forma estratégica e reiterada colocar-se-iam em vantagem competitiva em relação às outras. Segundo o voto, esses empresários pressionariam os concorrentes a seguirem pelo mesmo caminho da prática de apropriação indébita. E apontou que essa distorção da concorrência fica mais evidente no comércio de produtos de alta demanda, com elevada carga tributária e baixo lucro, como combustível, bebida, cigarro e medicamento.

Alegou que os julgados do STJ reconhecendo a atipicidade neste caso fez aumentar o número de ocorrências deste delito:

“A existência de alguns julgados no STJ reconhecendo a atipicidade da apropriação de ICMS fez com que diversos contribuintes passassem a declarar os valores devidos, sem recolhê-los, contando com a impunidade. Conforme informado pelo Ministério Público de Santa Catarina, de 2014 a 2017 o número de comunicações de crime de apropriação de ICMS passou de 1.000 para quase 4.500. Ou seja, houve uma “migração” do crime de sonegação para o crime de apropriação indébita, com efeitos deletérios graves para a livre concorrência.

Em Santa Catarina, onde o Tribunal de Justiça reconhece a tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS declarado desde 1996, a inadimplência oficial é de 4,52%. Já no Rio Grande do Sul, estado cujo Tribunal de Justiça não admite a tipicidade da conduta, o inadimplemento de ICMS é de 8,21%. Esses dados representam indício de que aqueles estados em que os contribuintes possuem receio da persecução penal obtém uma efetividade significativamente maior na arrecadação tributária.” (BRASIL, 2019, p. 30-31)

Referiu que, por outro lado, reconhecer a tipicidade da conduta não seria excessivamente gravoso para os comerciantes, já que a pena cominada para o delito é baixa, possibilitando a aplicação de benefícios como a transação penal, suspensão condicional do processo, substituição da pena privativa de liberdade. Bem como, que é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

### 2.3.4 Interpretação restritiva: dolo de apropriação e contumácia

Pelo exposto no tópico anterior, percebe-se que a intenção do Relator seria de punir apenas o devedor contumaz. Por isso, neste tópico propôs uma interpretação restritiva do tipo.

Declarou que o que distingue a prática do delito da mera inadimplência seria que o sujeito passivo agiria com **dolo de apropriação do valor que não lhe pertence**. Porém, somado a isso, colocou como **necessário que a conduta desse sujeito lesione o bem jurídico de modo significativo, pela prática reiterada**. Deixou claro que nem todo devedor de ICMS comete o delito em questão, e que por diversas circunstâncias o comerciante pode não pagar tributo *um ou outro mês*. Apontando que, para conduta ser típica o sujeito deveria ser devedor contumaz e fazer do inadimplemento seu *modus operandi*:

“Trata-se de devedores que utilizam os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos. Quando promovidos atos de cobrança contra tais contribuintes, no mais das vezes não se encontram bens penhoráveis e a execução se mostra infrutífera.” (BRASIL, 2019, p. 33)

Isso, porque, de acordo com o Relator, o devedor contumaz usaria o não recolhimento de ICMS como método predatório de mercado. Novamente, ressaltou que isso ficaria evidente no comércio de produtos com tributação alta e baixa margem de lucro, citando como exemplo os setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos. Segundo o voto, nestes setores ocorreria de os comerciantes venderem seus produtos abaixo do preço de custo, distorcendo a concorrência e inviabilizando a atividade lícita de seus competidores. Expôs ainda que: “o STF tem reconhecido a constitucionalidade de normas que preveem medidas de combate a devedores contumazes, como cassação de registro especial” (BRASIL, 2019, p. 33) - no caso de fabricantes de cigarros.

Sendo assim:

“É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é **reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário**, seja para **enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades**. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em **consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados**.” (BRASIL, 2019, p. 33, *grifei*)

Prosseguiu, apontando que o delito não admite forma culposa. Por isso, retomou que seria necessário demonstrar o dolo, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS incluídos no preço da mercadoria ou serviço, já que ficou reconhecido que a conduta típica implicaria na apropriação de valores *alheios*:

“É esse propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de

repassá-los ao Estado, que confere significado à conduta de não recolhimento do tributo. Não se trata, portanto, de deixar de adimplir a obrigação tributária com alguma intenção externa a essa conduta, mas do próprio propósito que define o sentido da conduta.

**O dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal, a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc.** Tais circunstâncias são meramente exemplificativas e devem ser cotejadas com as provas existentes no caso concreto para fins de aferição do elemento subjetivo do tipo.” (BRASIL, 2019, p. 34, *grifei*)

Diante disso, negou provimento ao recurso e determinou que cabe a Vara de origem analisar se estão presentes a atuação contumaz e o dolo de apropriação.

### 2.3.5 Voto divergente, voto vista e fixação da tese

O Min. Alexandre de Moraes proferiu voto, repetindo a maioria dos argumentos do Min. Rel., bem como trazendo mais detalhes a diversos destes. Por conseguinte, acompanhou o relator negando provimento.

O Min. Gilmar Mendes antecipou seu voto, que foi divergente ao do Relator. Neste, inicialmente o Min. esclareceu que seria necessário para configuração do delito o dolo na forma de apropriação *fraudulenta* dos valores do tributo. Não valendo o mero dolo de não recolher tributo, deveria ser apropriação fraudulenta que “se manifesta pelo ardid de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal” (BRASIL, 2019, p.88).

Prosseguiu, ressaltando a diferença entre o tipo em análise e a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP), ponto em que declarou:

“ao contrário do que ocorre com a apropriação indébita previdenciária, como se verá adiante, os recorrentes não se apropriaram de um valor pertencente a terceiro, não havendo a presença do elemento da quebra de confiança depositada no substituto tributário que justifica o ilícito penal como modalidade de fraude.” (BRASIL, 2019, p. 91)

E continuou expondo que, sendo assim, a fraude seria elemento indispensável do tipo, pois a intervenção criminal só se justificaria se a mesma ocorresse, já que o objeto da norma penal não seria a dívida – mas a conduta ilícita. Alegou que, ausente a fraude, tem-se o mero inadimplemento fiscal, e considerar o crime sem levar em conta o *animus* de fraude seria fomentar uma “política criminal arrecadatória, que subverte as garantias penais” (BRASIL, 2019, p. 93).

Voltando-se para os elementos do tipo, o Min. citou a Ministra do STJ, Maria Thereza Moura, e concordou que não haveria crime nos casos em que há mera repercussão econômica do tributo. Aduziu, que o desconto ou cobrança referido no tipo penal seria aquele que decorre de disposição legal expressa:

“Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídica tributária. (...) Não há apropriação de tributo devido por terceiro, pois o tributo é devido pela própria empresa. Não há previsão (neste caso) de hipótese de substituição tributária” (BRASIL, 2019, p. 97-98)

Por fim, o Min. rechaçou a alegação de que o valor do ICMS não pertenceria ao empresário e só circularia no seu caixa, pois alegou que o caráter indireto do ICMS não permitiria afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor como receita, ao mesmo tempo que o tributo apenas seria destacado na nota fiscal para fins de controle da não cumulatividade:

“Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual.

Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário, após consideração dos respectivos créditos no período de apuração.

Posto isso, não se pode compreender o contribuinte de direito como um mero intermediário, recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando-o, prontamente, ao Estado. Não procede, portanto, a afirmação de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa.” (BRASIL, 2019, p. 100)

O Min. Luiz Fux proferiu seu voto em seguida, acompanhando o Relator. Agregou à discussão, expondo que o crime não seria de “apropriação indébita tributária”, pois não haveria apropriação de coisa alheia. E que: “esse sofisma da apropriação indébita visa a excluir a atipicidade” (BRASIL, 2019, p. 115), uma vez que, segundo o Min., levaria a punir qualquer empresa que passa dificuldade e cai em inadimplemento, pois conduziria ao pensamento de que o valor de tributo devido seria alheio. Na sua visão, para o delito ser interpretado na sua essência de crime contra a ordem tributária deveria haver dolo: “esse tipo é punível a título doloso. (...) Por exemplo, a empresa é milionária e não paga tributos; os titulares da empresa moram em palacetes e não pagam tributos. Aí realmente é o animus de não pagar o tributo e enriquecer às custas do Estado” (BRASIL, 2019. P. 115).

O Min. Edson Fachin também antecipou o voto e acompanhou o Relator. Apesar de ter defendido posição diversa no julgamento do RE 574.706 (que julgou que o ICMS não compõe a base de cálculo para o PIS e COFINS), o Min. mencionou ser necessário coerência nas decisões da Suprema Corte, por isso o ICMS não deveria ser considerado receita do

contribuinte neste caso também. Ele enfatizou em seu voto que o ICMS seria um tributo que busca atingir a capacidade contributiva do consumidor, e citou doutrinas neste sentido, por isso entendeu que neste caso não se estaria diante de simples não recolhimento de tributo.

A Min. Rosa Weber votou em seguida, igualmente acompanhando o Relator. Em seu voto expôs que as balizas interpretativas que o Relator propôs já serviriam para “inibir o enquadramento penal nas hipóteses em que o sujeito passivo demonstre não haver transferido o encargo econômico do tributo” (BRASIL, 2019, p. 143), o que entendeu como suficiente para conter o excesso punitivo do Estado e garantir a segurança jurídica. A Min. também mencionou que não vislumbrou ser caso excepcionalíssimo de inépcia da denúncia ou falta de pressuposto processual, ou ainda ausência de justa causa, razão pela qual entendeu que a ação não deveria ser trancada pelo HC.

Também seria este o entendimento da Min. Carmen Lucia, que no seu voto proferiu que não haveria constrangimento ilegal para ser remediado por HC. Portanto, acompanhou o Relator.

O Min. Ricardo Lewandowski antecipou o voto e acompanhou a divergência instaurada pelo Min. Gilmar Mendes. Em seu voto, com fins de justificar que a Fazenda Pública não careceria que meios legais para cobrar os sonegadores, trouxe dados do CNJ a respeito dos valores recuperados pelo Poder Judiciário em execuções fiscais:

“Portanto, Presidente, não me impressionam os dados, que foram apresentados da tribuna e veiculados aqui em Plenário, de que a Fazenda Pública estaria totalmente inerte e desguarnecida de instrumentos legais para cobrar os sonegadores. Esses valores - 38,1 bilhões de execuções fiscais mais 2,8 bilhões de execuções previdenciárias - mostram a pujança do Judiciário e mostram realmente que a Fazenda Pública está plenamente aparelhada para combater a sonegação fiscal e a inadimplência no Brasil.” (BRASIL, 2019, p. 151)

O Min. mencionou ainda que no julgamento do ARE 999.425/SC (decidiu pela constitucionalidade dos crimes da Lei n. 8.137/90), de sua relatoria, ressaltou “que as condutas tipificadas na Lei 8.137/1990 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas, aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o imposto devido” (BRASIL, 2019, p. 153). Por isso, entendeu que seria necessário que a conduta fosse fraudulenta, no mesmo sentido do que foi alegado pelo Min. Gilmar Mendes, de quem citou partes do voto e, por fim, alegou que o acompanha em todos os seus fundamentos.

Em seguida, o Min. Marco Aurélio proferiu seu voto e acompanhou a divergência. Inicialmente, destacou que a Lei de Crimes Tributários está em vigor há anos e “apenas agora nos vem controvérsia sobre essa interpretação, para mim, superextravagante do que nela se contém? E, evidentemente, foi criativo o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina”

(BRASIL, 2019, p. 157). O Min. ressaltou que o tipo é formal e se encerraria com o ato omissivo do sujeito passivo tributário de repassar o valor do tributo. Prosseguiu, alegando que não poderia haver coação política para recolhimento de tributos, bem como que não caberia neste caso discurso moral no tocante a sonegação, ou discurso estatístico sobre a falta de recolhimento aos cofres públicos. Por fim, esclareceu que a obrigação de recolher o tributo é do empresário, que é sujeito passivo tributário, e que ele não cobraria nada do consumidor – muito menos cobraria na nota fiscal. Portanto, não haveria fraude, e no seu entendimento o presente caso apenas ensejaria uma ação executiva fiscal, nunca uma ação penal.

Por último, o Min. Dias Toffoli, presidente da Corte, proferiu voto vista acompanhando o Relator. No seu voto, ressaltou como “a criminalização na área tributária é uma *longa manus* da arrecadação do Estado. A tipificação penal é para auxiliar o Estado nessa arrecadação” (BRASIL, 2019, p. 169).

Sendo assim, o plenário do STF negou provimento ao Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* n. 163.334/SC, por sete votos a três. Então, passou-se para a proposta de tese.

O Min. Rel. Luís Roberto Barroso manifestou o seguinte na proposta:

“proponho incluir na tese que não é quem deixou de pagar ICMS, eventualmente, em momento de dificuldade, **ou pulou um, dois ou até três meses**. É o devedor contumaz, que não paga quase que como **estratégia empresarial**, que lhe dá **vantagem competitiva e permite que venda mais barato que os outros**, induzindo os demais à mesma estratégia criminosa. O que **estamos tentando enfrentar é o comportamento empresarial ilegítimo que gera concorrência desleal** e, em muitos mercados, é muito evidente.

É preciso - o Presidente também pontuou - que **haja dolo, a intenção de se apropriar daquilo que não é seu**. Ninguém está pretendendo punir o comerciante que esteja em situação financeira adversa e não tenha conseguido pagar um ou dois meses de tributos.” (BRASIL, 2019, p. 171, *grifei*)

Considerando isso, propôs a fixação da seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.” (BRASIL, 2019, p. 172).

Os Ministros Edson Fachin e Luiz Fux acompanharam essa proposta; os Min. Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes, apesar de terem ficado vencidos no julgamento, aqui acompanham a proposta, pois entenderam que com esse refinamento afastar-se-ia a criminalização de meros inadimplementos; o Min. Marco Aurélio não concordou com a fixação da tese, e aqui também ficou vencido.

Foram opostos embargos de declaração da decisão, ainda pendente de julgamento. Cabe ressaltar que, no processo originário, após revertida a absolvição sumária, prosseguiu-se

com a instrução criminal e julgou-se extinta a punibilidade pela prescrição da pretensão punitiva estatal.

O próximo capítulo dedica-se ao entendimento do tipo penal em questão, bem como do tributo alvo da discussão, sob a ótica da doutrina.

### **3 O CRIME DE “APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA” E O ICMS PRÓPRIO**

#### **3.1 CRIME DE “APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA”**

A Lei 8.137/90 descreve no art. 2º, inciso II, o crime chamado pela doutrina e jurisprudência de “apropriação indébita tributária”:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

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

(...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990)

O bem jurídico resguardado é a ordem tributária, portanto o interesse do Estado na arrecadação de tributos.

O sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação tributária, conforme descreve o tipo penal. Tratando-se de pessoa jurídica, ao longo da instrução processual seria necessário provar quem era efetivamente o responsável pela administração da empresa, pois este seria o autor do delito, por deter o poder de mando e domínio sobre o fato. Em capítulo destinado ao similar delito de apropriação indébita previdenciária, Baltazar Junior (2007, p. 25) aponta que:

“a comprovação da responsabilidade passa necessariamente pela demonstração do grau de envolvimento do acusado com a administração da empresa, através de outros meios de prova, que não apenas o indício representado pelo contrato social. Para tanto, o juiz deve explorar a questão nos interrogatórios e na oitiva das testemunhas”.

Assim, os réus deverão ser questionados sobre a dinâmica de distribuição de tarefas dentro da empresa e o próprio auditor fiscal deverá ser questionado sobre a pessoa com a qual manteve contato durante a fiscalização, bem como poderão ser chamados funcionários ou clientes da empresa como testemunhas, ou ser levantadas provas documentais, como memorandos e requerimentos da empresa etc. Se provado que algum dos sócios não exercia o poder de gerência, ele não responderia pelo fato, pois só responderia pelo delito quem foi

responsável pelo resultado. “O autor do delito será quem decidia fazer ou não o recolhimento, priorizar esse ou aquele pagamento” (BALTAZAR JUNIOR, 2007, p. 26).

Silva (1997, p.112) ainda explica:

“O tipo penal em questão inadmite a forma culposa, e tampouco a responsabilidade penal objetiva, de modo que é indispensável que o responsável legal pela gestão da empresa (individual ou coletiva) tenha ao menos conhecimento do ilícito, possibilidade e dever de evitar o resultado (...)”

Além do mais, a conduta do tipo penal não exigiria clandestinidade ou fraude, o autor do delito que apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não deixaria de praticar o ilícito. Pelo contrário, a conduta reprovável criminalizada neste tipo é justamente a de cobrar ou descontar imposto de terceiro, declarar, e não repassar ao fisco. Isso porque a prática de omissão ou irregularidades nos registros fiscais já seria punida noutros tipos penais, como o de sonegação.

Baltazar Junior (2007, p. 31) explica que “além de não exigir fraude, também não constitui elementar a apropriação do dinheiro”, ou seja, para configuração material do delito não se exigiria a comprovação de que o réu se apoderou ou desviou quantias. É que a lei não inclui os verbos “apropriar-se” ou “desviar” no tipo, como faz, por exemplo, no delito de apropriação indébita do art. 168 do CP. Naquele crime o núcleo do tipo é justamente verbo “apropriar-se”, enquanto aqui é a omissão no recolhimento.

“Caso admitido que o tipo exige o ânimo de apropriação para sua configuração este restaria descaracterizado pelo fato de o contribuinte declarar ao fisco a existência do débito, bem como pelo recolhimento posterior, ainda que fora do prazo, pois estes atos são incompatíveis com o ânimo de apropriação. Idêntico raciocínio se aplicaria aos casos em que há pedido de parcelamento.” (BALTAZAR JUNIOR, 2007, P. 35)

Silva (1997, p. 112) também coaduna com esse entendimento:

“A legislação em voga, entretanto, contém o verbo deixar de recolher, o que é bem diferente. Trata-se, pois, de crime omissivo próprio e de mera conduta. A sua consumação depende apenas do não-recolhimento. (...) O dolo é a potencial consciência de não recolher o valor do tributo (AC. nº 95.01.14422-4/BA. Juiz Tourinho Neto. RTRF-1. Região, n. 8, p. 264), pouco importando, nesse ponto, a motivação da conduta (pagamento de fornecedores ou proveito próprio) ou o contexto (estado de insolvência), que são circunstâncias judiciais, ou ainda o arrependimento posterior (parcelamento do débito), que é atenuante da pena. O pagamento do tributo também não afasta o dolo, sendo hoje causa de extinção da punibilidade, se anterior a denúncia (Lei nº 9.249/96, art. 34).”

Também, a apropriação indébita do art. 168 do CP, tem como pressuposto material a prévia posse ou detenção de coisa alheia, e, no delito tributário, em relação ao tributo do ICMS, Estellita e Paula Junior (2019) expõem:

“A ocorrência do fato impositivo (venda da mercadoria, prestação do serviço etc.) cria uma obrigação jurídica pecuniária para o contribuinte, que é a obrigação de entregar ao Fisco determinada quantia em dinheiro, obrigação de dar, portanto. Não

há uma coisa móvel, mas um direito (de crédito), nem mesmo uma imediata “perda” da quantia correspondente do patrimônio do contribuinte em benefício do Fisco.

Por essa razão, a ocorrência do fato imponível não torna automaticamente “alheia” a quantia devida pelo contribuinte, apenas cria para ele a obrigação de entregar ao Fisco uma quantia em dinheiro e que é sua [...]

Em outras palavras: a ocorrência de um fato gerador não tem por efeito expropriar o contribuinte da quantia devida a título de tributo, nem transforma, em passe de mágica, uma coisa sua em uma coisa “alheia”. Na hipótese que estamos examinando, como visto, o contribuinte omite reduzir o seu patrimônio na medida da quantia devida ao Estado; ele não acede à propriedade de um terceiro (do ente federativo tributante). Isso implica dizer que o objeto sobre o qual recai a conduta do contribuinte inadimplente e o objeto sobre o qual recai a conduta do agente do art. 168, é diversa: lá o patrimônio próprio, aqui o patrimônio alheio “

Silva (1997, p. 110) assevera ainda que a apropriação indébita se volta exclusivamente aos bens móveis infungíveis, ao passo que a transferência de bens fungíveis não obriga a devolução do mesmo bem, apenas a devolver em equivalência de espécie, qualidade e quantidade, bem como que a transferência de bens fungíveis é, na verdade, uma transferência de propriedade e de obrigação de restituir o equivalente.

É verdade que Nelson Hungria (1955, p.130) afirma que em se tratando de coisas fungíveis entregues especialmente para serem transmitidas a terceiro, ou para outro fim pré-determinado, neste caso, elas seriam suscetíveis de apropriação indébita e não haveria faculdade de substituição. O autor usa como exemplo um agricultor que empreste frutos a outro para exposição. Porquanto, entende-se que o autor não se referia a valores correlacionados, por exemplo, a tributos, pois em seguida ele alega que, se o agente tiver capacidade financeira para repor a coisa, fica subjetivamente excluída a apropriação indébita.

Portanto, percebe-se que, apesar do nome de “apropriação indébita tributária” dado ao delito pela doutrina e jurisprudência, este crime seria bastante diferente da apropriação indébita do art. 168 do CP. Parece até equivocada relacionar a apropriação indébita do Código Penal ao art. 2º, inciso II, da Lei de Crimes Tributários, pois este delito não requer a conduta central daquele, que é a apropriação. O ânimo de apropriar-se não seria sequer compatível com a conduta do delito tributário, que inclui a declaração do débito ao fisco.

A respeito desta nomenclatura do delito, Ricardo da Silva (1997, p. 110) explica que a legislação historicamente dá o nome de “apropriação indébita previdenciária” para o não recolhimento de contribuições previdenciárias no prazo devido, por equiparação direta a apropriação indébita. O autor refere como histórico legislativo, o Decreto-Lei nº 65/37 (art. 5º); a Lei nº 3.807/60 (art. 86); o Decreto nº 72.771/73 (art. 430); a CLPS (Decreto nº 89.312/84); para enfim chegar nas Leis nº 8.137/90 e nº 9.983/00, que delimitaram condutas quanto aos crimes tributários e, a segunda, que nomeou expressamente o crime de apropriação

indébita previdenciária. Pois bem, o Decreto-Lei nº 326/67, que tipificava o não recolhimento de IPI antes da Lei nº 8.137/90, determinava, no art. 2º, que a conduta constituía justamente o crime de apropriação indébita do art. 168, do CP, por equiparação. Assim, com advento da Lei de Crimes Tributários, o crime do art. 2º, II, perdurou com este nome para parte da doutrina, e, principalmente, na jurisprudência. Inclusive constando, por exemplo, no paradigmático HC 399.109, do STJ.

Baltazar Junior (2007, p.19) já criticava o uso dessa denominação para o delito de não repassar contribuições previdenciárias, em razão dessa nomenclatura se mostrar inadequada e induzir a equívocos, uma vez que o crime é substancialmente diverso. No tocante ao delito do art. 2º, II, da Lei de Crimes Tributários, nota-se que não seria diferente. Vale lembrar ainda que, para as contribuições previdenciárias se aplica retenção na fonte por determinação legal, mas isso não se mostra cabível universalmente para os tributos que são abarcados pelo delito da lei de crimes tributários, conforme será explorado a seguir.

### 3.2 O ICMS: SUJEITO PASSIVO, TRIBUTO INDIRETO E A REPERCUSSÃO ECONÔMICA E JURÍDICA DOS TRIBUTOS

O ICMS é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, previsto no art. 155, II e § 2º, da CF, incidente principalmente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, mas também pode ser cobrado por prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

É um tributo que representa uma arrecadação bastante significativa para os entes estaduais. Notícia de abril de 2021 no *site* do Governo de Santa Catarina informa que:

“A arrecadação total bruta de Santa Catarina em março foi de R\$ 2,84 bilhões, segundo dados da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF/SC), divulgados nesta quinta-feira, 08. Somente com ICMS, principal tributo do Estado, foram arrecadados R\$ 2,21 bilhões, alta de 10% em comparação com o mesmo período em 2020.”  
(SANTA CATARINA, 2021)

O fato gerador, na primeira hipótese de incidência mencionada - relativo à circulação de mercadorias (art. 2º, I, da LC 87/96), a qual interessa para este trabalho, ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento ou a transmissão de sua propriedade (art. 12, LC 87/96), principalmente por meio da compra e venda.

A base de cálculo, por sua vez, é o valor da operação mercantil. Já as alíquotas são fixadas por cada ente federativo.

Importante destacar que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação. Paulsen (2017, p. 1067) explica que o lançamento tem por objeto a

formalização do crédito tributário e a documentação de sua existência. No lançamento por homologação (art. 150, do CTN), ao invés de o fisco, é o próprio sujeito passivo quem verifica a ocorrência do fato gerador, calcula e paga o montante devido. O fisco apenas chancela essa apuração, e a homologa expressa ou tacitamente. Paulsen (2017, p. 1092) ainda aduz que é a “modalidade mais usada. Tendo em conta que vivemos em uma sociedade de massa, extremamente complexa na qual o número de contribuintes é extremamente elevado (...)”.

No tocante ao sujeito passivo, tem-se o cerne da questão, motivo pelo qual cabe um estudo dedicado. Inicialmente, o sujeito passivo é aquele que está no polo passivo da relação jurídica tributária. De acordo com o art. 121 do CTN, existem duas espécies de sujeitos passivos: o contribuinte e o responsável. Em relação ao ICMS, o contribuinte está definido no art. 4º da LC 87/96, que diz 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 (...)”, ou seja, é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato jurídico, e neste caso, pratica o fato gerador do tributo.

Já o responsável é aquele que por previsão expressa em lei é escolhido para cumprir a prestação tributária, mesmo sem ter praticado o fato gerador. Ferragut (2007, p.11-14) clarifica que o responsável tributário deve necessariamente ter vínculo indireto com o fato jurídico, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, pois este deve dispor de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta do fato praticado por outrem.

Neste sentido, a responsabilidade tributária pode ocorrer de diversas formas, incluindo a substituição, que é a modalidade muito usada no ICMS. Firmino (2015, p.599) diz que a substituição é uma espécie de responsabilidade na qual o responsável, na verdade, antecede ou sucede ao contribuinte no desencadear dos acontecimentos que culminaram no fato gerador, mas que a lei o define como o substituto do contribuinte, devendo ele cumprir a obrigação.

A substituição tem três modalidades, fazendo o recorte para o ICMS, como expõem Paulsen e Melo (2011, p.241, grifos no original):

- “(a) *para trás*, onde o legislador atribui a determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. Nessa espécie enquadra-se o ‘diferimento’;
- (b) *concomitante*, que se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador. Nesta situação, encontra-se a substituição tributária dos serviços de transporte.

(c) *para frente*, na qual o sujeito passivo recolhe os dois impostos: o devido pelas operações próprias e o devido pelas operações subsequentes, anteriormente à ocorrência do fato gerador.”

A respeito das “operações próprias” mencionadas acima, tem-se a hipótese onde o contribuinte não será substituído, arcando com a obrigação tributária referente ao fato gerador que ele realizou. É a hipótese de sujeição passiva direta, o chamado ICMS próprio.

Além disso, o ICMS é caracterizado como tributo indireto. Os tributos indiretos são aqueles em que há repasse do ônus econômico do tributo na formação do preço, por expressa autorização legal. Ou seja, o custo do ICMS é embutido ao preço da mercadoria, e o consumidor torna-se contribuinte de fato ou contribuinte indireto deste tributo na ocasião da compra.

Harada (2019) explica:

“No chamado tributo direto a pessoa que praticou o fato tipificado na norma jurídica de tributação suporta o respectivo ônus tributário (...) No tocante a tributos indiretos o encargo financeiro do tributo é transferido ao consumidor final por meio do fenômeno da repercussão econômica. No caso do ICMS, por exemplo, (...) ele integra o preço da mercadoria, juntamente com outras despesas, inclusive, a margem de lucro.”

A partir do mencionado, cabe uma explanação atenta a respeito do fenômeno da repercussão tributária.

Primeiramente, Amaral (1991, p. 354) revela que, para melhor compreender este fenômeno, exige-se o entendimento sobre a dupla caracterização de incidência tributária: a incidência econômica e a jurídica. Ele explica que a incidência econômica é a redução patrimonial, o ônus econômico do tributo, que poderá ser suportado por uma ou mais pessoas, a depender da repercussão econômica que for dada para essa incidência. Aquele que suporta a repercussão econômica é o contribuinte de fato. Enquanto a incidência jurídica vem em momento posterior, quando realizada a incidência econômica e concretizado o fato gerador descrito na lei. É o momento em que a regra tributária instaura uma relação jurídica de *dever* de efetuar a prestação. Aquele que suporta essa incidência jurídica é o contribuinte “de jure” ou de direito.

Ferragut (2007, p.17) ao tratar do assunto elucida que “o critério econômico criado por Rubens Gomes de Sousa é utilizado pela doutrina para distinguir duas classes de sujeitos passivos e de tributos: os diretos e os indiretos, de acordo com a respectiva repercussão econômica (ou incidência econômica) da carga fiscal.”

Assim sendo, percebe-se que a teoria da repercussão tributária é uma forma de identificar, a partir de um critério econômico, as figuras do contribuinte de fato e de direito.

“Nesse contexto, contribuinte de direito (*de jure*) é a pessoa integrante da relação jurídica tributária obrigada ao pagamento do tributo, e que pode ou não suportar economicamente o ônus tributário. Já aquele que o suporta, sofrendo a repercussão, é classificado como contribuinte de fato” (FERRAGUT, 2007, p. 17)

Portanto, a repercussão econômica do tributo ocorre com a transferência da incidência econômica, enquanto a repercussão jurídica ocorre com previsão expressa da lei, quando a norma transferir o ônus fiscal para outra pessoa. Logo, para vários tributos pode e vai haver repercussão econômica, mas a repercussão jurídica só acontece com previsão legal de transferência de dever de prestação. Isso, pois a repercussão econômica dos tributos depende meramente de condições de mercado, não constitui qualquer direito. O contribuinte de fato não integra a obrigação tributária nem tem qualquer relação com o fisco. Ao passo que a repercussão jurídica tem pressupostos de validade, não é, pois, uma simples possibilidade extrajurídica – como a repercussão econômica, é uma imposição legal de suportar o ônus no lugar do contribuinte de fato.

É a repercussão econômica que vai caracterizar os tributos indiretos como tais. Ao passo que a repercussão jurídica pode se aplicar indistintamente aos tributos diretos ou indiretos, sendo que neste último ocorrerá de forma concomitante à repercussão econômica.

Tanto Ferragut (2007, p. 18) quanto Amaral (1991, p. 356) elucidam que existem duas espécies de repercussão jurídica: por reembolso e por retenção na fonte. Reembolso, quando o responsável tem direito a receber o montante por ele pago de volta do realizador do fato jurídico, por exemplo, nos casos de substituição para frente e para trás. E retenção na fonte, quando for permitido ao responsável abater o valor do tributo da quantia a ser paga para o realizador do fato jurídico, como ocorre por exemplo com o imposto de renda.

Portanto, cabe a ressalva quanto a atribuição de carga jurídica (especialmente jurídica-penal) à repercussão meramente econômica dos tributos. Ferragut (2007, p. 17) já fazia essa ressalva:

“a classificação dos tributos e dos contribuintes em diretos e indiretos é inadequada e acarreta confusões entre os planos normativo e o fático-econômico, por levar em consideração um critério extrajurídico: a repercussão econômica do tributo. No campo estritamente jurídico, contribuinte de fato não é contribuinte (salvo se a incidência jurídica coincidir com a econômica, hipóteses em que ele será também contribuinte de direito), não figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e não pode ser cobrado pelo sujeito ativo.

A repercussão econômica só será relevante ao direito positivo quando o legislador a verter em linguagem competente, normatizando-a e, nesse sentido, transformando-a em repercussão jurídica.”

Também Harada (2019) enuncia que “devemos separar noção jurídica da noção extrajurídica, para a preservação do princípio da segurança jurídica que deriva tão só das leis conformadas com o texto constitucional”.

Em suma, apenas a repercussão jurídica teria relevância para o direito positivo; a repercussão tão somente econômica seria apenas um critério que distingue tributos indiretos e contribuintes de fato.

### 3.3 O DELITO COM ENFOQUE NO ICMS: OS TERMOS “DESCONTADO” E “COBRADO”

Neste ponto, após o exposto, é possível analisar a aplicação do delito do art. 2º, inciso II, da Lei de Crimes Tributários a condutas envolvendo o ICMS.

Primeiramente, percebe-se que o tipo penal criminaliza o não recolhimento de tributos “descontados” ou “cobrados” pelo sujeito passivo da obrigação tributária. A respeito desses verbos, a doutrina já se pronunciou amplamente buscando esclarecer a que se referem.

Gomes et al. (2020) colocam:

“Tributo descontado é aquele em que o critério temporal do fato gerador é concomitante com a incidência da regra de responsabilidade tributária. Ou seja, no mesmo momento em que ocorre o fato gerador da obrigação tributária, nasce a regra de responsabilidade outorgando o dever de retenção ao responsável tributário. Existem diversas normas que usam o termo ‘tributo descontado’ justamente nesse sentido, corroborando nosso entendimento.

Apenas a título ilustrativo, a alínea ‘a’ do artigo 11 da Lei 4.357/1964 inclui ‘entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita (...) o não-recolhimento, dentro de 90 dias do término dos prazos legais: a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos’.

(...)

Já o ‘tributo cobrado’ se refere aos casos em que o critério temporal do fato gerador do tributo não é concomitante com a incidência da regra de responsabilização. Ou seja, ocorre o fato gerador do tributo, mas antes ou depois disso incidirá a regra de responsabilidade tributária. Este é exatamente o caso do ICMS incidente nos casos de substituição tributária ‘para frente’ e ‘para trás’, hipóteses em que o substituto, de fato, é quem recolhe o tributo antecipadamente ou a posteriori.

Tanto isso é verdade que o parágrafo 4º do artigo 12 do Decreto-lei 1.598/1977 consigna, de forma literal, que não são incluídos na receita bruta ‘os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário’, sendo este exatamente o caso do ICMS-ST.”

Estellita e Paula Junior (2019), por sua vez, concordam que:

“os termos ‘descontado’ e ‘cobrado’ referem-se às duas modalidades de repercussão jurídica da incidência do tributo, respectivamente a retenção e o reembolso, e aplicam-se tanto a tributos diretos e indiretos. Em outras palavras, esses termos não dizem respeito à repercussão econômica da tributação”.

Os autores ainda prosseguem explicando que, se for considerado que o termo “cobrado” diz respeito a repercussão econômica, seria necessário demonstrar, para fins penais, que efetivamente houve repasse do ônus econômico, já que é nisso que reside o desvalor da conduta, o que implica na necessidade de que o preço de cada produto pudesse ser

decomposto em: custos trabalhistas, operacionais, tributários... Porém, este é um cálculo impossível.

Estellita e Paula Junior (2019) ainda alegam que a decisão do STF no RE 574.706 (Repercussão Geral, Tema 69) atribuiu relevância jurídica à repercussão econômica do ICMS apenas para avaliar a validade da incidência do PIS/COFINS, isso porque a base de cálculo desses tributos é a receita ou faturamento, e o ICMS próprio, que compõe o preço da mercadoria, sendo uma parcela de um tributo estadual não pode ser considerado como manifestação de riqueza nesse sentido. Explicam, que “o que estava em jogo, era, assim, a análise do conteúdo econômico do termo ‘receita’, que compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS” (ESTELLITA, PAULA JUNIOR, 2019), mas que o destaque do valor do ICMS na nota fiscal seria apenas para fins de controle, principalmente da não cumulatividade.

Pinto (2020) também coaduna com este entendimento. O autor explica que a classificação de tributos diretos ou indiretos não vem de norma jurídica, mas é um critério extrajurídico de classificação. Por isso não configura qualquer direito, por exemplo: o contribuinte *indireto* não pode pedir repetição de indébito ou invocar imunidade subjetiva em relação a esse tributo. Assim, a repercussão do encargo financeiro seria absolutamente irrelevante para configurar o crime. E a correta interpretação dos termos “descontado” e “cobrado” não contemplaria hipótese de simples inclusão do valor do tributo no preço da mercadoria.

Por fim, Leite e Borges (2019) ressaltam que “não é plausível que o legislador tenha se valido dos termos ‘descontado’ e ‘cobrado’ para se referir à mera repercussão econômica da tributação. Afinal, toda a tributação que incide sobre a atividade econômica tende a ser, em alguma medida, transferida para o consumidor”. Os autores salientam que, se esse fosse o caso, conduziria à exigência (para realização típica) de demonstrar que o valor do tributo foi mesmo repassado ao contribuinte, destacando o valor relativo ao tributo do valor global. Ainda, concordam que atribuir relevância jurídico-penal ao contribuinte de fato é equipará-lo ao contribuinte direito.

Por outro lado, Harada (2019) aduz que os termos “descontado” e “cobrado” se refeririam aos casos de retenção na fonte e que o tipo penal em questão só teria aplicação para o ICMS caso esse tributo fosse cobrado por fora, como é o modelo em países como os EUA e o Japão. É que, segundo o autor, na tributação por dentro “o preço é uno e indivisível, pertencendo inteiramente ao comerciante vendedor” (HARADA, 2019).

Portanto, a doutrina amplamente majoritária concorda que o tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei de Crimes Tributários *seria atípico* para os casos envolvendo ICMS próprio, nos quais apenas ocorreria repercussão econômica do tributo. Em se tratando do ICMS, esse delito se amoldaria apenas em operações de atribuição de responsabilidade por substituição tributária, hipótese em que há repercussão também jurídica.

Contudo, apesar da interpretação doutrinária exposta, o STF julgou no RHC 163.334 que a conduta seria típica para o ICMS próprio, mediante os critérios de tipicidade: contumácia e dolo de apropriação. Essa decisão abre dois campos de discussão: o primeiro no campo material, sobre a legitimidade da jurisprudência para definir comportamentos como típicos por meio de interpretações extensivas em tipos penais construídos com significantes abertos, quando classicamente se defende que nesses casos a única interpretação legítima seria a restritiva. Esse aspecto não será objeto do presente trabalho.

O segundo campo de discussão, eleito como objeto do presente trabalho, no campo formal ou processual, seria a verificação de que a criminalização dessa conduta decorreria de uma atribuição de relevância jurídica para uma situação extrajurídica, referindo-se à repercussão meramente econômica do tributo. Partindo disso, o problema principal seria definir níveis de prova que a acusação deveria atender no tocante aos critérios firmados. Ou, em outras palavras, identificar os *standards* probatórios capazes de garantir a manutenção dos direitos fundamentais da legalidade e da anterioridade penal no nível do procedimento.

## **4 OS STANDARDS DA PROVA**

### **4.1 STANDARDS PROBATÓRIOS SOB UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA**

A melhor compreensão acerca dos *standards* passaria pela análise dos modelos históricos de convencimento judicial e de valoração probatória.

Knijnik (2001, p.4) aponta que o problema do controle da convicção judicial, ou da formação da base fática de uma decisão, reside sobre a questão do fato *versus* questão do direito. Principalmente porque, enquanto dominou o positivismo jurídico, fato e direito eram vistos de forma heterogênea e independente, pois a ideia de subsuntivismo pressupunha que ambos pudessem ser isolados e, sobretudo, examinados separadamente. O autor acrescenta que “numa estrutura tipicamente silogística, o Juiz deveria estabelecer a norma aplicável ao

caso concreto e, numa operação separada e distinta, o fato controvertido, procedendo, em seguida, à subsunção do fato à norma” (KNIJNIK, 2001, p.4), e, como consequência, para o direito probatório restava apenas uma função marginal de introduzir o fato nesse silogismo.

O autor explora que, paralelamente, de certa forma, a mudança de paradigma no campo da teoria geral do direito ocorreu também no plano da teoria da prova e da valoração de provas. Neste sentido, Knijnik (2001, p.9) explica que, primeiramente, o conceito clássico de prova, dominante nos séculos VII a XV, vem de uma perspectiva argumentativa, que reconhecia que o ser humano é falho, e buscava fornecer as bases para evitar o erro. Nesse modelo, fato e direito eram indissociáveis. Tal pensamento conduzia para uma verdade provável, um raciocínio dialético fundado na *íntima convicção*, no qual a questão do fato estava implicada na do direito.

O autor prossegue explicando que, ao passar-se para um conceito moderno de prova, fruto do racionalismo, objetivista e cientificista, a determinação do fato adquire autonomia completa do direito. Não é à toa que sob a ótica positivista (anteriormente mencionada) é que perdura o conceito moderno de prova: “o conceito moderno (...) procura, na verdade, ‘conhecer’ o fato em sua inteireza fenomênica, reconhecendo-o como um ‘mundo autônomo’, perfeitamente ‘apreensível’ pelos sentidos com o auxílio da razão” (KNIJNIK, 2001, p. 9). Ou seja, sob essa ótica, a análise do fato passa a ser quantificável, num modelo de valoração probatória *da prova legal ou prova tarifada*.

Taruffo (2008, p. 133) assevera que durante muito tempo os sistemas da *civil law* utilizaram o modelo de valoração da “prova legal”, em especial na ciência jurídica europeia nos séculos XVI e XVII. O autor explica que este modelo valorativo se baseia na aplicação de regras (algumas vezes estipuladas por legisladores, mas muitas estipuladas pelos juristas) que estabeleciam, em termos gerais, *valores quantificáveis* aos meios de prova. Como consequência, o juiz tinha pouca ou nula discricção na valoração da prova, apenas tinha que sopesar as provas positivas e negativas acerca de um fato, mediante uma espécie de cálculo aritmético.

Contudo, também a ideia positivista foi abandonada e superada. Taruffo (2008, p. 134) aponta duas razões principais para a queda do modelo da prova legal: a influência das ideias iluministas e a mudança de *status* da função do juiz após a Revolução Francesa, que passou a se apresentar como um agente do Estado, numa posição neutra e responsável. Tal situação trouxe confiabilidade suficiente para se desenvolver o modelo de valoração de prova do livre convencimento motivado, chamado também de persuasão racional.

“Já em sua origem, o princípio do livre convencimento encarnou uma reação contra o julgamento por íntima convicção, portanto, uma reação contra o subjetivismo, a arbitrariedade e a violência (...) De outro lado, também se combateu a rigidez da prova legal, donde se pode constatar uma considerável ambigüidade: ao mesmo tempo em que se repelia a tarifação e se prestigiava a liberdade do juiz – o que poderia conduzir ao subjetivismo – combatia-se, também, o psicologismo, a arbitrariedade das convicções imotivadas e injustificadas” (KNIJNIK, 2001, p. 19)

O modelo do livre convencimento motivado reaproxima a questão de fato da questão de direito. Almeida (2014) explica que “no sistema do livre convencimento motivado (...) o julgador tira suas conclusões em conformidade com as impressões decorrentes da colheita das provas e das máximas de experiência que forem aplicáveis ao caso”. Segundo o autor, com exceção do tribunal do júri, onde se utiliza a íntima convicção, bem como de alguns resquícios do sistema de prova tarifada (ex.: art. 158 do CPP), este é o modelo de valoração da prova adotado atualmente pelo sistema processual brasileiro.

No modelo do livre convencimento motivado inexistente hierarquia entre os meios de prova. A convicção do juiz vai se formando a cada produção probatória no escopo do processo, baseada na confrontação dinâmica entre fato e direito, bem como no conhecimento prévio do juiz, resultante de um longo processo de aprendizagem. É um modelo fundado no juízo de probabilidade e na verossimilhança acerca das provas, e ao mesmo tempo no convencimento íntimo do julgador. Essa valoração das provas no processo deverá ser expressa nos fundamentos da decisão.

Porém, sobre este atual modelo, é vital a observação de Baltazar Junior (2008, p. 163, *grifos no original*):

“Do ponto de vista da regulamentação legal, a superação do conceito moderno de prova implica o abandono do sistema de prova legal, substituído pela *livre apreciação ou persuasão racional*. A expressão *livre*, aqui, diz respeito à inexistência de critérios rígidos como na prova legal, sem que se possa afirmar uma liberdade total do julgador, no sentido de que esteja dispensado de justificar, intersubjetivamente, suas conclusões, o que caracterizaria um sistema de *íntima convicção*.

Abandonado o sistema da prova legal, que tinha por fim diminuir os poderes do julgador, ganha-se na possibilidade de melhor apreender todas as nuances da problemática da aplicação judicial do direito, com o entrelaçamento das questões de fato e direito, mas perde-se em segurança, na medida em que nem sempre fica claro o caminho percorrido pelo julgador para adotar uma versão dos fatos.”

O autor expõe que a persuasão racional por vezes se confunde com a íntima convicção, e ressalta a falta clareza, tanto por parte dos aplicadores do direito, quanto da doutrina, sobre o grau de suficiência que se exige para motivar um fato. “É sabido que o juiz tem a obrigação de fundamentar, mas não há padrões, modelos, ou regras claras sobre como isso deve ser feito, papel cumprido pelos *standards of proof* nos países da *common law*” (BALTAZAR JUNIOR, 2008, p. 164). Para sanar essa falta de critérios que levam a

considerar uma situação como provada no âmbito da persuasão racional é que servem os *standards* probatórios, que funcionam como diretrizes para a valoração da prova.

Percebe-se, pelo exposto, que tendo-se afastado a questão fato e a questão direito e subjugado o direito probatório para uma posição marginal, a atenção do jurista estava voltada para as questões legais, e não para o estabelecimento de modelos de constatação e análise do próprio conteúdo do raciocínio judicial. Diante da reaproximação entre fato e direito, faz-se necessário um ajuste nos padrões de convencimento judicial acerca da prova dos fatos, e neste ponto, busca-se nos *standards* da prova o combate aos desvios lógicos, subjetivismos ou arbitrariedades.

#### 4.2 CONCEITO DE *STANDARDS* PROBATÓRIOS

Conforme visto, no livre convencimento motivado o julgador utiliza-se de objetividade, analisando as provas constantes nos autos, e, ao mesmo tempo, de subjetividade, chegando ao convencimento por meio de sua liberdade intelectual. Os *standards* probatórios se aplicam no campo objetivo do livre convencimento motivado, limitando-o e orientando a análise da prova, oferecendo critérios de controle da convicção judicial.

Os *standards* da prova significam os níveis de prova necessários para que se considere um fato provado. Também são chamados de modelos de constatação. Oferecem critérios para verificar se uma alegação foi suficientemente provada, principalmente a ponto de basear uma decisão na esfera penal, que lida com a tutela de liberdades.

Rosa (2019, p. 600) esclarece que “indicam-se, pelos *standards* de prova, graus de certeza e probabilidade médios, capazes de se atribuir o enunciado provado ou não provado”. O autor elucida que para o estabelecimento do *standard*, abre-se a noção exclusivamente legal, buscando-se também na doutrina, jurisprudência e em outros campos do saber um padrão médio de prova. Percebe-se, então, que os *standards* probatórios decorrem da Lei e do sistema.

Lopes Junior e Rosa (2019) explanam que, além de regras para admissão e produção de provas, é necessário definir o “quanto” é preciso em termos de prova para proferir uma sentença condenatória ou absolutória, e aqui entra o tema dos *standards* probatórios; os autores definem que os *standards* probatórios estabelecem um *grau de confirmação* para hipótese acusatória, e que o *standard* é preenchido quando a prova atende a este grau de confirmação, dentro do padrão adotado. “É o preenchimento desse critério de suficiência que legitima a decisão” (LOPES JUNIOR; ROSA, 2019).

Rosa (2019, p. 597) aponta ainda que os *standards* probatórios são diretrizes *antecedentes*, que estabelecem limites e padrões para se considerar uma hipótese como *verdadeira*, diante das provas apresentadas dentro do processo. A respeito da verdade, tão almejada no íterim do processo, Mello (2018, p.69) ressalva que não há como se atingir uma verdade absoluta: “o que há, na verdade, são impressões e convicções depositadas em uma prova específica para a determinação de uma condenação ou não”, ou seja, no livre convencimento motivado prestigia-se a verdade possível de se atingir no processo por meio das provas. É bem por isso que cabe considerar certos níveis de suficiência para essa prova, padronizando-os e evitando a arbitrariedade em razão da subjetividade.

Matida e Rosa (2020) também asseveram que:

“não vale recorrer a certezas íntimas que não podem ser racionalmente explicadas (...) antes, terá de recorrer à satisfação das condições previamente impostas (...). Assim sendo, a adoção de um *standard* probatório corresponde ao objetivo institucional de se promover uma determinação dos fatos mais rigorosa e racional, cuja regularidade dos passos constitutivos do resultado final possa ser verificada por outros sujeitos interessados.”

Knijnik (2001, p. 14) destaca como os *standards* operam semelhantemente aos princípios jurídicos, uma vez que são pautas móveis, flexíveis, conceitos abertos, que se concretizam na aplicação ao caso concreto. O autor aponta que por isso “esses standards jamais poderão, nem deverão, precisar estritamente o controle da convicção. Isso não é possível. Antes, sua maior missão é fundar um código balizador do diálogo, ensejando, pois, a máxima submissão do convencimento judicial ao contraditório” (KNIJNIK, 2001, P.14).

Situam-se, então, os *standards* sob a perspectiva do contraditório. Rosa (2019, p. 600) já apontava que “o estabelecimento de *standards* probatórios indicando condições e requisitos para conferência lógica e democrática – em contraditório – da informação/prova juntada aos autos, constitui-se como garantia contra decisões desprovidas de racionalidade”. Ou seja, nas palavras de Knijnik (2001, p.16): “as inferências estabelecidas pelo juiz devem, então, ser testadas e verificadas por modelos e standards que permitam submetê-las, no âmbito do contraditório, a um juízo crítico comum, garantindo a cientificidade da decisão jurídica”. Portanto, os *standards* permitem trazer ao debate processual em contraditório, regras e critérios decisórios, sistematizando a margem de erro inerente à formação de conhecimento humano.

E assim, “os standards podem colaborar na denúncia de desvios lógico-inferenciais, no sentido de indiciar a ocorrência de erros, subjetivismos, arbitrariedades, a partir do exame lógico do ‘como’, do ‘por que meios’, do ‘por que maneira’ etc. atingiu-se uma certa

convicção” (KNIJNIK, 2001, P.17). Nesse sentido, são como uma reação do sistema a ele mesmo, reconhecendo sua chance de erro e se apropriando dela, regulando-a.

#### 4.2.1 Possibilidade de rebaixamento dos *standards* e o estado de inocência

Os *standards* que conduzem o julgador pelo raciocínio de valoração das provas podem ter diferentes graus de exigência, porque a suficiência da prova pode se dar em diferentes níveis.

O *standard* a ser utilizado pode ser determinado conforme a matéria do processo em questão, se for um processo civil ou penal, pelo grau de exigência que o bem jurídico tutelado pelo processo demanda. Existem também *standards* intermediários, que não indicam a “quantidade” de prova necessária, mas o nível de credibilidade de uma certa prova.

Na tradição da *common law*, Knijnik (2001, p. 22) aponta que são dois os principais *standards*, o *standard* da “*evidence beyond a reasonable doubt*”, ou “prova acima de toda dúvida razoável”, que é empregado no processo penal, e o *standard* da “*preponderance of evidence*”, ou “preponderância de prova”, utilizado no processo civil. Lopes Junior e Rosa (2019) apontam que é assim, porque o *standard* da prova acima de toda dúvida razoável é mais exigente. Baltazar Junior (2008, p. 166) concorda asseverando que é o *standard* da prova acima da dúvida razoável que concretiza o estado de inocência, e por isso mesmo é aplicável aos casos penais. Então, considerando que o processo penal lida com a liberdade individual, e é permeado pelo princípio da presunção de inocência, o *standard* deve ser mais elevado.

O princípio da presunção de inocência é uma das bases do processo penal. Este princípio determina que o acusado de um crime é presumidamente inocente, até que as provas demonstrem o contrário. Lopes Junior e Rosa (2019) apontam que o princípio funciona também como escolha de gestão do erro judiciário, pois ele conduz ao raciocínio de que na dúvida prefere-se absolver o responsável a condenar um inocente. Rosa (2019, p. 603) coloca que “por força da presunção de inocência, o acusado deveria iniciar a ação penal absolvido, (...) razão pela qual a carga probatória é toda da acusação no tocante aos fatos constitutivos da denúncia ofertada”. O *standard* da prova acima da dúvida razoável concretiza este princípio, ao passo que estabelece um exigente nível de prova, que ultrapasse a dúvida razoável, para se considerar um fato provado e ensejar a condenação do réu.

Além disso, sobre a possibilidade de rebaixamento dos *standards*, Lopes Junior e Rosa (2019) esclarecem que “é perfeitamente sustentável um rebaixamento do *standard* probatório conforme a fase procedimental”. Assim, os autores alegam que na decretação, por

exemplo, de uma medida cautelar, a exigência probatória é menor do que para a sentença condenatória. Inclusive, segundo os autores, isso está sedimentado pelo CPP, que fala em indícios razoáveis para se proferir decisões interlocutórias, por exemplo. Mas os autores destacam que o rebaixamento do *standard* não pode ser admitido *conforme a natureza do crime*: “Constitui um grande erro supor que determinados crimes (seja pela gravidade ou complexidade) admitam ‘menos prova’ para condenar do que outros (...) Até porque a presunção de inocência não é ‘maior ou menor’, ‘mais robusta ou mais frágil’ conforme a natureza do crime” (LOPES JUNIOR; ROSA, 2019). Do mesmo modo, ressalta-se que não cabe rebaixamento dos *standards* a depender da pena cominada para o delito, ou pelo bem jurídico resguardado pelo crime – uma vez que, independentemente de ser um crime patrimonial ou contra a pessoa, por exemplo, de qualquer forma, é a liberdade individual que está em jogo. Portanto, o estado de inocência não pode nunca ser relativizado.

Matida e Rosa (2020) também chamam atenção para o rebaixamento dos *standards* visando à celeridade, supostamente valorizando a eficiência, mediante superficialidade da atividade decisória em busca de atalhos e antecipações:

“diante da aceleração do mundo da vida, da pressão por resultados (números), a atividade decisória acaba recorrendo mais a algo que se denomina heurística da satisfatoriedade. Trata-se de um atalho mental tomado por aquele que decide antes do momento adequado. Diz-se que emprega a satisfatoriedade exatamente aquele que decide mesmo sem ter examinado toda a informação relevante para que pudesse tomar a melhor decisão. O sujeito se contenta com menos do que poderia ter, não apura todas as opções e, com isso, antecipa a decisão.” (MATIDA; ROSA, 2020)

Rosa (2019, p. 601) também afirma que “a tendência é o estabelecimento de padrões menos rígidos, mais flexíveis, em nome do resultado e dito interesse coletivo na apuração da dita criminalidade organizada”. O nível dos modelos de constatação fica rebaixado desde a hipótese fática acusatória até a fase final do processo, como consequência dessa busca por satisfatoriedade via atalhos mentais que permitam uma decisão “tão logo”, célere, mas em detrimento do nível de prova que se poderia apurar, o que não deve acontecer.

Feitos estes apontamentos, passa-se a estudar os principais *standards* nos diferentes ordenamentos jurídicos.

#### 4.3 MODELOS DE *STANDARDS* DA PROVA NO DIREITO COMPARADO

Cabe identificar alguns dos principais *standards* existentes para controle lógico da convicção nos diferentes ordenamentos jurídicos, ressaltando-se que estes não são os únicos

existentes. Também, cabe a observação de que não se pretende precisar o conteúdo destes *standards*, pois, conforme dito anteriormente, estes são conceitos abertos, móveis e flexíveis. Apenas pretende-se elencar alguns dos principais *standards* probatórios.

#### **4.3.1 Prova acima da dúvida razoável**

Conforme mencionado, o standard da prova acima da dúvida razoável é ligado à tradição da common law e é utilizado no direito norte-americano, estando ligado à cláusula do devido processo legal no procedimento penal estadunidense (Knijnik, 2001, p. 24). Portanto, é um modelo de constatação próprio dos casos criminais.

Baltazar Junior (2008, p. 167) define a dúvida razoável como aquela que leva a hesitar diante do sopesamento das provas, a dúvida que vem da razão, do senso comum. O autor ressalta que a dúvida razoável não é a abstrata, mas sim a dúvida concreta, e distingue a dúvida abstrata como aquela que qualquer julgador poderia ter sem analisar a fundo o processo, a dúvida inerente à falibilidade do conhecimento humano; oferece como exemplo a dúvida acerca de todas as testemunhas terem mentido – uma dúvida que não se pode considerar, por ser altamente improvável. A dúvida concreta para o autor, por sua vez, é a que o julgador do caso em questão ostenta após a análise das provas naquele processo; esta não deve ser uma especulação, uma suspeita infundada, e não deve ser uma paixão. Segundo o autor ainda, a prova acima da dúvida razoável deixa a pessoa firmemente convencida da culpa e exclui qualquer real possibilidade de que o acusado poderia ser inocente.

Mello (2018, p. 73) ressalta que deve ser possível atribuir uma razão lógica para a dúvida neste standard; que para ser razoável, a dúvida deve ser baseada em evidências do processo, ou mesmo baseada na ausência de alguma evidência essencial, de acordo com a convicção do julgador.

Knijnik (2001, p. 29 e 35) aponta que, para que se considere atingido o standard da prova para além de toda dúvida razoável, é preciso que qualquer característica relevante da situação seja coerente com a máxima invocada. O autor aponta que nesse standard primeiro chega-se a uma convicção, para, então, examinar os elementos que a afastam, ou seja, as dúvidas. E, assim, o julgador estará convencido quando não tiver dúvidas concretas, reais, positivas, que não puderem ser superadas.

Por fim, a Min. Rosa Weber, no julgamento da Ação Penal 676/MT, refere-se a esse standard e entende que a prova acima da dúvida razoável é aquela que “impõe a necessidade de um quadro probatório robusto (...). As provas devem ser aptas a gerar a responsabilidade

criminal do acusado, com o afastamento de todas as hipóteses contrárias, desde que razoáveis, a essa convicção” (BRASIL, 2021, p. 25).

#### **4.3.2 Prova clara e convincente**

O *standard* da “*clear and convincing evidence*” é utilizado no sistema norte americano, normalmente ao lado do *standard* da preponderância da prova, para casos civis considerados socialmente mais graves. Porém, esse *standard* também pode ser utilizado em casos criminais.

De maneira geral, é um *standard* intermediário, que denota a “alta probabilidade” de uma prova ser verdadeira (KNIJNIK, 2001, p. 23). Ou seja, não é um modelo de constatação indicativo da quantidade de prova, mas do nível de credibilidade de uma prova.

#### **4.3.3 Preponderância de prova**

Também advindo do ordenamento estadunidense, este *standard* é aplicável aos casos civis. É um modelo de constatação que estabelece que a prova deve indicar uma *probabilidade* maior da existência dos fatos do que da sua não existência (KNIJNIK, 2001, p. 23). O *site* da universidade estadunidense de direito de Cornell indica que este *standard* será atendido quando a parte que detiver o ônus da prova convencer o julgador que existe até “pouco mais que a metade” de chances de que a sua alegação seja a verdadeira (LEGAL INFORMATION INSTITUTE, 2021).

Sendo assim, sob este *standard*, mesmo que alguma dúvida ainda possa remanescer diante da análise das provas no processo, é suficiente que a escolha selecionada seja mais provável do que a rejeitada.

Pelo exposto, os modelos de constatação que operam no direito estadunidense podem ser elencados pela ordem de exigência probatória, sendo que o modelo da prova acima da dúvida razoável estabelece um grau de certeza elevado a ser alcançado por meios das provas; o modelo da prova clara e convincente denota que a alta probabilidade; e o modelo da preponderância de prova aponta para uma probabilidade de pouco mais que a metade (KNIJNIK, 2001, p. 24-25).

#### **4.3.4 Alto grau de verossimilhança sem dúvidas concretas**

Este *standard* surge de construção jurisprudencial germânica. Sob sua alçada, as provas dos fatos devem ter um grau de verossimilhança que afaste as dúvidas concretas, para

serem suficientes para basear uma condenação. É este standard que sedimenta os conceitos de dúvida abstrata e concreta (KNIJKIN, 2001, P.28), que, pela semelhança, são também considerados no standard da prova acima da dúvida razoável, uma vez que ambos os modelos estabelecem uma suficiência probatória baseada na valoração da dúvida.

Knijnik (2001, p. 27-28) explica que este é um standard que leva à verificação da consistência dos elementos que apontam em sentido contrário de determinado convencimento: “o convencimento reputar-se-á válido e legítimo na presença de um alto grau de verossimilhança em que as dúvidas subjetivas, ou seja, as dúvidas do juiz ‘in concreto’ sejam descartáveis” (KNIJKIN, 2001, P.29). Segundo o autor, se forem admitidas dúvidas abstratas, não se chega à conclusão em caso algum, pois estas são justificações gerias, que não merecem ser levadas em conta. Devem ser reputadas apenas as dúvidas concretas.

#### **4.3.5 Mínima atividade probatória, controle da motivação e modelos probabilísticos matemáticos**

Dentre outros modelos de constatação que poderiam ser mencionados, cabe tratar destes três últimos.

O standard da mínima atividade probatória é de construção do Tribunal Constitucional espanhol, e parte da premissa que o convencimento judicial não deve ser baseado em meras suspeitas, pressentimentos, convicções pessoais e intuições ou impressões do julgador, exige-se uma suficiência probatória mínima para o convencimento, embora exista a problemática de que, neste standard, a medida dessa suficiência mínima não estaria perfeitamente clara (BALTAZAR JUNIOR, 2008, p. 168).

O controle da motivação, ou “*défaut de motifs*”, é um standard desenvolvido pela Corte de Cassação francesa, que permite fazer um controle lógico e mínimo dos motivos do juízo fático (KNIJNIK, 2001, P. 38). É direcionado ao juízo de cassação de uma decisão, na análise da anulação ou reforma de um julgamento. Coloca-se um parâmetro de motivação suficiente para a análise da decisão que tem como base quatro casos de vícios: ausência de motivos, contradição de motivos, motivos dubitativos ou hipotéticos, falta de enfrentamento de uma questão (BALTAZAR JUNIOR, 2008, P.173).

Os modelos probabilísticos matemáticos aplicam ao diálogo processual demonstrações estatísticas capazes de assegurar o grau de segurança de uma inferência. São de origem norte americana e não devem ser confundidos com o modelo de valoração da prova

legal. Knijnik (2001, p. 43) aponta que este modelo deve servir à valoração da prova apenas ao lado de outros standards.

#### 4.4 STANDARDS PROBATÓRIOS NO BRASIL - O ÔNUS DA PROVA

No Brasil não existe previsão legal para os *standards* probatórios, nem jurisprudência adotando uma formulação clara de *standard*, assim como na maioria dos países de tradição romano-germânica (BALTAZAR JUNIOR, 2008, p. 176).

Contudo, o processo penal brasileiro é pautado pelo princípio da presunção de inocência e governado pelo princípio do *in dubio pro reo*. Ou seja, a dúvida deve favorecer ao acusado, que deveria iniciar o processo inocente, cabendo à acusação todo o ônus da prova de sua culpa; também não se admitem presunções ou ficções como provas, ou acerca destas - pois desvirtuariam o princípio da presunção de inocência.

O art. 156 do CPP determina que quem deve provar uma alegação no processo é quem a fizer, deste modo, “a carga probatória é toda da acusação no tocante aos fatos constitutivos da denúncia ofertada” (ROSA, 2019, p. 603). A Constituição Federal, ao atribuir o papel de promover a ação penal pública ao Ministério Público, coloca à disposição do *parquet* mecanismos diferenciados, além de todo o aparato estatal, para produção probatória (ROSA, 2019, p. 602). Também por isso, ao acusado cabe apenas a carga probatória no tocante a fatos que o favoreçam, como as excludentes de tipicidade, ilicitude ou culpabilidade.

Portanto, não caberia que a acusação levantasse presunções, evitando a produção de uma prova por suposta eficiência processual, conveniência, ou por pretensa visão de experiência acerca da alta probabilidade de uma determinada conclusão; uma vez que “as presunções (...) implicam uma *inversão do ônus de prova*, (...) é a parte adversária que passa a ser incumbida de demonstrar a não ocorrência do fato ou a inexistência de relação, no caso concreto, entre o fato presuntivo e o fato presumido” (SCHMITZ, 2018). Então, a parte acusada tem sua posição de inocência desbancada por uma presunção sem um verdadeiro suporte probatório, o que prejudica inclusive que ela possa ser rebatida em contraditório, subvertendo ao princípio da presunção de inocência.

“É típico das presunções, portanto, um propositado desvio no tratamento formalmente equânime dispensado as partes. Uma delas (a favorecida pela presunção) terá facilitada, e a outra dificultada, a dinâmica de funcionamento das provas em juízo. Vale notar que a inversão do ônus não é consequência necessária da presunção; ocorrerá apenas quando o fato presumido estiver dentre aqueles cujo ônus recai sobre a parte favorecida pela inferência. Então, a presunção não significa

necessariamente modificação na distribuição da carga, mas possivelmente uma **redução das exigências sobre a solidez das provas que seriam necessárias para a aceitação de um fato como provado**. Sob outra perspectiva, podemos dizer que o que ocorre é não uma modificação, mas uma duplicação do objeto da prova, na medida que se faculta à parte a prova tanto do fato indiciário como do fato presumido.” (SCHMITZ, 2018, *grifei*)

O processo probatório deve valorizar o estado de inocência. Rosa (2019, p. 601) aponta que, ao “apostar exclusivamente na argumentação, sem as amarras da presunção de inocência, facilmente se desliza para falácias que moldam convenientemente o sentido”. O autor ainda coloca que o rompimento de padrões probatórios, incidindo em conjecturas, falácias, heurísticas e vieses, desprovidos de suporte probatório, violam as regras democráticas.

O que se percebe, então, é que o aparato jurídico-penal brasileiro tem as ferramentas jurídicas necessárias para que se proceda a um controle lógico da motivação judicial, que seria possível e praticável esse controle. Claro, que seria uma pretensão muito avançada aplicar integralmente os *standards* no formato dos países de origem, ou criar *standards* brasileiros, mas seria mais do que cabível que se prestigiasse o que o ordenamento prevê, valorizando o estado de inocência e não desonerando a carga probatória da acusação mediante admissão de conjecturas ou presunções. Trata-se da necessidade de reexame do processo de cognição na valoração probatória e da necessidade de reexame do que se entende por suficiência probatória.

Por fim, neste sentido escreve Knijnik (2001, p. 48, *grifei*):

“Com essas premissas, chegou-se à conclusão de que o processo de convicção, com toda a sua carga problemática, poderia muito bem beneficiar-se da abertura legitimadora e constitutiva do contraditório, desde que fossem nele integrados os critérios que presidem a formação da convicção judicial. (...) pressupondo que a liberdade outorgada ao juiz não pode redundar no desrespeito às regras do bem pensar, **exsurge, não apenas como necessário, mas como vantajoso, a invocação de tais critérios como instrumento que viabiliza uma discussão regrada, leal e honesta também a respeito da estrutura lógica da convicção judicial**. Então, partindo da experiência do direito comparado, colhem-se os critérios, standards ou modelos de constatação, sempre alternativos e desprovidos de qualquer pretensão de exclusividade ou rigorismo, capazes de permitir, aos partícipes do debate judicial, não apenas a efetiva explicitação desse juízo, mas, sobretudo, a discussão a respeito de seu acerto, razoabilidade, racionalidade e justiça. Tal procedimento visaria, em última análise, a evitar que passos importantes dessa delicada operação fiquem à margem do diálogo judiciário, o que seria equivalente a uma forma escamoteada de arbitrariedade ou a um dissimulado monólogo.”

## **5 APRECIÇÃO CRÍTICA DOS EFEITOS DAS DECISÕES NO HC 399.109/SC (STJ) E NO RHC 163.334/SC (STF) PARA A PRÁTICA PROBATÓRIA DO “CRIME DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO”**

Inicialmente, conforme exposto, a interpretação doutrinária seria de que o delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não abrangeria a falta de recolhimento de ICMS próprio - que é aquele em que há sujeição passiva direta, sem substituição tributária. É que, ao contrário do ICMS sujeito à substituição tributária, no ICMS próprio não haveria um critério jurídico que vincularia o empresário, que é sujeito passivo do tributo, ao consumidor final, que é mero contribuinte indireto. Tampouco há relação jurídica entre o consumidor final e o fisco, visto que o consumidor não pratica o fato gerador do tributo. No ICMS próprio há apenas a repercussão econômica do tributo na cadeia de consumo, uma classificação que advém de um critério *extrajurídico*. Com efeito, a repercussão meramente econômica depende tão somente de condições de mercado. No ICMS próprio o empresário apenas repassaria o custo do tributo para o consumidor final, assim como faria com seus outros custos de atividade.

Contudo, apesar da interpretação doutrinária, o julgamento do STF no RHC 163.334/SC reconheceu como típico o não recolhimento de ICMS próprio para o delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990. Tal criminalização decorreria de uma *atribuição de relevância jurídica a uma situação extrajurídica*, referindo-se à repercussão econômica dos tributos.

A decisão do STF no RHC 163.334/SC considerou que o valor do ICMS não integraria o patrimônio empresarial, mas seria apenas um valor que transitaria no caixa da pessoa jurídica para depois ser recolhido; e bem por isso, também, a decisão esclareceu que a conduta típica neste delito seria mista, composta pela ação de cobrança ou desconto, somada a omissão no recolhimento ao fisco. Ou seja, conforme a decisão, provado que o gestor empresarial não teria transferido o encargo econômico do tributo, ou transferido, mas sem coleta desse valor do consumidor final, o crime ficaria afastado, pois a ação de cobrar o tributo também comporia a conduta típica (BRASIL, 2019, p.17).

Verificar a ocorrência dessa cobrança, se de fato houve a transferência de encargo econômico ou se este valor transferido no preço foi efetivamente recebido, é um impasse conhecido da doutrina. Trata-se da dificuldade de decomposição do preço da mercadoria. Conforme asseveram Estellita e Bottini (2019), presunções se aplicariam no direito tributário, mas não no processo penal; neste haveria que se fazer prova de que os custos tributários foram efetivamente embutidos integralmente no preço daquela operação de venda e de que o

consumidor pagou este custo, levando em conta ainda a não cumulatividade do ICMS, já que, em razão desta, nem tudo que o empresário receberia seria passível de repasse ao fisco.

Segundo os autores, isso agregaria ainda mais dificuldade à pretensão de comprovar a suposta apropriação de valores. Estellita e Paula Junior (2019) chamam atenção ainda para o fato de que o tributo não entra no caixa da sociedade empresária como uma parcela independente para ser destinada diretamente ao fisco; o que ocorre é que o contribuinte cobra do consumidor o preço da mercadoria como um todo:

“Para se escapar da necessidade de ter de provar a repercussão econômica na formação dos preços e do pagamento pelo consumidor, a única saída seria presumir que o tributo foi incorporado ao preço e que o consumidor pagou totalmente o preço do produto ou serviço à vista e tempestivamente. Mas, com isso, surgem outras dificuldades: (a) a conduta perde totalmente o centro de desvalor eleito pelo relator do HC 399.109, pois independe do fato de que não haveria ‘ônus financeiro para o contribuinte’;”

Então, percebe-se que, ao se considerar o valor do ICMS como uma coisa alheia ao patrimônio do contribuinte, sendo passível de apropriação, atribuindo relevância jurídica a uma mera repercussão econômica (situação extrajurídica), acabaria surgindo um problema procedimental no escopo do processo penal, especialmente em termos de prova. Percebe-se que a decisão do STF deixa este ponto da identificação se houve a cobrança do valor do tributo embutida no valor da mercadoria a cargo da presunção. Mas, embora o uso de presunções seja odioso em processo penal, principalmente por conduzir à inversão do ônus da prova, a questão de decomposição do preço para identificar se houve a conduta de cobrar não será objeto deste trabalho.

Por outro lado, na tese fixada pelo STF, foram eleitos, como *critérios para a tipicidade da conduta*, o dolo de apropriação e a contumácia. E, tanto a decisão do STF quanto a do STJ elencam elementos situacionais e características para a verificação destes critérios, que pretendem diferenciar o crime do mero inadimplemento. Esses elementos das decisões poderiam influenciar diretamente na prática probatória destes casos, o que levaria à *necessidade de definir níveis de prova que a acusação deveria atender*, principalmente no tocante aos critérios da contumácia e do dolo de apropriação, considerando a teoria dos *standards* probatórios estudada neste trabalho.

## 5.1 DOS CRITÉRIOS NÃO DEFINIDOS NO TIPO PENAL

Nas seções anteriores, verificou-se que o tipo do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 não exigiria clandestinidade ou fraude. Além disso, não constituiria como elementar o ânimo de

apropriação, tampouco seria sequer alegada pela doutrina a necessidade de contumácia. Compreende-se que o objetivo da decisão do STF, ao elencar os critérios de dolo de apropriação e contumácia, seria de oferecer uma interpretação restritiva para a própria criminalização, com escopo principal de punir o devedor reiterado, pois assim se atingiria a alta inadimplência.

Do voto do Min. Alexandre de Moraes:

“É inegável, por outro lado, que se tornou comum no Brasil o não recolhimento de ICMS, muitas vezes porque, em solo administrativo, os empresários sabem da possibilidade de parcelamento e de refinanciamento da dívida, via REFIS, e, em solo penal, estão praticamente imunes à responsabilização penal, pois podem suspender a pretensão punitiva do Estado, por meio da adesão a programas de parcelamentos da dívida ou, a qualquer tempo, extinguir a sua punibilidade com o pagamento integral do tributo (...)

Tal situação, a bem da verdade, provoca um verdadeiro rombo na arrecadação dos Estados e compromete sobremaneira a adequada prestação de serviços públicos estatais, além de ensejar a propositura de um sem número de ações fiscais e penais desnecessariamente, contribuindo para a morosidade do Poder Judiciário.” (BRASIL, 2019, P. 43-44)

Porém, não se pode fomentar uma política de criminalização para arrecadação em detrimento da legalidade. Estellita e Paula Junior (2019) colocam que ampliar o espectro de incidência de uma norma penal – que pode levar a restrição de direitos fundamentais - por meio da fusão de elementares, é de “duvidosa constitucionalidade”, em face do princípio da legalidade. Por isso, Leite e Borges (2019) esclarecem que os parâmetros interpretativos para configuração típica da conduta conduzem a exigências procedimentais que devem atender, em primeiro lugar, ao objeto de proteção da norma do art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Ou seja, em respeito à legalidade e anterioridade, no processo penal envolvendo o referido crime, os parâmetros interpretativos para tipificação da conduta deveriam considerar o bem jurídico tutelado pela norma.

Considerando que o bem jurídico resguardado é a ordem tributária, o interesse do Estado na arrecadação de tributos, bem como levando em conta o objetivo da interpretação criminalizante da conduta pelo STF, é que seria possível identificar *níveis de prova* que a acusação deveria atender no tocante aos critérios firmados. A prova no processo penal deve estar acima da dúvida razoável para garantir o estado de inocência, e, sendo assim, seria necessário buscar em termos de suficiência probatória, nos casos envolvendo esse delito, a linha fronteira em que deixaríamos de ter um mero inadimplemento e passaríamos a visualizar uma conduta típica.

Portanto, primeiramente, caberia analisar os parâmetros interpretativos trazidos pelas decisões. Na decisão do STJ no HC 399.109/SC o Min. Relator elencou quatro “aspectos

essenciais que devem compor a prática do crime intitulado de ‘apropriação indébita tributária’” (BRASIL, 2018, p. 13):

“1º) Em razão da **inexistência de clandestinidade** no delito de apropriação indébita, que pressupõe, como elemento estrutural, a posse lícita e legítima da coisa alheia móvel, conclui-se de igual forma que, **para o delito de ‘apropriação indébita tributária’, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito;**

2º) **O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária**, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990: "deixar de recolher [...] na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Um ponto interessante é que a lei, quando aponta o sujeito ativo do crime como sendo o passivo da obrigação tributária, o faz de maneira indistinta, isto é, não distingue o sujeito passivo direto do indireto da obrigação tributária e, por isso, nada impede que o sujeito ativo do crime possa ser, ao menos em tese, tanto o contribuinte (sujeito passivo direto da obrigação tributária) quanto o responsável tributário (sujeito passivo indireto da obrigação tributária);

3º) Assim como no crime de apropriação indébita, **o delito de ‘apropriação indébita tributária’ exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo)**, consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo. Porém, a motivação não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial (v. g., **AgRg no REsp n. 1.477.691/DF**, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, 6ª T., DJe 28/10/2016; **AgRg no REsp . 1.323.088/MA**, Rel. Ministro Moura Ribeiro, DJe 19/5/2014).

4º) A descrição típica do crime de ‘apropriação indébita tributária’ contém a expressão **‘valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado’**, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que ‘descontam’ ou ‘cobram’ o tributo ou contribuição. “ (BRASIL, 2018, p. 13-14, *grifos no original*).

Percebe-se que estes aspectos teriam o condão de diferenciar a conduta típica do mero inadimplemento. Podem ser resumidos da seguinte forma: (1º) a desnecessidade de clandestinidade, ou seja, de fraude, como elementar do delito; (2º) o sujeito ativo do crime pode ser o contribuinte direto ou o responsável; (3º) a necessidade de dolo como elemento subjetivo do tipo, consistente na consciência de não recolher o valor do tributo, ressaltado que a motivação não tem importância no campo da tipicidade; (4º) a interpretação dos termos legais “descontado” e “cobrado”. Os aspectos (2º) e (4º) já foram tratados neste trabalho. Os aspectos (1º) e (3º) serão objeto dos itens a seguir.

Já na decisão do RHC 163.334/SC no STF, o Min. Relator fez, no último item, uma interpretação restritiva do tipo penal, expressamente caracterizando as circunstâncias que distinguem a conduta típica da mera inadimplência:

“o que distingue a conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 da mera inadimplência é a circunstância de o sujeito passivo da obrigação tributária se apropriar de um valor que não lhe pertence. Mais do que isso, como forma de reforçar essa diferenciação entre crime e mera inadimplência, é necessário que a

conduta lesione de modo significativo o bem jurídico protegido.” (BRASIL, 2019, p. 32)

Essa interpretação teria baseado a tese fixada pela Corte Superior, elencando a necessidade de dolo de apropriação e contumácia como critérios para a tipicidade da conduta. E, no mesmo item da decisão, o Min. Relator elaborou características, ou elementos situacionais exemplificativos, para estes critérios. A respeito do dolo:

**“É esse propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado, que confere significado à conduta de não recolhimento do tributo. Não se trata, portanto, de deixar de adimplir a obrigação tributária com alguma intenção externa a essa conduta, mas do próprio propósito que define o sentido da conduta.**

O dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal, a partir de **circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc. Tais circunstâncias são meramente exemplificativas** e devem ser cotejadas com as provas existentes no caso concreto para fins de aferição do elemento subjetivo do tipo.” (BRASIL, 2019, p. 34, *grifei*)

E no tocante ao critério da contumácia:

**“É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.”** (BRASIL, 2019, p. 33, *grifei*).

Cabe explorar com detalhes estes elementos nos tópicos a seguir, em busca dos níveis de suficiência probatória a serem atendidos pela acusação, que ultrapassem a dúvida razoável acerca da presença destes critérios na conduta do agente.

### 5.1.1 O “dolo de apropriação”

Desde o advento da Lei 8.137/1990, passando pela incorporação ao Código Penal dos arts. 168-A e 337-A pela Lei 9.983/2000, a jurisprudência e a doutrina brasileiras realizaram um conhecido esforço para diferenciar os crimes de omissão de recolhimento tributário das figuras da apropriação indébita, com elementares do tipo bem distintas. No entanto, os argumentos utilizados pelos Ministros do STF quando da consideração da tipicidade do não recolhimento de ICMS próprio pareceram vir ao encontro dessa tendência.

Nesse sentido, seria incorreto falar propriamente em “dolo de *apropriação*”, conforme o teor da tese fixada pelo STF, porque, para configuração material do delito do art.

2º, II, da Lei 8.1337/90, não se exigiria a comprovação de que o réu teria se apoderado, se apropriado, ou desviado quantias juridicamente relevantes. A lei não inclui os verbos “apropriar-se” ou “desviar” no tipo, como faz, por exemplo, no delito de apropriação indébita do art. 168 do CP; o núcleo neste tipo é a omissão no recolhimento, não o verbo “apropriar-se”, como naquele. Este tipo não seria sequer compatível com o ânimo de apropriação, uma vez que a existência do débito é previamente *declarada* ao fisco, o que excluiria a ação de “tornar próprio”, ou apropriar, “tomar como seu”.

Mas, segundo os trechos das decisões acima mencionados, poderia ser considerado que com dolo de *apropriação* se quis atingir a potencial consciência de não recolher o valor do tributo (BRASIL, 2018, p.14), o propósito de sistematicamente não recolher, a total falta de intenção de repassar, o propósito por trás da ausência de repasse (BRASIL, 2019, p.34). E, neste ponto, destaca-se que a leitura que seria mais compatível com o princípio da legalidade da “potencial” consciência, colocada pela decisão do STJ, seria da consciência *suscetível de ser comprovada* na instrução, e não uma consciência presumida. Bem como, considera-se que quando a decisão do STJ coloca que a “motivação não importa no campo da tipicidade”, de fato não importaria, já que a motivação somente seria considerada na dosimetria da pena.

Então, para comprovar este propósito por trás da ausência de repasse, algumas situações casuísticas e exemplificativas elementares trazidas pela decisão do STF seriam: (1) o inadimplemento prolongado e sem tentativa de regularização, (2) a venda de produtos abaixo do preço de custo, (3) o encerramento irregular das atividades, (4) a inscrição em dívida ativa de débitos superiores ao capital social integralizado; ou (5) a criação de obstáculos à fiscalização, (6) a utilização de “laranjas” no quadro societário (BRASIL, 2019, p.34).

Percebe-se que os itens (5) e (6) são modalidades de fraude à fiscalização. A fraude ou clandestinidade não seria elemento deste tipo penal. E isso teria sido expressamente reforçado pelas decisões do STJ e do STF. Contudo, o julgamento da Suprema Corte teria flertado com a necessidade de a omissão no pagamento do tributo se dar por artifícios ou envolver indícios de alguma modalidade de fraude, o que aproximaria este delito do crime de sonegação. Entende-se que isto seria com o escopo de atender à necessidade de limitar a interpretação criminalizante; porém, caberia traçar um limiar entre o “dolo de apropriação”, apontado como o modelo comercial *ardiloso* e predatório, e realmente a fraude à fiscalização. Isto porque, se houver prova material da ocorrência de fraude, a conduta não seria típica para o art. 2º, II, da Lei 8,137/90, podendo se enquadrar noutro tipo penal. Sendo assim, não se

vislumbra como as situações (5) e (6) poderiam servir para comprovar o “dolo de apropriação” no delito de falta de recolhimento de ICMS próprio, surgindo fortes questionamentos sobre a tentativa de blindar os flancos abertos deixados por uma criminalização possivelmente gerenciada por intermédio de interpretação extensiva

As situações descritas nos itens (1) a (4) seriam passíveis de comprovação por meio de produção probatória por parte da acusação durante a instrução. Contudo, à luz da teoria dos *standards* probatórios, caberia analisar até que ponto essas situações, se comprovadas, realmente apontariam a presença do dolo acima da dúvida razoável. Leite e Borges (2019) ressaltam que demonstrar o “dolo de apropriação” seria de difícil apreensão, uma vez que demandaria avaliar a reprovabilidade da conduta de omissão no recolhimento em face da possibilidade real de priorização do pagamento de obrigações trabalhistas ou cíveis, essenciais para a continuidade da atividade empresarial.

Portanto, por exemplo, diante da situação (1), o dolo não poderia estar baseado na presunção de que qualquer ausência de pagamento prolongada e sem tratativas de regularização seria ardilosa, com escopo de defraudar, criminosa, deixando para o empresário o ônus de comprovar o contrário. O inadimplemento deveria ser analisado de maneira global, ou seja, analisando o contexto financeiro da empresa, a existência de outras dívidas trabalhistas ou cíveis, a tentativa de parcelamento do crédito pleiteada pelo empresário administrativamente, se a falta de recolhimento é prolongada, mas é mínima e recente, etc.

A prova deve ser suficiente para afastar o estado de inocência, que aponta para a boa-fé do empresário ao não pagar o tributo devido, uma vez que a inadimplência tributária não pode ser punida na órbita penal. A tentativa de parcelamento da dívida, por exemplo, já aproximaria a conduta do mero inadimplemento. O nível de prova suficiente para apontar para a conduta típica, ultrapassando a dúvida concreta do mero inadimplemento, deveria ser o das provas demonstrem que a conduta do agente foi de *deixar de recolher podendo recolher*, não pagando o tributo em benefício próprio, distorcendo a concorrência e se mantendo predatoriamente no mercado.

Priorizando o estado de inocência, considera-se a visão de Leite e Borges (2019, *grifei*) a respeito:

**“Vige uma presunção relativa de que a omissão do repasse de valores declarados previamente pelo próprio contribuinte constitui um ato isolado, que não cria risco juridicamente desaprovado ao bem jurídico ‘arrecadação tributária’; essa presunção será reforçada, caso o empresário esteja em situação de quase justificação ou exculpação, existindo explicação razoável para a omissão de recolhimento; a presunção será afastada, caso se verifique que o não**

repassa é parte integrante de um modelo ou de uma estratégia negocial mais ampla; neste último caso, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 poderá, em tese, estar realizado.”

E para as demais situações igualmente caberia analisar de maneira global como se davam (2) as vendas de produtos abaixo de preço de custo, como se deu (3) o encerramento das atividades sem regularização de débitos, senão, essas situações serviriam como presunções genéricas, que levariam a punir qualquer empresário em inadimplência, e não aquele dolosamente utiliza um modelo negocial predatório, que seria quem a decisão do STF objetivaria punir. Retira-se, da discussão acerca da proposta da tese no STF, a fala do Min. Luiz Fux (BRASIL, 2019, p. 174):

“Por isso é importante essa explicitação na tese: *"quando há o dolo de se apropriar e a contumácia no sentido de que não é um mero inadimplemento"*. Às vezes, a empresa está em estado de solvabilidade e não há dolo. Por outro lado, pode haver erro do contador, como ocorre conosco, pessoa física, e não há dolo. É preciso comprovar o dolo para que haja essa criminalização, que é a última *ratio* do Direito.”

Pela teoria dos *standards* probatórios, seria preciso que todas as características relevantes destas situações elencadas apontassem coerentemente para este suposto dolo. Em respeito ao princípio da presunção de inocência, não se admitiriam vieses, por exemplo, no sentido de que presente qualquer indício de alguma das situações exemplificadas, já haveria o preenchimento do elemento típico do dolo. Deveriam ser consideradas as situações conjugadas; ou, de maneira global, como cada situação específica de inadimplemento, de venda abaixo do preço de custo, etc. configuraria como o *modus operandi* negocial do empresário, afastando quaisquer dúvidas concretas acerca do dolo de agir na forma de um modelo negocial predatório. Assim, a criminalização serviria efetivamente para proteger o bem jurídico tutelado pela norma, punindo aquele com intenção de não pagar o Erário Público, e não o mero inadimplente.

Ressalta-se, por fim, que a doutrina assevera, conforme exposto anteriormente, que só poderá ser punido pelo crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 quem fosse verdadeiramente responsável pela administração da empresa, quem administra o capital e decide acerca do recolhimento dos tributos de maneira geral. Não bastaria, portanto, integrar o contrato social; o sujeito ativo do delito deve ter poder de gerência sobre a empresa. Só este administrador que poderia agir com o elemento típico do “dolo de apropriação”.

### 5.1.2 A contumácia

A decisão do STF no RHC 163.334/SC teria colocado em pauta a necessidade de punir, de maneira geral, o devedor contumaz, estabelecendo jurisprudencialmente uma

“elementar do tipo” para essa nova modalidade de criminalização. No último tópico do voto condutor, o Min. Rel. expôs que “o STF tem reconhecido a constitucionalidade de normas que preveem medidas de combate a devedores contumazes, como a cassação de registro especial para fabricantes de cigarros perante a Receita Federal” (BRASIL, 2019, p.33). Diante disso, fixou-se na tese do STF que a conduta do contribuinte deve ser contumaz para ser típica no delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/90. O Relator citou (BRASIL, 2019, p.33) que a inadimplência contumaz é “reiterada, sistemática”, gera “enriquecimento ilícito”, será apurada pelo juiz em cada caso concreto, e deve considerar também “o histórico de regularidades de recolhimento tributários” daquele contribuinte.

Na discussão da tese, o Min. Relator ainda mencionou que “não é quem deixou de pagar ICMS, eventualmente, em momento de dificuldade, ou pulou um, dois ou até três meses” (BRASIL, 2019, p.171), ponto em que o Min. Gilmar Mendes citou que, no caso do processo em questão, “havia registro de seis meses em valores de trinta mil, cinco mil reais” e que, na sua visão, este caso estaria “longe de ser um caso, seja de contumácia, seja de prática fraudulenta” (BRASIL, 2019, p.176).

Percebe-se que, em termos de prova, aqui surgiria um problema. A decisão do STF não apontaria qual o parâmetro que conduziria a provar acima da dúvida razoável, considerando a teoria dos *standards* da prova, a presença do critério da contumácia. Ficaria a cargo dos julgadores de cada caso concreto estabelecer um nível de prova a ser atendido para se considerar contumaz e reiterado o inadimplemento. Conforme a fala do Min. Relator, poderia ser considerado a quantidade de meses não repassado. Já pela fala do Min. Gilmar Mendes, poderia ser considerada a quantidade de meses *conjugada* com o *valor* não repassado. Mas, considerando de uma forma e de outra, ainda permaneceria sem parâmetro de quantos meses, ou qual valor. Até porque, se baixo demais o valor, ou a quantidade de meses, poderia ser aplicado o princípio da insignificância. Estando ausente um nível a se atingir por meio da prova, ficaria dúbia a interpretação de até que ponto se tem mero inadimplemento, e até que ponto se tem um devedor contumaz, predatório, que prejudica a concorrência e enriquece às custas do estado.

No tocante à consideração do histórico de regularidades no recolhimento tributário, Baltazar Junior (2007, p. 41) explana que servem como indícios de dificuldades financeiras da empresa o recolhimento de tributos em *meses alternados*, ou a existência de omissões parciais. Portanto, numa possível consideração da *quantidade total de meses* de inadimplência para a contumácia ficar provada acima da dúvida razoável, preservando o estado de inocência,

realmente deveria ser levado em conta o histórico de regularidades e o histórico da continuidade dessa inadimplência – se esparsa ou ininterrupta por um grande período.

O patamar que afastaria a dúvida concreta sobre a conduta ser de mero inadimplemento, levando a presença inequívoca do critério da contumácia, não poderia ser banalizado. Deveria ser um nível grave, que - considerando o bem jurídico resguardado pela norma - lesione o fisco expressivamente.

Estes são apenas alguns dos dilemas que o estabelecimento da contumácia como critério teria levantado para o campo da prova penal no delito em questão. A contumácia até poderia ser relacionada ao fato de que a criminalização da conduta teria advindo da atribuição de relevância jurídica à repercussão econômica do tributo, uma vez que estabelecer a contumácia como requisito serviria para remediar a *impossibilidade* de se decompor o preço de mercadoria com a finalidade de verificar se a repercussão econômica de fato ocorreu. Pois, se a saída seria presumir que efetivamente houve o repasse de ônus econômico, esta presunção, que, a princípio, seria rechaçada no Direito Penal, seria justificada na efetiva e grave lesão ao bem jurídico, diante da prática volumosamente reiterada, culminando em uma conduta ilícita relevante de ser punida na esfera penal. É o que lecionam também Leite e Borges (2019) ao expor que o STF estabeleceu um novo método de agressão ao patrimônio público, e, ao avaliar se a conduta é ou não juridicamente desaprovada neste novo método de agressão, não se poderia perder de vista a finalidade de tutela do bem jurídico, tanto na análise global da conduta, para constatação do dolo, quanto na apuração da habitualidade na ausência de repasses.

Sendo assim, o critério da habitualidade, ou da contumácia, deveria ser encarado como cumprido apenas quando a inadimplência fosse significativa e suficiente para consistir numa lesão à arrecadação tributária, pois assim ultrapassaria o limiar da dúvida razoável. Mas, pela ausência de elementos probatórios para considerar este critério como materialmente provado, a verificação da presença de contumácia fica a cargo do intérprete da vez, aproximando-se de um elemento ficcional, o que não seria bem-vindo em matéria penal – por relativizar o estado de inocência.

Por fim, seria problemático que se utilizasse da contumácia para determinar o “dolo de apropriação”, partindo-se para uma presunção de que “quem deve com habitualidade, provavelmente está agindo com dolo de apropriação”. Estes seriam critérios distintos, determinados de maneiras diferentes. Um devedor contumaz não seria automaticamente

ardiloso. Seria preciso considerar as situações especiais, conforme citados no tópico anterior, para determinar o propósito por trás da ausência de repasse, ou, o “dolo de apropriação”.

## 5.2 SOBRE A INTERPRETAÇÃO JUDICIAL EXTENSIVA

Como já mencionado, apesar de não ser este o escopo principal do trabalho, caberia uma palavra final sobre a interpretação judicial extensiva, uma vez que, no caso da criminalização da falta de pagamento de ICMS próprio, ela interfere diretamente na prática probatória. A interpretação judicial extensiva neste caso, para encampar uma situação fática de difícil enquadramento na tipicidade utilizada como paradigma, teria admitido uma série de presunções delicadas que, como sói acontecer nessas situações, impactariam diretamente na instrução processual.

Segundo Pereira (2018, p.2), “texto e norma não se confundem. Se o direito é constituído por linguagem e se a linguagem é dotada de indeterminação, a interpretação assume um papel central no fenômeno jurídico”. Sendo assim, o texto conteria a norma, e, mais do que isso, a norma seria o *resultado* da interpretação daquele texto normativo; porém, a norma não seria o *pressuposto* da interpretação (PEREIRA, 2018, p.2) nem seria a suposição acerca do texto legal. Sendo o ordenamento jurídico incompleto, dotado de lacunas, e por vezes indeterminado, as ferramentas que se tem para integração e interpretação do direito de nada serviriam se agravassem a insegurança jurídica.

A interpretação extensiva busca o verdadeiro alcance da norma (OLIVEIRA JUNIOR; SECANHO, 2013), sendo a ferramenta utilizada para determinar o alcance e elasticidade de uma lei e delimitar o alcance por meio da interpretação do texto legal. Entende-se que seria essa a ferramenta interpretativa que teria sido utilizada nos julgamentos do STJ e do STF, no caso da tipicidade do não recolhimento e ICMS próprio para o art. 2º, II, da Lei 8.137/90. No julgado, teria sido delimitado o alcance do termo “cobrado”, que atingiria o ICMS próprio. Uma interpretação do texto para se extrair a norma como *resultado*.

Por sua vez, a interpretação analógica, outra ferramenta de integração do Direito, é uma tentativa de preencher uma lacuna da lei por meio da aplicação da norma em uma situação que inicialmente não seria prevista, pela semelhança desta com outra que estava prevista. No direito penal, que tem como um dos alicerces o princípio da taxatividade - que versa que a conduta criminosa deve ser clara e precisamente tipificada na lei -, a analogia prejudicial ao réu é vedada (OLIVEIRA JUNIOR; SECANHO, 2013), porque a conduta não estaria taxativamente prevista. Aqui que residiria o problema no tocante ao se instituir na tese

do STF a necessidade de dolo de apropriação para caracterização típica do delito, a qual teria flertado com a interpretação análoga com o crime de sonegação fiscal, especialmente ao exigir que o dolo seja em forma de conduta artilosa, com elementos da fraude e clandestinidade. A atividade de interpretação judicial fundada em analogias poderia levar à criação de delitos por analogia, o que feriria a legalidade constitucional. Não seria cabível extrair suposições da interpretação do texto legal, pressupondo o que a norma buscaria punir. Aqui, não se trata de um resultado da interpretação do texto legal, mas de um *pressuposto*.

Não caberia, na interpretação do texto legal, pressupor que o devedor reiterado e artiloso deveria ser punido e, portanto, o objetivo da norma deveria ser de puni-lo. Não se trataria, neste caso, de um *resultado* da interpretação, mas de uma conjectura, um salto interpretativo, numa direção pressuposta pela vontade do intérprete. A interpretação extensiva como ferramenta de delimitação legal nunca poderia perder de vista o princípio da legalidade e da taxatividade penal. Delimitou-se o alcance do termo legal “cobrado”, mas se instituiu uma forma como essa cobrança deveria ocorrer que não era definida pelo tipo penal. E, isto, ainda sem delimitações claras para os critérios firmados, o que abriria espaço para utilização de presunções, trazendo impactos na prática probatória, e, por consequência, insegurança jurídica.

Seria problemático, ao se criminalizar esta conduta, utilizar critérios teleológicos a serem atingidos por meio desta criminalização, de punir quem supostamente prejudicaria o mercado e lesionaria a arrecadação, para se melhorar o cenário de inadimplência tributária. Esse procedimento finalístico é exatamente o que caracteriza os modelos de criminalização antiliberais que se valeram amplamente de critérios de extensividade e analogia de normas penais para punir grupos sociais definidos como indesejáveis de regimes políticos autoritários. Do mesmo modo, seria problemático referir que as consequências não seriam tão gravosas, em virtude dos benefícios despenalizadores que poderiam ser aplicados, não se atendo – talvez, em virtude disto - a delimitar tal criminalização taxativamente, reputando-se apenas que ficaria a cargo de cada julgador, na instrução processual, construir subjetivamente critérios que não foram expressamente definidos em Lei, conforme o Direito Penal Liberal adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

## 6 CONCLUSÃO

No presente estudo buscou-se identificar os níveis de suficiência probatória, dentro da teoria dos *standards* probatórios, que decorreriam das decisões no HC 399.109/SC, no STJ, e no RHC 163.334/SC, no STF, e que a acusação deveria atender para os critérios elencados para tipicidade do crime da falta de recolhimento de ICMS próprio - da contumácia e do dolo de apropriação. Níveis estes, capazes de garantir a manutenção dos direitos fundamentais da legalidade penal e do estado de inocência no nível do procedimento nos casos envolvendo este delito.

Inicialmente, fora realizado estudo de caso dos julgamentos do HC 399.109/SC, no STJ, e do RHC 163.334/SC, no STF. Demonstrou-se os argumentos utilizados para justificar a criminalização da ausência de recolhimento de ICMS próprio, bem como a delimitação da tese pelo STF, que fixou como necessários os critérios da contumácia e do dolo de apropriação, para adequação típica da conduta.

Em seguida, discorreu-se acerca do delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, estabelecendo que próprio nome atribuído ao delito de “apropriação indébita tributária” pareceria equivocado, uma vez que para configuração material do tipo não se exigiria a apropriação, a ação de se apoderar de quantias alheias. O ânimo de apropriação, inclusive, restaria descaracterizado pela declaração dos valores ao fisco. O verbo do tipo é deixar de recolher, trata-se de crime omissivo próprio. O dolo seria em forma de potencial consciência de não recolhimento do valor que descontou ou cobrou de terceiro. Ou seja, este crime seria bastante diferente da apropriação indébita do art. 168 do CP.

Além disso, a conduta típica nesse delito não incluiria a necessidade de agir com clandestinidade ou fraude, pelo contrário, seria punida justamente a conduta de cobrar ou descontar o valor do imposto de terceiros, assim *declarar ao fisco*, e se omitir de repassar estes valores. A fraude, irregularidade ou omissões nos registros fiscais já seria punida noutros tipos penais.

No mesmo capítulo, ficou demonstrado o entendimento doutrinário no tocante aos verbos do tipo, do tributo “descontado” ou “cobrado”. Concluindo, que a doutrina amplamente majoritária concordaria que o tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei de Crimes Tributários *seria atípico* para os casos envolvendo ICMS próprio, nos quais apenas ocorreria repercussão econômica do tributo. Em se tratando do ICMS, esse delito se amoldaria apenas em operações de atribuição de responsabilidade por substituição tributária, hipótese em que há

repercussão também jurídica. Mesmo que essa interpretação doutrinária teria sido superada pelos julgamentos do HC 399.109/SC, e do RHC 163.334/SC, pois, de qualquer forma, a exposição de tal interpretação auxiliaria no entendimento dos impactos para a prática probatória, que a atribuição de relevância jurídica para a repercussão meramente econômica promoveria.

Impactos estes que levariam a necessidade de identificação dos níveis de prova, ou dos *standards* da prova, passíveis de serem aplicados nos casos envolvendo o delito em questão. Estes *standards* foram bastante explicados no capítulo três. Entendeu-se, neste trabalho, que o *standard* da prova acima da dúvida razoável, utilizado no direito norte-americano, é ligado à cláusula do devido processo legal no procedimento penal, portanto, é o modelo de constatação próprio para aplicação nos casos criminais. E, foi exposto que esse *standard* determinaria que, para a prova ser suficiente a ponto de ultrapassar a dúvida razoável, ela deve convencer firmemente a respeito da culpa, a ponto de excluir qualquer real possibilidade de que o acusado poderia ser inocente.

Demonstrou-se que, no Brasil, apesar de não existir previsão legal para os *standards* probatórios, nem jurisprudência adotando uma formulação clara de *standard*, o aparato jurídico-penal ofereceria as ferramentas jurídicas necessárias para que se proceda a um controle lógico da motivação judicial, que seria justamente o que os *standards* pretendem. Referindo-se, ao princípio da presunção de inocência, e ao princípio do *in dubio pro reo*, uma vez que o processo probatório deveria absolutamente valorizar estas garantias. Seria mais do que cabível que se prestigiasse o que o ordenamento prevê, valorizando a presunção de inocência e não desonerando a carga probatória da acusação mediante admissão de conjecturas ou presunções. Trata-se da necessidade de reexame do processo de cognição na valoração probatória e da necessidade de reexame do que se entende por suficiência probatória.

E, no capítulo quatro, demonstrou-se como o *standard* da prova acima da dúvida razoável poderia ser aplicado aos casos do delito em questão, com a finalidade de garantir a legalidade penal.

Partindo de que a atribuição de relevância jurídica à repercussão meramente econômica do tributo impactaria diretamente para a prática probatória nos casos envolvendo o crime de falta de recolhimento de ICMS próprio. Ao passo que, a decisão do STF, ao considerar o valor do ICMS como uma coisa alheia ao patrimônio do contribuinte, sendo passível de apropriação, traria um problema procedimental em termos de prova no tocante a

verificação da efetiva ocorrência dessa *cobrança*, se de fato houve a transferência de encargo econômico. Tal verificação seria um impasse já conhecido da doutrina, trata-se da dificuldade de decomposição do preço da mercadoria. Percebe-se que a decisão do STF deixa este ponto da identificação se houve a cobrança a cargo da presunção. O que, segundo a teoria dos *standards* probatórios, por si só, não seria suficiente no processo penal, por não servir para superar a dúvida razoável.

Ainda, no tocante aos critérios fixados para a tipicidade da conduta, não previstos no tipo penal, do dolo de apropriação e da contumácia, buscou-se nas decisões paradigmáticas elementos para se compor um nível de suficiência probatória para superar a dúvida razoável, a respeito da *presença* destes elementos para caracterização típica na conduta do agente. A fim de se contribuir, principalmente, para a construção de uma defesa nestes casos, diante da criminalização atribuída por essas decisões.

Primeiramente, verificou-se que seria incorreto sequer falar em “dolo de *apropriação*” propriamente, conforme o teor da tese fixada pelo STF, pelo exposto no segundo capítulo a respeito do dolo de apropriação não compor este tipo penal. Analisando os trechos das decisões, concluiu-se que poderia ser considerado que com dolo de *apropriação* se quis atingir a potencial consciência de não recolher o valor do tributo, a total falta de intenção de repassar podendo repassar, o agir em modelo comercial ardiloso e predatório. Mas, ressaltou-se que esse dolo não poderia ser confundido com a fraude, sob pena de se enquadrar noutro tipo penal.

E, à luz da teoria dos *standards* probatórios, analisou-se que as situações exemplificativas trazidas pelas decisões como hipóteses de presença de dolo de apropriação, se comprovadas, somente apontariam a presença do dolo acima da dúvida razoável se fossem analisadas de maneira global. Ou seja, analisando o contexto financeiro completo da empresa inadimplente, a existência de outras dívidas trabalhistas ou cíveis, a tentativa de parcelamento do crédito pleiteada pelo empresário administrativamente, se a falta de recolhimento é prolongada, mas é mínima e recente, etc.

Foi posto que a prova do dolo deve ser suficiente para afastar o estado de inocência, que aponta para a boa-fé do empresário ao não pagar o tributo devido, uma vez que a inadimplência tributária não pode ser punida na órbita penal. A tentativa de parcelamento da dívida, por exemplo, já aproximaria a conduta do mero inadimplemento. O nível de prova suficiente para apontar para a conduta típica, ultrapassando a dúvida concreta do mero inadimplemento, seria o das provas demonstrarem que a conduta do agente foi de *deixar de*

*recolher podendo recolher*, não pagando o tributo em benefício próprio, distorcendo a concorrência e se mantendo predatoriamente no mercado.

Do mesmo modo, quanto a contumácia, diante da ausência de parâmetro para auferir a presença do critério - uma vez que o STF deixou a definição a cargo do juiz de cada caso – concluiu-se que o patamar que afastaria a dúvida concreta sobre a conduta ser crime ou se tratar de mero inadimplemento, levando a presença inequívoca do critério da contumácia, *não poderia ser banalizado*. Deveria ser um nível grave, que - considerando o bem jurídico resguardado pela norma - lesione o fisco expressivamente. Também esta análise deve ser global, para a contumácia ficar provada acima da dúvida razoável, preservando o estado de inocência, deveria ser levado em conta o histórico de regularidades e o histórico da continuidade dessa inadimplência – se esparsa ou ininterrupta por um grande período.

Desse modo, conclui-se que os acórdãos paradigmas sobre o crime de não recolhimento de ICMS próprio estão providos de ficções e presunções que trariam problemas para a prática probatória, o que levaria a relativização do ônus da prova nestes casos, além de ferir o estado de inocência. Os julgados atribuíram relevância jurídica a uma situação extrajurídica, bem como teriam elencado critérios para a tipicidade que não eram definidos no tipo penal, aplicando uma interpretação extensiva baseada em presunções.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Vitor Luís de. A apreciação judicial da prova nos sistemas de valoração. **Artigos Jurídicos TJMG**, Minas Gerais, edição n. 86, 10p., ago. 2014. Disponível em: <https://bd.tjmg.jus.br/jspui/handle/tjmg/8428>. Acesso em: 21 jul. 2021.
- AMARAL, Luiz. Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 112, n. 28, p. 347-356, out./dez. 1991. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/175944>. Acesso em: 21 maio 2021.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Standards probatórios no processo penal. **Revista Ajufergs**, Porto Alegre, v. 4, n. 4, p. 161-185, jan. 2008. Disponível em: <http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RJ%20363%20-%20Doutrina%20Penal.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2021.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. 472 p.
- BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. n. 8.137. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 18 maio 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. 31 de agosto de 2018. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=79832299&num\\_registro=201701067980&data=20180831&tipo=91&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=79832299&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=91&formato=PDF). Acesso em: 24 jun. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal nº 676/MT**. Relator: Min. Rosa Weber. 02 de outubro de 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14300838>. Acesso em: 28 jul. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Min. Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em 24 jun. 2021.
- ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-otros-tributos>. Acesso em: 03 ago. 2021.
- ESTELLITA, Heloisa; PAULA JUNIOR, Aldo de. **O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?** Interpretação do STJ afronta o princípio da legalidade penal e da proporcionalidade, bem como o Pacto de San José da Costa Rica. 2019. JOTA Penal Em Foco. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal->

em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019. Acesso em: 18 maio 2021.

FERRAGUT, Maria Rita *et al* (org.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. 239 p.

FIRMINO, George. **Direito tributário descomplicado: teoria e questões comentadas**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2015. 916 p.

GOMES, Daniel Paiva *et al*. **A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos tribunais superiores**. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 1 jun. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Criminalização do ICMS declarado e não recolhido**. Tributário: Revista Digital, Volume 20, Número 57, março de 2019. [on-line]. São Paulo: Tributário, março 2019. Disponível em: <https://tributario.com.br/harada/criminalizacao-do-icms-declarado-e-nao-recolhido/>. Acesso em: 21 maio 2021.

KNIJNIK, Danilo. Os “standards” do convencimento judicial: paradigmas para o seu possível controle. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 97, n. 353, p. 15-52, 2001. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Danilo%20Knjnik%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2021.

LEGAL INFORMATION INSTITUTE (Estado Unidos). Cornell Law School. **Preponderance of the evidence**. Disponível em: [https://www.law.cornell.edu/wex/preponderance\\_of\\_the\\_evidence](https://www.law.cornell.edu/wex/preponderance_of_the_evidence). Acesso em: 28 jul. 2021.

LEITE, Alaor; BORGES, Ademar. **Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio: configuração típica e exigências procedimentais**. Configuração típica e exigências procedimentais. 2019. JOTA Penal em foco. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio-17122019>. Acesso em: 27 maio 2021.

LOPES JUNIOR, Aury; ROSA, Alexandre Morais da. **Sobre o uso do standard probatório no processo penal**. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-26/limite-penal-uso-standard-probatorio-processo-penal>. Acesso em: 27 jul. 2021.

MATIDA, Janaina; ROSA, Alexandre Morais da. **Para entender standards probatórios a partir do salto com vara**. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-20/limite-penal-entender-standards-probatorios-partir-salto-vara>. Acesso em: 27 jul. 2021.

MELLO, Nátalie Aragone de Albuquerque. Possibilidade da aplicação do princípio da dúvida além do razoável (*beyond a reasonable doubt*) nas ações eleitorais que versam sobre captação ilícita de sufrágio. **Revista Estudos Eleitorais**, Recife, v. 2, n. 4, p. 63-75, dez. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.tse.jus.br/xmlui/handle/bdtse/5371>. Acesso em: 27 jul. 2021.

OLIVEIRA JUNIOR, Eudes Quintino de; SECANHO, Antonelli Antonio Moreira. **A analogia e a interpretação extensiva no Direito Penal**. 2013. Disponível em: [migas.com.br/depeso/184197/a-analogia-e-a-interpretacao-extensiva-no-direito-penal](http://migas.com.br/depeso/184197/a-analogia-e-a-interpretacao-extensiva-no-direito-penal). Acesso em: 13 ago. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 1399 p.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. 447 p.

PEREIRA, Carlos Frederico Bastos. Interpretação extensiva, analogia e o rol do artigo 1.015 do código de processo civil. **Revista dos Tribunais Online**: Revista de Processo, São Paulo, v. 282, p. 267-284, ago. 2018. Disponível em: [https://www.academia.edu/37086132/Interpreta%C3%A7%C3%A3o\\_extensiva\\_analogia\\_e\\_o\\_rol\\_do\\_artigo\\_1\\_015\\_do\\_C%C3%B3digo\\_de\\_Processo\\_Civil](https://www.academia.edu/37086132/Interpreta%C3%A7%C3%A3o_extensiva_analogia_e_o_rol_do_artigo_1_015_do_C%C3%B3digo_de_Processo_Civil). Acesso em: 13 ago. 2021.

PINTO, André Luis Ulrich. **O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

ROSA, Alexandre Morais da. **Guia do processo penal conforme a teoria dos jogos**. 5. ed. Florianópolis: Emais, 2019. 876 p.

SANTA CATARINA. ASSESSORIA DE COMUNICAÇÃO DA SECRETARIA DA FAZENDA. (org.). **Secretaria da Fazenda divulga resultado da arrecadação de março**. 2021. Disponível em: <https://www.sc.gov.br/noticias/temas/desenvolvimento-economico/secretaria-da-fazenda-divulga-resultado-da-arrecadacao-de-marco#:~:text=A%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20total%20bruta%20de,o%20mesmo%20per%C3%ADodo%20em%202020..> Acesso em: 17 maio 2021.

SCHMITZ, Leonard Ziesemer. **Raciocínio probatório por inferências: critérios para o uso e controle de presunções judiciais**. 2018. 324 f. Tese (Doutorado) - Curso de Pós-graduação em Direito, PUC/SP, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21605/2/Leonard%20Ziesemer%20Schmitz.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2021.

SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da. Apropriação indébita tributária? **Revista de Informação Legislativa**: Senado Federal, Brasília, v. 136, n. 34, p. 109-114, out./dez. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/297/r136-10.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 18 maio 2021.

TARUFFO, Michele. **La prueba**. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. 324 p. Tradução de Laura Manriquez e Jordi Beltran.