

FACULDADE MINAS GERAIS

PRISÃO EM RAZÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS DECLARADO

ARREST FOR THE NON-PAYMENT OF ICMS STATED

Aluna: Ana Cristina Batista Carvalhais¹

Orientador: Carlos Henrique Passos Mairink²

Resumo: A prisão em razão do não pagamento do ICMS declarado é uma questão extremamente relevante à nossa sociedade, pois atinge os direitos e garantias fundamentais. Instiga assunto referente a tipificação pela conduta do empresário de declarar e não pagar um tributo ao fisco. O Pretório reconheceu a possibilidade da prisão, o que leva a perquirir sobre os aspectos jurídicos relativos à possibilidade de tipificação do não pagamento do ICMS declarado, destacando os meios mais adequados para o recebimento do imposto. Procurou-se conceituar o tributo explicando suas incidências, esclarecendo e demonstrando a finalidade do direito penal aplicado à matéria tributária, analisando as consequências em legitimar o uso desse ramo jurídico como instrumento de política fiscal. Foi analisado e discutido a eficácia do uso da seara criminal para solucionar a inadimplência e, finalmente, avaliou-se e concluiu-se a necessidade de se observar o critério da utilização como *ultima ratio*. Com isso, buscou-se por meio de uma pesquisa qualitativa responder o questionamento. Conclui-se no estudo que, ainda que se alcance o objetivo da arrecadação tributária aos cofres públicos, o meio empregado de coerção do pagamento utilizando o poder estatal imperiosamente ignora relevantes princípios tão caros a toda sociedade, revelando não ser o mais adequado. Eficiência melhor seria adequar e melhorar a execução fiscal e aplicações dos meios administrativos tributários para combater o inadimplemento.

Palavras-chaves: Direito Penal Tributário. Política Criminal Fiscal. ICMS declarado

¹ Aluna: Ana Cristina Batista Carvalhais Bacharel em Comunicação Social especializado em Publicidade e Propaganda e graduando do curso de Direito da Faculdade Minas Gerais FAMIG e-mail:anacristinacarvalhais@gmail.com.

² Orientador: Carlos Henrique Passos Mairink, Graduação em Direito (Faculdades Milton Campos, 1999-2004); Especialista em Direito (Centro Universitário Newton Paiva, 2004-2005); Mestre em Direito (Faculdade de Direito Milton Campos, 2005-2007); Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

Abstract: Arrest for non-payment of declared ICMS is an extremely relevant issue for our society, as it affects fundamental rights and guarantees. Instigates a matter regarding the classification by the conduct of the entrepreneur to declare and not pay a tax to the tax authorities. The tribunal recognized the possibility of imprisonment, which leads to scrutinizing the legal aspects related to the possibility of classifying the non-payment of the declared ICMS, highlighting the most appropriate means for receiving the tax. It tried to conceptualize the tax by explaining its effects, clarifying and demonstrating the purpose of criminal law applied to tax matters, analyzing the consequences of legitimizing the use of legal branch as an instrument of fiscal policy. The effectiveness of using criminal law to resolve defaults was analyzed and discussed and, finally, it was evaluated and concluded the need to observe the criterion of use as the ultimate ratio. Thus, it was sought through qualitative research to answer the question. It is concluded in the study that, even if the objective of tax collection to public coffers is reached, the means employed for coercion of payment using state power imperiously ignores relevant principles so dear to all society, revealing that it is not the most appropriate. Better efficiency would be to adapt and improve tax enforcement and applications of tax administrative means to combat default.

Keywords: Tax Criminal Law. Criminal Tax Policy. Declared ICMS³

1 INTRODUÇÃO

A possibilidade de prisão em razão do não pagamento do ICMS declarado é uma questão extremamente relevante à nossa sociedade, pois atinge os direitos e garantias fundamentais o que levou a discussão ao Superior Tribunal de Justiça, em seguida ao Supremo que necessitou de audiências públicas para formulação de sua decisão tamanhas controvérsias e opiniões diversas. Após votação de seis votos a três, em decisão referente ao julgamento do RHC 163334, foi reconhecido a possibilidade da prisão pelo não pagamento do ICMS declarado, o que levou a perquirir sobre os aspectos jurídicos relativos à possibilidade de tipificação do não pagamento do ICMS declarado destacando os meios mais adequados para o recebimento do imposto. Instigou a possibilidade em tese da tipificação pela conduta por sua importância para os Estados, amplamente aplicado nas diversas atividades econômicas e com reflexo em toda

³ ICMS stands for tax on the circulation of goods and services

sociedade. Aplicar o direito penal é meio mais adequado a ser aplicado para o recebimento do imposto e quais possíveis consequências?

A pesquisa foi baseada fundamentalmente pelos ensinamentos e análises do doutor em direito tributário Leandro Paulsen, Pierpaolo Cruz Bottini também doutor em direito penal, e Fernando Facury Scaff doutor em direito econômico financeiro.

Foi procurado conceituar o tributo explicando a diferenciação entre ICMS próprio do substituto, ainda a diferença entre sonegar o imposto e declarar, mas não recolher ao fisco e suas incidências.

Em seguida foi explicado e demonstrado a aplicação do direito penal ligado a matéria tributária, foi analisado a função do direito penal. Buscou-se também analisar alguns institutos específicos quanto à criminalização de condutas tributárias extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a necessidade da presença do requisito do dolo.

Após essa pesquisa verificou-se imprescindibilidade em analisar as consequências em legitimar o uso do direito penal como instrumento de política fiscal. Fizera importante sopesar entre a necessidade da captação de recursos pelo poder público via arrecadação em prol da ordem tributária para adoção custeio das garantias constitucionais visando a redução das desigualdades sociais, em detrimento dos valores constitucionais da liberdade sendo prejudicados pela utilização do direito penal tributário como instrumento de cobrança arbitrário ignorando preceitos penais típicos e essenciais.

No avanço da pesquisa foi analisado e discutido se o direito penal é o meio mais eficaz para solucionar o problema da inadimplência do ICMS declarado. Quais seriam as suas possíveis vantagens e desvantagens em matéria tributária. E finalmente, foi analisado se observa o critério da utilização como *ultima ratio*⁴.

O método utilizado para satisfazer o objetivo proposto foi a pesquisa qualitativa interpretada as informações coletadas durante as leituras e escritos dos seus capítulos, relacionando conceitos e princípios e os significados de cada assunto. A partir daí será extraído um resultado dependente desse esforço intelectual de caráter subjetivo sendo o critério não exato, mas valorativo e, relação ao tema escolhido. Com isso, por meio de raciocínio dedutivo, utilizando método bibliográfico de estudo e pesquisas responder o questionamento referente a adequação da tipificação do ICMS declarado e não pago para o recebimento do imposto.

Finalmente, objetiva-se contribuir a uma reflexão a respeito da proporcionalidade da utilização do direito penal em face de contribuinte que reconhece o débito e o declara em

⁴ *Ultima ratio*: expressão em latim que significa última razão, último argumento decisivo e terminante

detrimento a preceitos fundamentais e quem sabe a novas reflexões em ação de controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal.

2 O CONCEITO DO ICMS EM LINHAS GERAIS

Antes de adentrar a um conceito para compreensão do tema, reforça-se o entendimento de ser um dos impostos mais complexos do ordenamento tributário brasileiro, envolvendo diversas leis individuais de cada estado, convênios entre eles, resoluções do Senado, ou seja, uma legislação extensa. Pretendemos aqui expor uma conceituação em linhas gerais para entendimento do tema proposto a ser analisado (PAULSEN, 2020, p. 599).

O Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e sobre Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ICMS, é de competência dos Estados e Distrito federal, e nos termos do artigo 16 do Código Tributário Nacional CTN têm a obrigação por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Em primeira análise o imposto é um tributo essencialmente com a finalidade meramente fiscal, ou seja, de caráter meramente arrecadatório. O fato gerador do imposto é não vinculado a nenhuma espécie estatal que esteja diretamente ligada ao contribuinte, por isso, não há que se falar em despesa específica ou destinação específica (CARNEIRO, 2020, p. 257).

Segundo Leandro Paulsen (2020, p. 600) “Operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio. Conforme entendimento firmado pelo STF a simples circulação da mercadoria não constitui fato gerador, é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade e essa transação pressupõe, efetivamente ato mercantil objetivando pela obtenção e lucro.

Ainda, é um imposto plurifásico existe uma cadeia de fases ou etapas que o produto/mercadoria passa incide sobre o valor agregado, respeitando a não cumulatividade princípio constitucional. A proibição supracitada é um artifício de evitar a tributação em cascata, ou seja, a incidência repetida do mesmo tributo por meio de operações sucessivas de tributação gravando diversas vezes sobre a mesma riqueza.

Referindo a base de cálculo do imposto em questão é o valor da operação, nos termos do art. 13 da Lei Complementar n.87/96. O cálculo está dentro do preço da mercadoria no valor final, não se opera a soma do preço da mercadoria ao ICMS, o dito preço da mercadoria é o valor da operação.

Quanto a apuração do ICMS próprio parecida com uma conta corrente com o fisco. Ao final do mês não se pode ter a certeza que haverá pagamento de ICMS, pois irá depender do saldo entre crédito e débitos dessa conta corrente. Exemplificando, uma papelaria para se organizar para as vendas referente aos materiais escolares de início do ano precisam formar estoques. Ela então fará as suas compras de materiais para estoque nos meses de janeiro e fevereiro, mas o volume maior das vendas ocorrerá somente em março. Possivelmente, o ICMS a pagar principalmente em janeiro e fevereiro será mais baixo ou até inexistente aquele. O que ocorre é que a papelaria estará com um crédito maior que o débito nessa conta corrente a qual só em março, será compensado, sem a certeza de ter todo o estoque vendido. Nessa relação existe uma estrutura jurídica com o fisco tipo uma conta corrente com o fisco, que varia de acordo com a formação e baixas dos estoques da comercialização (FERNANDO FACURY SCAFF, 2019, n.p.).

2.1 Quem são os devedores do ICMS Próprio

Seguindo as explicações referentes ao ICMS, o destaque do imposto é apenas dentro do preço, faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor, com o fim de visualização e instrumentalização do sistema de créditos e de pagamentos do ICMS. O comprador pagará o preço da mercadoria, tão somente, e será o vendedor em nome próprio (contribuinte direto – próprio) quem irá retirar desse valor recebido no percentual devido a depender dos termos legais do Estado. “A matéria restou pacificada no STF, com efeito de repercussão geral, no RE 582.461, relator o Ministro GILMAR MENDES” (PAULSEN, 2020, p. 616).

Importante salientar que infelizmente a imprensa, o povo em geral, os órgãos públicos por vezes utilizam-se da expressão contribuinte de forma errada, ou melhor dizendo atécnica, ou seja, referindo-se a qualquer pessoa que sofra a ocorrência econômica do tributo e, consequentemente contribua operação financeira do Estado. Por essa colocação o sujeito que compra alguma mercadoria estaria arcando com a carga do ICMS, sendo o contribuinte do dito imposto. O sujeito passivo quanto a obrigação de recolhimento do ICMS da operação é o comerciante e não o consumidor. Na situação exposta, no polo ativo está o Estado ou DF e no polo passivo o contribuinte, no caso, o comerciante assim definido pela lei. Por tudo isso, podemos conceituar como contribuinte de fato o consumidor e contribuinte de direito o comerciante (ALEXANDRE, 2017, p. 352).

Existem tributos que são cobrados ou descontados dos contribuintes por terceiros para facilitar a arrecadação. A exemplo do ICMS em substituição (tributo descontado pela fonte pagadora), do INSS, dentre outros. Em tal situação, o consumidor ou o empregado são os contribuintes, já o comerciante ou o empregador tão somente descontam os valores e os transferem ao Fisco. Os citados valores não integram o patrimônio deles, e o não repasse dos recursos caracteriza a apropriação indébita.

Situação distinta do ICMS próprio. Nesse caso, como já citado acima o consumidor não é o contribuinte, ou seja, não tem capacidade contributiva. Ele arca com o ônus do tributo por vezes embutido no preço da mercadoria, tanto quanto despesas trabalhistas, com aluguel, dentre outras. Tal situação não tem o condão de perfazer uma relação empregatícia com o consumidor e nem de inquilinato, e tal qual não o torna contribuinte do ICMS pelo fato de comprar a mercadoria, ainda que arque com o valor do tributo – contribuinte de fato (BOTTINI, 2019, n.p.).

2.2 Sonegar o imposto ICMS x declarar o imposto ICMS e não pagar

O conceito de sonegação está expresso na Lei n.4.602/64 art.71 ação dolosa por parte do contribuinte visando impedir, retardar, total ou parcialmente, a informação e conhecimento por autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou contexto material. Ainda, esconder condições pessoais de contribuinte, sujeito a afetar a obrigação tributária principal ou o crédito correspondente.

Outro conceito importante para a compreensão de sonegação é sobre a fraude constante no artigo 72 da Lei n.4.502/64, toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, parcial ou totalmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação ou a excluir ou alterar as suas características visando a redução do montante real devido para evitar ou diferenciar pagamento (BRASIL,1964, n.p.).

Fechando o conceito temos o artigo 73 que descreve o “conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Sonegação está prevista na Lei 8.137/1990, que define crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, e, em seu artigo 1º descreve as várias condutas que são tipificadas como crime de sonegação: omitir informação, prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos ou omitindo operações de qualquer natureza; falsificar ou alterar nota fiscal, ou qualquer documento relativo

à operação tributária; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento; negar ou deixar de fornecer, quando necessário, nota fiscal e afins relativa a venda de mercadoria ou operação de serviço à fazenda. Prevendo a pena de reclusão de dois a cinco anos, e multa (PAULSEN, 2020, p. 800).

Em caso de não emissão fiel e necessária de documentação fiscal, ou seja, omissão tendente a impedir ou retardar o conhecimento do tributo por autoridade fazendária, em razão da sua repercussão na apresentação mensal da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), estaríamos tratando do crime de sonegação do art.1º da Lei 8.137/90. Porém, quando falamos em operações as quais ocorreram as declarações apropriadas, de forma idônea, não estamos tratando de nenhuma fraude ou omissão, mas sim o cumprimento das obrigações acessórias. Ocorrendo a emissão da documentação fiscal exigida em caso de venda de mercadorias, o destaque para o valor de ICMS, importante para possibilitar a informação, fiscalização e em caso de necessidade, apropriação de créditos perante regime não cumulativo. Sendo feita a declaração corretas com os devidos valores em GIA, não há que se falar em atitude fraudulenta ou ardilosa. O que sucede é o inadimplemento do tributo. Prova disso é que em caso de pagamento voluntário fora do tempo ou recolhimento pelo fisco incidirão apenas juros e multa moratória e não a multa de ofício (PAULSEN, 2020, p. 825).

A diferença entre sonegar um tributo e declarar e não pagar é que a sonegação se obriga-se o emprego da fraude, e por isso eleva a conduta a condições de ser aplicada como crime em desfavor a ordem tributária. Lado outro é declarar e não pagar qual seja o inadimplemento da obrigação tributária, isoladamente considerado, não é crime, ou seja, se o contribuinte declara todas as hipóteses de incidência ao fisco, seguindo os preceitos legais, cumpre todas as obrigações acessórias e mantendo registro contábil regular, mas deixando tão somente de efetuar o pagamento do débito tributário, não há que se falar em crime, mas de mero inadimplemento (LIMA, 2018, p. 9).

3 FINALIDADE DO DIREITO PENAL APLICADA À MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, segundo Guilherme Nucci (2019, p. 74) o direito penal exerce a função de agir, no ordenamento jurídico, quando acabam todas as outras opções, ou seja, sendo a ultima ratio, não sendo possível a solução de determinada demanda pelos demais ramos do direito ante a lesão a um bem jurídico tutelado.

O direito penal é a parte do ordenamento jurídico responsável dos mais graves conflitos existentes, que só deverá ser aplicado como a última opção do legislador para que as regras tenham valor legalmente impostas a toda sociedade, aplicando-se da pena como forma de

sanção, bem como exercendo o mesmo modo para impor limites à atuação punitiva do estado, evitando abusos e intervenções incorretas na esfera de liberdade (NUCCI, 2020, p. 81).

Adentrando a aplicação do direito penal à matéria tributária, nos cenários dos crimes tributários dentre eles o referido supressão ou redução de tributo, contribuição ou acessório (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90), em absoluto cabe ao Estado criar tipos incriminadores para forçar devedores a pagar tributos ou contribuições atrasadas. Para isso, existem instrumentos civis de execução forçada. O emprego da seara penal deve ser reservado aos sonegadores cuja particular intenção é fraudar o fisco, visando não serem descobertos, figurando-se impunes e enriquecendo às custas do Estado (NUCCI, 2019, p. 185).

Para Machado (2018, p. 381) o contribuinte que declarar por meio das devidas escriturações e documentações, mas não paga o tributo devido, ainda que atribuindo-lhe enquadramento jurídico equivocado, o judiciário disponibiliza ao fisco instrumentos para cobrança do crédito, por meio de lançamentos dos valores respectivos, de multas pesadas e do eventual ajuizamento de execução fiscal. É a fraude que retira do Estado recursos que lhe possibilitariam corrigir erros e cobrar diferenças, por ocultar definitivamente a própria supressão.

Basicamente é por meio dos tributos e demais formas de contribuição que o Estado promove o custeio de suas atividades essenciais, tais como saúde, educação, segurança pública, moradia, etc., previstos em nossa Carta Magna. Sendo assim, sempre que houver produção de riqueza seu agente terá obrigações perante o fisco.

Constitui ilícito tributário deixar de pagar tributo cujas sanções estão previstas no Código Tributário Nacional e em leis especiais. Porém, como deveria ser, o direito penal adentra nessa seara quando se tratar de questões mais relevantes, envolvendo fraude, sonegação e outros atos similares cujo objetivo é ludibriar o fisco e não recolher os impostos, taxas, contribuições, dentre outros (NUCCI, 2019, p. 93).

Feita essas considerações, passa-se ao advento dos institutos jurídicos empregados como instrumentos de política criminal-fiscal referente ao Direito Penal Tributário. Falaremos da: a) extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, b) imprescindibilidade do dolo nos crimes da Lei 8.137/90.

3.1 Extinção da punibilidade pelo não pagamento do tributo

Segundo Scaranello (2020, n.p.) em nosso ordenamento vigente o pagamento do tributo mesmo sonegado a qualquer tempo provoca a extinção da punibilidade, não é a ação penal que

se extingue, mas o próprio *ius puniendi*⁵ Estatal, impossibilita qualquer intenção punitiva em face do agente em certo fato típico, ilícito e culpável. Nos termos do artigo 61 do Código de Processo Penal sendo reconhecido a extinção sua aplicação poderá ser efetuada ex officio pelo órgão jurisdicional.

Segundo Cinthia Palhares (2004, p. 165) é inadmissível, por todos os ângulos e perspectivas a tipificação penal de condutas que não consistam em lesão ou grave perigo que não possam ser reprimidas por outros ramos do ordenamento jurídico, a exemplo do administrativo, ou, ainda, excluídas da seara da ilicitude. Resumindo, a coibição da sonegação fiscal poderia se dar adequadamente de forma exclusivamente na esfera administrativa.

Segundo Machado (2018, p. 385) a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, baseada na lei 10.684/2003, o “o pagamento do tributo, a qualquer tempo, integral ou parceladamente, extingue a punibilidade, no que tange aos crimes contra a ordem tributária”. Em relação ao parcelamento ocorre apenas a suspensão da pretensão punitiva do Estado e somente com o pagamento integral do valor devido, que ocorrerá a extinção da punibilidade proveniente do recolhimento da última parcela restará obrigatória.

Em razão dessa permissiva política criminal, banalizando o direito penal tributário, alguns doutrinadores têm aventado que o mais adequado seria a descriminalização dos ilícitos tributários. É evidente que o Direito penal funciona como um meio eficaz de proteção de bens jurídicos e prevenção de ações delitivas, na medida que seja aplicado conforme as regras, evitando-se a impunidade. Geralmente certeza de não recair em si nenhuma punição faz com o indivíduo sintá-se estimulado a delinquir frente aos crimes tributários. A abolitio criminis (abolição do delito) referente à questão tributária funcionará como um incentivo à sonegação, causando a diminuição do recolhimento pelos cofres públicos necessários à efetivação da função do tributo na sociedade bem jurídico pretendido no ramo penal tributário (AFONSO, 2011, n.p.).

3.2 O dolo é requisito imprescindível dos crimes da Lei 8.137/90

Para Nucci (2020, p. 304) o dolo é o desejo e a consciência de praticar a conduta típica, pouco se importando se o agente tinha conhecimento ou não da ilicitude. Para a ótica finalista, chama-se dolo natural, pois não se introduz, nesse conceito, nenhum componente de valoração.

Podem perceber que o simples desejo ou vontade do agente é penalmente insignificante, visto que o Direito Penal não condena os pensamentos. Portanto, o dolo se constitui de dois

⁵ *ius puniendi* (lê-se *iús puniëndi*) o direito de punir. Enciclopédia jurídica Disponível em:< <http://www.encyclopedia-juridica.com/pt/d/jus-puniendi/jus-puniendi.htm> > Acessado em: 16/11/20.

elementos quais sejam um cognitivo ou intelectual, ou seja, ter consciência do que se pretende praticar e ela deve estar presente no momento da ação; e outro o volitivo ou vontade, ou seja, essa vontade deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal (BITTENCOURT, 2020, p. 799).

Os crimes definidos no artigo 2º da Lei 8.137/90 são formais, ou de mera conduta, quer dizer, são consumados independentemente do resultado. Contudo, não significa que o elemento subjetivo seja irrelevante. Os delitos descritos somente se configuram com a existência do dolo específico que é elementar do tipo.

Nesta linha de pensamento, Hugo de Brito Machado colaciona que:

Assim, e em suma, os artigos que cuidam da chamada “apropriação indébita previdenciária”, e do “não pagamento de tributos retidos ou descontados”, podem em tese ser interpretados conforme a Constituição, caso se entenda que exigem, para a configuração do crime: (i) dolo específico, representado pelo propósito de apropriação dos valores, propósito este revelado pela prática de atos no sentido de ocultar a dívida correspondente, inviabilizando sua cobrança pelo Fisco; (ii) efetiva existência de valores com os quais o pagamento pudesse ocorrer (MACHADO, 2018, p. 367).

Além de ser necessário o dolo, em se tratando do crime previsto nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, a fraude é elemento fundamental do tipo. Não se configura o crime diante do erro, da imprecisão ou mesmo possibilidade referente ao enquadramento jurídico dos fatos (por equívoco ou erro em relação à aplicação da legislação tributária), mas sim na comprovação da ocultação ou da inexatidão quanto ao acontecimento dos fatos. O resultado, que é o não recolhimento do tributo, é igualmente indispensável à consumação do crime, mas ele sozinho não ensejaria sequer aplicação da sanção penal. A fraude, sim, pois caso o contribuinte apenas deixe de pagar o tributo, mas o declare devidamente, mesmo que o enquadramento esteja equivocado, o judiciário fiscal tem meios para constituir a cobrança do crédito devido, por meio a exemplo do lançamento do respectivo valor ao ajuizamento de execução fiscal (MACHADO, 2018, p. 381).

Entretanto, salvo em caso de confissão da intenção pelo contribuinte, a comprovação na prática se mostra bastante árdua. Portanto, não havendo um conjunto substancial inquestionáveis de provas a proporcionar a presença da intenção consciente e intencionalmente de afrontar direito de outrem, dificilmente será possível deduzir com segurança a existência ou não do dolo. (ANDRADE FILHO, 2015).

Os crimes previstos na Lei 8.137/90 são punidos somente na espécie dolosa, não se admitindo na modalidade culposa. Questão muito problemática, nesse âmbito, é a prova do dolo que, frequentemente, é erroneamente presumida para possibilitar a incriminação da conduta do

agente, que é mero devedor do fisco, ou seja, simples inadimplente (BITENCOURT, MONTEIRO, 2013, p. 30).

Com razão adverte Paulo José da Costa Jr. (2000, p. 111) que “se nas infrações tributárias a responsabilidade é objetiva, pois independe da intenção do agente, nos estritos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional, o que torna irrelevante a prospecção do elemento subjetivo, o delito fiscal não se configura sem a demonstração da conduta dolosa. Ou seja, sem dolo não há infração penal tributária”.

A reconhecimento do dolo é, regularmente, inadequadamente presumida porque se compara a realização da infração tributária com a ação dolosa de um crime contra a ordem tributária, como se a mera infração do dever extrapenal decorresse constitutiva de crime. Contudo, o dolo que caracteriza delito em face da ordem tributária acarreta o propósito de fraudar o Fisco, manifestado por meio da prática de atos confiáveis a essa finalidade (BITENCOURT, MONTEIRO, 2013, p. 30).

4 CONSEQUÊNCIAS EM LEGITIMAR O USO DO DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA FISCAL

Em agosto um acórdão de 2018 a Terceira Seção do STJ no julgamento do HC 399.109, por maioria dos, firmou-se entendimento que considerou que o não pagamento do ICMS próprio, embutido no valor de mercadoria comercializada, consistiria, iminentemente, crime de apropriação indébita, motivo pelo qual acarretou o prosseguimento de ação penal que responsabilizara a um réu essa conduta (PAULSEN, 2020, p. 823)

Segundo Dr. André Mendes Moreira (2020, n.p.) o Supremo Tribunal Federal em dezembro de 2019 no julgamento do RHC 163.334, por maioria dos votos, decidiu pela criminalização do não pagamento do ICMS próprio declarado pelo contribuinte contumaz com dolo de apropriação indébita. No habeas corpus em questão se discutia-se a possibilidade em tese da tipificação pela conduta do empresário de declarar e não pagar o ICMS ao fisco. Para o magistrado de primeira instância não é possível pois o imposto é repassado ao Estado, mas é devido pelo contribuinte comerciante e não pelo consumidor de bens e serviços. Por não se tratar de valor de terceiro ou alheio não poderia ser tipificado como apropriação indébita.

No julgado do RE 574706 referente a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins resultou em uma votação com o seguinte entendimento de que o PIS e a Cofins são contribuições sobre a receita, incidem sobre a receita de vendas de mercadoria e de prestações de serviços. Essa decisão beneficiou os contribuintes ao dispor que o ICMS não se inclui na

base de cálculo do PIS e da Cofins. A corrente vencedora do STF entende que o ICMS que o empresário recebe ao vender a mercadoria não é receita dele seria na verdade um valor que o comerciante arrecada em nome próprio do consumidor final e repassa ao Estado. Diante disso, poderá o empresário incorrer no crime de apropriação indébita.

Segundo Heloisa Estellita (2019, n.p) o fato de o STF ter formado entendimento em 2017 que o ICMS deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins não modifica a sua natureza. O Tribunal tão somente entendeu que o tributo não faz parte da receita do comerciante, devendo por isso, não sofrer a incidência de tributo sobre tributo, mas de maneira alguma decidiu que o ICMS é coisa alheia a ser passível de apropriação.

Em outras palavras, o contribuinte que não paga o ICMS próprio não se apodera de nada. É simplesmente devedor do Fisco e deverá sofrer a execução fiscal, porém não comete crime. A constituição veda a prisão por dívida, excetuando casos de alimentos, nesse diapasão o STF está contrariando a constituição criminalizando a inadimplência fiscal.

Para Leandro Paulsen (2020, p. 824) a tese referente ao montante do ICMS pertenceria ao Fisco decorrente do precedente do julgado do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculos do PIS e da Cofins mostra-se um posicionamento equivocado, que seria melhor interpretado e compreendido de que o tributo que grava a operação não constitui, por si e nessa medida, mostra de capacidade contributiva, pois conserva correspondência direta no passivo do comerciante.

Ainda, segundo Paulsean (2020, p. 820) a decisão do Egrégio tribunal tendo por base uma interpretação equivocada tanto da lei penal como do evento tributário. O crime de apropriação indébita tributária em geral encontra-se estritamente relacionada à substituição tributária, em tal circunstância um terceiro colaborador considerado substituto, por proximidade de suas relações junto ao contribuinte e ao fato gerador do tributo, é obrigado, por lei, a recolher em dinheiro, em nome do contribuinte determinado tributo. Em consequência a lei garante ao substituto o meio para obter do contribuinte, mediante retenção ou cobrança o valor recolhido. Tais valores não pertencem ao substituo que apenas têm acesso a ele, pois são devidos aos cofres públicos daí a apropriação indébita pelo não pagamento.

A lei 8.137/90 que trata do tema dispõe em seu artigo 2º, II, que constitui crime contra a ordem tributária “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”. Os verbos “descontados ou cobrados” referem-se a diversas modalidades referentes a substituição tributária (BRASIL, 1990, n.p.).

Via de regra a apropriação indébita se dá pelo não pagamento pelo substituto, ou seja, terceiro retém parcela tributária do contribuinte e se apropria dos valores dando-lhes outra destinação, que não o recolhimento aos cofres públicos.

A pretensão de tipificar a apropriação indébita do ICMS próprio declarado e não pago traz preocupação e insegurança jurídica aos agentes econômicos. Está havendo uma interpretação equivocada pela perspectiva tributária da Lei 8.137/90 artigo 2º, II, deixar de recolher valor de tributo “descontado ou cobrado” destinaria aos tributos indiretos, até mesmo ICMS embutido no preço das mercadorias, cobrado pelos consumidores. Em análise tributária a apropriação indébita, como citado acima, no caso de tributo cobrado remete a substituição tributária a frente. A apropriação indébita de valores de outrem, de coisa alheia, é elementar do tipo.

Entretanto, o ICMS, diversamente, é tributo obrigatoriamente devido pelo próprio comerciante sendo ele o contribuinte, incidindo por dentro da mercadoria. No caso em pauta ocorre a cobrança pelo comerciante das mercadorias vendidas e, com essa receita, paga o tributo incidente na operação, nos termos da Lei 87/96. Não ocorre a circulação pelas mãos do comerciante de valores de terceiros, daí a inviabilidade de caracterizar a apropriação indébita, mas sim o inadimplemento de tributo.

A aplicação do preceito penal pelo não pagamento do ICMS acaba por tratar-se de violação a concorrência questão afeta ao direito econômico e não tributário. Mesmo a criminalização do inadimplemento deliberado e contumaz pudesse proteger a higidez dos mercados, não foi o que se pretendeu o legislador ao escrever o objeto a ser tipificado, ou seja, não deverá ser considerado, salvo sobrevenha lei nesse sentido.

A inobservância de tais conceitos, princípios, e disposições tributárias demonstra uma utilização do direito penal como meio de política fiscal propensa a coibir as garantias fundamentais constitucionais. Possibilita ao estado o poder de Coerção em prol de um bem maior indistinto das premissas legais, o que deve ser observado com a devida cautela (PAULSEN, 2020, p. 825).

Não se pode deixar de expor que a nova interpretação do Supremo Tribunal Federal, não delimitou alguns conceitos necessários quanto aos elementos indispensáveis para que essa conduta seja digna de persecução penal.

Na decisão do STF restou-se pacificado a necessária comprovação do dolo em se apropriar indevidamente dos valores de ICMS próprio, afirmando assim que a nova interpretação não deve atingir o devedor que não fez o recolhimento do tributo em razão da insuficiência no fluxo de caixa em suas contas, a exemplo.

Por esse ponto, os critérios apontados pelo STF firmam exigir a confirmação do dolo e ser a conduta praticada por devedor contumaz que age intencionalmente a fim de beneficiar-se de vantagens ilícitas por meio do não pagamento do tributo devido ao fisco. Todavia, o Egrégio não conceituou devedor contumaz e essa ausência de delimitação traz insegurança jurídica.

Caso o intuito do STF tenha sido de conscientizar a população por meio da coerção estatal, extrapolando a esfera administrativa, a criminalização dessa conduta, em verdade, terá efeitos práticos pouco eficientes, visto que essa compreensão coincide com a introdução do acordo de não persecução penal.

O ministro Gilmar Mendes, voto vencido, firmou entendimento no sentido de apenas tipificar a conduta como crime “se o não pagamento do tributo envolver artifício fraudulento que impossibilite a cobrança”, sob pena de estar se implantando uma “política criminal arrecadatória”.

Entende-se diante dos fatos deverá considerar-se a possibilidade de induzir as práticas de crimes mais gravosos a exemplo dos crimes previsto no artigo 1º da Lei 8137/90 sonegação e fraude, visto que o contribuinte que encontrar-se-á em situação de instabilidade financeira, pela insegurança jurídica devida a nova deliberação, ainda deixarão de repassar aos cofres públicos os valores devidos (ZOPELAR, RIOS, 2020, n.p.).

Segundo Ana Elisa (Bechara, 2018, n.p.) a utilização político-criminal arrecadatória não é novidade e sobrevém em períodos de crise econômica. Todavia, além de ser ilegítimo, a criminalização tão somente da inadimplência tributária intensifica a questão, ampliando a crise. Ocorre uma espécie de gradação que os empresários fazem ao efetuar seus pagamentos de seus débitos, escolhido como mais importante os empregados, que deve ser prestigiado e pago rigorosamente em dia, em detrimento de outros. Diante da nova interpretação e possibilidade de tipificação da inadimplência do ICMS próprio, poderá o empresário fazer novas escolhas e aumentar as taxas do desemprego, acarretando na ampliação da crise econômica.

Segundo Andreas (2002, p. 14) o Direito Penal Tributário não pode ser analisado como mera função arrecadatória, sendo simples execução fiscal sob ameaça de prisão. Deverá ser observado a finalidade consubstanciada proveniente da receita recolhida de tributos visando a proteger a destinação social da receita.

5 O DIREITO PENAL É O MEIO MAIS EFICAZ PARA SOLUCIONAR O PROBLEMA DA INADIMPLEMÊNCIA DO ICMS DECLARADO

Inicialmente é imprescindível explicar os preceitos constitucionais que impedem a incidência da prisão por dívida em nosso ordenamento jurídico na Constituição Federal de 1988,

qual seja, “LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel” (BRASIL, 2020, n.p.). Ainda, e não menos importante, segue disposto na Convenção Americana sobre Direitos Humanos em seu artigo 7º, item 7 “Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”. O objetivo dos artigos ora citados é a proteção a direito fundamental expresso na Constituição em seu artigo 2º da Dignidade da Pessoa Humana. (BRASIL, 2020, site planalto Decreto Nº678).

O Brasil não admiti a possibilidade de prisão por dívidas, apenas em si tratando de pensão alimentícia, e mesmo nesse caso existe ressalva de motivo de força maior, não há que se falar em prisão do devedor, perdurará a dívida contudo, não será possível a utilização da coercitividade para o poder de cobrança. Essa vertente é aplicada no ordenamento brasileiro que não revogou a prisão do depositário infiel, contudo, está inaplicável por ter sido recepcionado o Tratado versando sobre direitos Humanos como norma Supralegal sendo hierarquicamente superior às leis infralegais. Essa é a tendência mundial que o Brasil é signatário em defesa aos direitos fundamentais em especial a Dignidade da Pessoa Humana, sendo uma limitação de atuação do Estado perante o indivíduo.

Nossa corte Suprema defensora primeira da Constituição em súmula vinculante 25 dispõe “é ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.” (PAULO, ALEXANDRINO, 2017, p. 243).

Segundo Afonso Thadeu (2011, p. 72) a Carta Magna dispõe diversos direitos fundamentais mesmo de primeira geração, considerados negativos, ou seja, dever de limitação a atuação estatal, ainda assim, para que alcance tenha eficácia necessita da prestação estatal efetiva. Dessa dependência da atuação estatal todos os direitos são positivos, até mesmo a liberdade, todos são afetados pela ausência de recursos, e a tutela desses direitos representa a igualdade e redistribuição de riqueza social.

De acordo com Flávio Galdino (2005, p.203) direitos não nascem em árvores, ou seja, para que o indivíduo tenha o direito à liberdade e propriedade por exemplo, existem os remédios constitucionais que para que possam ser aplicados existe um custo, sendo assim, “há, assim, uma ligação indissolúvel entre o direito subjetivo e o remédio jurídico previsto para sua garantia e efetivação” (GALDINO, 2005, p. 203).

O tributo, modalidade já explicada acima, que tem o escopo de fomentar a máquina estatal administrativa para que possa executar as políticas estatais a fim de promover a tutela e efetivação dos direitos fundamentais a exemplo, à vida, moradia, segurança, liberdade, entre

outros. Esse entendimento demonstra-se essencial para a garantia dos direitos a correlação do dever dos indivíduos em pagar o tributo contribuindo assim para um bem comum maior (AFONSO, 2011, p. 80).

O não recolhimento do tributo é sem dúvida reprovável e motivo de dedicação e importância de sua tratativa pelo Estado por seus reflexos em âmbito social e econômico. Entretanto, é necessário diferenciar a conduta de mero inadimplemento em que reconhece o débito ao declarar e não pagar (situação em discussão na tese) da sonegação com fraude e omissão de elementos informativos. A primeira situação é um ilícito administrativo que deverá ser aplicada a execução fiscal, que indubitavelmente merece ser aperfeiçoada e melhorada para que alcance seus objetivos. Na segunda deverá ser aplicado a seara penal (ESTELLITA, 2019, n.p.).

Segundo Pierpaollo (2020, n.p.) Diante da importância e necessidade da arrecadação dos tributos a decisão do SFT que busca um pretense objetivo político-criminal relevar alguns princípios consagrados do direito penal.

De acordo com Ana Elisa (2018, n.p.), necessariamente, em obediência ao princípio da legalidade, o Direito Penal para coibir e condenar determinadas condutas, deverá expressar-se por meio de regras contidas na lei sua fonte imediata de produção. A fundamentação nos preceitos jurídicos são requisitos essenciais para repressão dos comportamentos incriminados e, conseqüentemente, da razão valorativa dos argumentos jurídico-penais concretos, por efeito de converter transformar o Direito penal em puro fenômeno de poder.

Todavia, ocorreu uma interpretação equivocada equiparando o significado de ICMS próprio com o ICMS substituto ou de retenção na fonte pagadora. Nestas situações o consumidor e o empregado são os substituídos e, portanto, responsáveis jurídicos, há uma previsão legal de cobrança ou retenção. Nesse caso ocorre um ato de confiança do Estado em relação ao substituto por questão de facilidade e comodidade para o recolhimento dos valores. Porém, no caso do ICMS próprio o comerciante é quem em nome próprio é o responsável tributário, o consumidor não tem relação jurídica com o Estado. E caso esse consumidor deixe de pagar as parcelas da compra, ainda assim o comerciante terá a responsabilidade fiscal de recolher. Não é valor de terceiros pois o valor integra o patrimônio do comerciante, não existindo coisa alheia para tipificar o crime descrito (BOTTINI, 2020, n.p.).

Segundo Ana Elisa (2018, n.p.) a decisão judicial está baseando em parâmetros econômicos, que não é suficiente para adequação ao tipo penal. A importância da limitação das interpretações ao tipo encontra-se fundamentada no próprio princípio da legalidade. A vinculação do interprete penal ao sentido jurídico original do elemento deve ser respeitada, não

se permite ao julgador aplicar conceitos mais amplos do que os reconhecidos em âmbito extrapenal de conceituação do tipo.

Pierpaolo (2020, n.p.) argumenta que seguinte esse diapasão em interpretar o não pagamento do ICMS declarado como apropriação indébita, o crime antes pelo preceito penais identificado como formal, diante da nova interpretação passará a ser um crime material, em que será necessário identificar a “coisa alheia” por se tratar se crime de resultado. Nesse sentido será necessário o procedimento fiscal da constituição do crédito tributário para que possa ter algum tipo de repercussão penal, e com isso, necessariamente irá se aplicar a súmula 24 do STF que exigirá perícia para identificar o valor exato que não foi cobrado ou descontado. Sendo que o ICMS nem tudo que se destaca na nota é devido ao fisco a depender do ajuste de contas entre créditos e débitos poderá ser diverso o valor.

Segundo Heloisa (2019, n.p.) enquanto na seara tributária se aplica a presunção, tal expediente é proibida no Direito Penal. Necessita-se que seja demonstrada em cada caso concreto, a divisão do preço de cada produto ou serviço em suas parcelas de custos operacionais, tributários, trabalhistas, lucro, etc. Além disso, terá que ser comprovado que os custos tributários, necessariamente, foram, em sua totalidade, embutidos no preço exatamente na dita operação de venda ou prestação de serviços, sem deduções, e ainda que o consumidor realmente pagou o valor do tributo antes da data aguardada para o pagamento do tributo.

Esses cálculos, quase impossíveis de se realização na prática, são conhecidos pelos tributaristas, no caso do processo penal, será necessário fazer a comprovação de cada um desses elementos. Em relação ao ICMS, a não cumulatividade aumentará a complexidade de comprovação e efetivação dos cálculos, visto que para comprovar a apropriação dos valores devidos aos fiscos, pois nem tudo que o contribuinte do ICMS “recebe” do comprador final tem de ser “entregue” ao órgão fazendário.

Segundo Pierpaolo (2020, n.p) deverá ser comprovado a intenção e a ação em apropriar-se de “coisa alheia” de terceiro ter algum tipo de proveito econômico com a conduta, sendo que a declaração e registro da dívida por si só já é um reconhecimento de um débito. Não sendo comprovado o dolo pela seara penal deverá ser reconhecido a atipicidade da conduta, ou seja, existe o débito que não poderá penalizado. Lado outro, reconhecido o débito, caberá a execução fiscal via que carece sem dúvida alguma de melhorias e aperfeiçoamentos para sua eficiência.

Conforme ensinamentos de Francisco de Assis (1994, p. 193), “O direito penal, por sua natureza fragmentária, só vai até onde seja necessário para proteção do bem jurídico. Não deve ocupar-se de bagatelas”. Portanto, pode-se compreender que o princípio da insignificância funciona para o direito penal como um limitador, uma restrição de sua aplicação, em

observância a subsidiariedade e fragmentariedade do ramo penal. O princípio da insignificância exclui a tipicidade do fato, o STF logrou entendimento em alguns requisitos para reconhecer a insignificância do ato quais sejam: i) a ausência de periculosidade social da ação; ii) a mínima ofensividade da conduta do agente, iii) a inexpressividade da lesão jurídica causada e iv) a falta de reprovabilidade da conduta. (GOMES, 2010, p. 22).

Segundo Thadeu Afonso (2011, p. 141) o STJ pacificou sua jurisprudência entendendo que princípio da insignificância em matéria tributária aplica-se quando o débito for inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais), nos termos do art. 20 da Lei 10.522/2002.

Uma aplicação bem diversa a aplicada nos crimes comuns contra o patrimônio retrata, novamente, a utilização da seara penal em desfavor das classes menos favorecidas, a utilização desse princípio apenas contribui para a descriminalização de fato dos mesmos, deixando desprotegido o bem jurídico.

Outro instituto que limita a intervenção penal é a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em qualquer fase do processo, segundo Thadeu Afonso (2011, p. 122) entende-se que essa benesse em questão tributária é um instrumento injusto, uma vez que não é utilizada em crimes semelhantes e menos graves. Aquele que comete um crime de menor potencial ofensivo não se beneficiará com a extinção da punibilidade, mas tão somente de uma possível redução de pena.

Segundo o Subprocurador Jose Bonifácio Borges de Andrada (2019, n.p.), o caso em questão trata-se de inadimplemento, pois caso o empresário não efetue o pagamento do tributo o efeito chamado sobre o contribuinte de fato é zero, a relação é entre o empresário e o fisco que deverá ser considerado para fins penais. Distinto do que ocorre com a previdência social, pois há efetivamente o desconto que inclusive é identificado o valor X no salário e emite uma guia que o nome desse empregado é identificado por todos os dados. Existe sanções, apenamentos, encargos, multas tributárias para o que é inadimplente. Trata-se de uma conduta atípica.

Assim, observa Pierpaolo (2020, n.p.) o poder punitivo do Estado tem que ser limitado por parâmetros legais e não discricionários, na medida que o STF autoriza que o próprio Estado descumpra preceitos legais por objetivos político-criminal, ainda que seja nobre e extremamente importante, abre-se um precedente perigoso libertando-o das amarras da legalidade. O Estado em tais condições tende a abusar e se valer de condutas arbitrárias e autoritárias.

7 CONCLUSÃO

A constituição em defesa do Estado Democrático de Direito preceitua diversos direitos fundamentais como a igualdade, dignidade da pessoa humana, saúde, educação entre outros os quais geram custos ao Estado que necessita da arrecadação para satisfazê-los. Não se discuti ou minimiza a enorme importância do bem jurídico tutelado pela Lei 8.137/90 para a consecução das políticas estatais. Entretanto, existem instrumentos fiscais próprios do direito tributário a serem utilizados para tal finalidade.

Efetivamente, se a intenção do STF era de conscientizar a sociedade por meio da coerção estatal penal, sem que ocorra a fraude ou sonegação, extrapolando a esfera administrativa restará claro o desrespeito a princípios basilares tais como da legalidade, da intervenção mínima do direito penal, preceito supralegal de proibição de prisão por dívida, pois estará criminalizando o mero inadimplemento. O direito penal não pode ser um instrumento de arrecadação por mais nobres e relevantes sejam os fins do fisco. O que autoriza o uso do direito penal é a fraude e não a dívida. A aplicação elástica do instituto “amoldando-o a norma” mais certo que funcionará como um incentivo à sonegação, causando a diminuição da arrecadação pelos cofres públicos.

Portanto, ainda que consiga por força da coerção penal a arrecadação, estará infringindo o critério da *ultima ratio*. Estaria banalizando e expirando a legalidade do direito penal e provocando efeitos drásticos e nocivos sobre o Estado de Direito Democrático. Causando insegurança jurídica e ampliação da crise econômica.

Seria produtora discutir e aprimorar a eficiência das sanções tributárias como a execução fiscal.

Pela decisão não se tratar de controle concentrado com efeito erga omnes, espera-se que ocorra nova discussão frente a tese e possa ser revista essa decisão por um novo colegiado, nova formação ou até mesmo novo marco legal.

REFERÊNCIAS

ABDF Direito Financeiro. **Home**. (2020) A criminalização pelo STF do não pagamento de ICMS declarado – Análise e Perspectivas. Disponível em:

<https://www.youtube.com/c/ABDFDireitoFinanceiroRJ/videos> Acessado em 20/02/2021.

AFONSO, Thadeu José Piragle. **O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal**: BDTD– 2011.196 f. Dissertação mestrado. Centro de Ciência Sociais Faculdade de Direito- Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em:

<https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_7a041831edfc718789669e790a64355e>

Acessado em:14/11/2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I Ricardo Alexandre** - 11. ed. Ver., atual. e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. E-book. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

BADARÓ, Gustavo Henrique. **Direito Processual Penal**. Rio de Janeiro, Elsevier, 2007. t. II.

BECHARA, Ana Elisa – Conjur - O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário 6 de setembro de 2018, 6h13. Disponível em:

<<https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opiniao-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>> Acessado em 06/11/2020.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto Parte geral / Cezar Roberto Bitencourt. – Coleção **Tratado de direito penal** volume 1 - 26. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

BOTTINI, PIERPAOLO **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime** Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos> >Acessado em:05/09/20.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>

Acessado em: 05/09/2020.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos **LEI n.4.502, de 30 de novembro de 1964 Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a reorganiza de Rendas Internas** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502compilado.htm> Acessado em:30 out.2020

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos **LEI n.8.137, de 27 de dezembro de 1990 Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm> Acessado em: 30 out. 2020

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos **Decreto Nº678, de 6 de novembro de 1992 Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm> Acessado em 06/09/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334**, do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 05 set. 2020.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz, ESTELLITA, Heloisa Revista **Consultor Jurídico**, 16 de dezembro de 2019, 16h34 Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos>> Acesso em: 05/09/2020.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**: parte geral. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

CARNEIRO, Claudio **Curso de Direito Tributário e Financeiro / Claudio Carneiro – 9. ed.** – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Bibliografia 1. Direito tributário – Brasil. I. Título.

COELHO, Gabriela - **Conjur -Após STF formar maioria para criminalizar quem não paga ICMS, Toffoli pede vista**, 12 de dezembro de 2019, 17h37 Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-12/stf-forma-maioria-criminalizar-quem-nao-paga-icms>> Acessado em: 27/02/2021.

COELHO, Gabriela - **Conjur- Gilmar vota contra a criminalização por dívida de ICMS declarado**, 11 de dezembro de 2019, 18h24. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-11/gilmar-vota-criminalizacao-divida-icms-declarado>> Acessado em: 27/02/2021.

EISELE, Andreas, **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2002.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI.

GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**, 2ª ed. São Paulo: Editora RT, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JÚNIOR, Paulo José da Costa; Zelmo Denari. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 111.

LIMA, Renato Brasileiro **Legislação Criminal Especial Comentada** - 6a edição revista ampliada atualizada - volume único Editora Juspodivm 2018. Disponível em:<<https://www.editorajuspodivm.com.br/cdn/arquivos/a67271f3c22b804e53deb13fadee32fa.pdf>> Acessado em: 06 nov. 2020.

LOPES JR., Aury **Direito processual penal/ Aury Lopes Jr.** -13 ed. São Paulo: Saraiva, 2016 1. Processo Penal-Brasil I. Título.

MACHADO, Hugo de Brito. 1978- **Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo.** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MARCOMIM, Ivana; LEONEL, Vilson. **Projetos de pesquisa social:** livro didático. Palhoça: UnisulVirtual, 2015.

METZKER, David **Descubra quais são os requisitos para decretar a prisão preventiva** Migalhas Disponível em: 02 de out. 2019
<https://migalhas.uol.com.br/depeso/312142/descubra-quais-sao-os-requisitos-para-decretar-a-prisao-preventiva> Acessado em: 14 de nov. 2020.

FECOMERCIO MG. **Home.** [2020] 22 Quarto painel – ICMS declarado e não recolhido – Crime – Decisão do STF Disponível em:<
<https://www.youtube.com/c/fecomerciominasgerais/videos>> Acessado em 03/04/2021.
YouTube Canal.

NUCCI, Guilherme de Souza **Curso de Direito Penal: parte geral: arts. 1º a 120 do Código Penal / Guilherme de Souza Nucci.** – 3ª. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.

NUCCI, Guilherme de Souza **Manual de direito penal / Guilherme de Souza Nucci.** – 16. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários – Uma Visão Prospectiva de sua Despenalização.** Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2004.

PAULO, Vicente **Direito Constitucional descomplicado - Vicente Paulo, Marcelo Alexandrino.** - 16. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

PAULSEN, Leandro **Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen.** – 11. ed. – São Paulo :Saraiva Educação, 2020. Bibliografia 1. Direito tributário – Brasil. I. Título.

SALOMOM DV. **Como fazer uma monografia.** 11a ed. São Paulo: Martins Fontes; 2004.

SCAFF, Fernando Facury **Justiça Tributária O erro do STF: Inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita** <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita> Acessado em:05/09/20.

SCARANELLO, Tatiana **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária na atual conjuntura da jurisprudência pátria.** 5 maio 2020. Disponível em:
<https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2020/05/05/direito-penal-tributario-crimes-contra-ordem-tributaria-na-atual-conjuntura-da-jurisprudencia-patria/> Acessado em: 06/11/2020.

SOUZA DE OLIVEIRA, Fábio Corrêa. **Por uma Teoria dos Princípios – O Princípio Constitucional da Razoabilidade**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003. p. 321.

STF – **Home 2019 Pleno- Criminalização do não recolhimento do ICMS (1/2)**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=eVI2Ef4twg8>
Acessado em: 14/08/2020. YouTube canal

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

ZOPERLAR, Mariana e RIOS, Giulia **Criminalização do não pagamento de ICMS declarado** sexta-feira, 24 de julho de 2020 Disponível em:
<https://www.migalhas.com.br/depeso/331083/criminalizacao-do-nao-pagamento-de-icms-declarado>. Acessado em 06/11/2020.