

APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA – ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990 (PARECER/CASO "ICMS DECLARADO E NÃO PAGO" – BRASÍLIA/DF)

*TAX MISAPPROPRIATION – ARTICLE 2, II, OF
LAW 8,137/1990 (LEGAL OPINION OF "ICMS
TAX DECLARED AND NOT PAID" – BRASÍLIA/DF)*

ALEXANDRE WUNDERLICH

Doutor em Direito e Mestre em Ciências Criminais pela PUCRS. Professor do
Mestrado Profissional em Direito do IDP em Brasília/DF.
Lattes CV: [<http://lattes.cnpq.br/2789258322413679>].
Orcid: [<https://orcid.org/000-0001-8090-631X>].
alexandre.wunderlich@wunderlich.com.br

MARCELO ALMEIDA RUIVO

Doutor em Ciência Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade de
Coimbra. Professor do LLM em Direito Penal Econômico do IDP em Brasília/DF.
Lattes CV: [<http://lattes.cnpq.br/0251837300025745>].
Orcid: [<https://orcid.org/0000-0003-2929-9088>].
marceloaruivo@gmail.com

DOI: [<https://doi.org/10.5281/zenodo.10042435>].

ÁREAS DO DIREITO: Processual; Penal; Tributário

RESUMO: Trata-se de estudo sobre o caso do "ICMS declarado e não pago". O estudo revisa os conteúdos dos votos do julgamento do *Habeas Corpus* 399.109/SC pelo Superior Tribunal de Justiça e a diferenciação entre o ilícito tributário (inadimplemento) e o crime tributário (fraude para redução de receita), com base no conceito constitucional de crime como ofensa dolosa ou culposa ao bem jurídico. Reconhece o bem jurídico e a técnica de tutela do crime do art. 1º,

ABSTRACT: This is a study on the case of "ICMS tax declared and not paid". The study reviews the content of the votes from the Habeas Corpus 399.109/SC trial by the Superior Court of Justice (STJ) and the differentiation between tax illicit (default) and tax crime (fraud to reduce revenue), based on the constitutional concept of crime as an offense against a legal good. It recognizes the legal good and the technique of protection of the crime of art. 1, of Law 8,137/1990 and the

da Lei 8.137/1990 e da apropriação indébita de receita tributária (art. 2, II, da Lei 8.137/1990), destacando o dolo de omissão e a especial finalidade de não repassar o valor de terceiro com ânimo de apropriação. Conclui que o contribuinte emissor da nota fiscal é devedor direto confesso.

PALAVRAS-CHAVE: Inadimplemento tributário – Fraude fiscal – Finalidade de apropriação indébita – Confissão de débito sem finalidade de apropriação.

misappropriation of tax revenue (art. 2, II, of Law 8,137/1990), highlighting the intention of omission and the special purpose of not passing on the value with the intention of appropriation. It concludes that taxpayer, issuer of the bill of sale, is a confessed direct debtor.

KEYWORDS: Tax default – Tax fraud – Purpose of misappropriation – Confession of indebtedness without purpose of misappropriation.

SUMÁRIO: 1. A consulta em memorial técnico. 2. Contexto da consulta: crimes tributários na expansão do direito penal. 3. Precedente a ser examinado – Decisão da 3ª Sessão do STJ no *Habeas Corpus* 399.109/SC. 4. Diferenciação entre o ilícito tributário (inadimplemento) e o crime tributário (fraude para redução de receita). 5. Conceito constitucional de crime: ofensa dolosa ou culposa ao bem jurídico. 5.1. Elementos objetivos do crime. 5.2. Elementos subjetivos geral e especial do crime. 6. Bem jurídico e a técnica de tutela dos crimes contra a ordem tributária (art. 1º da Lei 8.137/1990). 7. Apropriação indébita de receita tributária (Art. 2º, II da Lei 8.137/1990). 7.1. Elemento objetivo do tipo: bem jurídico e resultado. 7.2. Elemento subjetivo do tipo de apropriação indébita: vontade de não repassar o valor com ânimo de apropriação. 8. Precedentes jurisprudenciais. 9. Sujeito ativo do crime de apropriação tributária. O contribuinte emissor da nota é devedor direto confesso e não depositário de valores do fisco. 10. Síntese do memorial técnico. 11. Bibliografia.

1. A CONSULTA EM MEMORIAL TÉCNICO

A Federação de Entidades Empresariais do Rio Grande do Sul (Federasul), buscando ingressar como *Amicus Curiae* junto ao e. STF nos autos do Recurso Ordinário Constitucional no *Habeas Corpus* 163.334, originário do Estado de Santa Catarina (Caso do ICMS declarado e não pago), apresenta cópia digital dos autos da ação penal e questões científicas sobre a redação típica do crime previsto no art. 2º, II da Lei 8.137/1990, para que sejam respondidas a partir do exame jurídico-técnico. O trabalho concretiza-se na forma de memorial técnico, fruto de nossa atuação *pro bono*.

São duas as questões fundamentais:

1º quesito. Há conformidade constitucional e legal na interpretação realizada pela Terceira Sessão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no HC 399.109/SC, no sentido de que toda e qualquer declaração de tributo, sem pagamento do valor do tributo, concretiza o crime de apropriação indébita de receita tributária do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990?

2º quesito. Quais são os elementos do tipo objetivo e subjetivo do crime de apropriação indébita tributária necessários para a legítima imputação da responsabilidade penal pelo art. 2º, II, da Lei 8.137/1990?

Estes são os dois questionamentos científicos ofertados pela consulente e que passamos a examinar.

2. CONTEXTO DA CONSULTA: CRIMES TRIBUTÁRIOS NA EXPANSÃO DO DIREITO PENAL

É certo que o reconhecimento constitucional dos interesses coletivos e difusos e as exigências feitas ao Estado influenciaram significativamente as tendências políticas criminais, sobretudo, após a Constituição Federal de 1988. Podemos constatar o surgimento de um fenômeno punitivo de matrizes distintas daquelas que fundaram o direito penal clássico, justamente porque destinadas à proteção de bens jurídicos imateriais, de natureza supraindividual, tais como: a “ordem tributária”, a “ordem econômica” ou o “sistema financeiro nacional”.

Ao longo dos últimos anos, o objeto do direito penal tem sido redimensionado, uma vez que a legislação nacional tem sido pródiga na criminalização de condutas perigosas a bens jurídicos supraindividuais, o que ampliou substancialmente o espectro de atuação do sistema punitivo. Agora, para além da criação excessiva de tipos penais pelo Poder Legislativo, acompanhamos o surgimento de incertas reinterpretações de textos legais, uma espécie de processo de inovação em criminalizações a partir de novos entendimentos jurisprudenciais.

A consulta endereçada pela Federasul, que pretende ingressar como *Amicus Curiae* junto ao STF e colaborar para a solução justa do Caso ICMS declarado e não pago, situa-se neste contexto: a projeção do sistema punitivo para alcançar condutas cuja matriz genealógica o próprio sistema não reconhece, produzindo insegurança jurídica e ineficiência do sistema de garantias.¹

Portanto, o tema objeto da consulta está inserido no contexto atual das ciências criminais. Para alguns, o direito penal deve ser um braço armado do Estado, com valor utilitário na busca pela prevenção e pela resolução dos problemas sociais e fiscais, perdendo o seu caráter ético de direito subsidiário. Em nosso juízo, no pano de fundo da discussão jurídica que iremos enfrentar, está a intenção política manifesta dos governantes de subverter a conformação estrutural clássica do direito penal, transformando-o em mero instrumento arrecadatório ao serviço do Estado.

3. PRECEDENTE A SER EXAMINADO – DECISÃO DA 3ª SESSÃO DO STJ NO *HABEAS CORPUS* 399.109/SC

Sobre o julgamento objeto da consulta, é importante sublinhar que o Exmo. Ministro Relator Rogério Schietti Cruz, acompanhado pelos Ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Paciornik e Felix Fischer, entendeu que o crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 assemelha-se àquele previsto no art. 168 do Código Penal. Esse entendimento toma como base que a jurisprudência do STJ e grande parte da doutrina atribuíram ao tipo legal a indicação de apropriação indébita tributária. Segundo

1. CARVALHO, Salo de; WUNDERLICH, Alexandre. “Criminalidade econômica e denúncia genérica: uma prática inquisitiva”. In: BONATO, G. (Org.), *Garantias constitucionais e processo penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 42.

a compreensão do Exmo. Ministro, as características essenciais do crime de apropriação indébita do CP devem compor, também, o crime de apropriação indébita tributária, “sob pena de lhe creditar uma rubrica informal que não se coaduna com a essência da apropriação indébita”.

Em regra, o elemento normativo do tipo legal “coisa alheia” atinge somente bens móveis infungíveis, mas há exceção no caso da apropriação de bem fungível que foi confiado ao agente para “transmissão” a terceiro ou para outra “finalidade”, que não o mero “depósito”. O Exmo. Ministro Relator afirma que a clandestinidade, a fraude ou qualquer outro ardil não são pressupostos necessários ou essenciais para a configuração do crime de apropriação indébita, sendo o sujeito ativo do crime aquele que possui ou detém o bem móvel alheio, no caso o sujeito ativo do delito é o sujeito passivo da obrigação tributária. Vê-se, pois, que a decisão não está a exigir a presença de elemento subjetivo especial. Basicamente, nesta linha de raciocínio, o crime de apropriação indébita tributária somente pode ser cometido pelo sujeito passivo da obrigação que desconta ou cobra o tributo ou contribuição.

É interessante pontuar que o entendimento majoritário firmado no e. STJ – que em nosso juízo é equivocado – caminha no sentido de que nenhum sujeito passivo de obrigação tributária “desconta” ou “cobra” tributo, pois o sujeito passivo de obrigação tributária, seja ele direto ou indireto, apenas “retém” tributo. O Relator procede à distinção entre “competência”, “capacidade ativa”, “sujeito ativo” e “sujeito passivo” da obrigação tributária, para concluir que o termo “cobrar” resultou em uma deficiência de técnica legislativa sob o ângulo fiscal, uma vez que somente o sujeito ativo da obrigação tributária é que pode “cobrar” tributo, cabendo ao agente de arrecadação, tão somente, a sua “retenção” para posterior recolhimento ao Fisco.

Em nosso entendimento, o Exmo. Ministro Relator fez compreensão equivocada sobre os significados dos termos “descontar” e “cobrar”, afirmando que nenhum sujeito passivo de obrigação tributária “desconta” ou “cobra” tributo. Segundo a interpretação, o sujeito passivo da obrigação tributária não pode descontar algo relacionado ao tributo e a utilização do termo ocorreu de forma geral para indicar a “retenção” feita por responsável tributário por substituição.

Basicamente, a expressão “descontar” é aplicável aos casos de tributos diretos, quando há responsabilidade por substituição tributária. O termo “cobrar” é aplicável às relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto, que será o contribuinte de fato.

Dessa maneira, “especificamente no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor.”

O Ministro Reynaldo Soares da Fonseca deu suporte ao Relator, ao destacar que “a limitação realizada, no sentido de que o tipo penal somente se perfaz quando o valor é descontado ou cobrado de quem também é contribuinte, não encontra amparo no tipo penal em estudo, uma vez que a norma não traz essa especificação.”

Segundo seu pensar, a expressão utilizada no tipo penal “sujeito passivo de obrigação” é ampla. O tipo penal não apresenta qualquer distinção entre o sujeito passivo direto e o sujeito passivo indireto, contribuinte e responsável, respectivamente. Da mesma forma, o tipo não especifica que o “terceiro” deva ser, necessariamente, contribuinte. No ponto, é

“irrelevante, assim, a ausência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto o que se criminaliza é o fato de o contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituído tributário quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos.”

De outro lado, a divergência apontada pela Exma. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, seguida pelos Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis, anda em sentido diametralmente oposto. Para a Ministra, não é adequado o entendimento no sentido de que o valor do ICMS embutido no preço é cobrado ou descontado do consumidor final, porque não existe relação tributária possível entre o Fisco estadual e o eventual consumidor final. Entendemos que a premissa exposta foi a seguinte: o consumidor não é sujeito passivo da obrigação, tampouco é contribuinte, no sentido técnico, o que significa que ele jamais poderá ser cobrado pelo imposto devido na obrigação, podendo ser invocado, como fez a Ministra, o art. 121 do CTN. Em síntese, contribuinte é o titular da capacidade contributiva, escolhido pelo Poder Legislativo como sujeito passivo direto da obrigação tributária. Responsável tributário é aquele que, em algum momento, dispõe sobre os valores do contribuinte, escolhido pelo legislador como sujeito passivo indireto da obrigação tributária.

Assim, o juízo de compreensão exposto pela maioria, o tipo legal de crime se refere às hipóteses de “substituição tributária”, nas quais o sujeito passivo indireto desconta ou cobra valores pertencentes ao contribuinte e deixa de recolhê-los ao erário, apropriando-se indevidamente de tributo devido por outrem. *Não é o caso, pois, do ICMS próprio, porque este não é devido pelo consumidor final, mas pelo próprio comerciante que o retém.* Diz a Ministra que: “De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento”.

Em nossa forma de ver, os Ministros Rogério Schietti Cruz, Reynaldo Soares da Fonseca, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Paciornik e Felix Fischer não acertam na leitura do dispositivo legal, pois é uma interpretação contra a segurança jurídica (art. 5º, caput, XXXVI e XXXIX, da CF) do cidadão contribuinte, em exagerado benefício aos interesses do Estado. Trata-se de exegese ampliadora do tipo penal em desfavor do contribuinte brasileiro, que acreditou na previsibilidade da interpretação até então corrente e, manifestamente de boa-fé, declarou o tributo devido.

Em nossa compressão, o repasse do ICMS ao consumidor é determinação legal imperativa, não se confundindo com o repasse de outros custos fixos da atividade comercial ao valor pago pelo consumidor – por exemplo: aluguel, custos com colaboradores e funcionários etc. Ademais, o consumidor participa do fato gerador do ICMS, uma vez que só há sua incidência se o produto for efetivamente vendido, porque “o imposto não incide sobre mercadorias e sim sobre operações onerosas que transfiram a titularidade de bens classificados

como mercadorias”²; conforme a própria regra de competência do art. 155, II, da Constituição Federal.³

Para além dos argumentos expostos pelo entendimento jurisprudencial vencido no STJ, o presente memorial técnico acresce elementos de ciência do penal, revelando contribuição acadêmica que pode auxiliar os Exmos. Ministros do STF no julgamento do caso.

4. DIFERENCIAÇÃO ENTRE O ILÍCITO TRIBUTÁRIO (INADIMPLEMENTO) E O CRIME TRIBUTÁRIO (FRAUDE PARA REDUÇÃO DE RECEITA)

O ilícito tributário é a infração da norma fiscal pelo inadimplemento da obrigação principal do contribuinte. A verificação da prática do ilícito tributário é geralmente independente da “intenção do agente ou do responsável”, conforme disciplina o art. 136 do CTN. Portanto, a noção de ilicitude tributária traduz-se em mero inadimplemento da obrigação principal e em violação de deveres instrumentais (art. 113, § 3º, do CTN), podendo ser avaliada apenas com base em critérios objetivos. A violação do dever do contribuinte de adimplemento do valor devido ocorre quando ultrapassado o prazo estabelecido, ainda que sem ofensa ao bem jurídico e sem a ocorrência de fraude. Ressaltamos

“que o conhecimento dos motivos e das finalidades do inadimplemento do tributo não são essenciais para a caracterização do ilícito tributário. Já a responsabilidade pessoal pelo ilícito tributário não ocorre em caso de simples inadimplemento e segue o padrão jurídico clássico responsabilização individual, exigindo a verificação do elemento subjetivo” (dolo – art. 137 do CTN).⁴

O ilícito tributário, portanto, não se confunde com o ilícito penal. A responsabilidade penal é estruturada legal e cientificamente na forma clássica de responsabilidade pessoal, sendo necessário o exame das dimensões objetiva e subjetiva da conduta humana. O crime é resultado de uma conduta causadora de resultado ofensivo ao bem jurídico tutelado, devendo ser dolosa (querer o resultado) ou culposa (negligente, imperita ou imprudente) de acordo com o art. 18, I e II, do CP.

2. ROCHA, Roberval. *Direito tributário*. 4. ed. rev. e atual., Salvador: JusPodivm, 2017. p. 524.

3. *Art. 155*. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...).

4. *Art. 136*. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. *Art. 137*. A responsabilidade é pessoal ao agente: I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Para além da distinção apontada, a redação do ilícito penal pode exigir a verificação do motivo para a concretização da conduta (ex. motivo fútil – art. 121, § 2º, II, do CP)⁵ e da intenção ou a finalidade da conduta (ex. sequestrar com o fim de obter vantagem como resgate – art. 159 do CP).⁶ Nesses casos, o tipo penal descreve uma conduta dolosa com os motivos e as intenções juridicamente relevantes, que, se estiverem ausentes, impedem a subsunção da conduta humana a determinado tipo legal de crime.

Então, a responsabilidade penal e a aplicação da pena às pessoas física e jurídica prespõem a ofensa ao bem jurídico tutelado no ilícito penal (art. 98, I, da CF), não bastando a simples violação de dever de agir do contribuinte. Para além disso, a responsabilidade penal e a aplicação de pena não podem ser meramente objetivas, por decorrência da dimensão subjetiva do crime (art. 18 do CP) e da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF).

5. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE CRIME: OFENSA DOLOSA OU CULPOSA AO BEM JURÍDICO

Antes de adentrarmos no objeto da consulta, é fundamental estabelecermos alguns conceitos básicos da teoria geral do delito. O conceito de crime é dividido tradicionalmente em duas dimensões, quer no sistema romano-germânico, quer no sistema do *common law*. Basicamente, a dimensão objetiva descreve as características da conduta, do nexa causal e do resultado ofensivo ao bem jurídico, dados que são observados na realidade externa do fenômeno criminal. De outro lado, a dimensão subjetiva trata da relação intelectual e anímica do autor com a própria conduta e o resultado causado, por isso, recebe essa denominação, justamente em referência ao sujeito da conduta.

5.1. Elementos objetivos do crime

A Constituição Federal estabelece a dimensão objetiva do conceito de crime como ofensa a bens jurídicos, fundada no princípio da ofensividade (*nullum crimen sine iniuria*). A ofensividade é um critério material utilizado pela Constituição para a classificação da gravidade dos crimes e para a orientação do procedimento de julgamento penal (art. 98, I, da CF).⁷ A competência dos juizados especiais, por exemplo, é determinada segundo o grau de ofensa ao bem jurídico: “infrações penais de menor potencial ofensivo, mediante os procedimentos oral e sumaríssimo” (art. 98, I, da CF).⁸ A importância jurídica e político-criminal

5. Art. 121. Matar alguém: (...) 2º Se o homicídio é cometido: (...) II – por motivo fútil; Pena – reclusão, de doze a trinta anos.

6. Art. 159. Sequestrar pessoa com o fim de obter, para si ou para outrem, qualquer vantagem, como condição ou preço do resgate: Pena – reclusão, de oito a quinze anos.

7. RUIVO, Marcelo. *Criminalidade financeira: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 72, nota 220; RUIVO, Marcelo. “O início do julgamento da inconstitucionalidade do crime de porte de drogas para uso próprio (art. 28 da Lei 11.343/2006)”. *Boletim IBCCRIM*, v. 281, 2016. p. 12. Nesse sentido é o voto do Ministro Edson Fachin no julgamento do STF (RE 635.659), destacando a expressividade constitucional da ofensividade no art. 98, I, da CF.

8. Art. 98. A União, no Distrito Federal e nos Territórios, e os Estados criarão: I – juizados especiais, providos por juízes togados, ou togados e leigos, competentes para a conciliação, o julgamento e a

do princípio da ofensividade tem aumentado na jurisprudência constitucional brasileira⁹ e italiana.¹⁰

A ofensividade ao bem jurídico abrange dois tipos de resultados jurídicos com diferentes graus de desvalor: o dano ao bem jurídico e o perigo de dano ao bem jurídico. O resultado jurídico é a valoração da ofensa ao bem jurídico, não pressupondo necessariamente a existência de resultado natural, que é a transformação mecânica do mundo físico perceptível pelos sentidos (evento). Existem crimes com resultado jurídico e com resultado natural (crimes materiais) e crimes com resultado jurídico, mas sem resultado natural (crimes formais).

5.2. Elementos subjetivos geral e especial do crime

A dimensão subjetiva é justamente a relação interna que o autor guarda com a sua conduta e com o resultado por ela causado. A doutrina divide a parte subjetiva do tipo penal em: (1) elemento subjetivo geral e (2) elemento subjetivo especial.

(1) O elemento subjetivo geral é requisito fundamental para a criminalização da conduta. A conduta em relação ao resultado causado pode: (1.1) prever e querer o resultado, (1.2) prever e aceitar o resultado, (1.3) prever e não querer, nem aceitar o resultado, ou, simplesmente, (1.4) não prever o resultado. As quatro hipóteses, em ordem decrescente de reprovabilidade do desvalor da conduta, correspondem aos seguintes quatro conceitos do tipo subjetivo de crime: (1.1) dolo direto, (1.2) dolo eventual, (1.3) culpa consciente e (1.4) culpa inconsciente.

O Código Penal brasileiro segue a regra clássica de que as condutas são proibidas penalmente quando dolosas e, apenas excepcionalmente, se previstas expressamente na lei, quando culposas (art. 18, parágrafo único do CP).¹¹ No mesmo sentido são os Códigos Penais alemão (§ 15 do StGB)¹² e italiano (art. 42, *comma 2* CPI).¹³

execução de causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo, mediante os procedimentos oral e sumariíssimo, permitidos, nas hipóteses previstas em lei, a transação e o julgamento de recursos por turmas de juízes de primeiro grau.

9. Veja-se: STF, ROHC 81.057-8, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 29.04.2005; STF, HC 93.820, rel. Min. Celso de Mello, j. 28.02.2012, p. 09.08.2013. p. 6-7; STF, RE 635.659, rel. Min. Edson Fachin, sem publicação oficial.
10. A Corte Constitucional italiana declarou a inconstitucionalidade de causa de agravamento da pena baseado em circunstância estritamente pessoal do autor do fato na decisão Corte Costituzionale, Sentenza 5-8 luglio 2010, (CASSAZIONE PENALE, 2010, v. 11, p. 3.746).
11. Art. 18 – Diz-se o crime: Crime doloso I – doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; Crime culposo II – culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. *Parágrafo único* – Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.
12. § 15 – Vorsätzliches und fahrlässiges Handeln. Strafbar ist nur vorsätzliches Handeln, wenn nicht das Gesetz fahrlässiges Handeln ausdrücklich mit Strafe bedroht.
13. Art. 42 – Responsabilità per dolo o per colpa o per delitto preterintenzionale. Responsabilità obiettiva Nessuno può essere punito per una azione od omissione preveduta dalla legge come reato, se non l'ha commessa con coscienza e volontà. Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla

A legislação brasileira exige para a criminalização que a conduta tenha sido praticada, ao menos, culposamente (arts. 18 e 20, § 1º, do CP), sempre diferenciando legalmente o tipo subjetivo doloso (art. 18, I, do CP) do culposo (art. 18, II, do CP). Os crimes contra a ordem tributária dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990 são sempre dolosos.

O dolo direto é a modalidade mais tradicional de imputação subjetiva no direito penal. Os componentes do dolo direto são (i) representação e (ii) vontade do resultado descrito no tipo objetivo, conforme disciplina a primeira parte do art. 18, I, do CP.¹⁴ A verificação prática do dolo direto não impõe grande dificuldade quanto à verificação do dolo eventual. O dolo eventual é a previsão do resultado como altamente provável e a aceitação do resultado no momento de realização da conduta (art. 18, I, do CP).

(2) O elemento subjetivo especial é a descrição de característica especial da conduta que poderá integrar especialmente o tipo penal: (2.1) o motivo e (2.2) a finalidade da conduta humana.

(2.1) O motivo é a razão que impulsionou o autor da conduta, uma espécie de atitude interna e pessoal do autor, assim como os sentimentos, as convicções e os modos de pensar. Pode constar na narrativa da conduta incriminada na forma básica (e.g. art. 208, do CP), privilegiada ou minorada (e.g. art. 121, § 1º, do CP), qualificada (e.g. art. 121, § 2º, I, do CP) ou agravada (art. 61, III, *a*, do CP, por exemplo). O motivo é sempre uma característica do fenômeno criminal reconhecida pelo Direito dentro dos parâmetros de tipicidade e de legalidade.

(2.2) A finalidade é a intenção, o fim, o objetivo ou a utilidade prática da realização da conduta,¹⁵ que forma os denominados crimes de intenção, reconhecíveis pelas expressões legais “com o fim de” (e.g., art. 131 do CP), “a fim de” (e.g., art. 218-A do CP), “para o fim de”, “com a finalidade de” (e.g., art. 288-A do CP), “com intenção de” ou “para” (e.g., art. 155 do CP) obter algo. A finalidade e o motivo do crime (elemento subjetivo especial) especificam o dolo (elemento subjetivo geral), sendo igualmente abrangidos por ele.

É importante registrar alguns entendimentos clássicos, como o fato de que as características do crime descritas no tipo penal aparecem como dados da realidade reconhecidos juridicamente pelo direito penal a partir da sua metodologia científica. O ordenamento jurídico-penal apenas reconhece elementos da realidade prévia à intervenção legislativa, não podendo presumir ou criar artificialmente características do fato proibido, sob pena de ilegitimidade da punição e de ineficácia preventiva.

legge come delitto, se non l'ha commesso con dolo, salvi i casi di delitto preterintenzionale o colposo espressamente preveduti dalla legge. La legge determina i casi nei quali l'evento è posto altrimenti a carico dell'agente come conseguenza della sua azione od omissione. Nelle contravvenzioni ciascuno risponde della propria azione od omissione cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa.

14. BAUMANN, Jürgen; WEBER, Ulrich; MITSCH, Wolfgang; EISELE, Jörg. *Strafrecht, allgemeiner Teil; Lehrbuch*. 12. ed. Bielefeld: Giesecking, 2016. p. 249, nm. 7 e 250, nm. 10; CADOPPI, Alberto; VENEZIANI, Alberto. *Elementi di diritto penale, parte generale*. 6. ed. Vinca: Wolter Kluwer, 2015. p. 336 e JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Lehrbuch des Strafrechts, allgemeiner Teil*. 5 ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1996. p. 295.
15. RUIVO, Marcelo Almeida, *Criminalidade financeira, contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 133.

As características objetivas e subjetivas da descrição legal do crime devem ser sempre provadas na instrução processual, em respeito à legalidade penal e à legitimidade do juízo condenatório. Portanto, a descrição típica de elementos como conduta, causalidade, dolo ou culpa e resultado criminal é feita com base na realidade, exigindo comprovação empírica para a sua verificação concreta. Destarte, são elementos que não podem ser imputados exclusivamente por meio de presunções ou de construções eminentemente jurídicas.

6. BEM JURÍDICO E A TÉCNICA DE TUTELA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º DA LEI 8.137/1990)

Os crimes contra a ordem tributária do art. 1º da Lei 8.137/1990 estão enquadrados na tipologia clássica dos crimes de fraude fiscal que existem em diversos ordenamentos penais europeus.¹⁶

Em Portugal, há a fraude fiscal simples e qualificada nos arts. 103^{o17} e 104^{o18} do *Regime Geral de Infracções Tributárias* – REGIT. Na Espanha, encontra-se a defraudação fiscal

-
16. RUIVO, Marcelo. “Os Crimes de Sonegação Fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)”. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2019. p. 430-431.
17. *Artigo 103.º Fraude* – 1 – Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração (...); b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. 2 – Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000. 3 – Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.
18. *Artigo 104.º – Fraude qualificada* – 1 – Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas colectivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias: a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro; f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais. 2 – A mesma pena é aplicável quando: a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000. 3 – Se a vantagem

do art. 305 do CP, que exige o engano capaz de propiciar benefícios fiscais indevidos.¹⁹ Na Itália, há os crimes de declaração fraudulenta mediante o uso de faturas ou outros documentos de operações inexistentes (art. 2),²⁰ declaração fraudulenta mediante outros artificios (art. 3),²¹ declaração infiel (art. 4),²² omissão de declaração (art. 5º)²³ e ocultamento

patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas colectivas. (...).

19. BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho Penal Económico*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001. p. 221-222.
20. Art. 2. *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* 1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni (...) relative a dette imposte elementi passivi fittizi. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.
21. Art. 3. *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*. 1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, e' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, e' superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. 3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.
22. Art. 4. *Dichiarazione infedele* 1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, e' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi ((inesistenti)), quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro ((centocinquantomila)); b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi ((inesistenti)), e' superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, e' superiore a ((euro tre milioni)). (4) ((1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilita' di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis,

WUNDERLICH, Alexandre; RUIVO, Marcelo Almeida. Apropriação indébita tributária – Art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 (Parecer/Caso "ICMS declarado e não pago" – Brasília/DF). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. vol. 200. ano 32. p. 295-315. São Paulo: Ed. RT, jan./fev. 2024. DOI: [https://doi.org/10.5281/zenodo.10042435].

ou destruição de documentos contábeis (10º),²⁴ do Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Na mesma linha na Alemanha, existe o crime de fraude tributária (*Steuerhinterziehung*, § 370)²⁵ do Código Tributário (*Abgabenordnung* – AO).²⁶

non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità' previste dal comma 1, lettere a) e b).

23. Art. 5. *Omessa dichiarazione* 1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila. 1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate e' superiore ad euro cinquantamila. (...)
24. Art. 10 – *Occultamento o distruzione di documenti contabili*. 1. Salvo che il fatto costituisca piu' grave reato, e' punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui e' obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.
25. § 370 *Steuerhinterziehung* (1) Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer 1. den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht, 2. die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder 3. pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. (2) Der Versuch ist strafbar. (3) In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter 1. in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, 2. seine Befugnisse oder seine Stellung als Amtsträger oder Europäischer Amtsträger (§ 11 Absatz 1 Nummer 2a des Strafgesetzbuchs) missbraucht, 3. die Mithilfe eines Amtsträgers oder Europäischen Amtsträgers (§ 11 Absatz 1 Nummer 2a des Strafgesetzbuchs) ausnutzt, der seine Befugnisse oder seine Stellung missbraucht, 4. unter Verwendung nachgemachter oder verfälschter Belege fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, 5. als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung von Taten nach Absatz 1 verbunden hat, Umsatz- oder Verbrauchssteuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Umsatz- oder Verbrauchssteuervorteile erlangt oder 6. eine Drittstaat-Gesellschaft im Sinne des § 138 Absatz 3, auf die er alleine oder zusammen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss ausüben kann, zur Verschleierung steuerlich erheblicher Tatsachen nutzt und auf diese Weise fortgesetzt Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. (4) Steuern sind namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Steuervorteile sind auch Steuervergütungen; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden. Die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 sind auch dann erfüllt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. (5) Die Tat kann auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist. (6) Die Absätze 1 bis 5 gelten auch dann, wenn sich die Tat auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden oder die einem Mitgliedstaat

WUNDERLICH, Alexandre; RUIVO, Marcelo Almeida. Apropriação indébita tributária – Art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 (Parecer/Caso "ICMS declarado e não pago" – Brasília/DF).
 Revista Brasileira de Ciências Criminas. vol. 200. ano 32. p. 295-315. São Paulo: Ed. RT, jan./fev. 2024.
 DOI: [https://doi.org/10.5281/zenodo.10042435].

Concordamos que a denominação sonegação fiscal não é tecnicamente apropriada e remete à antiga Lei 4.729/1965.²⁷ O art. 1º estabelece condutas lesivas aos bens jurídicos “verdade informacional” e “receita tributária”. O tipo legal de crime é realizado por meio da fraude à verdade, honestidade e à transparência da informação prestada, nas formas previstas nos incisos, reduzindo ou suprimindo a receita tributária na forma prevista do *caput*.²⁸

A doutrina ensina que o autor da conduta deve agir com má-fé e demonstrar dolo de fraudar a verdade informacional, com a finalidade específica de diminuir ou reduzir a receita tributária. A razão da prática da fraude é justamente o benefício em diminuir ou reduzir a receita tributária. Trata-se de um crime de intenção no qual o autor realiza uma das condutas do tipo lesando/atingindo um bem jurídico (verdade informacional) para atingir a sua intenção de lesar/atingir outro valor jurídico tutelado (receita tributária).²⁹ Essa compreensão técnica da pluriofensividade do fenômeno ora exposto é fundamental para o entendimento do caso.

7. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE RECEITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II DA LEI 8.137/1990)

7.1. Elemento objetivo do tipo: bem jurídico e resultado

Os crimes contra a ordem tributária previstos no art. 2º da Lei 8.137/1990 têm a mesma natureza jurídica, conforme consta no *caput* do dispositivo: *constitui crime da mesma natureza*. A natureza jurídica dos crimes é determinada pelo bem jurídico tutelado e ofendido pela conduta, v.g. crimes contra a vida (arts. 121 a 128 do CP), crimes contra o patrimônio (arts. 155 a 180-A do CP). Logo os crimes do art. 2º devem ofender os mesmos bens jurídicos ofendidos pelos crimes do art. 1º da Lei 8.137/1990.

der Europäischen Freihandelsassoziation oder einem mit dieser assoziierten Staat zustehen. Das Gleiche gilt, wenn sich die Tat auf Umsatzsteuern oder auf die in Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (ABl. L 9 vom 14.1.2009, S. 12) genannten harmonisierten Verbrauchsteuern bezieht, die von einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verwaltet werden. (7) Die Absätze 1 bis 6 gelten unabhängig von dem Recht des Tatortes auch für Taten, die außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes begangen werden.”

26. Especificamente sobre o crime de fraude tributária e o respectivo bem jurídico tutelado, ver TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht: Besonderer Teil mit wichtigen R-echtstexten*. 3 ed. München: Vahlen, 2011. p. 76-77.

27. SANTOS, Gérson Pereira dos. *Direito penal econômico*. São Paulo: Saraiva, 1981. p. 219.

28. RUIVO, Marcelo, “Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)”. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2019. p. 448.

29. A intenção de fraudar para suprimir tributo aparece algumas vezes na jurisprudência com a denominação “dolo específico”, recentemente TJGO, AP Crim 100713-92.2015.8.09.0175, rel. Itaney Francisco Campos, 1ª Câmara, j. 14.03.2019, *DJe* 2718 de 01.04.2019; TJGO, AP Crim. 278964-74.2014.8.09.0044, rel. Fabio Cristovão de Campos Faria, 1ª Câmara, j. 25.10.2018, *DJe* 2626 de 12.11.2018.

A estrutura fundamental e majoritária das condutas do art. 2º da Lei 8.137/1990 é de crimes que ofendem igualmente a receita tributária por meio de fraudes. Os crimes dos incisos II³⁰ e III³¹ do art. 2º da Lei 8.137/1990 parecem, em uma primeira vista, exceções à estrutura fundamental.

Em nosso juízo, o bem jurídico tutelado no art. 2º, II é igualmente a receita tributária, mediante a ofensa de perigo de dano, mais leve que a exigida para configuração dos crimes do art. 1º. Os crimes contra a ordem tributária do art. 2º protegem a receita tributária, ainda mais amplamente diante do perigo de dano. A redação legal prevê três verbos nucleares, sendo o primeiro obrigatório e os outros dois, alternativos para a configuração do delito: “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; (...)”

Acreditamos que o crime só restará caracterizado quando ocorrer (i) omissão de recolhimento (“deixar de recolher”) no prazo legal de valor de tributo ou de contribuição social, que foi (2) cobrada ou descontada, e que deveria ter sido recolhida aos cofres públicos. Isto é, se existirem duas condutas em sequência, sendo a primeira, a conduta ativa de descontar ou cobrar valor de tributo e a segunda, a conduta passiva de deixar de recolher no prazo legal o valor do tributo descontado ou cobrado com dolo de apropriação do valor.

Então, só existe o crime se o valor de tributo ou de contribuição social for “descontado” ou “cobrado” e deixar de ser recolhido. É imprescindível que o sujeito passivo tenha a posse provisória do valor de tributo que não lhe pertence (receita). Sem o desconto ou a cobrança do valor do tributo, não é fática e tecnicamente possível se apropriar de algo de terceiro.

Vê-se, pois, que o tipo do art. 2º é um crime de perigo de dano à receita tributária dividido nas diversas condutas previstas nos incisos, razão pela qual as penas mínima e máxima são consideravelmente mais baixas do que as do crime de dano do art. 1º.

A omissão de recolhimento penal tributário nunca é apenas o mero inadimplemento, que é próprio do ilícito tributário. Se assim o fosse, o ilícito tributário (inadimplemento) e o ilícito penal (crime) acabariam jurídica e eticamente iguais – o que, certamente, não o ocorre. E, portanto, estaria configurada a prisão por dívida, o que é vedado pela Constituição Federal (art. 5º, LXVI).³² Inclusive, o próprio STF declarou expressamente que os crimes contra a ordem tributária não podem ser apenas uma espécie de “prisão por dívida”.³³

30. 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;

31. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.

32. Art. 5º (...) LXVII – não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

33. STF, ARE 999.425, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.03.2017. Repercussão Geral, Mérito DJe-050 DI 15.03.2017, p. 16.03.2017.

7.2. Elemento subjetivo do tipo de apropriação indébita: vontade de não repassar o valor com ânimo de apropriação

O elemento subjetivo geral do art. 2º, II da Lei 8.137/1990 é o dolo caracterizado pelo conhecimento e pela vontade de descontar ou de cobrar e não repassar o valor do tributo aos cofres públicos. Toda apropriação indébita tem presente uma finalidade específica de apropriação da coisa possuída, que vai além da conduta simples de tomar para si ou deixar de repassar no prazo determinado. É o chamado ânimo de apropriação (*animus rem sibi habendi*), qualidade essencial do gênero apropriação indébita.³⁴

É assim que ocorre no crime de apropriação indébita (art. 168, do CP)³⁵, no qual existe a “intenção definitiva de não restituir a coisa ou desviá-la do fim para que foi entregue ou a ciência de que se torna impraticável uma coisa ou outra.”³⁶

Logo, entendemos a apropriação indébita tributária como uma omissão de recolhimento qualificada em termos subjetivos pela existência da finalidade de apropriação. A específica forma redacional do tipo penal, todavia, não refere o verbo “apropriar”, causando a falsa impressão de que não seria necessária a verificação prática de que o sujeito que desconta ou cobra tributo age, efetivamente, com a finalidade de apropriação.

Essa falsa impressão tem, infelizmente, levado parte da jurisprudência a equívoco na interpretação do artigo. Veja-se que os tipos penais especiais da apropriação indébita tributária (art. 2º, II da Lei 8.137/1990) e da apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP)³⁷ não referem expressamente apropriação, diferentemente da apropriação indébita geral do Código Penal (art. 168 do CP). Isso não quer dizer que possa existir crime de apropriação indébita de qualquer espécie de coisa alheia, sem que se verifique a vontade de apropriação daquele que tem a posse da coisa ou do valor. A apropriação indébita previdenciária exige a finalidade de apropriação ou, segundo a terminologia empregada no causalismo, a manifestação do dolo específico de apropriação.³⁸

Portanto, o *animus* de apropriação reconhecido pela ciência jurídica é uma finalidade específica do tipo subjetivo abrangida pelo dolo. Essa finalidade específica era reconhecida

34. HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao código penal, art. 155 a 196*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955. v. 7. p. 134.

35. DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio M. de Almeida. *Código penal comentado*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 603; SALVADOR NETTO. “Comentário ao art. 168”. In: REALE JÚNIOR, Miguel. *Código penal comentado*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 531. Basta ler o tipo: *Art. 168 – Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção: Pena – reclusão, de um a quatro anos, e multa.*

36. HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao código penal, art. 155 a 196*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955. v. 7. p. 134.

37. *Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.*

38. DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio M. de Almeida. *Código penal comentado*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 609.

no causalismo penal como “consciência e vontade de apropriar-se”³⁹ ou como “dolo específico” e assim segue sendo tratada na doutrina italiana.⁴⁰ É justamente por isso que a “intenção de restituir a coisa” retida afasta totalmente a possibilidade de configuração do delito de apropriação, porque a intenção de restituir é exatamente o contrário da intenção de apropriação exigida pelo tipo.⁴¹

O ânimo de apropriação (intenção da conduta) do art. 2º, II da Lei 8.137/1990 é o elemento fundamental capaz de distinguir duas situações absolutamente diferentes em termos fenomenológico, ético e jurídico: (i) a confissão de posse de valores de terceiro com fim de devolução e (ii) a confissão de posse de valores de terceiro com fim de apropriação.

Na linguagem do direito das obrigações, a primeira situação concretiza a máxima popular vulgarmente conhecida pela expressão “devo, não nego, pago quando puder”. Já a segunda hipótese é a vontade de posse do bem de terceiro, sem interesse de devolução e com intenção de apropriação. É evidente que somente a segunda situação pode caracterizar o crime do art. 2º, II da Lei 8.137/1990. Do contrário, o ato de boa-fé da declaração da dívida recai em desfavor do empresário brasileiro, fazendo com que o direito proteja aquele que opera de má-fé e penalize quem age de boa-fé.

A verdade é que o fenômeno de apropriação indébita deve se caracterizar pela existência da vontade ou da intenção de apropriação da coisa possuída sem que seja dono. Trata-se de característica do fenômeno criminal da apropriação indébita tradicionalmente conhecida no direito penal ocidental. A tradução técnica dessa característica na ciência penal e na jurisprudência brasileiras tem aparecido ora como dolo específico (vontade de apropriação) ou intenção de apropriação, ora como dolo com ânimo de apropriação da coisa possuída.

Em nosso juízo e em razão das questões jurídicas expostas, não há apropriação indébita patrimonial (art. 168 do CP), apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP) e nem apropriação indébita tributária (art. 2º, II da Lei 8.137/1990) sem a forte vontade do autor em tomar para si algo que pertence a terceiro (*animus rem sibi habendi*). No caso da declaração de boa-fé do valor devido como ICMS e não pago, exige que se prove a vontade específica de apropriação.

8. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS

Vale lembrar que a nossa constatação técnica está clara em diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, especificamente sobre o art. 168-A do CP, por exemplo:

39. CRESPI, Alberto; FORTI, Gabrio; ZUCALÀ, Giuseppe. *Commentario breve al Codice penale: complemento giurisprudenziale*. 14 ed., Padova: Cedam, 2013. p. 2685.

40. DOLCINI, Emilio; GATTA, Gian Luigi. *Codice penale commentato, Artt. 593-734, Leggi complementari*. 4 ed. Milanfiori Assago: Wolters Kluwer, 2015. v. 3. p. 1255. nm. 37.

41. DOLCINI, Emilio; GATTA, Gian Luigi. *Codice penale commentato, Artt. 593-734, Leggi complementari*. 4. ed. Milanfiori Assago: Wolters Kluwer, 2015. v. 3. p. 1255. nm. 37.

“Agravamento regimental. agravamento de instrumento. penal e processo penal. contrariedade ao art. 168-A do CP. Apropriação indébita previdenciária. Demonstração do *animus rem sibi habendi*. Necessidade.

1. O tipo do art. 168-A do Código Penal, embora tratando de crime omissivo próprio, não se esgota somente no ‘deixar de recolher’, isto significando que, além da existência do débito, haverá a acusação de *demonstrar a intenção específica* ou vontade deliberada de pretender algum benefício com a supressão ou redução, já que o agente ‘podia e devia’ realizar o recolhimento.

2. Agravo regimental improvido.”

(STJ, AgRg no Ag 1.388.275/SP, 6ª T., rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, j. 08.05.2013).

Igualmente, o TRF da 5ª Região constata a necessidade de comprovação do *animus rem sibi habendi* especificamente para o crime do art. 2º, II da Lei 8.137/1990:

Penal e processual penal. Apelação criminal. Crime contra a ordem tributária. Não recolhimento do imposto de renda retido na fonte, no prazo legal (Lei 8.137/90, Art. 2º, inciso II). Dificuldades financeiras comprovadas. Dolo específico não configurado. Fato atípico. A consumação do crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 reclama esteja presente o *dolo específico*, consubstanciado na vontade livre e consciente do agente de inadimplir o imposto a que estava obrigado, restando caracterizado o *animus rem sibi habendi*. Os apelantes comprovaram que o não pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte se verificou em decorrência das dificuldades financeiras suportadas pela empresa, que, inclusive, acarretaram seu fechamento e penhora da sede para o pagamento de obrigações trabalhistas, impossibilitando-os, destarte, de proceder de maneira diversa. Apelação provida, para absolver os recorrentes, com fulcro no art. 386, inciso III, do CPP.”

(TRF5, Apelação 200583000148657, 1ª T, rel. Des. José Maria Lucena, j. 28.06.2007).

9. SUJEITO ATIVO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO TRIBUTÁRIA. O CONTRIBUINTE EMITENTE DA NOTA É DEVEDOR DIRETO CONFESSO E NÃO DEPOSITÁRIO DE VALORES DO FISCO

É possível dizermos que as elementares normativas do tipo penal sob exame estão fundadas em entendimentos do direito tributário. No caso do ICMS declarado e não pago, o sujeito ativo do crime de apropriação indébita não pode ser o empresário que deve o tributo diretamente e destaca o valor na nota fiscal de venda da mercadoria ou de prestação do serviço. O valor destacado é o tributo por ele devido naquela operação, pouco importando se será incluído no preço final do produto. Se não o for incluído no preço final do produto, ainda assim o devedor do tributo só poderá ser o emitente da nota, que precisará descontar o tributo do valor total recebido.

Em nosso racional, o valor destacado na nota fiscal é o montante do tributo devido pelo contribuinte e não algum valor de terceiro que está em posse do emissor da nota.

A bem ver, o empresário que destaca o valor do tributo na nota fiscal é contribuinte direto emissor da nota fiscal e não de substituto tributário, de modo que o valor do tributo destacado na nota é devido por ele diretamente. O fato gerador ocorre com a circulação do produto que chega às prateleiras do supermercado, por exemplo.⁴² Isso impede que o contribuinte realize o tipo objetivo do art. 2º, II da Lei 8.137/1990. O emitente da nota fiscal do ICMS não tem capacidade exatória para ser recolhedor ou cobrador de impostos do consumidor. O emitente da nota fiscal apenas prevê o valor do tributo e o inclui no seu preço final junto com os demais custos de produção. É algo diferente, por exemplo, do que ocorre no ICMS-ST repassado de uma empresa a outra empresa na cadeia de produção.⁴³

Tecnicamente, o empresário que declara o valor devido de ICMS e deixa de recolhê-lo ao Fisco é contribuinte devedor confesso e não possuidor de valores de terceiro. A sua relação com o Fisco é obrigacional – devendo pagar o valor do tributo referente à operação que realizou – e não de depositário de valores de terceiro que eventualmente poderiam ser apropriados indevidamente. Assim, não há retenção ilegal de valores de terceiro mediante fraude, o que consequentemente demanda um visível esvaziamento do tipo. É por isso, inclusive, que a ação do Fisco para receber os valores é uma ação de execução de um título declaratório de uma dívida e não uma ação de entrega de valores de terceiros dos quais o contribuinte tem a posse.

Na prática, o empresário contribuinte do ICMS não tem a possibilidade jurídica de descontar (retenção pela fonte pagadora) ou de cobrar (substituição tributária) o valor do tributo.⁴⁴ Trata-se visivelmente de sujeito passivo da espécie *contribuinte* e não *responsável* ou *substituto* tributário.⁴⁵ Neste particular aspecto, em nossa opinião, a sua qualidade de sujeito passivo contribuinte, devedor e honestamente confesso desqualifica totalmente a eventual hipótese de ser sujeito ativo de uma apropriação do valor devido que nunca chegou a ser de propriedade do Estado.

42. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8 ed., São Paulo: Saraiva, 2017. p. 351.

43. Sobre substituição e não cumulatividade, PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 158 e s. O ICMS próprio é devido pelo próprio comerciante (contribuinte), ao contrário do ICMS-ST (substituição tributária), conforme BOTTINI, Pierpaolo Cruz; SANTIAGO, Igor Mauler. *Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência*. Disponível em: [www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viol-constituicao].

44. BOTTINI, Pierpaolo Cruz; SANTIAGO, Igor Mauler. *Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência*. Disponível em: [www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viol-constituicao].

45. Art. 121 do CTN: *Sujeito passivo* da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. *Parágrafo único*. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: *I – contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; *II – responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (Grifos nossos)

10. SÍNTESE DO MEMORIAL TÉCNICO

Diante dos fatos em questão, da decisão do STJ examinada e da ciência penal contemporânea, o resumo das razões que fundamentam o presente Memorial Técnico pode ser apresentado da seguinte forma:

1º quesito. Há conformidade constitucional e legal na interpretação realizada pela Terceira Sessão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no HC 399.109/SC, no sentido de que toda e qualquer declaração de tributo, sem pagamento do valor do tributo, concretiza o crime de apropriação indébita de receita tributária do art. 2º, II da Lei 8.137/1990?

Não. Em nosso juízo, a interpretação, realizada por maioria, no julgamento do STJ está equivocada, pois desconsidera a integralidade dos elementos objetivos e subjetivos descritos no tipo legal de crime do art. 2º, II da Lei 8.137/1990, violando os princípios da legalidade (arts. 5º, XXXIX, da CF e 1º do CP), da ofensividade (art. 98, I, da CF) e da culpabilidade (responsabilidade penal subjetiva – arts. 1º, III da CF e 18 do CP).

2º quesito. Quais são os elementos do tipo objetivo e subjetivo do crime de apropriação indébita tributária necessários para a legítima imputação da responsabilidade penal pelo art. 2º, II da Lei 8.137/1990?

A omissão de má-fé, dolosa, de recolhimento de “valor de tributo ou de contribuição social, descontada ou cobrada” causadora de dano à receita tributária, com o *ânimo* de apropriação do valor devido sobre posse temporária do contribuinte. O tipo subjetivo prevê o dolo de omitir o recolhimento, com ânimo ou fim de apropriação do valor descontado ou cobrado que não lhe pertence. É preciso observar os critérios dos tipos objetivo e subjetivo da conduta de apropriação, conforme as exigências constitucionais de legalidade, ofensividade e culpabilidade, impedindo que o direito penal se torne mero instrumento gravoso de arrecadação administrativa tributária.

É, em síntese, o memorial técnico.

11. BIBLIOGRAFIA

- BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho Penal Económico*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001.
- BAUMANN, Jürgen; WEBER, Ulrich; MITSCH, Wolfgang; EISELE, Jörg. *Strafrecht, allgemeiner Teil; Lehrbuch*. 12. ed. Bielefeld: Giesecking, 2016.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz; SANTIAGO, Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. *Conjur*, 12.12.2018.
- CADOPPI, Alberto; VENEZIANI, Alberto. *Elementi di diritto penale, parte generale*. 6. ed. Vinca: Wolter Kluwer, 2015.
- CARVALHO, Salo de; WUNDERLICH, Alexandre. “Criminalidade econômica e denúncia genérica: uma prática inquisitiva”. In: BONATO, G. (Org.), *Garantias Constitucionais e Processo Penal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 203-222.
- CRESPI, Alberto; FORTI, Gabrio; ZUCCALÀ, Giuseppe. *Commentario breve al Codice penale: complemento giurisprudenziale*. 14 ed. Padova: Cedam, 2013.

- DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio M. de Almeida. *Código penal comentado*. 8 ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- DOLCINI, Emilio; GATTA, Gian Luigi. *Codice penale commentato, Artt. 593-734, Leggi complementari*. 4. ed. Milanfiori Assago: Wolters Kluwer, 2015. v. 3.
- HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao código penal, art. 155 a 196*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1955. v. 7.
- JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Lehrbuch des Strafrechts, allgemeiner Teil*. 5 ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1996.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ROCHA, Roberval. *Direito Tributário*. 4 ed. rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2017.
- RUIVO, Marcelo. *Criminalidade financeira: contribuição à compreensão da gestão fraudulenta*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- RUIVO, Marcelo. “O início do julgamento da inconstitucionalidade do crime de porte de drogas para uso próprio (art. 28 da Lei 11.343/2006)”. *Boletim IBCCRIM*, v. 281, p. 12-13, 2016.
- RUIVO, Marcelo. “Os Crimes de Sonegação Fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/1990)” In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2019. p. 429-452.
- SALVADOR NETTO. “Comentário ao art. 168” In: REALE JÚNIOR, Miguel. *Código penal comentado*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SANTOS, Gérson Pereira dos. *Direito penal econômico*. São Paulo: Saraiva, 1981.
- TIEDEMANN, Klaus, *Wirtschaftsstrafrecht: Besonderer Teil mit wichtigen Rechtstexten*. 3 ed. München: Vahlen, 2011.



PESQUISAS DO EDITORIAL



ÁREAS DO DIREITO: Processual; Penal; Tributário

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A criminalização do inadimplemento tributário do ICMS, de Leandro Raduswesi Quintal – *RDPEc* 6/121-143;
- A criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado: considerações sobre as novas diretrizes do STJ e do STF, de Fernando Oscar Castelo Branco e José Carlos Cardoso Souza – *RBCCrim* 182/121-159;
- Da responsabilidade penal da pessoa jurídica em crimes tributários, de Cristiano Elias – *RT* 1029/197-212;
- O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio, de André Luis Ulrich Pinto – *RDTC* 27/255-277;
- O dever fundamental de recolher ICMS e o crime de apropriação indébita nos termos do entendimento vinculante do Supremo Tribunal Federal: a excludente de culpabilidade em razão da excepcionalidade epidêmica, de Antônio de Pádua Marinho Monte e Daury Cesar Fabríz – *RT* 1047/311-326;
- Os processos criminais envolvendo delitos tributários: um cenário de dificuldades, de Claudia da Rocha e Gabriel Bertin de Almeida – *RDPEc* 6/63-79; e
- Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado, de Bruno Tadeu Buonicore, Gilmar Mendes, Juliana Queiroz Ribeiro e Tarsila Ribeiro Marques Fernandes – *RBCCrim* 167/129-147.

Veja também Jurisprudência relacionada ao tema

- TJ/SP, AgIn 3001948-57.2022.8.26.0000, j. 13.05.2022, *DJe* 13.05.2022.