

CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE AO LEADING CASE *HABEAS CORPUS* N° 399.109 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Éderson Garin Porto

Francis Rafael Beck

Visiting Scholar UC Berkeley School of Law. Doutor e Mestre pela Unisinos. Professor do Law. Doutor e Mestre pela UFRGS. Mestrado Profissional em Direito das Empresas e dos Negócios Unisinos. Professor do Mestrado Profissional em Empresas e dos Negócios Unisinos. Direito das Empresas e dos Negócios Advogado. Unisinos. Advogado.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Pelas mais diversas razões relacionadas às dificuldades inerentes ao mercado e problemas de caixa (cada vez mais a realidade de grande parte das empresas do Brasil) é possível que a pessoa jurídica, no tempo devido, não tenha condições de arcar com o recolhimento do ICMS derivado de suas operações¹, o chamado “ICMS próprio”. Tornando-se inadimplente, arcaria com o ônus do atraso, com consequências que poderiam recair no ajuizamento de uma execução fiscal.

Até então, de acordo com entendimento majoritário na doutrina e jurisprudência pátrias, pouco ou quase nada se falaria quanto à incidência do Direito Penal na referida hipótese de inadimplemento.

No entanto, o julgamento do *Habeas Corpus* n° 399.109, pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, ligou um alerta quanto à muito debatida “criminalização do inadimplemento” de ICMS próprio.

¹ O “delito desde la empresa” é caracterizado como “*todos aquellas conductas reguladas por el derecho penal en donde la persona jurídica es la figura central de imputación penal, y cuyos actos tienen trascendencia hacia afuera de la empresa*”, como nos casos de “*evasión tributaria*” (BERRUEZO, Rafael. *Responsabilidad penal en la estructura de la empresa: imputación jurídico-penal en base a roles*. Buenos Aires, BdeF, 2018, p. 134).

O presente artigo se propõe a realizar uma análise do contexto fático e jurídico do acórdão prolatado no apontado *mandamus*, expondo os equívocos nele verificados quanto aos aspectos tributários e econômicos, assim como os perigosos rumos verificados a partir da consolidação do entendimento pela criminalização da conduta.

2. DO LEADING CASE *HABEAS CORPUS* N° 399.109 E A UNIFICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DA 3ª SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Em inicial e necessária apresentação, o *Habeas Corpus* n° 399.109² – *leading case* utilizado para a análise do presente artigo – envolve decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que deu provimento a recurso de apelação interposto pelo Ministério Público, a fim de afastar a sentença de absolvição sumária e, com isso, determinar o regular prosseguimento do processo pela suposta prática do delito previsto no artigo 2º, II, da Lei n° 8.137/1990. Sustentam os impetrantes que o não recolhimento de ICMS em operações próprias, devidamente declaradas ao Fisco, não caracterizaria crime, mas

² A decisão recebeu a seguinte ementa: HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado (STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018).

mero inadimplemento fiscal, conforme recentes decisões do próprio Superior Tribunal de Justiça.

O caso paradigma objeto de análise no presente estudo tem origem a partir do dissenso instalado entre a 5ª e 6ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, responsáveis por examinar a matéria penal submetida à Corte Superior. Os ministros identificaram que a 6ª Turma estabelecia uma distinção entre os ICMS recolhido em operação própria e o ICMS recolhido por substituição tributária. Na visão da maioria dos Ministros da 6ª Turma, o primeiro caso era enquadrado como mero inadimplemento de tributo, não configurando conduta típica, enquanto que a segunda hipótese caracterizaria fato típico a atrair a incidência da norma penal insculpida no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90³. De outro lado, a 5ª Turma não estabelecia tal distinção e tratava todas as hipóteses de não recolhimento de tributo como enquadradas formalmente no tipo previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, uma vez comprovado o dolo⁴.

Identificada a existência de decisões conflitantes, o Ministro Rogério Schietti Cruz, relator do caso, invocou o Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça e submeteu o *Habeas Corpus* nº 399.109/SC ao exame da 3ª Seção da Corte (art. 127 do RISTJ). No intuito de pacificar a orientação, o Tribunal Superior passou a examinar o tipo previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, para estabelecer, diante da divergência, quando estaria configurado o tipo penal.

O Relator do *mandamus* votou pela denegação da ordem, no que foi acompanhado pelos Ministros Felix Fischer, Antonio Saldanha Palheiro, Reynaldo Soares da Fonseca. Pela concessão da ordem, a partir da divergência inaugurada pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura, também votaram os Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

Nos termos do voto do Relator,

³ Dentre os casos paradigmáticos, podem ser citados: RHC n.º 36.162/SC, Rel. Min. Nefi Cordeiro, DJe 17/11/2014; AgRg no REsp n.º 1.465.259/GO, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, DJe 29/9/2015; REsp n.º 1.543.485/GO, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura; RHC n.º 77.031/SC, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura; e AgRg no REsp n.º 1.632.556/SC, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura.

⁴ Podem ser ilustrados como arestos representativos, os seguintes precedentes: RHC n.º 42.923/SC, Rel. Ministro Felix Fischer, DJe 29/6/2015; RHC n.º 44.465/SC, Rel. Ministro Leopoldo de Arruda Raposo (Desembargador convocado do TJ/PE), DJe 25/6/2015; e RHC n.º 44.466/SC, Rel. Ministro Jorge Mussi, DJe 29/10/2014.

a tutela penal da ordem tributária mostra-se consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos. Tais valores, programas e diretrizes programáticas revelam, outrossim, que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado⁵.

Nesse sentido, destaca “quatro aspectos essenciais” que devem compor o crime de “apropriação indébita tributária”: (a) o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito; (b) o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, não distinguindo a lei sujeito passivo direto do indireto, o que não impede que o sujeito ativo do crime possa ser tanto o contribuinte (sujeito passivo direto da obrigação tributária) quanto o responsável tributário (sujeito passivo indireto da obrigação tributária); (c) o delito exige que a conduta seja dolosa, não importando a motivação (elemento subjetivo especial); (d) nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição, sendo que os termos “descontado ou cobrado” não correspondem, tecnicamente, aos conceitos tributários, pelo que deve ser necessário imprimirlhes “significado penal”⁶.

Assim, em atenção ao último “aspecto essencial”, o significado da palavra “desconto” melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de “tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo).” Já o termo “cobrado” deve ser compreendido nas 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” (no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da

⁵ STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018.

⁶ STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018.

cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor)⁷.

Na divergência trazida pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura, resta firmado o entendimento que “Ao se referir ao tributo ‘descontado ou cobrado’, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros”. No caso do ICMS,

o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado". O consumidor é, apenas, "contribuinte de fato", conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao consumidor.

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo⁸.

Assim, não se estaria “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”⁹.

Em voto-vista, o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca afirmou que, ao se deparar pela primeira vez com o tema, considerou que “o tipo penal, de fato, merecia um exame a partir de conceitos tributários”, concluindo que “a conduta delitiva dependeria do fato de o

⁷ STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018.

⁸ STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018.

⁹ STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018.

tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte, só podendo ser praticado, portanto, pelo substituto tributário”, “não sendo possível, assim, reconhecer a tipicidade penal nas hipóteses em que o imposto é repassado ao consumidor, uma vez que este não é contribuinte do ICMS”. Entretanto, em novo olhar sobre a matéria, passou a entender 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”, razão pela qual “a conclusão no sentido de que o tipo só é preenchido nos casos de substituição tributária não resiste à mais simples forma interpretação normativa, que é a gramatical”. Ademais, “o ICMS é imposto sobre o consumo, o qual é repassado, em regra, ao consumidor de forma integral”, pelo que difere “dos demais custos da atividade comercial, uma vez que encargos com aluguel, empregados e demais impostos são custos fixos já pagos pelo comerciante, independentemente da comercialização das mercadorias”¹⁰.

Por fim, na declaração do voto-vista do Ministro Felix Fischer, restou asseverado que não existe “qualquer relevante distinção jurídico-penal, para a incidência do crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, se o valor do tributo foi descontado ou cobrado do substituído tributário ou do consumidor final (contribuinte de fato)”, haja vista que tanto no caso do substituído tributário quanto do consumidor final “estará configurado o tipo penal, que não se limita aos casos de responsabilidade tributária, não cabendo assim uma interpretação restritiva, sob pena de criar obstáculo a incidência da lei em situação em que o legislador não previu”¹¹.

Fica evidente que a solução passa pelo exame do conceito de inadimplemento tributário e dos casos em que a mora atrairia a tutela do Direito Penal. Num segundo momento, revela-se importante elucidar o conceito de sujeito passivo na relação obrigacional tributária, para compreender a distinção que existe entre contribuinte, responsável e as figuras da responsabilidade tributária por sucessão, transferência e substituição. Tudo isso, com as suas repercussões no âmbito do Direito Penal Tributário.

¹⁰ STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018.

¹¹ STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018.

É a partir deste quadro fático-jurídico que a análise do presente artigo é travada.

3. O CONCEITO DE INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO CONSTRUÍDO PELA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA PÁTRIAS

O Direito Tributário tradicionalmente se abebera nas fontes do Direito Privado, haurindo conceitos e institutos há muito tempo. É o caso, por exemplo, dos institutos da obrigação tributária e sujeitos da relação obrigacional tributária que serão examinados no presente estudo. A controvérsia envolve o manejo dos institutos do adimplemento e, em especial, da sujeição passiva e a correta compreensão dos institutos, tanto a partir do estudo do Direito Civil, quanto da conformação a eles atribuída pelo Direito Tributário¹².

Sem pretender realizar um exame histórico profundo, pode-se afirmar que tanto o desenvolvimento do Direito Privado rumo ao processo codificatório quanto a sistematização do Direito Público e o constitucionalismo têm em suas raízes os mesmos pressupostos. Assim, tanto no Direito Público como no Direito Privado, os movimentos de sistematização, codificação e dogmatização de conceitos foram motivados essencialmente pela necessidade de estabelecer segurança jurídica. O anseio de pôr fim ao arbítrio moveu os glosadores, assim como os grandes movimentos constitucionalistas. Escreve Canotilho que as chamadas garantias institucionais (*Einrichtungsgarantien*), onde estão compreendidas as garantias jurídico-públicas (*Institutionnelle garantien*) e as garantias jurídico-privadas (*Institutsgarantie*) são protegidas constitucionalmente para assegurar a proteção dos direitos fundamentais. Refere o constitucionalista que “As garantias institucionais, constitucionalmente protegidas, visam não tanto ‘firmar’, ‘manter’ ou ‘conservar’ certas instituições naturais, mas impedir a sua submissão à completa discricionariedade dos órgãos estaduais [estatais], proteger a instituição e defender o cidadão contra ingerências desproporcionais e coactivas”¹³.

De efeito, a busca por solidez e segurança do Direito desencadeou, em cada ramo, e cada um a seu tempo, os processos de sistematização acima referidos. No entanto, esta

¹² Em ensaio sobre o tema, examinou-se esta tortuosa relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado. PORTO, Éderson Garin. Interpretação dos conceitos de direito privado na formação da obrigação tributária. Relações entre normas do sistema jurídico. Uma visita à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Jurídica Empresarial, v. 02, p. 105-143, 2009.

¹³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5 ed. Coimbra: Almedina, p. 395. Excerto citado pelo Min. Gilmar Mendes no voto prolatado nos autos do RE nº 346.084/PR.

dicotomia entre público e privado é alvo de severas críticas, bem representadas pela voz de Hans Kelsen. Já em 1925, Kelsen punha em cheque a dicotomia entre os ramos do Direito por não reconhecer segurança nos argumentos que lhes estabeleciam distinção¹⁴. Com a perspicácia que lhe era habitual, Alfredo Augusto Becker criticou a chamada “autonomia” do Direito Tributário, afirmando que a proposta de autonomia de qualquer ramo do Direito é um falso problema¹⁵. Defende Becker que a separação em ramos “autônomos” tem sentido meramente didático, pois a ideia de segmentação das searas jurídicas é contrária à ideia de unidade do sistema jurídico¹⁶. Paulo de Barros Carvalho, de seu turno, seguindo a mesma linha de raciocínio, põe em dúvida inclusive a proposta de autonomia didática, pois “o caráter absoluto de unidade do sistema jurídico” é contrário à ideia de autonomia. Para o autor, seria como “cisão do incindível, secção do insecionável”¹⁷.

A ideia de unidade da Constituição e, por decorrência, do sistema jurídico, não é mera proposição doutrinária. O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a unidade do sistema jurídico, consoante se extrai do voto do Ministro Celso de Mello: “Os postulados que informam a teoria do ordenamento jurídico e que lhe dão o necessário substrato doutrinário assentam-se na premissa fundamental de que o sistema de direito positivo, além de caracterizar uma unidade institucional, constitui um complexo normativo cujas partes integrantes devem manter, entre si, um vínculo de essencial coerência”¹⁸. Geraldo Ataliba destaca em sua clássica obra “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro” que a compreensão do fenômeno que o estudioso se propõe a examinar será tão melhor quanto maior for a capacidade deste cientista para entender o todo maior no qual o objeto se insere¹⁹.

¹⁴ KELSEN, Hans. *Teoria General del Estado*. Madrid, 1934, p. 105-106.

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 31-33.

¹⁶ Alfredo Augusto Becker refere que: “Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 33.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 13. Afirma Paulo de Barros Carvalho que “Com efeito, a ordenação jurídica é uma e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretenda há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível”.

¹⁸ RE-AgR 215107/PR, Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, j. 21.11.2006, DJ 02.02.2007, p. 138.

¹⁹ Geraldo Ataliba traz útil e precisa definição de sistema: “o caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do

Exsurge, portanto, uma primeira constatação. Não se pode partir para uma análise de qualquer problema jurídico com a premissa de ramos autônomos e compartimentados, em razão da necessidade de se prestigiar o primado de unidade do sistema jurídico. Se a segregação do estudo do Direito em ramos tem propósito didático, com vistas a assegurar a precisão de conceitos, não se pode admitir interpretação que promova distorção dos institutos ao mero deleite do intérprete. Portanto, a inteireza do ordenamento jurídico passa pela interpretação que melhor promova os institutos e conceitos de forma harmônica, como sustenta o Ministro Luís Roberto Barroso:

os bens jurídicos constitucionalmente protegidos devem ser coordenados de forma a que todos eles possam conservar sua identidade. Por isso, adverte Hesse, é preciso ter cuidado na utilização de fórmulas como a ponderação de bens e a ponderação de valores. Cabe ao intérprete, por força do princípio da unidade, um esforço de otimização: é necessário estabelecer os limites de ambos os bens a fim de que cada um deles alcance uma efetividade ótima²⁰.

No caso em tela, a persecução volta-se contra o não pagamento de tributos, sem estabelecer qualquer distinção sobre as diferentes formas de inadimplemento. O tratamento conferido ao inadimplemento pelo Direito Civil permite estabelecer diferentes formas de incumprimento, desde o inadimplemento relativo até o chamado inadimplemento absoluto.

Ao se referir à extinção dos contratos, Araken de Assis afirma que “a obrigação vive para morrer através do adimplemento²¹” ou, como se pronunciou o jurista lusitano João Calvão da Silva, a *solutio* é “o alfa e o ômega da obrigação²²”. Poder-se-ia utilizar o enunciado “perturbações das prestações” como aponta Harm Peter Westermann²³ ou, ainda,

reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como uma simples partes, mas desempenha cada um sua função coordenada com a função dos outros”. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968, p. 4.

²⁰ BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição – Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. 3º Ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 1999.

²¹ ASSIS, Araken de. *Resolução do contrato por inadimplemento*. 3 ed. São Paulo: RT, 1999, p. 88.

²² SILVA, João Calvão da. *Cumprimento e sanção pecuniária compulsória*. In: Separata do do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra. Coimbra, v. 30, 1987, p. 62.

²³ Refere o professor da universidade de Bielefeld sobre a sistemática alemã que: “disso resultou que a lei não trata senão de algumas formas típicas de malogro do fim, do interesse de um ou de ambos os parceiros, sem encaixa-las em um sistema fechado ou em um só conceito genérico. Nem utiliza o legislador a expressão “perturbações da prestação”, empregada na Ciência para uma parte destas formas de perturbações. Ao contrário, revela-se o sentido da ordenação legal unicamente quando se analisam as influências de certos sucessos sobre a situação das obrigações do devedor e do credor e se põem de manifesto as consequências suplementares estabelecidas pela lei, como, por exemplo, a obrigação à reparação do dano (veja os §§ 286, 325) (...) As

“inexecução das obrigações”, largamente difundido por obra de Agostinho Alvim, que significa dizer “contrato não cumprido por uma ou ambas as partes”. Outrossim, não se pode cogitar inexecução quando o contrato é cumprido mesmo que involuntariamente, pois como assinala Darcy Bessone, “é certo que a execução coativa pressupõe o inadimplemento, mas tal pressuposto é apenas uma condição para se exercer o direito de ação. Esta, destinando-se exatamente a obter o cumprimento do contrato, obviamente não o exclui: ao contrário, tem-no por escopo”²⁴. O estado de inadimplência é apurado quando “faltar a prestação devida, isto é, quando o devedor não a cumprir, voluntária ou involuntariamente”²⁵. Ruy Rosado de Aguiar diz que se configura o inadimplemento quando “a obrigação deixa de ser cumprida no modo e no tempo devidos”²⁶. É exatamente o conceito de mora oferecido pelo Código Civil, quando preceitua em seu artigo 394 que “considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer”²⁷.

No plano do Direito Tributário, o crédito tributário extingue-se, de modo natural, pelo pagamento (artigo 156, I do Código Tributário Nacional). O inadimplemento da obrigação tributária é tratado pelo Código Tributário Nacional como mora, na medida em que comina a aplicação de juros de mora nos termos do artigo 161²⁸. Não se verifica nenhuma cominação ao longo de toda a legislação tributária que ultrapasse do caráter patrimonial ou imponha qualquer sanção além da pecuniária.

Digno de nota que o crédito tributário recebeu tratamento especial por parte do legislador, conferindo-lhe privilégios e garantias (artigos 183 a 193 do Código Tributário Nacional). Em nenhuma passagem há previsão de aflição de pena privativa de liberdade ou

perturbações da prestação, por esta razão, novamente se projetaram nos últimos tempos para o centro do interesse científico. Veja, particularmente, Beuthien, “*Zweckerreichung und Zweckstörung im Schuldverhältnis*” (1969); Jakobs, “*Unmöglichkeit und Nichterfüllung*” (1969); Kohler, “*Unmöglichkeit und Geschäftsgrundlage bei Zweckstörungen im Schuldverhältnis*” (1971).” In: Código Civil Alemão. Direito das obrigações – parte geral. p. 57.

²⁴ BESSONE, Mario. *Analisi economica del diritto e metodo degli studi di teoria del contratto*. In: *Rivista del Diritto Commerciale*. Milano, ano LXXVII, jan/feb., 1979., p. 195.

²⁵ ASSIS, Araken de. *Resolução do contrato por inadimplemento*. 3 ed. São Paulo: RT, 1999, p. 90. Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil*. v. II, p. 307 e GOMES, Orlando. *Obrigações*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 164.

²⁶ AGUIAR JR., Ruy Rosado de. *Extinção dos contratos por incumprimento do devedor*. Rio de Janeiro: Aide, 1991, p. 92.

²⁷ No Código Civil de 1916, há correspondência parcial com o artigo 955.

²⁸ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

sanção que extrapole o patrimônio do devedor. Pelo contrário, a jurisprudência remansosa do Supremo Tribunal Federal sempre coibiu mecanismos de cobrança de tributos que causassem constrangimento ou embaraço, tratando tal estratégia como sanção política²⁹, atraindo a responsabilização do Estado pela quebra do dever de proteção³⁰, reconhecidamente inconstitucional³¹. Não por outro motivo, a Suprema Corte editou os enunciados das Súmulas nº 70, 323 e 547³².

No plano do Direito Privado, não se controverte que as partes, ligadas por um vínculo obrigacional, possuem deveres de proteção mútua, verificando-se daí o surgimento de obrigações de abstenção de certos comportamentos considerados lesivos ou de adoção de

²⁹ O Supremo Tribunal Federal, por considerar a execução fiscal o único meio legítimo para a cobrança de tributos, resolveu a repercussão geral estabelecida sobre as execuções fiscais de baixo valor no sentido de considerar inconstitucional as sentenças extintivas exaradas pelo Judiciário. “TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO. VALOR DIMINUTO. INTERESSE DE AGIR. SENTENÇA DE EXTINÇÃO ANULADA. APLICAÇÃO DA ORIENTAÇÃO AOS DEMAIS RECURSOS FUNDADOS EM IDÊNTICA CONTROVÉRSIA. 1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição, como para eventuais desonerações, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição. 2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar. 3. A Lei nº 4.468/84 do Estado de São Paulo - que autoriza a não-inscrição em dívida ativa e o não-ajuzamento de débitos de pequeno valor - não pode ser aplicada a Município, não servindo de fundamento para a extinção das execuções fiscais que promova, sob pena de violação à sua competência tributária. 4. Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente. 5. Negar ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor sob o fundamento da falta de interesse econômico viola o direito de acesso à justiça. 6. Sentença de extinção anulada. 7. Orientação a ser aplicada aos recursos idênticos, conforme o disposto no art. 543-B, § 3º, do CPC”. (RE 591033, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, j. 17/11/2010, DJe-038 24/02/2011).

³⁰ BIM, Eduardo Fortunato. A Inconstitucionalidade das Sanções Políticas Tributárias no Estado de Direito: Violação ao Substantive Due Process of Law (Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade). In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Dialética, 2004. v. 8. p. 67-92, 83; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Infração Tributária e Sanção*. In: *Sanções Administrativas Tributárias*. Dialética/ICET, 2004. p. 420/444; MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30. p. 46/47; PINTO, Bilac. *Os Limites do Poder Fiscal do Estado*. In: *RF*. v. 82. p. 547-562, 552; NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar. 1996. p. 136; SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. *Sanções políticas no direito tributário: precedentes e atualidades*. In: *Revista SJRJ*, v. 17, n. 28, p. 117-126, jun. 2010. p. 117; FONTENELE, Alysson Maia. *As sanções políticas no direito tributário e os direitos fundamentais do contribuinte*. In: *Coleção Jornada de Estudos ESMAF*. Distrito Federal. v. dez, 2009. p. 57; LIMA, Liana Maria Tabora. *Sanções Políticas Impeditivas do Comércio Internacional*. In: *Revista de Direito Internacional Econômico*, n. 12, jul. – set. 2005, p. 35.

³¹ RE 413782, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, j. 17/03/2005, DJ 03/06/2005, p. 4; RE 550769, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, j. 22/05/2013, DJe-066, 02/04/2014.

³² Súmula nº 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Súmula nº 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Súmula nº 474: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

certos cuidados com o propósito de reduzir a probabilidade de surgimento de prejuízo³³. Ora, admitindo-se que as relações obrigacionais fundadas na manifestação livre da vontade fazem surgir deveres de proteção entre os obrigados, com mais razão ainda se poderia defender que a relação obrigacional compulsória, como é a tributária, também exija dos sujeitos observância do dever de proteção³⁴.

É certo que a relação obrigacional tributária existe para assegurar a manutenção do Estado Constitucional de Direito, sendo interesse do Estado em ver adimplida a obrigação principal, de um lado, e, de outro, dever fundamental do contribuinte em satisfazê-la. Neste cenário, a busca pelo exato cumprimento da obrigação tributária rumo ao adimplemento é compromisso de ambos os sujeitos, de sorte que, no percurso até a satisfação do crédito, as partes devem evitar certos comportamentos que possam gerar dano mútuo. Logo, a digressão realizada no voto do Ministro Relator ao realçar a importância da tributação, não parece socorrer o intérprete para transformar em ilícito aquilo que o legislador assim não definiu. Não se controverte a importância da tributação, mas é altamente controversa a criminalização do inadimplemento.

De efeito, as partes envolvidas na relação obrigacional tributária possuem deveres de prevenção de perigo, sendo responsabilidade tanto do sujeito ativo quanto do sujeito passivo zelar pela incolumidade do patrimônio alheio. Como corolário do brocardo latino *neminem laedere*, o ordenamento jurídico pátrio impõe o dever de indenizar aquele que causar prejuízo a outrem (artigo 927 do Código Civil)³⁵. Parece lógico, portanto, sustentar que os sujeitos da relação tributária estão vinculados não só pela obrigação de satisfazer o tributo, como também pela “relação unitária de proteção”³⁶. Esta relação é independente da obrigação principal e prescindirá da presença desta, daí porque se defende que o dever de proteção se apresenta

³³ CARNEIRA DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. *Contrato e deveres de proteção*. Coimbra: Separata do volume XXXVIII do suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1994, p. 57. MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-fé no Direito Privado*. São Paulo: RT, 2000, p. 438. MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao novo Código Civil*. v V. t. II. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 89. COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 8 ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 67. VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. V. I. 10 ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 126.

³⁴ SANTAMARIA, Francesco. *Autonomia Privata e Statuto del contribuente*. Milão: Giuffrè, 2012, p. 29.

³⁵ SANTAMARIA, Francesco. *Autonomia Privata e Statuto del contribuente*. Milão: Giuffrè, 2012, p. 29-30.

³⁶ Carneira da Frada utiliza a expressão “relação unitária de proteção” a partir da lição da doutrina alemã que se refere a *einheitliches Schutzpflichtverhältnis* extraída de Canaris, Thiele, Marina Frost, Lackum e Münchener Kommentar/Kramer. CARNEIRA DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. *Contrato e deveres de proteção*. Coimbra: Separata do volume XXXVIII do suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1994, p. 101.

como “relação obrigacional legal sem deveres primários”³⁷. Como o dever de proteção possui independência em relação à obrigação principal, pode-se defender que Estado e contribuinte devem zelar pela proteção mútua antes mesmo da ocorrência do fato gerador, incidindo durante o processamento da obrigação tributária e persistindo neste comportamento até mesmo após a extinção do crédito tributário. Com efeito, o compromisso de não causar prejuízo ao patrimônio e à pessoa dos obrigados (elemento nuclear do dever de proteção) constitui-se num dos mais importantes deveres a serem observados por Estado e contribuinte, integrando o *status* de cidadania fiscal³⁸.

Quando examinado o dever de proteção sob a perspectiva do contribuinte, exige-se que o Estado, no exercício do poder de tributar, não lhe cause dano, não prejudicando o seu patrimônio nem causando prejuízo à sua pessoa e à sua família. A tributação constitui-se num excepcional ato de intervenção no direito de propriedade, na medida em que impõe que o cidadão disponha de seu patrimônio em prol do Estado. Como medida excepcional que é, o poder de tributar não pode ofender o patrimônio do contribuinte para além do que a sua capacidade contributiva autoriza, nem mesmo está autorizado a menoscabar os direitos da personalidade do contribuinte a pretexto de exercer o direito de cobrança do respectivo tributo.

Colocado em outros termos, o contribuinte tem o direito de não ser tributado de forma diversa daquela preconizada pela Constituição e regulamentada pela lei instituidora do respectivo tributo³⁹. Dessa forma, pode-se dizer que se constitui em dever do Estado zelar pela incolumidade do contribuinte, não lhe causando prejuízo e não ofendendo seu patrimônio material e moral. Esta responsabilidade está insculpida no texto da Constituição, impondo ao Estado o dever de indenizar o dano causado ao particular⁴⁰.

³⁷ CARNEIRA DA FRADA, Manuel Antonio de Castro Portugal. *Contrato e deveres de proteção*. Coimbra: Separata do volume XXXVIII do suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1994, p. 101.

³⁸ Vasco Branco Guimarães defende a ideia a partir da identificação de um rol de garantias do contribuinte. GUIMARÃES, Vasco Branco. *As garantias dos particulares na relação jurídica tributária: uma revisão necessária*. In: Daniel Freire e Almeida; Fabio Luiz Gomes e João Ricardo Catarino (org). *Garantia dos contribuintes no Sistema Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 690.

³⁹ NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável. Estudos de Direito Fiscal*. V. III. Coimbra: Almedina, 2010, p. 155.

⁴⁰ Art. 37. (...) § 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

O Superior Tribunal de Justiça já aplicou condenações ao Fisco por ajuizamento de execução fiscal indevida. Nos casos paradigmas, reconheceu-se que o ajuizamento da ação de execução fiscal, ainda que se constitua em prerrogativa do Estado credor, não pode ser manejada de forma abusiva, pois assim agindo estaria violando o preceito do *neminem laedere*. Nos casos colacionados, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que o direcionamento da execução fiscal contra quem não é devedor é considerado exercício abusivo de um direito, impondo o dever de indenizar⁴¹. Dessa forma, pode-se dizer que o dever de proteção constitui-se em compromisso do Estado em zelar pela integridade do patrimônio material e moral do contribuinte, não lhe ofendendo os direitos patrimoniais e morais dignos de proteção.

Em precedente do Supremo Tribunal Federal⁴², reconheceu-se o dever de indenizar do Estado em relação ao contribuinte quando verificado que a consulta que lhe foi prestada pela Administração Tributária havia lhe causado prejuízo. No caso, a contribuinte, confiando na solução da consulta apresentada pelo fisco, passou a antecipar o recolhimento do tributo, enquanto que suas concorrentes continuaram a recolher em momento posterior. Inconformada com a situação, a contribuinte voltou a consultar a Administração Tributária e, revendo a posição pretérita, reconheceu que o procedimento das empresas concorrentes estava correto e, por decorrência, a solução de consulta apresentada estava errada. O Supremo Tribunal Federal reconheceu que a Administração Tributária deve zelar pela confiança despertada no contribuinte quando este, de boa-fé, passa a acreditar em seus atos. Quando a Administração não zela adequadamente pelo contribuinte, causando-lhe prejuízo, deve responder no sentido de tornar indene o cidadão que confiou na consulta exarada.

Durante muitos anos, discutiu-se no âmbito do Direito Tributário a correta interpretação do artigo 135 do Código Tributário Nacional, no que tange à possibilidade de responsabilização do sócio por tributos devidos pela pessoa jurídica. Segundo estabelece o texto legal, o sócio responde por dívida da sociedade, quando identificada ofensa à lei, contrato social ou estatuto.

⁴¹ AgRg no AgRg no Ag 1389717/RS, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 05/02/2013, DJe 14/02/2013; REsp 904.330/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 03/11/2008.

⁴² “TRIBUTÁRIO - CONSULTA - INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque”. (RE 131741, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, SEGUNDA TURMA, j. 09/04/1996, DJ 24-05-1996, p. 17415).

Por algum tempo, interpretou-se o inadimplemento tributário como hipótese de infração à lei, autorizando a responsabilização do sócio nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional. No entanto, com muita prudência, os Tribunais passaram a considerar que a mora no pagamento dos tributos não é causa suficiente para se atribuir responsabilidade às pessoas elencadas no referido dispositivo legal⁴³. É necessário que se tenha comprovado a infração à lei civil ou penal⁴⁴. A matéria tornou-se pacífica no âmbito do Superior Tribunal de

⁴³ Tributário e Processual Civil. Agravo Regimental. Execução Fiscal. Responsabilidade. Sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Necessidade de comprovação do fisco de violação à lei. Precedentes – 1. Agravo regimental contra decisão negou seguimento ao Especial da parte agravante. 2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 3. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior. 4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de que o simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. 5. “A responsabilidade tributária substituta prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal.” (AgReg no AG 246.475/DF, 2ª T., Rel.: Min. Nancy Andrighi, DJ 01/08/2000) 6. Precedentes das egrégias 1ª Seção e 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior. 7. Precedentes citados, não obstante o respeito a eles reverenciado, que não transmitem a posição deste relator. A convicção sobre o assunto continua a mesma e intensa. 8. Agravo regimental não provido. (STJ, AGRESP 557483, 1ª T., Rel.: Min. José Delgado, j. 04/11/2003); Processual Civil. Agravo Regimental. Agravo de Instrumento. Responsabilidade do Sócio-Gerente. Art. 135, III, do CTN. I – Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. II – O simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal a ensejar a responsabilidade pessoal disciplinada no art. 135, III, do CTN. Agravo regimental desprovido. (STJ, AGA 453.663/RJ, 1ª T., Rel.: Min. Denise Arruda, j. 18/12/2003).

⁴⁴ Processual civil e tributário. Recurso especial. Execução fiscal. Dissolução irregular. Responsabilidade do sócio-gerente. Ônus da prova. Distinções. 1. Na imputação de responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da sociedade, cumpre distinguir a relação de direito material da relação processual. As hipóteses de responsabilidade do sócio são disciplinadas pelo direito material, sendo firme a jurisprudência do STJ no sentido de que, sob esse aspecto, a dissolução irregular da sociedade acarreta essa responsabilidade, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN (v.g.: EResp 174.532, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 18.06.01; EResp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 03.11.08; EResp 716.412, 1ª Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 22.09.08). 2. Sob o aspecto processual, mesmo não constando o nome do responsável tributário na certidão de dívida ativa, é possível, mesmo assim, sua indicação como legitimado passivo na execução (CPC, art. 568, V), cabendo à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das hipóteses da responsabilidade subsidiária previstas no direito material. A prova definitiva dos fatos que configuram essa responsabilidade será promovida no âmbito dos embargos à execução (REsp 900.371, 1ª Turma, DJ 02.06.08; REsp 977.082, 2ª Turma, DJ de 30.05.08), observados os critérios próprios de distribuição do ônus probatório (EResp 702.232, Min. Castro Meira, DJ de 26.09.05). 3. No que se refere especificamente à prova da dissolução irregular de sociedade, a jurisprudência da Seção é no sentido de que “a não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular (EResp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08; EResp 852.437, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 03.11.08). 4. No caso, o acórdão recorrido atestou que a empresa não funciona no endereço indicado, estando com suas atividades paralisadas há mais de dois anos, período em que não registrou qualquer faturamento. 5. Recurso especial improvido. (Resp 1096444/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 19/03/2009, DJe 30/03/2009).

Justiça com a edição do enunciado da Súmula nº 430 que estabelece: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Decorre, portanto, que a interpretação a ser realizada pelo Juízo Penal não pode descurar das considerações acima detalhadas. A tributação, no ordenamento jurídico pátrio, constitui-se em exceção à proteção constitucional ao direito de propriedade, de modo que o exercício do poder de tributar deve ser exercido dentro dos parâmetros estabelecidos pela Constituição. Toda e qualquer iniciativa estatal de cobrança de tributos que tenha extrapolado os limites constitucionais e legais sempre foi considerada como “sanção política” e, como medida inconstitucional, vedada pela Suprema Corte. Além disso, o inadimplemento de tributo entendido como mora, atraso, jamais foi considerado como ilicitude no plano do Direito Tributário, consoante entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça. Poderia, então, a esfera penal conferir tratamento de conduta ilícita algo que o Direito Tributário assim não considera?

Como bem defende Mario Laporta⁴⁵, é necessário “*un sistema penal tributario establecido a partir de la teoría general de Derecho, la teoría de las normas y, fundamentalmente, contribuir a la explicación del hecho punible*”.

4. DA DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE SUJEITO PASSIVO E O DILEMA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA

A decisão tomada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109 estabeleceu que o sujeito ativo da conduta tipificada no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 é o sujeito passivo da obrigação tributária. Nesta medida, impõe-se questionar o conceito de sujeito passivo da relação jurídico-tributária para avaliar o erro ou acerto da decisão exarada⁴⁶.

⁴⁵ LAPORTA, Mario H. *Delito Fiscal: el echo punible, determinación del comportamiento típico*. Buenos Aires: BdeF, 2014. p. 2.

⁴⁶ Este debate já havia sido suscitado por Norberto Godoy: “Lo que nos interesa a los efectos de este trabajo, es destacar sobremanera que las obligaciones jurídico tributárias substativas poseen características propia que permiten diferenciarlas de las obligaciones jurídicas que reglan las relaciones civiles, (...)” GODOY, Norberto. *Diferencias entre las obligaciones jurídicas tributárias sustantivas y las obligaciones jurídicas civiles*. In: Revista de Direito Tributário n. 43, jan/mar 1988, p. 69.

Como visto, o Ministro relator Rogerio Schietti Cruz identifica quatro tópicos fundamentais para formar a sua convicção e aqui transcrevemos aquele que mais interessa:

4º) A descrição típica do crime de "apropriação indébita tributária" contém a expressão "valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição.

No prosseguimento do voto, o Ministro alerta que o legislador incorreu em equívoco técnico ao manejar as expressões "descontar e cobrar". Vale reproduzir:

Diante disso, é correto afirmar 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. Tal percepção tributária do termo "cobrar" descrito no tipo penal do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, acaba por se traduzir em uma deficiência de técnica legislativa na redação do dispositivo, porquanto sujeito passivo jamais cobra tributo. A mesma deficiência redacional, sob o enfoque da dogmática tributária, é observada para o termo "descontado", na medida em que o sujeito passivo da obrigação tributária não pode descontar absolutamente nada relacionado ao tributo, não obstante a utilização do termo de forma generalizada para indicar a retenção feita por responsável tributário por substituição, tal como nas hipóteses em que o empregador retém o imposto de renda do empregado para posterior recolhimento ao Fisco. De fato, a ideia de desconto está relacionada, na verdade, à possibilidade de o Poder Público, por meio de lei, conferir abatimento nos casos em que há o pagamento antecipado do crédito tributário, *ex vi* do art. 158, parágrafo único, do CTN, nestes termos (...).

Embora as afirmações tenham sido tecidas de forma correta e adequada, a evolução do raciocínio sofre deturpação. O voto equipara a expressão "descontado" com as hipóteses de "retenção" e depois afirma que o termo igualmente serve às hipóteses de repercussão econômica do tributo no preço da mercadoria vendida. Tal pensamento está embasado na ideia de que o dispositivo examinado teria derivado da fusão incorreta de dois incisos do artigo 4º do Projeto de Lei n.º 4.788/1990, que viria a se converter na Lei n.º 8.137/90. Como se poderá demonstrar, a eventual atecnia do legislador apontada pelo Ministro não teria o condão de alterar os conceitos de contribuinte e responsável.

Da mesma forma, a utilização da expressão "cobrado" foi inadequadamente utilizada como sinônimo de repercussão econômica, quando se observa o seguinte trecho:

É importante sublinhar, em casos tais, que a própria natureza da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária

revela um ponto de convergência entre o tributo indireto e sua repercussão econômica, com o significado semântico do termo "cobrado". De fato, os tributos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro repercute em terceira pessoa, ou seja, quando o encargo tributário é transferido pelo contribuinte de direito para outra pessoa que o suportará, dentro da cadeia de consumo (repercussão econômica).

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

Sobre a expressão "descontado", ainda que tenhamos algumas divergências com a fundamentação esposada pelo julgador, como o caso não versava sobre tributo retido na fonte, não haveria razão para um exame criterioso, por ora.

De outro lado, o raciocínio empreendido pelo julgador para proceder à interpretação da expressão "cobrado" é absolutamente equivocada. Não se pode admitir que a interpretação seja capaz de tornar típica conduta não criminalizada pelo legislador. Senão vejamos.

O acórdão ora analisado incorre no erro corriqueiramente cometido pelos operadores do Direito não familiarizados com noções de economia. Ao classificar tributos em diretos e indiretos, é comum sustentar que os primeiros são aqueles que não comportam repasse do ônus econômico, enquanto que os segundos admitiriam tal transferência⁴⁷. Aliomar Baleeiro há muitos anos critica o simplismo da distinção, quando refere que o mesmo tributo pode ser direto ou indireto a depender da técnica de incidência da tributação empregada⁴⁸.

Sob o enfoque econômico, é irrelevante identificar quem está obrigado a "emitir o cheque" ao Estado, para utilizar clássica expressão de Joseph Stiglitz⁴⁹. Do ponto de vista econômico, todos os tributos comportam maior ou menor "translação", assim, o que determinará se o tributo será repassado ou não é a elasticidade da oferta e da demanda⁵⁰. É

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2011, p. 22.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 884.

⁴⁹ STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 3 ed. New York: WW Norton & Company, 2000, p. 490.

⁵⁰ STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 3 ed. New York: WW Norton & Company, 2000, p. 492.

possível imaginar um cenário em houvesse total elasticidade na oferta e inelasticidade na demanda, onde o vendedor seria capaz de repassar integralmente todos os seus tributos, inclusive sobre tributos diretos⁵¹. Por outro lado, em determinados mercados cujos preços sejam inelásticos, nem mesmo os chamados tributos indiretos possam ser transferidos.

Portanto, a classificação artificialmente criada pela doutrina tributária e que tanta controvérsia gera acerca da legitimidade sobre a repetição do indébito em relação aos chamados tributos indiretos é inadequada para promover a distinção que o voto vencedor acabou por extrair. Se o julgador entende que poderiam estar enquadrados na hipótese do inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 todos os tributos que comportem a translação do encargo para o consumidor, poder-se-ia chegar ao absurdo de admitir a responsabilização penal pelo inadimplemento do IPTU do imóvel do comerciante que supostamente teria sido repassado ao preço dos produtos vendidos, dada a elasticidade do preço identificada naquele mercado em particular. À toda evidência que não se trata desse tipo de situação que o legislador criminal se encarregou de positivar.

Se a questão da repercussão econômica fosse efetivamente relevante, o legislador teria tomado a cautela adotada na redação do artigo 166 do Código Tributário Nacional, por exemplo. Em verdade, o tipo penal sob análise cuida da hipótese de “desconto” ou “cobrança” de tributo em nome de outrem, não se podendo considerar como incidente no tipo penal aquele que deixa de recolher tributo próprio.

O enfrentamento da matéria sob o prisma tributário, especialmente a partir da ideia de unidade da Constituição e do sistema jurídico com um todo, merece agora uma contribuição a partir do campo penal.

Já de início, deve ser destacado que não se mostra mera coincidência que o voto vencedor tenha destacado a importância da tutela penal da tributação, especialmente a partir da magnitude dos impactos da criminalidade tributária, geradora de consequências indiretas, dentre as quais o aumento das desigualdades sociais. Nesse sentido, ainda de acordo com o voto, “a necessidade, a finalidade e a importância da ordem tributária pode ser extraída da própria prodigalidade de normas programáticas enunciativas previstas na Constituição

⁵¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 54.

Federal, que entoam direitos fundamentais sociais”, colocando o “Estado como protagonista de políticas públicas voltadas à satisfação desses direitos, cuja implementação indiscutivelmente depende da arrecadação tributária”. Ou seja, subsidia, de forma destacada, a implementação dos objetivos fundamentais da República, “o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, de garantir o desenvolvimento nacional, de erradicar a pobreza e a marginalização, bem como de reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Apresentando dados de sonegação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional⁵², sustenta o voto que “a tutela penal da ordem tributária mostra-se consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal”, revelando “um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida”.

Parece-nos, entretanto, que o valor é apenas um dado gerado por estimativa, o que em termos estatísticos e científicos não possui nenhum valor. Se a ciência não endossa tais números, poderiam eles servir para fundamentar a denegação do *habeas* examinado no caso concreto?

O introito do voto se mostra importante porque reflete uma tendência de interpretação do tipo penal a partir da relevância do bem jurídico tutelado. No entanto, ainda que não se discuta a necessidade de tutela jurídico-penal da ordem tributária (tema já há tempos superado), a criminalização de comportamentos que violem a ordem tributária demanda a intervenção do princípio mais basilar do Direito Penal, o da legalidade. Dessa

⁵² O Ministro Rogério Schietti, relator do acórdão examinado, utiliza alguns dados fornecidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no sentido de que a “sonegação” teria subido de 7,6% do PIB para 9,1% do PIB, atingindo a cifra de R\$ 571,5 bilhões de crédito tributário sonegado. Duas observações precisam ser feitas para que a discussão ganhe status de seriedade. Em primeiro lugar, é preciso que a PGFN explique os critérios utilizados para apurar um volume tão expressivo que, segundo cotejo estabelecido pelo próprio órgão, equivale a 90% da arrecadação de todos os Estados e Municípios em 2016. É temerário fazer uma afirmação tão grave sem indicar os dados que possibilitaram tal conclusão. Estes valores correspondem ao número de representações ao Ministério Público Federal para fins de ajuizamento de ações penais? Este número é o valor sonegado que ensejou o ajuizamento de ações penais? Parece que o valor não corresponde com as informações prestadas pela Procuradoria-Geral da República. Em Relatório disponibilizado pelo Ministério Público Federal, os Procuradores da República, reunidos em 28 de fevereiro de 2018, apontaram que a sonegação alcançaria o valor de R\$ 130 bilhões entre 2014 e 2016 (disponível no site: http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr2/publicacoes/cartilhas/009_16_atuacao_criminal_com_estrategia_e_efetividade_online.pdf). A segunda observação é que se o dado informado sobre o volume sonegado é correto, afigura-se lícito afirmar que há um nível alarmante de ineficiência dos órgãos estatais de controle que permite uma cifra tão elevada ser sonegada. Se o volume corresponde a tributos devidos e não pagos, há uma abissal incompetência dos setores que deveriam zelar pelo adimplemento dos tributos e que, portanto, não estão gerando resultados satisfatórios.

forma, a importância da arrecadação tributária (novamente algo inquestionável) para a realização dos fins da Constituição Federal não permite um extravasamento dos limites da tipicidade. Mais: da própria Constituição Federal e dos princípios que regem a interpretação do Direito Penal.

Não bastassem os argumentos já alinhados, pode-se ainda elencar a noção de que o Direito Penal jamais foi confundido ou tratado como mecanismo alternativo para a cobrança de tributo, pois se a norma penal tivesse por objetivo punir a inadimplência teria redigido o tipo penal de forma a deixar claro que a reprovabilidade da conduta deveria repousar no não pagamento⁵³.

Como já deixara muito claro Alécio Lovatto:

A matéria, embora também não ofereça maiores dificuldades, tem sido mal-interpretada no que concerne ao ICMS. Embora se diga estar o imposto embutido no preço, ou ser o consumidor final o contribuinte de fato, juridicamente não se trata de substituição tributária⁵⁴.

Nesse sentido, acrescentam Fernando Facury Scaff e Ana Elisa Bechara que

o movimento político-criminal arrecadatório não é novo e está sempre a tentar se estabelecer em épocas de crise econômica. Ocorre que, para além de sua ilegitimidade, a criminalização da mera inadimplência tributária potencializa o problema, aumentando a crise; afinal, não se deixa de pagar tributos porque se quer, mas porque não se consegue fazê-lo, mesmo sob o risco das pesadas sanções monetárias estabelecidas, algumas das quais bastante superiores a 200% do valor do tributo devido.

Portanto, para que se configure a hipótese legal é preciso que esteja presente um elemento fundamental do tipo que é “apropriar-se daquilo que não é seu”, onde estaria a reprovabilidade da conduta. Logo, é evidente que o não recolhimento de tributo sobre o qual recaía o dever legal de exigir de terceiro e repassar ao Fisco caracteriza a hipótese legal. Ilustra a situação concebida pelo legislador a substituição tributária, onde o substituto responde pelos tributos do substituído. Por outro lado, o não pagamento do tributo próprio envolve situação de inadimplência do tributo que não pode ser confundida com o tipo penal como veio a ser levado a efeito pela Corte da Cidadania.

⁵³ LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes Tributários*. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 129.

⁵⁴ LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes Tributários*. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 127.

A mesma conclusão encontra albergue na doutrina penal (não de forma uníssona, mas certamente majoritária). Já quando a análise da própria tipicidade penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, Hugo de Brito Machado⁵⁵ afirma que “a existência de dispositivos legais semelhantes, anteriores e posteriores a este, bem revela a insegurança dos que manejam a elaboração das leis, na incriminação da conduta nessa norma descrita”, revelando um “desejo persistente de impor ao contribuinte inadimplente pena corporal”. O autor ainda realiza uma comparação entre a conduta típica e a do depositário infiel, que “constituem o que em boa doutrina se pode chamar de fraude à Constituição”.

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins⁵⁶, ao tratar do recolhimento de ICMS oportunamente declarado nas guias adequadas e relativo à dívida por operações próprias, afirma que “os nossos legisladores pecam pela irracionalidade”, sendo a Lei nº 8.137/90 um “primor de incoerência legislativa”. O artigo 2º, inciso II, “revela um contribuinte que nada esconde do Fisco, dizendo-lhe o que deve e que, portanto, não se confunde com aqueles que, deliberadamente, pretendem manipular operações tributáveis”.

Para Kiyoshi Harada e Leonardo Musumecchi Filho, o não recolhimento de ICMS por operação própria envolve apenas infração tributária, sendo que tese em sentido contrário não leva em conta o fato de que todo tributo indireto repercute na política de formação de preço de mercadorias e serviços, assim como o fato de que o vendedor recebe o preço e não o imposto (para os autores, a apropriação indébita somente seria viável no sistema da tributação “por fora”, como no caso dos Estados Unidos e Japão, onde os tributos são recolhidos separadamente, sem integrar o valor do preço⁵⁷).

Leandro Paulsen⁵⁸, de forma enfática, afirma que o crime do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, “está estritamente relacionada à substituição tributária”.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). 4ª ed. São Paulo: RT, 2002. p. 130.

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). 4ª ed. São Paulo: RT, 2002. p. 47.

⁵⁷ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2012. p. 249.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. *Crimes federais*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 365

Em atenção específica à interpretação dada ao referido dispositivo penal a partir do julgamento do Habeas Corpus nº 399.109, Fernando Facury Scaff e Ana Elisa Bechara afirmam que “a questão central reside em estabelecer quais sejam as fronteiras de interpretação dos elementos normativos típicos ‘tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação’”. Acrescentam que “seguramente a decisão judicial fundou-se em uma interpretação econômica, que é insuficiente para a identificação do *tipo* penal”, sendo que “poder-se-ia até discutir sua adequação tributária, embora com poucos adeptos; porém é inegável a inadequação interpretativa penal na presente hipótese”⁵⁹.

Nesse sentido, a solução da questão seria vinculada ao exame de critérios de deontologia hermenêutica, a fim de orientar e limitar a discricionariedade judicial. Um primeiro critério reside no próprio princípio da legalidade, que impede, na aplicação da norma penal, que o julgador adote conceitos mais amplos do que aqueles reconhecidos pelo próprio campo jurídico extrapenal (ou seja, o Direito Tributário, tendo em vista tratar-se de contexto de nítida acessoriedade administrativa), a que o tipo se refere⁶⁰. Nesse mesmo sentido, para Pierpaolo Cruz Bottini e Igor Mauler Santiago, a coerência das decisões judiciais é um valor fundamental a ser preservado, pelo que “não faz sentido considerar-se o consumidor como contribuinte para efeitos criminais, se ele não é admitido como tal para efeitos tributários”⁶¹. Um segundo critério é a orientação conforme à Constituição, onde deve ser observada a vedação constitucional da prisão por dívida⁶² como critério de orientação da interpretação da norma penal. Um terceiro critério envolve o filtro teleológico da interpretação dos elementos

⁵⁹ SCAFF, Fernando; BECHARA, Ana Elisa. O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário. *Consultor Jurídico*, 2018. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opinio-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>>. Acesso em 20 dez. 2018.

⁶⁰ SCAFF, Fernando; BECHARA, Ana Elisa. O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário. *Consultor Jurídico*, 2018. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opinio-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>>. Acesso em 20 dez. 2018.

⁶¹ BOTTINI, Pierpaolo; SANTIAGO, Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. *Consultor Jurídico*, 2018. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viola-constituicao>>. Acesso em 20 dez. 2018.

⁶² O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Agravo em Recurso Especial nº 999.425/SC, ao analisar a constitucionalidade do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, decidiu que “a jurisprudência deste Supremo Tribunal é pacífica no sentido de que os delitos previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Lei Maior, em virtude de terem caráter penal e não se relacionarem com a prisão civil por dívida”. No entanto, nos termos do voto do Ministro Relator Ricardo Lewandowski (acompanhado de forma unânime), “as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a ultima ratio para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal”.

normativos do tipo a partir dos princípios fundamentais que regem o Direito Penal, a fim de evitar que a interpretação constitucional leve a uma expansão punitiva, sob o argumento da pretensa defesa de “interesses sociais” ou do “bem comum”⁶³.

Assim, a responsabilização penal do indivíduo não pode decorrer da mera decisão argumentativa do julgador, tampouco fundada em conceitos ou deveres jurídicos abstratos. O atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio devidamente declarado pelo contribuinte constitui inadimplência fiscal que configura ilícito administrativo passível de sanções pecuniárias e cobrável pelos meios cabíveis. O contrário implica em uma intervenção penal sem legitimidade material, fundada apenas na ameaça de pena como instrumento político de poder do Estado⁶⁴. De fato, “*existe un conflicto ineludible y connatural al Derecho Penal entre legalidad y política criminal. Este juego de intereses se percibe claramente a la hora de aplicar el Derecho positivo por parte del Poder Judicial*”⁶⁵.

Toda essa análise, certamente perpassando a maioria dos consistentes fundamentos aqui expostos, poderá/deverá ser novamente realizada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, eis que da decisão restou interposto Recurso Ordinário Constitucional, tramitando sob o nº 163.334, com a relatoria do Ministro Roberto Barroso.

De qualquer maneira, segue atualíssimo o entendimento de que “*todo sistema penal, aun el más racional, podrá cumplir su misión sólo cuando esté vinculado con un sistema tributario claro, justo e equilibrado*”⁶⁶.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em se tratando do Direito Penal Tributário (para os que defendem a existência de um ramo particular do Direito Penal nesta área da criminalidade) ou, ao menos, dos crimes contra a ordem tributária, de uma zona de necessária interligação entre o campo penal e tributário, a

⁶³ SCAFF, Fernando; BECHARA, Ana Elisa. O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário. *Consultor Jurídico*, 2018. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opiniao-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>>. Acesso em 20 dez. 2018.

⁶⁴ SCAFF, Fernando; BECHARA, Ana Elisa. O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário. *Consultor Jurídico*, 2018. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opiniao-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>>. Acesso em 20 dez. 2018.

⁶⁵ ESTÉVEZ, Juan María Rodríguez. *Riesgo penal para los directivos de empresa: atribución de responsabilidad penal*. Buenos Aires, BdeF, 2016. p. 26.

⁶⁶ MONTE, Elio Lo. *Principios de Derecho Penal Tributário*. Buenos Aires, BdeF, 2006. p. 259.

compreensão dos delitos pertinentes não pode ser realizada sem a observância dos pressupostos trazidos pelos dois campos de conhecimento do Direito (que, aliás, aqui são tratados como dois justamente para fins de análise do problema, eis que não se pode descurar estarem intrinsecamente relacionados a um todo maior, o próprio Direito).

Aliás, tal relação de dependência analítica já é assentada pela própria Súmula Vinculante 24, ao estabelecer que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”. De fato, a própria tipificação do ilícito tributário como penal depende de prévio juízo e manifestação do campo tributário, verdadeira *conditio sine qua non* para a intervenção penal. E não se diga que, por tratar-se agora do artigo 2º (e não do artigo 1º, expressamente referido pela Súmula Vinculante), a mesma lógica interpretativa possa ser desconsiderada, eis trata-se de pressuposto fundamental dos crimes tributários: o ilícito penal tributário depende de uma moldagem penal a um fato necessariamente tributário, e que como tal deve ser compreendido.

Assim, a um, o inadimplemento de tributo jamais foi considerado como um ilícito penal, sob pena, inclusive, de representar manifesta afronta constitucional.

A dois, quanto à interpretação dada pelo *Habeas Corpus* nº 399.109 à expressão “descontado”, ainda que existam algumas divergências com a fundamentação esposada pelo julgador, como o caso não guarda relação com tributo retido na fonte, não se justifica, por ora, um exame mais aprofundado.

A três, equivocou-se o Superior Tribunal de Justiça na interpretação dada à expressão “cobrado” é absolutamente equivocada, eis que o tipo penal sob análise cuida claramente da hipótese de “cobrança” de tributo em nome de outrem, não se podendo considerar como incidente no tipo penal aquele que deixa de recolher tributo próprio.

De fato, o acórdão incorre no erro comum cometido pelos operadores do Direito não familiarizados com noções de economia, tendo em vista que, ao classificarem tributos em diretos e indiretos, sustentam que os primeiros são aqueles que não comportam repasse do ônus econômico, enquanto que os segundos admitiriam tal transferência. No entanto, do ponto de vista econômico, todos os tributos comportam maior ou menor “translação”, sendo que, se

o julgador entende que poderiam estar enquadrados na hipótese do inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 todos os tributos que comportem a translação do encargo para o consumidor, poder-se-ia chegar ao absurdo de admitir a responsabilização penal pelo inadimplemento de todo e qualquer tributo supostamente repassado a terceiros. Claramente, não se trata desse tipo de situação que o legislador criminal buscou positivizar.

A quatro, o próprio princípio da legalidade impede, na aplicação da norma penal, que seja utilizados conceitos mais amplos do que aqueles reconhecidos pelo próprio campo jurídico extrapenal (no caso, o Direito Tributário).

A cinco, não se mostra constitucionalmente legítima a expansão dos tentáculos penais a partir de critérios relacionados à defesa de “interesses sociais” ou do “bem comum”, na medida em que se prestariam para justificar qual incremento punitivo.

A seis, e por fim, decisões como a ora em análise causam uma artificial necessidade de escolha pelo contribuinte: na falta de recursos suficientes para o adimplemento de todos os tributos, a opção tenderá a ser feita por aqueles que possam gerar alguma consequência penal (no caso em análise, o ICMS), o que poderá gerar um desequilíbrio entre tributos cujo inadimplemento seja considerado “criminoso” ou não.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Teoria da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERRUEZO, Rafael. *Responsabilidad penal en la estructura de la empresa: imputación jurídico-penal en base a roles*. Buenos Aires, BdeF, 2018.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigaçãõ Tributária: uma introdução metodológica*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CALLE, Enrique Ortiz. *Organización jurídica de las potestades interpretativas de la Administración tributaria del Estado en la Ley General Tributaria española*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 77, nov.-dez./2007, p. 308-326.
- CAMPOS, Diogo Leite de Campos. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 739.
- _____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007
- _____. *Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da Incidência*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Sujeição passiva e Responsáveis Tributários*. In: Repertório IOB de Jurisprudência, 11/96.
- _____. *Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte*. In: Revista de Direito Tributário n. 7/8, jan.-jun./1979, p. 135-151.
- ESTÉVEZ, Juan María Rodríguez. *Riesgo penal para los directivos de empresa: atribución de responsabilidad penal*. Buenos Aires, BdeF, 2016.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- FALCON Y TELLA, Ramon. *La solidariedad tributaria*. In: Revista de Direito Tributário n. 35, jan.-mar./1986, p. 47.
- FANUCHI, Fabio. *Obrigaçãõ e Créditos Tributários*. In: Revista de Direito Tributário n. 2, out.-dez./1977, p. 109-112.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Princípios de proteção ao contribuinte: princípio da segurança jurídica*. In: Revista de Direito Tributário n. 47, jan.-mar./1989, p. 56-61.
- GONÇALVES, J. A. Lima. *Princípios informadores do “critério pessoal da regra matriz de incidência tributária”*. In: Revista de Direito Tributário n. 23/24, jan.-jun./1983, p. 252-265.
- HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2012.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva*. Belém: Cejusp, 1986.
- LAPATZA, José Juan Ferrero. *Direito Tributário. Teoria Geral do tributo*. Barueri: Manole, 2007.
- LAPORTA, Mario H. *Delito Fiscal: el echo punible, determinación del comportamiento típico*. Buenos Aires: BdeF, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). 4ª ed. São Paulo: RT, 2002.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Inoponibilidade das Convenções particulares à Fazenda Pública – inteligência do art. 123 do CTN*. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 177, p. 41-47.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). 4ª ed. São Paulo: RT, 2002.
- MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. *Sujeição tributária passiva*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas n. 79, abr.-mar./2008, p. 1-35.
- MONTE, Elio Lo. *Principios de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires, BdeF, 2006.
- NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6 ed. Coimbra: Almedina, 2011.
- _____. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2008.
- _____. *Crimes federais*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SCAFF, Fernando; BECHARA, Ana Elisa. O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário. *Consultor Jurídico*, 2018. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opinia-o-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>>. Acesso em 20 dez. 2018.
- STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF>. Acesso em: 20 dez. 2018
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2011.
- TIPKE, Klaus e LANG, Joaquim. *Direito Tributário*. 18 ed. Porto Alegre: SaFE, 2008.
- TOMAZETTE, Marlon. *As obrigações tributárias e os consórcios de sociedades*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas n. 100, set.-out./2011, p. 349-368.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18 ed. Rio de Janeiro, 2011.
- VOGEL, Klaus. *Protección legal ante los Tribunales fiscales en la Republica Federal Alemana*. In: Revista de Direito Tributário n. 34, out.-dez./1985, p. 13-25.
- VILLEGAS, Hector. *Destinatário legal tributário*. in: RDP 30/271-94.
- _____. *El pacto de San Jose de Costa Rica y los Derechos Humanos de los contribuyentes*. In: Revista de Direito Tributário n. 51, jan.-mar./1990, p. 11-20.