

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

CONSULTA JURÍDICA

Os ilustres advogados Drs. **HELICIO HONDA** e **CAIO CÉSAR BRAGA RUOTOLO**, na condição de patronos da **FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO - FIESP**, pessoa jurídica admitida como *amicus curiae* nos autos do Recurso Ordinário Constitucional (ROC) em *habeas corpus* (RHC 163334) em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal (STF), formulam a seguinte consulta:

- A) Como deve ser delimitado o âmbito de aplicação da norma penal incriminadora contida no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990?
- B) É correta a interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), à luz do ordenamento penal brasileiro, que compreendeu a possibilidade de ocorrência do crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.197/1990 em todas as hipóteses de não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente em operações comerciais?
- C) É possível afirmar que mencionado tipo penal seria aplicável somente aos casos de não recolhimento do tributo por parte de agentes arrecadadores de ICMS de terceiro? Possui relevância jurídico-penal o fato deste tributo ser próprio ou por substituição?

Os consulentes ofertaram a este parecerista a cópia integral do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do *habeas corpus* nº 399.109/SC, cuja relatoria competiu ao Exmo. Ministro Rogério Schietti Cruz, responsável pelo voto vencedor. Quando do julgamento no âmbito da Terceira Sessão da Corte Superior, ficaram vencidos a Exma. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e os Exmos. Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior. Por se tratar a consulta de questão exclusivamente

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

jurídica, o acesso à decisão colegiada já é suficiente para exarar a opinião acerca dos temas objeto da quesitação.

Com isso, e para o melhor esclarecimento das perguntas, esta opinião jurídica divide-se em quatro capítulos: (1) Considerações gerais sobre os crimes tributários no Brasil; (2) A noção jurídica de sonegação fiscal como elementar típica; (3) O ICMS e o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990; (4) Conclusões/Respostas aos quesitos.

1) Considerações gerais sobre os crimes tributários no Brasil

Já foi dito a respeito da legislação penal tributária brasileira que a sua finalidade protetiva essencial residiria na garantia da arrecadação por parte do Fisco. Com isso, não obstante se afirme tradicionalmente no discurso do Direito a tutela do bem jurídico difuso intitulada “*ordem tributária*”, na realidade tal assertiva apresentaria um caráter opaco, eis que o interesse primeiro do exercício do poder punitivo não se voltaria propriamente a esta dimensão supraindividual, mas sim à devida arrecadação em detrimento do patrimônio dos contribuintes¹. Posta nestes termos, a criminalização tributária atenderia à função de exclusivo *reforço sancionatório* das normas fiscais, servindo como uma espécie de instrumento adicional de ameaça punitiva capaz de gerar constrangimentos jurídicos motivadores do adimplemento tributário².

¹ Exemplo desta afirmativa é a crítica muito bem pontuada por TANGERINO e CANTERJI. Após demarcarem com bastante precisão a dimensão seletiva do denominado *Direito penal tributário*, principalmente em face das hipóteses de extinção de punibilidade pelo pagamento, apontam os autores: *Se não pretende o Direito penal tributário impor pena aos seus agentes, o que pretenderá? Arrecadar. Esse é o lema. Claramente às funções da pena acresce-se uma nova: a finalidade arrecadatória. A sanção criminal é um upgrade nas sanções tributárias. E com isso tem-se a última característica desse novo Direito penal tributário: a desconfiguração de um bem jurídico, em seus contornos garantistas, para um etéreo, intangível (a ordem tributária), em cujo nome desfigura-se o Direito penal a serviço de interesses estatais outros.* TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no welfare state e no neoliberalismo. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude (Coord.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 43.

² Em sentido relativamente próximo ao apontar que: *O Direito Penal Tributário superpõe-se ao Direito Tributário, para, de acordo com as situações que este regula, dispensar especial proteção aos interesses fazendários.* CARRAZA, Roque Antonio. Prefácio. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude (Coord.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 17.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

Este fenômeno descrito, por si só, já demonstra o necessário cuidado que deve nortear os trabalhos dos operadores do direito no campo do sistema penal tributário. É preciso um constante sopesar acerca da crise de legitimidade de se valer o Estado ilimitadamente de seu instrumento mais violento de repressão para tutelar tal dimensão arrecadatória. O Direito Penal não pode se transformar no alicerce jurídico do “*dispositivo da derrama*”, criminalizando dívidas e se esquecendo por completo da busca de um conceito material de delito.

Não obstante, esta crescente tendência, por assim dizer, arrecadatória do Direito penal tributário parece realmente comprovar-se numa leitura ainda que perfunctória. Exemplo disso é o fato de o sistema penal tributário ser talvez aquele que conduz ao extremo a vinculação identitária entre ressarcimento/pagamento, por um lado, e extinção da punibilidade, por outro. Ao contrário, o Código Penal, especificamente em seu artigo 16, atribui à regra geral do arrependimento posterior uma natureza de causa de diminuição de pena, ou seja, resume-se a tão-somente reduzir a sanção de um a dois terços naqueles crimes em que, cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, o agente voluntariamente, e até o recebimento da denúncia, repara o dano ou restitui a coisa³.

Com isso, pode-se dizer que o fundamento da reprovação penal nos crimes tributários parece residir menos no desvalor da conduta (*v.g. sonegação*), sediando-se quase que integralmente no desvalor do resultado (*v.g. supressão de tributo*

³ A regra geral do Código Penal para as hipóteses de reparação de dano é aquela do artigo 16 (*arrependimento posterior*), reduzindo-se a pena de um a dois terços. É verdade que existem decisões na jurisprudência nacional que tendem a descaracterizar o próprio crime em casos de reparação, como é exemplo o estelionato mediante emissão de cheques sem provisão de fundos (Súmula 554 do STF). Alguns julgados nesse mesmo sentido sobre apropriação indébita, na qual a *res* foi restituída antes do início da ação penal, também podem ser encontrados. Ocorre que boa parte da autorizada doutrina brasileira sempre foi dogmaticamente contrária a tais soluções casuísticas, enxergando-as muito mais como reflexo de soluções pragmáticas ainda na vigência da redação original do Código de 1940, quando a pena privativa de liberdade ainda era praticamente a única sanção. Isso porque o arrependimento posterior, em termos técnicos, é matéria de aplicação da pena, não mais interferindo em questões relativas à conduta típica já aperfeiçoada. REALE JÚNIOR anota: *Hoje, com a regra do art. 16 do Código Penal, com a previsão de penas substitutivas e com a suspensão do processo, que tem por requisito a reparação do dano, não se justifica mais, com medida de política criminal, forçar o reconhecimento de uma inexistência de dolo ou de fraude já ocorridos na realidade, e que a restituição ou a reparação posterior não desmancha*. REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal: parte geral*. Volume 1. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 303.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

devido)⁴. Sob um viés dogmático, percebe-se um esvaziamento no âmbito dos crimes fiscais de algum grau de autonomia e de injusto próprio do sistema penal. De fato, o modelo legislativo construído aponta para um simples reforço instrumental realizado pelo Direito penal, destacando, como já diria HUNGRIA sob outro contexto, sua característica de simples *mutuário*⁵ das normas administrativo-tributárias.

Em resumo, a ocorrência de fraude por parte do contribuinte se torna cada vez mais indiferente, satisfazendo-se a criminalização com a supressão do tributo (*crimes materiais*) ou com a mera realização de comissões ou omissões a ela destinadas (*crimes formais*). Essa sublimação do injusto propriamente penal na singela violação de regras tributárias eleva a sujeição do contribuinte ao poder do Estado e culmina na constante criminalização de dívidas. Para melhor entender essa trajetória, vale aqui uma pequena digressão sobre a gradativa perda de conteúdo das noções de fraude e sonegação nos crimes tributários.

2) A noção jurídica de sonegação fiscal como elementar típica

Para a percepção do desenvolvimento legislativo brasileiro no tocante aos delitos fiscais e a própria noção de sonegação, suficiente é a análise de dois diplomas legais separados pelo intervalo temporal de vinte e cinco anos. Isto é, a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. A primeira delas editada logo após a ascensão dos militares ao poder e a segunda produto da democracia, eis que o início de sua vigência já é posterior à promulgação da Constituição de 1988.

⁴ O problema dogmático desta perspectiva de esvaziar o desvalor da ação em privilégio exclusivo do desvalor do resultado é a sublimação completa de toda a dimensão da norma de determinação, a qual permanece idêntica, inclusive, em delitos consumados e tentados. Vale menção a obra: ZIELINSKI, Diethart. *Disvalor de acción y disvalor de resultado en el concepto de ilícito: análisis de la estructura de la fundamentación y exclusión del ilícito*. Trad. Marcelo A. Sancinetti. Buenos Aires: Hammurabbi, 1990, p. 160.

⁵ HUNGRIA, Nélon. *Comentários ao código penal*. Volume VII. 2º ed. Rio de Janeiro. Forense, 1953, p. 9.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

Para os limites desta opinião jurídica são desnecessárias, eis que pouco contributivas às reflexões dogmáticas pretendidas, verificações de outras legislações pretéritas, tais como, por exemplo, as disposições a respeito do contrabando previstas no artigo 177 do Código Criminal do Império (1830), no artigo 265 do Código Penal de 1890 ou no artigo 256 da Consolidação das Leis Penais (1932)⁶.

A Lei nº 4.729/1965 definiu o crime de sonegação fiscal especialmente no artigo 1º e seus cinco incisos. Vale notar que a técnica utilizada pelo legislador denotava duas características básicas e elementares desta figura. Ainda que se possa dizer que as espécies apresentavam nuances peculiares, verifica-se ali uma clara noção de fraude, entendida como proposital dissonância entre a realidade fiscal e o quanto efetivamente declarado pelo contribuinte. O crime, nesse sentido, apresentava-se objetivamente como a prestação de declaração falsa ou omissa (inciso I), a inserção de elementos inexatos (inciso II), a alteração de faturas e despesas ou a emissão de documentos falsos ou graciosos (incisos III e IV). Outra característica perceptível da leitura de tais tipos incriminadores, e não menos importante, é a existência de uma finalidade própria, ou seja, de um elemento subjetivo especial expressamente positivado: tratava-se da intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública, o propósito de fraudar o fisco ou, ainda, a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas ou quaisquer adicionais devidos por lei⁷.

⁶ Sobre o histórico legislativo brasileiro específico a respeito do contrabando, *vide*: JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *O contrabando: uma revisão de seus fundamentos teóricos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, pp. 25-54. Interessante notar que alguns autores representativos do pensamento revolucionário do século XVIII tinha uma postura bastante crítica quanto à punição severa do delito de contrabando. MARAT, sempre atento à relação entre miséria e pobreza, advogava a tese de sanções pecuniárias ao delito, podendo-se apenas após a terceira infração privar o criminoso de sua liberdade. Ainda que não mais se verifique em termos contemporâneos qualquer relação entre delitos fiscais e pobreza, vale aqui a transcrição de pequeno trecho do autor: *Mas não nos afastemos de nossos presépios. Não se deve punir o crime quando se pode preveni-lo. Vejam, eu rogo, quais são, portanto, os que fraudam os direitos do Estado? Os miseráveis cujo único recurso para viver é este indigno trabalho. Querem destruir o contrabando? Façam com que os pobres possam honestamente prover suas carências e não onerem os artigos de primeira necessidade. Ainda assim, se a atração dos ganhos ilícitos tentar qualquer miserável, a infração da lei não deverá importar em outra pena senão o confisco das mercadorias contrabandeadas. Em caso de reincidência, que ele pague uma multa para o Estado. E se o delinquente for apanhado novamente em falta, que ele perca a sua liberdade*. MARAT, Jean-Paul. *Plano de legislação criminal*. Trad. Carmensita Ibaixe e João Ibaixe Jr. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 104.

⁷ Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

A legislação, neste aspecto, entendia os crimes de sonegação fiscal como verdadeiras modalidades de falsidades, as quais ganhavam um colorido especial exatamente em razão de seu fim, qual seja, a do *quantum* devido. BITENCOURT e MONTEIRO, ao analisarem estas tipificações, bem apreenderam a essência de seu injusto. Afirmam os autores que estes crimes fiscais *não eram meros crimes de infração aos deveres instituídos pelas normas tributárias, mas ilícitos penais cuja relevância típica estava associada à comprovação da fraude empregada arditosamente pelo agente, com o intuito de ludibriar a Fazenda Pública*⁸. Esta ponderação parece, de fato, conduzir ao pensamento de que o aspecto central do injusto penal tributário residia exatamente na fraude e, portanto, era exatamente esta última o fator decisivo e principal a permitir o juízo criminal de reprovação. O ponto de gravidade delitivo não consistiria na simples não arrecadação do Estado, mas sim no ardil capaz de propiciar, em sentido forte, a diferença semântica e jurídica entre sonegação, de um lado, e inadimplemento fiscal, de outro. Em outras palavras, ressalta-se o desvalor da conduta (*fraude*), a qual tem no desvalor do resultado dolosamente almejado apenas um elemento necessário à sua caracterização.

Na medida em que a essência do delito de sonegação fiscal nos termos da Lei nº 4.729/1965 residia primacialmente na fraude, é possível dizer que se assemelhavam em muito com verdadeiros delitos de falso, cujo diferencial residia no elemento subjetivo especial consistente na finalidade de lesar o Fisco. Os delitos eram materiais se referidos à falsidade, eis que inexistiriam sem a constatação de sua prática, mas, ao mesmo tempo, formais se direcionados à ordem tributária, na medida em que a

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis; V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

⁸ Mais adiante arrematam os autores: *A idoneidade e potencialidade ofensiva do comportamento deveriam, nesses termos, ser tecnicamente demonstradas, levando em consideração o caráter fragmentário do Direito Penal, enquanto ultima ratio do sistema*. BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 20.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

legislação não exigia expressamente a efetiva redução ou supressão de tributos. Ademais, e em prestígio à coerência, a lei não previa qualquer benefício atinente ao pagamento posterior dos tributos sonegados, afastando-se, ao menos em tese, do apego arrecadatório por muitos sustentado nos dias de hoje⁹.

No âmbito puramente legislativo, pode-se dizer que esta dinâmica consistente na determinação da *fraude* como elemento central dos crimes tributários não foi significativamente alterada, não obstante o maior detalhamento e prodigalidade de hipóteses típicas advindas com a Lei nº 8.137/1990. Preferiu este diploma separar as principais modalidades de crimes fiscais em dois artigos, sendo o primeiro destinado aos denominados *delitos materiais*, cujo resultado imprescindível para a consumação do crime é a supressão ou redução efetiva de tributos; e o segundo aos *delitos formais*, situações em que o aperfeiçoamento criminoso decorre da mera prática da conduta prevista no tipo, independentemente da obtenção do resultado vislumbrado que dela se destaca¹⁰.

⁹ Este certo desapego legislativo à arrecadação pode, porventura, ser lido no contexto identificado por RODRIGUES como de *eticização do direito penal fiscal*. A partir desta noção, a arrecadação estatal perderia um pouco de seu protagonismo como fim último das normas penais. Ao seu lado, estaria uma dimensão de *justiça distributiva*, de um dever de contribuir com as atividades sociais do Estado, consistente nas prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade, relacionadas aos direitos sociais e à organização econômica. Existiria, levada ao limite, uma perspectiva ética na tributação. RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal. In: PODVAL, Roberto. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, pp. 181-182

¹⁰ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; 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; 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; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

A legislação atualmente em vigor, do ponto de vista das tipificações, significou claramente uma expansão horizontal do sistema criminal em relação aos fatos que assumiram relevância penal em matéria fiscal, se comparada com a Lei nº 4.729/1965. Algumas figuras típicas, aliás, perfazem verdadeiros crimes de desobediência, como é o caso do parágrafo único do artigo 1º. Seja como for, e especialmente no tocante à dimensão da fraude, dois aspectos precisam ser aqui destacados.

Em primeiro lugar, os crimes materiais¹¹ ou de resultado, consistentes na supressão ou redução de tributo, contribuição social ou qualquer acessório, previstos no artigo 1º, acabaram por redundar em toda a discussão, até então pouco fértil, acerca dos limites de vinculação entre as instâncias administrativo-fiscais e judiciário-penais¹². Isso porque se, até então, o resultado era algo dispensável, havia uma natural carência de interesse dogmático em se definir o que deve ser entendido penalmente como *supressão* ou *redução*. A existência de tais elementos normativos nos tipos instaurou o debate sobre a natureza destes conceitos, os quais, a ficar com a opinião majoritária, deveriam ser estabelecidos pelo próprio sistema tributário. Com isso, a materialidade do delito de resultado passa ser um objeto de diálogo entre diferentes esferas jurídicas, eis que o crime apenas estará aperfeiçoado se o próprio Estado entender que, naquele caso concreto, existe a supressão ou redução e, portanto, há tributo devido.

Em segundo lugar, o artigo 2º, ao criar novos delitos formais, se por um lado seguiu a mesma linha da legislação de 1965, por outro abriu um enorme flanco para

órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

¹¹ Nesse sentido, ainda que dúvidas possam existir acerca de se tratar de um resultado naturalístico ou simplesmente jurídico: *O art. 1º da Lei n. 8.137/90 constitui crime material, na medida em que sua consumação depende da causação de um resultado material (naturalístico ou físico), destacado da conduta do agente (incs. I a V), consistente na supressão ou redução de tributo (caput). As condutas descritas nos incs. I a V, portanto, são apenas instrumentais, pois representam os meios a serem empregados pelo agente para alcançar o fim de suprimir ou reduzir tributo, contido no caput do art. 1º da Lei n. 8.137/90.* FULLER, Paulo Henrique Aranda. *Dos crimes contra a ordem tributária*. In: JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz; FULLER, Paulo Henrique Aranda (Coords.). *Legislação penal especial*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 458. Igualmente: ALVARENGA, Aristides Junqueira. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

a incriminação de meras omissões, estabelecendo um nebuloso espaço de confusão entre as exatas fronteiras da fraude e do mero inadimplemento. Neste ponto, a atual legislação foi, em alguma medida, responsável por conturbar aquilo que parecia alicerçado, ou seja, que fraude e inadimplemento são duas coisas diversas em termos criminais. Lembra-se que a Lei nº 4.502/1964 definia expressamente o conceito de sonegação fiscal, entendendo-a como *a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de fato gerador ou de condições pessoais do contribuinte*. É exatamente esta dimensão dolosa que permitia distinguir, por exemplo, *evasão fiscal* de *elisão fiscal* ou planejamento tributário, haja vista ser este último uma prática legítima do contribuinte endereçada a evitar a ocorrência do fato gerador e/ou diminuir tributos a pagar, *sem a utilização de fraude*¹³.

Estas fronteiras, entretanto, foram ficando cada vez mais tênues, a ponto de se estabelecer confusões na própria tipicidade subjetiva. O texto legislativo em vigor fomenta, por exemplo, a dificuldade de visualização da distinção entre a fraude, conduta por definição dolosa, e o erro de direito, o qual advém da culposa interpretação do cipoal legislativo tributário em desconformidade com a “*glosa autêntica*” da Fazenda Pública. Com isso, situações que não são fraudes podem passar a ser entendidas como tal. Decisões existem, inclusive dos tribunais superiores, que exigem do contribuinte o dever de adotar o entendimento interpretativo-legal (*hermenêutica*) do Fisco. Mais ainda, em caso de dúvida, compete ao cidadão provocar a manifestação da autoridade, e não *simplesmente comportar-se nos termos de seu entendimento*. Afinal, se assim o fizer, possível é a configuração de crime contra a *ordem tributária*¹⁴. Por via transversa, alcançou-se uma figura *sui generis* de sonegação culposa, uma espécie de violação de dever de cuidado na devida interpretação.

Não se quer aqui discutir a eventual possibilidade do Poder Político, sempre em respeito ao princípio da legalidade, optar porventura pela extensão conceitual do que se possa entender por *sonegação*. O problema reside, porém, na abertura que a

¹³ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 345.

¹⁴ Especificamente sobre esta questão, *vide*: MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, pp. 31 ss.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

legislação permitiu a compreensões jurisprudenciais que alargam sobremaneira a noção de fraude, conceito basilar da concepção de sonegação. Esse diagnóstico conduz a questão dogmática mais profunda. Na medida em que o conceito de fraude se dilui, o inadimplemento se confunde com sonegação e o Fisco torna-se implacável na sua interpretação normativa. Com isso, o injusto penal inerente aos crimes tributários se desvanece. A essência da infração penal deixa de ser a violação do dever jurídico-penal, e passa a ser a eficiência da arrecadação com base nas regras, minúcias e interpretações impostas pelo próprio Estado-Leão. Mingua-se a autêntica tutela penal e seu injusto. Emerge somente a pena como fator de reforço da arrecadação¹⁵.

Exemplo disso reside em parte na sistemática brasileira dos genericamente denominados *crimes previdenciários*. Atualmente, tais infrações estão inseridas basicamente no Código Penal, eis que a Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, tipificou o delito de apropriação indébita previdenciária (artigo 168-A) e sonegação de contribuição previdenciária (artigo 337-A). No primeiro caso, a tipificação foi alocada no cerne dos crimes contra o patrimônio, enquanto na segunda modalidade optou o legislador por estabelecê-lo dentre os crimes praticados por particular contra a administração em geral.

No caso da denominada apropriação previdenciária, o raciocínio utilizado pressupõe uma espécie de *apropriação contábil*, na qual o desconto do valor atinente à contribuição da folha de pagamento do empregado, uma vez transcorrido o prazo de recolhimento aos cofres públicos, consiste na *apropriação jurídica* daquele montante que deveria ser repassado ao Estado. Num exemplo singelo, faz-se uma analogia com a hipótese de um sujeito que entrega a outro uma quantia para que este efetue o pagamento de uma guia qualquer. Cria-se, assim, uma similitude entre a entrega *real* e o desconto *contábil* como forma de justificar a incriminação.

¹⁵ Já foi dito que esta utilização exacerbada do Direito Penal como simples reforço de normas administrativas faz com que o injusto próprio do sistema criminal desapareça, fazendo surgir um Direito penal da pena, ao invés de um Direito penal do delito. *Uma vez mais, repete-se que esta utilização do sistema criminal como reforço administrativo o converte exclusivamente em Direito Penal da pena, já que esvazia toda a dimensão valorativa mais elevada que necessita estar por trás da criminalização, da tipificação.* SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Finalidades da pena: conceito material de delito e sistema penal integral*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 285.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

Seja como for, e assim como no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, sublima-se a necessidade de ocorrência explícita de fraude, de tal modo que o injusto passa a residir na violação do dever de bem gerir e recolher aos cofres públicos valores que são descontados de outrem. O limite entre fraude/sonegação e inadimplemento chega a ponto crítico, uma vez que a materialidade e legitimidade da utilização do sistema criminal na espécie demanda a compreensão de que o apropriador se apresente como responsável tributário/previdenciário pela obrigação original do contribuinte/empregado. Ou seja, o crime resulta da frustração omissiva da obrigação do contribuinte/empregado por parte do responsável/empresário.

Esse mesmo problema aparece no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, haja vista as operações distintas a ensejar hipóteses de incidência de ICMS. Um tópico específico, portanto, faz-se agora necessário.

3) O ICMS e o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990

A preocupação demonstrada no início desta opinião jurídica, a qual suscitava o necessário cuidado que deve nortear o trabalho dos operadores do Direito em face do sistema penal tributário, mostra-se agora ainda mais justificada. A decisão tomada por maioria no âmbito da Terceira Sessão do Superior Tribunal de Justiça no HC 399.109/SC, a qual alarga as hipóteses de criminalização por meio do tipo penal incriminador constante do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, ressalta em maiúsculo essa tendência de alargamento dos tipos penais e consagra a perigosa coincidência e identidade entre infração de dever tributário e injusto penal.

Em primeiro lugar, exclui do modelo incriminador qualquer exigência a elementos fraudulentos ou de sonegação. Na espécie, não há qualquer inexatidão do contribuinte no tocante ao registro das operações ou qualquer mácula à higidez documental dos negócios jurídicos subjacentes à obrigação tributária. Cuida-se, portanto,

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

de uma interpretação que se satisfaz, para a ocorrência do crime, da mera omissão em recolhimento tributário, facilmente constatável e observada pelo Fisco. E segundo lugar, e se não bastasse, o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, para além de desprezar qualquer exigência de fraude para consubstanciar a ocorrência de sonegação, parte de uma leitura bastante oblíqua dos fatos em termos jurídico-tributários, a justificar a incidência da norma penal sobre comportamento que não está, ao que parece, por ela abarcado.

Em resumo, entende que na venda para consumidores finais, o empresário estaria a embutir no preço final do produto também o valor que irá posteriormente recolher à título de ICMS. Portanto, se o imposto é um elemento decisivo na formação do preço, o consumidor estaria, logicamente, pagando por ele, restando ao contribuinte tão somente repassar esse quinhão para a Fazenda Pública. Como bem destacado por BOTTINI e SANTIAGO, a lógica deste pensamento, portanto, conclui que, se o comprador paga o valor do tributo para o vendedor, ainda que diluído na unidade do preço total, ao deixar de recolhê-lo “*o comerciante se apropria indevidamente do imposto*”¹⁶.

Esse raciocínio, inegavelmente, parte de uma afirmação verdadeira, porém dela extrai consequências equivocadas. Não há nenhuma dúvida que o valor do ICMS compõe o preço final. Isso, aliás, não é privilégio desta modalidade tributária, já que a formação do preço se realiza de tal forma a transferir para o consumidor toda a carga tributária incidente na produção. Do mesmo modo, o preço final também representa os insumos, a mão de obra, os gastos de publicidade, o transporte etc. Em resumo, ao comprar um produto qualquer na prateleira de um supermercado, o consumidor está arcando com todo o custo da produção, além, obviamente, da margem de lucro do capitalista.

Isso, entretanto, não quer dizer que o empresário irá cometer o crime de apropriação indébita prevista no artigo 168 do Código Penal se deixar de pagar a conta

¹⁶ BOTTINI, Pierpaolo Cruz; SANTIAGO, Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. In: *Consultor Jurídico*: www.conjur.com.br. São Paulo: 12/12/2018.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

de luz de sua fábrica, ou mesmo o salário dos trabalhadores envolvidos na produção. Isso tudo por uma única razão: o consumidor não paga um preço fracionado com diversas rubricas e destinos ideais. Ou seja, o negócio jurídico entre consumidor e o empresário é completamente diverso e sem nenhuma vinculação com as relações jurídicas anteriores e existentes entre o Estado e o contribuinte/empresário ou entre contribuinte/empresário e terceiros.

Nesse ponto, a propósito, é lapidar o argumento lançado pelo voto divergente da Exma. Ministra e Professora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo Maria Thereza de Assis Moura. A docente percebe que o empresário, nas vendas ao consumidor final, não está deixando de recolher um tributo que originalmente é devido por outrem, porque este adquirente não figura na relação jurídica tributária. Quem deve é o empresário, ainda que naturalmente ele transfira tal encargo econômico ao consumidor por meio da formação do preço. Fica evidente a existência de duas coisas inconfundíveis: *dever jurídico-tributário* que recai sobre o empresário-contribuinte nada tem a ver com o *ônus econômico* suportado pelo consumidor.

Essa situação de venda ao consumidor final é completamente diferente das hipóteses em que as pessoas físicas e jurídicas podem se apresentar como responsáveis tributários, nos termos do artigo 121, inciso II, do Código Tributário Nacional. Nesses casos, a lei impõe ao contribuinte uma espécie de *longa manus* do próprio Estado, conferindo a ele a responsabilidade de recolher o imposto advindo de fatos geradores já ocorridos (*substituição tributária para trás*) ou que irão ocorrer (*substituição tributária para frente*).

Aqui nasce outro problema da decisão do Superior Tribunal de Justiça. Ao defrontar-se com os elementos normativos “*descontado ou cobrado*” previstos no tipo penal do inciso II, do artigo 2º da Lei 8.137/1990, houve uma apreensão vulgar e não técnica dos conceitos. A essência de “*descontar*” ou “*cobrar*” deve ser buscada em seus significados extraídos da dogmática do Direito Tributário e não no sentido amplo do vernáculo.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

Essa mesma ponderação e alerta já foram feitos em detalhes em trabalho acadêmico anterior, na relação, por exemplo, entre os tipos penais patrimoniais e os conceitos civis de posse e propriedade, entre outros. A busca do conceito jurídico em seu setor de origem é uma garantia “*de manutenção da unidade do ordenamento*”¹⁷. Apenas em casos excepcionais um conceito normativo pode ser interpretado pelo sistema criminal de forma autônoma, a ponto de se distanciar de sua específica semântica em seu quadrante originário.

BOTTINI e SANTIAGO, agora em matéria especificamente tributária, fazem exatamente a mesma ressalva, sustentando que a segurança jurídica que se busca no Direito Penal exige que os conceitos da lei sejam “*tomados na acepção técnica que tem no ramo de origem*”. Com isso, os elementos “*descontar*” ou “*cobrar*” implicam no fato do tributo ser devido por outro, o que ocorre “*em todos os casos de retenção pela fonte pagadora (tributo descontado) e na substituição tributária para frente (tributo cobrado de uma empresa por outra)*”¹⁸.

A existência de desconto ou cobrança impõe sempre que se tratar de tributo decorrente de fato gerador praticado por quem os sofre. Desconto há no imposto de renda de fonte (incidente sobre a renda do beneficiário do pagamento, mas retido e satisfeito por quem o realiza) e na contribuição previdenciária do empregado (onde aquela situação se repete). Cobrança de tributo de um particular contra outro (hipótese rara, visto que, de ordinário, quem cobra tributo é o Estado) ocorre na substituição tributária para a frente, onde a parcela do ICMS/ST é cobrada como tal (isto é, como tributo, e não como preço), por fora do preço. Em ambas as situações o Estado, por meio da lei, impõe um dever ao responsável tributário, alça-o à condição de gestor do numerário, confiando-lhe o futuro adimplemento fiscal.

Na hipótese de venda a consumidor final, não há uma relação jurídica

¹⁷ SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Direito penal e propriedade privada: a racionalidade do sistema penal na tutela do patrimônio*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 36.

¹⁸ BOTTINI, Pierpaolo Cruz; SANTIAGO, Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. In: *Consultor Jurídico*: www.conjur.com.br. São Paulo: 12/12/2018.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

entre contribuintes, pois o adquirente não tem qualquer vínculo tributário neste negócio. Em outras palavras, o contribuinte não está pagando nada sob a rubrica de ICMS, nem transferindo uma obrigação sua ao empresário. Ao entender criminosa a omissão do capitalista no recolhimento do ICMS específico e originário desta operação, o Poder Judiciário está estabelecendo nítida prisão por dívida, pois inexistente, *in casu*, a noção de responsabilidade própria da substituição subjacente.

Como dito, a criminalização desta omissão implica em reforço sem precedente da mencionada dimensão arrecadatória do sistema penal tributário, esvaindo por completo qualquer preocupação com um conceito material de injusto. A valer tal entendimento, consagra-se a tipificação penal de dívidas, além de incluir na seara criminal modalidade de conduta não prevista no tipo penal, violando-se, destarte, o princípio da legalidade.

4) Conclusões/Respostas aos quesitos.

Uma vez feita a análise acima, seguem as respostas pontuais às questões inicialmente suscitadas:

- A) O tipo penal incriminador contido no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/2009, configura crime tributário de cunho formal, sendo dispensada para o seu aperfeiçoamento a ocorrência de resultado material de supressão ou redução efetivo de tributo. Tal afirmação, entretanto, **não implica em dizer que a omissão que caracteriza o tipo possa estar totalmente desprovida de fraude**, isto é, não basta o mero inadimplemento tributário para a configuração do crime, sendo necessária a existência de algum expediente destinado a ardilosamente ludibriar a Fazenda Pública ou **a permitir ao responsável tributário apropriar-se de valor a respeito do qual era detentor e responsável, por substituição, pelo recolhimento;**

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

B) Não parece possível estender indistintamente a aplicação da norma contida no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8137/1990 a todas as hipóteses de omissão no recolhimento de valores devidos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), **sob pena de verdadeira criminalização de dívida, hipótese vetada pelo artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal.** Dada a própria redação do tipo penal, a omissão do recolhimento apenas tem relevância penal se precedida da conduta comissiva prévia de “descontar” ou “cobrar” tributo, situações que somente podem ser compreendidas na relação jurídico-tributária. A tipificação depende, portanto, da **constatação de um dever normativo que exige a existência de um vínculo negocial do responsável tributário com autêntico contribuinte, apto a ensejar as práticas de cobrança ou desconto de valor capaz de ser apropriado por omissão sequencial no recolhimento;**

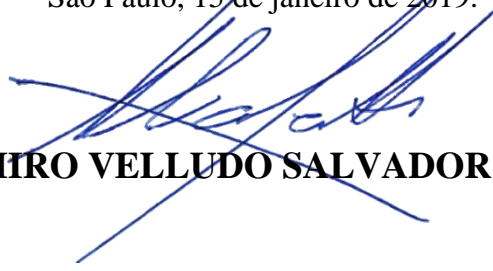
C) O tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8137/1990, no que se refere ao ICMS, atinge apenas o substituto que cobra e recebe o ICMS/ST por fora do preço, mas não o repassa ao Estado (*substituição tributária para a frente*). **É atípica a conduta de omissão de recolhimento de ICMS próprio, ainda que embutido no preço.** Isso porque o adquirente não é contribuinte deste imposto, não havendo aqui cobrança ou desconto de valor tributário. O contribuinte apenas paga o preço total da mercadoria, não possuindo sujeição alguma perante o Fisco. Em resumo, **não se pode confundir dever jurídico-tributário que recai sobre o empresário-contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente.**

Este é o PARECER.

ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia*

São Paulo, 15 de janeiro de 2019.



ALAMIRO VELLUDO SALVADOR NETTO

*Professor Titular do Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia da Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo.*

Doutor e Mestre em Direito Penal pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

*Pesquisador Visitante da Universidade Pompeu Fabra de Barcelona (Espanha), Universidade de
Salamanca (Espanha), Universidade de Lisboa (Portugal) e Universidade de Bolonha (Itália).*

*Ex-Presidente do Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária do Ministério da Justiça
(CNPCP/MJ)*

Ex-Presidente da Comissão de Direito Penal da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional São Paulo

Advogado (OAB/SP 206.320).