



Revista de Direito da Faculdade Guanambi
ISSN: 2447-6536
revistadedireito@centrouniversitariounifg.edu.br
Centro Universitário FG
Brasil

Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC

Martins Pinheiro, Johnattan; Melo de Aguiar, Denison

Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC

Revista de Direito da Faculdade Guanambi, vol. 7, núm. 1, 2020

Centro Universitário FG, Brasil

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=608064053008>

DOI: <https://doi.org/10.29293/rdfg.v7i01.287>





Este trabalho está sob uma Licença Internacional Creative Commons Atribuição-NãoComercial-Compartilhamento Pela Mesma Licença.

Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC

Fiscal default and tax appropriation in the RHC 163.334/SC

Johnattan Martins Pinheiro 1
Universidade do Estado do Amazonas (UEA), Brasil
johnattanmartins77@gmail.com

 <http://orcid.org/0000-0002-3917-0061>

 <http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=1748253388615087>

DOI: <https://doi.org/10.29293/rdfig.v7i01.287>

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=608064053008>

Denison Melo de Aguiar 2
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Brasil
denisonaguiax@hotmail.com

 <http://orcid.org/0000-0001-5903-4203>

 <http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.do?id=9956374214863816>

Recepção: 03 Maio 2020

Revised: 20 Junho 2020

Revised document received: 24 Junho 2020

Aprovação: 24 Junho 2020

Publicado: 28 Junho 2020

RESUMO:

A relação entre a inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária, a partir do Recurso Ordinário de Habeas Corpus 163.334/SC tornou-se nebulosa, e fez o ordenamento jurídico brasileiro iniciar uma reflexão que questiona se sua utilização é abarcada pela legalidade. O objetivo deste artigo é analisar os pontos de divergência entre a decisão emanada do RHC 163.334 e as garantias constitucionais do Estado brasileiro. A metodologia utilizada foi o estudo de caso, com pesquisa bibliográfica e documental. As questões norteadoras são: a decisão que declarou crime a inadimplência de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) devidamente declarado conforma-se com o sistema de garantias constitucionais? A inadimplência de tributo amolda-se na tipificação de apropriação indébita? Portanto, é possível concluir que há uma divergência entre as características do indivíduo que se apropria de coisa alheia e do contribuinte inadimplente, qual seja, a posse de um bem que não lhe pertence.

PALAVRAS-CHAVE: Apropriação Indébita, Inadimplência fiscal, RHC.

ABSTRACT:

The relationship between tax defaults and tax misappropriation, based on the Ordinary Appeal of Habeas Corpus 163.334 / SC, has become blurred, causing the Brazilian legal system to start reflecting on whether its use is covered by legality. The purpose of this article is to analyze the points of divergence between the decision issued by RHC 163.334 and the constitutional guarantees of the Brazilian State. The methodology used was a case study; through bibliographic and documentary research. The guiding questions are: Does the decision that declared the failure to pay a Circulation of Goods and Services Tax (ICMS) defaults comply with the constitutional guarantee system? Does the default of the tax shape the classification of misappropriation? Therefore, it

AUTOR NOTES

- 1 Graduando em Direito pela UEA. Membro da Clínica de Mecanismos de soluções de conflitos da UEA (MARbC-UEA). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1748253388615087>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3917-0061>.
- 2 Doutorando em Direito pela UFMG. Mestre em Direito Ambiental pela UEA. Bacharel em Direito pela UEA. Coordenador da Clínica de Mecanismos de soluções de conflitos da UEA (MARbC-UEA). Professor do curso de Direito da UEA. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9956374214863816>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5903-4203>.

can be concluded that there is a divergence between the characteristics of the individual who appropriates someone else's and the defaulting taxpayer, that is, the possession of a property that does not belong to him.

KEYWORDS: Misappropriation, Fiscal default, RHC.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO; 1 PONTOS FULCRAIS DA DECISÃO; 2 ETIMOLOGIA DAS PALAVRAS; 3 INADIMPLÊNCIA FISCAL, APROPRIAÇÃO INDÉBITA E SONEGAÇÃO; 4 ARGUMENTOS DO STJ; 4.1 ARGUMENTO DA FALTA DE ÔNUS FINANCEIRO; 4.2 ICMS NÃO COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DA PIS/COFINS; 4.3 A DIGNIDADE NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA; 4.4 A ASSIMILAÇÃO ENTRE O TIPO PENAL DO ART.2º, II, LEI 8.137/90 E DO ART. 168 DO CP; 5 COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA; CONSIDERAÇÕES FINAIS; REFERÊNCIAS.

SUMMARY

INTRODUCTION; 1 KEY POINTS OF THE DECISION; 2 ETYMOLOGY OF WORDS; 3 FISCAL DEFAULT, UNBEATABLE APPROPRIATION AND WITHDRAWAL; 4 STJ ARGUMENTS; 4.1 ARGUMENT OF THE LACK OF FINANCIAL CHARGES; 4.2 ICMS DOES NOT COMPOSE THE PIS / COFINS CALCULATION BASE; 4.3 DIGNITY IN TAX COLLECTION; 4.4 A ASSIMILATION BETWEEN THE CRIMINAL TYPE OF ART.2, II, LAW 8.137/90 AND ART. 168 DO CP; 5 TAX COMPLEXITY; FINAL CONSIDERATIONS; REFERENCES.

INTRODUÇÃO

A linha distintiva entre inadimplemento e apropriação indébita, após a tese acatada no RHC 163.334, tornou-se deveras tênue. Com o advento desta nova tese, o ato de não recolher o tributo será considerado, consoante a Lei 8.137/90, Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo, crime tipificado em seu art.2º II. É diáfano considerar os efeitos nocivos de tal decisão em um Estado Democrático de Direito que possui como fundamentos a livre iniciativa e a dignidade da pessoa humana (BRASIL, 1988; SEVERINO, 2007).

O objetivo deste artigo é analisar, tendo como lente o ordenamento jurídico brasileiro, a legalidade e a constitucionalidade do entendimento exarado no RHC 163.334 SC, através dos pontos de divergência entre a decisão e as garantias constitucionais do Estado brasileiro, a própria tipificação e a distinção entre apropriação indébita, inadimplência fiscal e sonegação, conjecturando culpa solidária do Estado no que tange a inadimplência. Esta pesquisa é socialmente relevante, pois a repercussão social, jurídica e econômica da decisão pode influenciar a análise do Estado entre os percalços da livre iniciativa e o que é considerado crime (STF, 2019).

A metodologia utilizada foi o estudo de caso, pois essa importante estratégia metodológica permite ao investigador o aprofundamento do fenômeno estudando e revelando nuances que dificilmente seriam enxergadas em outra metodologia (YIN, 2001). Objetivou o estudo focado no RHC 163.334 SC, conduzindo uma pesquisa qualitativa com fito em descobrir detalhes específicos e descrever como o ordenamento jurídico brasileiro será afetado por tal decisão, centrando nos pareceres do relator e nos votos dos ministros com vistas em estabelecer seu paradigma decisório (SEVERINO, 2007). Posteriormente, fora realizada uma pesquisa teórico-bibliográfica sobre a Lei 8.137/90 e as garantias constitucionais da livre iniciativa (BRASIL, 1988), do Pacto de San José da Costa Rica e da complexidade tributária brasileira

(CIDH, 1969) para possibilitar a existência ou divergência do paradigma decisório com os valores abarcados pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa forma, o artigo questiona o seguinte: A decisão que declarou ser crime a inadimplência de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) devidamente declarado conforma-se com o sistema de garantias constitucionais? A inadimplência de tributo amolda-se na tipificação de apropriação indébita? Principalmente sua influência e reflexo no conjunto social.

O artigo é estruturado ao analisar os pontos principais do julgamento do RHC 163.334 SC, seguido pela análise etimológica das palavras inadimplência, sonegação e apropriação indébita, para posteriormente analisar as diferenças jurídicas de cada uma, iniciar a descrição de cada um dos quatro argumentos da decisão do STF e mostrar o quão dispares da Constituição e da Lei infraconstitucional estão, para então deter-se na complexidade tributária brasileira como um dos ensejadores da inadimplência e apresentar as considerações finais.

1 PONTOS FULCRAIS DA DECISÃO

O Poder Judiciário brasileiro é visto, desde a redemocratização política de 1988, como a esperança da ação política. Pois, seu caráter imparcial confere a este o poder de exigir do Estado as promessas constitucionais não cumpridas (SILVA, 2017). É cada vez mais comum a presença de hard cases para serem julgados pelos tribunais superiores (GUBERT, 2018).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal acatou, em 18 de dezembro de 2019, por maioria, que o contribuinte que de forma contumaz, e com dolo de apropriação, deixa de recolher ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incidirá no tipo penal do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 (STF, 2019).

O Supremo Tribunal Federal tornou a debater se o Direito Penal, que deve ser utilizado somente em ultima ratio, pode alcançar a hipótese da inadimplência considerando crime de apropriação indébita a dívida Fiscal de empresários que reconhecem ter um débito, mas o não quitaram (COELHO, 2019; STF, 2019).

O pensamento coroado com a vitória foi o do Min. Luís Roberto Barroso, relator do caso. Cônsono o relator, os crimes tributários são relevantes e o calote impossibilita o país de "acudir as demandas da sociedade". Na cognoscência do ministro, o ICMS não faz parte do patrimônio da empresa, que é mera depositária do valor, devendo repassá-lo ao Fisco (STF, 2019).

Na mesma baila, o ministro Dias Toffoli, votou a favor da criminalização por dívida de imposto declarado, afirmando que deve ser demonstrado que o responsável ou o contribuinte possuem consciência e vontade explícita e contumaz de não adimplir com o Fisco, ou seja, vontade consciente e deliberada de apropriação dos valores do fisco (ANGELO, 2019; STF, 2019).

Estava em análise, a criminalização ou não do inadimplemento de ICMS próprio, regularmente declarado ao Fisco estadual. Em agosto de 2018, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em decisão composta pela maioria de votos, havia denegado a ordem em um HC impetrado pela Defensoria Pública de Santa Catarina, em favor de um casal de pequenos empresários denunciado pelo delito do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90. O recurso objetivava o reconhecimento de que a conduta dos recorridos seria atípica por eles terem, sem o emprego de qualquer espécie de fraude, apenas deixado de recolher ICMS devidamente declarado ao Fisco estadual, em outras palavras, inadimplência.

Naquele habeas corpus, o Superior Tribunal de Justiça harmonizou como entendimento, pacificando o de suas duas turmas especializadas em Direito Criminal, que seria realmente típica, nos termos do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90, a conduta de deixar de recolher ICMS próprio, e não o proveniente de uma substituição tributária, o qual é incorporado ao valor final de um produto ou serviço repassado ao adquirente, ou seja, o consumidor, ainda que regularmente declarado à autoridade fazendária (STF, 2019).

Este foi o acórdão sob o qual fora levantado o questionamento perante o Pleno do Supremo Tribunal Federal, através do RHC 163.334. Durante o curso do julgamento, e pleiteando a reforma dessa decisão, contribuíram para o debate, ao lado Defensoria Pública de Santa Catarina, ora recorrente, o Conselho Federal da OAB, a Associação Brasileira do Agronegócio, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo, e o Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal. (STF, 2019)

É necessário destacar que a abrangência e a importância da questão foram tamanhas que a tríplice dos setores da atividade econômica brasileira, agricultura, indústria e serviços, habilitaram-se nos autos, e advogaram robustas razões para que fosse revertido o entendimento firmado pela 3ª Seção do STJ (STF, 2019).

2 ETIMOLOGIA DAS PALAVRAS

Para chegar ao real entendimento acerca de uma ideia, neste caso há uma análise etimológica acerca de três palavras que embora estejam abarcadas pelo direito, ao operar com conceitos legais, a mudança das palavras pode transmutar totalmente a previsão legislativa. Por esse motivo há uma disciplina que trata exclusivamente disto, a Hermenêutica Jurídica, para conhecer o conceito por trás da palavra. O seu significado permanece escondido à vista de todos.

A palavra inadimplência vem do verbo latino plere (encher) e seu adjetivo plenus (cheio), com o acréscimo do prefixo ad, indicando aproximação, e por fim acrescentando o prefixo de negação, in. (HOUAISS; VILLAR, 2009), de modo que ficar inadimplente, etimologicamente falando, quer dizer deixar um espaço vazio, ser incapaz de encher uma medida.

A palavra sonegar vem também do latim subnegare, sub (abaixo) e negare (negar) (HOUAISS; VILLAR, 2009). Significa negar algo, ocultando intencionalmente algo, alguém ou uma situação.

Dessa forma, percebe-se a divergência entre as palavras, enquanto na primeira o sujeito deseja concluir a sua obrigação, mas por fatores exteriores a ele se vê impossibilitado de chegar ao adimplemento, na segunda há a tentativa de evadir-se da obrigação através da ocultação da mesma, em outras palavras, persegue o efúgio do pagamento através do simulacro ou encobrimento de sua existência.

As palavras não são sinônimas. Sendo imperiosa sua utilização correta, pois a fusão de tais fatores daria origem a uma quimera conceitual eivando de teratologias o ordenamento nacional.

3 INADIMPLÊNCIA FISCAL, APROPRIAÇÃO INDÉBITA E SONEGAÇÃO

Após a análise das diferenças etimológicas das palavras em questão, é mister discorrer sobre suas diferenças fáticas no plano em discussão. É preciso observá-las através do prisma jurídico para que os efeitos de sua equiparação possam ser aferidos no complexo sistema jurídico-tributário brasileiro, mas antes disto é necessário estabelecer o que é tributo (TORRES, 2013).

Segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é “toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

O tributo é um valor que corresponde a determinada atividade regulamentada por lei Federal, estadual ou Municipal. Deve sempre estar previsto em lei pelo órgão competente, e não pode corresponder ao pagamento de uma penalidade. Difere dos crimes tributários uma vez que eles advêm de uma tentativa do agente devedor de suprimir, eliminar, cancelar, extinguir, reduzir o tributo devido (BRASIL, 1966; BRASIL, 1990).

A inadimplência fiscal consiste no não pagamento dos tributos devidos, ou seja, é um descumprimento administrativo de natureza não criminal. Propicia a aplicação de penas administrativas e sua posterior

inscrição em dívida ativa, dando gênese à Certidão de Dívida Ativa (CDA), um título extrajudicial sob o qual a Fazenda Pública executará o devedor com o fim de saldar o débito (LIMA; CANNIZZARO, 2019).

A sonegação possui sua definição no art.1º da Lei 8.137/90, que expende que “constitui crimes contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributos, 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 à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (...) (BRASIL, 1990)

Ou seja, é um ilícito tributário onde o agente tenta meios reprováveis pela legislação pátria. Existem métodos legais para diminuir os encargos tributários, por elisão fiscal ou por via do planejamento tributário, suprimir ou diminuir um tributo, tendo como características a omissão de rendimentos, no caso do IRPF, ou ocultando recibos, ou lançados a menos em comparação aos serviços prestados, IRPJ (MELLO, 2010). Seu objetivo principal é impedir que o tributo seja lançado ou que seja lançado de maneira reduzida.

A apropriação indébita, como tipificado no Código Penal Brasileiro (BRASIL, 1940), consiste em “apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção”. Com tais pressupostos em mente, há a análise dos núcleos do tipo: “O termo apropriar pressupõe que o agente possui a posse legítima da coisa, todavia não a restitui para quem é de direito”.

A partir de análise hermenêutica simples, através do mandamentado no Código Penal, é imperioso para que ocorra a apropriação indébita, I) um objeto móvel alheio; II) o animus appropriandi; III) a posse ou detenção do objeto.

É um crime onde o agente deixa de entregar coisa ao seu respectivo proprietário. Não se constitui crime, caso o objeto do crime seja um título creditício em favor do proprietário. Pois, estamos diante de uma relação entre credor e devedor na qual os dois são ligados por uma relação obrigacional, sendo mais especificamente uma relação de dar coisa, e não uma ação com alto grau de reprovabilidade social com tipificação no Diploma repressor nacional (GONÇALVES, 2018; GRECO, 2020).

Não são necessárias conjecturas para perceber que a conduta de declarar corretamente o imposto próprio, deixando de recolhê-lo não é revestida da tipicidade material imprescindível, para que possa ser considerada uma conduta criminosa. Uma vez que, o mero inadimplemento tributário não apresenta qualquer ofensividade que o torne digno de tutela penal, a qual deve, necessariamente, ser fragmentária. Esta continua a ser a posição mais coerente com um Direito Penal democrático, de intervenção mínima, de ultima ratio (LOPES JR, 2018; SALOMÃO, 2001).

4 ARGUMENTOS DO STJ

Ao deter-se na análise argumentativa dos Ministros, percebe-se que três argumentos sustentam a decisão: 1) irrelevância do ICMS ser próprio ou não, pois não haverá ônus financeiro para o contribuinte uma vez que há repercussão econômica no preço da mercadoria ou serviço; 2) a decisão do STF que decidiu que o ICMS não compõem a base de cálculo PIS/COFINS ; 3) que a ordem tributária possui dignidade a ser protegida por meio de tutela penal e 4) houve uma assimilação entre o tipo penal do art.2º, II, Lei 8.137/90 e o do art. 168 do CP. (STF, 2019).

Por conseguinte, serão analisados os quatro argumentos, destrinchando-os, expondo claramente os motivos pelos quais a linha argumentativa não se sustenta quando confrontada com os princípios constitucionais e a lei infraconstitucional.

4.1 Argumento da falta de ônus financeiro

O voto do HC 399.109 fulcra o entendimento que o termo descontado se aplicaria aos tributos diretos, quando há responsabilidade tributária por substituição, já ao tratar do termo cobrado, seria aplicado aos tributos indiretos (hipóteses em que incidiriam sobre o consumo), não possuindo relevância a natureza do ICMS, próprio ou impróprio, pois inexistiria ônus financeiro para o contribuinte. Pois, o termo descontado indica a substituição e o termo cobrado indica o contribuinte (STF, 2019). Barroso, ministro e relator do RHC 163.334/SC, explicou que quem arca com o custo do imposto é o adquirente do produto, bem ou serviço, já que o vendedor insere o ICMS no preço. Desta feita, caso não repasse o montante ao Fisco, comete crime, *in verbis*:

Se o sujeito furtar uma caixa de sabão em pó no mercado, o direito penal é severo. Penso que quando há crime tributário, deve ser igualmente sério. Tratar diferentemente furto da sonegação dolosa faz parte da seletividade do brasileiro, que considera que crime de pobre é mais grave do que crime de rico” (COELHO, 2019; STF, 2019).

Todavia, os termos descontado e cobrado referem-se às as modalidades de repercussão jurídica das hipóteses de incidência tributária, sendo, respectivamente, a retenção e o reembolso, aplicando-se tanto a tributos diretos quanto aos indiretos. Ou seja, a terminologia é sobre a situação econômica da tributação. A repercussão jurídica é aquela regulada juridicamente para viabilizar o atendimento à capacidade contributiva nos casos de responsabilidade tributária. Consoante o art. 121, do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal será a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, o responsável ou o contribuinte. O contribuinte é aquele que demonstra capacidade contributiva, o responsável não a demonstra diretamente, mas é colocado na condição de sujeito passivo por uma conveniência legislativa, *vg.* o vendedor de uma mercadoria é o contribuinte, pois possui capacidade contributiva, já o responsável tributário não manifesta a capacidade diretamente, não vende a mercadoria, mas por força de lei é colocado como sujeito passivo, muitas vezes com o fim de facilitar a arrecadação dos tributos pelo Fisco (SCHOUREI, 2018; STF, 2019).

Pensando nisso, o ordenamento pátrio garante mecanismos de repercussão jurídica do tributo para que aquele que manifestou capacidade contributiva seja obrigado a aceitar a retenção ou o reembolso do tributo. É uma relação jurídica em que o responsável tem o *ius* de repercutir juridicamente a incidência do tributo e o contribuinte tem o dever de sujeitar-se a esta repercussão, pois caso contrário o responsável se tornaria contribuinte sem exarar o ato ensejador de capacidade contributiva. Conforme o voto vencido da Min. Maria Thereza de Assis Moura, em que as expressões descontado ou cobrado retratam a repercussão jurídica e não a econômica (STF, 2019).

Além disso, se cobrar é embutir ou repassar os custos, de natureza tributária, no preço de produtos, conforme se extrai da posição firmada no STJ, seria encontrada uma celeuma econômico-tributária que teria de presumir: 1) que o preço de cada produto ou serviço fosse passível de decomposição em componentes de custos operacionais, tributários, trabalhistas, lucro e etc; 2) ao separar a parte de custos tributários, fosse apurada sua encastração integral no preço, pode ocorrer abatimento, ou seja, o suporte do encargo total ou parcial pelo vendedor da mercadoria, que abre mão de fazer a repercussão econômica do custo tributário no preço de suas mercadorias e 4) demonstrar o efetivo pagamento do custo tributário, pelo consumidor, antes da data do recolhimento do tributo (SCHOUREI, 2018; TORRES, 2013).

Tal cálculo é pragmaticamente impraticável, pois o rigor necessário para sua apuração não condiz com a realidade brasileira, é utópica a prova de cada um desses elementos no bojo de uma ação, ainda mais penal (AURY JR., 2018; SCAFF, 2018; BECHARA, 2018).

Dessa forma, para desincumbir-se de ter que provar a repercussão econômica na formação dos preços e do pagamento pelo consumidor, a única escapatória seria a presunção de que o tributo foi incorporado ao preço e que o consumidor o pagou à vista e tempestivamente. Todavia, a senda é tortuosa pois, a conduta perderia totalmente o controle de desvalor eleito pelo relator do HC 399.109, pois independe do fato de que não haveria ônus financeiro para o contribuinte, disto decorreria que a conduta passível de pena seria o não pagamento do tributo devidamente auto lançado na fara legalmente prevista, ou seja, a mais pura e singela mora tributária, o inadimplemento. Por fim, seria necessário legitimar o uso da sanção penal para punir a mora tributária, e posteriormente resolver o problema do *bis in idem*, uma vez que existe previsão de sanção tributária e de sanção penal para a mesma mora.

4.2 ICMS não compõem a base de cálculo da PIS/COFINS

Ao analisar os argumentos opostos à repercussão econômica, é nebulosa a razão de os Ministros chegarem à decisão gangrenada. Mas, o papel central dessa querela foi o argumento que o Supremo Tribunal Federal teria confirmado tal interpretação ao decidir, em Repercussão Geral, que o ICMS não deveria ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo mister a análise da mesma (STF, 2019; STJ, 2019).

Ao tratar de ICMS, estão presentes as figuras do responsável e do contribuinte, em que a repercussão jurídica de retenção e reembolso possuem lugar nos casos de responsabilidade tributária por substituição para frente ou para trás. No ICMS próprio, o sujeito passivo da relação tributária é o próprio contribuinte, pois ostenta a insígnia presuntiva da riqueza para a incidência deste tributo, manifesta a capacidade contributiva. A questão de o imposto ser destacado na nota fiscal não o transforma em uma forma de retenção ou transfere ao consumidor a responsabilidade tributária. Pois, embora possa ocorrer a transferência do encargo econômico, esta não altera a natureza jurídica da relação (SALOMÃO, 2001; SCHOUREI, 2018).

Ao Supremo Tribunal Federal decidir no RE 574.706 que:

não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado.

Ele está se referindo a repercussão econômica do ICMS próprio para a interpretação da validade do PIS/COFINS. Tal assertiva não significa que o STF transformou a repercussão econômica em jurídica ou que tenha alterado a natureza da identificação do tributo descontado ou cobrado (SALOMÃO, 2001; STJ, 2019).

Pode-se chegar a esta assertiva uma vez que o julgamento do STF tem como pedra de toque a definição da base de cálculo, ou seja uma definição jurídica, de tributos que possuem como fundamento constitucional o art. 195, I, b da Constituição Federal, a incidência sobre faturamento ou receita. Portanto em nenhum momento a pauta se estendia sobre o ICMS. Nesta baila, a incidência econômica foi considerada relevante pelos julgadores, pois o ICMS próprio faz parte do preço da mercadoria (HARADA, 2018).

A decisão final foi que juridicamente o ICMS não pode compor a base de cálculo, uma vez que a União não poderia cogitá-lo como insígnia de riqueza. Ficando entendido que o ICMS-próprio, em destaque na nota fiscal, seria um indicador da repercussão econômica ainda que o valor efetivamente pago ao Estado seja menor em virtude de aproveitamentos de créditos oriundos de operações anteriores, fulcrado no princípio da não-cumulatividade (HARADA, 2018).

Portanto, utilizar tal decisão como fundamento para transmutar o ICMS-próprio em modalidade de responsabilidade tributária de um tributo devido pelo consumidor ou em um imposto por retenção é um devaneio, pois em nenhum momento ocorre desconto decorrente de repercussão jurídica por conta da

relação jurídico-tributária de responsabilização, somente há um destaque com o fito do gerenciamento da não cumulatividade, pois esta possui efeitos econômicos relevantes para a base de cálculo do PIS/COFINS que tem como sinalizador da capacidade contributiva a receita (SCHOUREI, 2018). Este é o motivo que a Lei 8.137/90 em seu artigo 2º, II estabelece na tipificação penal os termos "descontado ou cobrado" e não o termo "destacado" (TAKANO et al, 2020).

Tais termos devem seguir em sua interpretação o sentido que o legislador lhes atribuiu (GRECO, 2019; AURY JR., 2019), pois caso contrário decorreremos em várias celeumas que vão desde a pretensão de previsibilidade da incursão no âmbito da proibição penal, até a pretensão de que os tributos e as obrigações que lhes são acessórias sejam definidos em lei que antecede a prática do fato ensejador, como estipulado no art. 150, I da Carta Magna Brasileira, então por meio do decisum exarado pela autoridade judiciária. É totalmente descabida a possibilidade de violação do princípio da legalidade penal mediante o princípio da legalidade tributária (SCHOUREI, 2018; TORRES, 2013).

4.3 A dignidade na arrecadação tributária

A arrecadação é tão importante que justificaria o emprego da tutela penal para que seu fim seja alcançado, utilizando o aparato penal para restringir direitos fundamentais individuais. A premissa é verdadeira, uma vez que uma norma penal deve ser necessária e adequada para a persecução de um fim, ou seja, deve ser proporcional. Quando se observa o Estado Brasileiro, é possível perceber que o Legislador Constitucional o incumbiu de muitas prestações sociais, dessa forma, é legítima a tutela penal sobre a arrecadação tributária (STF, 2019; SALOMÃO, 2001).

Todavia, o horizonte de eventos que paira sob a efetivação da tutela penal não é acerca da adequação, mas da necessidade de recorrer à ultima ratio, o que será considerada afronta ao bem jurídico a ser tutelado pela espada de Themis. Isto é importantíssimo, pois para que a simples inadimplência seja punida com uma sanção penal, mesmo de uma prestação cheia de importância social, como a tributária, envolve per si a necessidade de demonstrar que todas as outras medidas legais foram insuficientes e que a sanção não é apenas adequada para a proteção dos interesses arrecadatórios, mas proporcional à gravidade da lesão que a pena causará na liberdade individual do apenado (LOPES JR., 2019). Infrações à legislação tributária, em geral, resultam em sanções pecuniárias que têm como fundamento as normas do direito tributário penal (GRECO, 2019; SALOMÃO, 2001).

Todavia, o legislador criminaliza determinadas condutas que apresentam especial caráter ofensivo, exigindo inibição e repressão mais intensas. Assim se tornam crimes, ensejando a aplicação de penas privativas de liberdade, sem prejuízo das sanções de outras naturezas a que estão sujeitos aqueles que os praticam (LOPES JR, 2019).

O Estado possui um sistema exclusivo para galgar seu fim arrecadatório. Tanto os sistemas de arrecadação próprios quanto os de execuções fiscais estabelecidos pela Lei De Execuções Fiscais, Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980, existem para que o Estado consiga arrecadar e deter verba para financiar seus empreendimentos. Quando não são eficazes, é necessário substituí-los, modifica-los, atualizá-los e para isso a União, Estados e Municípios possuem o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas e as Câmaras Municipais, em outras palavras há o Poder Legislativo para por meio do Processo Legislativo atualizar as leis e tornar o processo executivo eficiente (BRASIL, 1940; LOPES JR, 2018).

A sociedade muda com mais velocidade que o Direito, todavia caso deixe de empregar a lei ou simplesmente tutelar penalmente as ações para que sejam efetivas, serão letra morta todas as garantias que a Carta Magna de 1988 estabelece aos cidadãos brasileiros e estrangeiros residentes ou de passagem (BRASIL, 1988). Se o direito se estabelecer nas exceções e a regra for olvidada, não será possível afirmar que vivemos em um Estado de Direito, por outro lado, será verdadeiro afirmar que vivemos em um Estado de Exceção. Há outras possibilidades menos invasivas para galgar o adimplemento, todavia criminalizar uma ação por vias

da assimilação em um descarado esquecimento do princípio geral de toda a legislação penal, *nullum crimen, nulla poena sine lege* (não há crime, não há pena sem lei anterior que os defina), estabelecido no art.1º do Código Repressor Nacional (BRASIL,1940; LOPES JR, 2018).

4.4 A assimilação entre o tipo penal do art. 2º, II, Lei nº 8.137/90 e do art. 168 do CP

Segundo o voto condutor, parte da jurisprudência e da doutrina teria conferido o status de apropriação indébita tributária ao crime do art. 2º, II da Lei 8.137/90, assimilando-o ao crime do art. 168 do CP, decorrendo enfim, a imposição de incluí-lo em seus elementos típicos (STF, 2019). Tal gambiarra judicial nada mais é do que o resultado do fenômeno social que estende ao judiciário o papel de indiretamente legislar. Isto ocorre, uma vez que há um grande volume de execuções fiscais, significando que muitos contribuintes estão deixando de pagar os tributos devidos, reduzindo a arrecadação e por conseguinte contribuindo para que as contas do Estado fiquem defasadas (CRCSC, 2016; SCAFF, 2018; BECHARA 2018), também chamado de ativismo judicial.

A configuração dos tipos penais de crimes materiais contra a ordem tributária praticados por particulares, como a supressão ou a redução de tributo mediante a omissão de informação ou declaração falsa, com alteração de teor de nota fiscal, ou o não fornecimento de documento fiscal de venda de mercadoria, ou prestação de serviço, depende da constituição definitiva do crédito tributário e da sua respectiva exigibilidade (BRASIL, 1990; SALOMÃO, 2001).

Todavia, embora a atitude seja louvável, não é papel do judiciário estabelecer leis, seu papel é julgar os casos concretos e uniformizar a jurisprudência para a cumprir a lei. O perigo destas atitudes é que o apelo político acaba eivando as decisões judiciais, que deveriam ser imparciais e acabam sopesadas por decisões políticas, algo imperdoável em um Estado Democrático de Direito (TORRES, 2013; LOPES JR, 2018). No caso em questão, as características da pessoa que se apropria de coisa alheia divergem do contribuinte que possui um débito tributário junto ao Fisco.

Isto ocorre ao observar que no momento da ocorrência do fato gerador, tem-se a gênese de uma obrigação jurídica pecuniária para o contribuinte, que é a de pagar ao Estado determinada quantia (GONCALVES, 2018), portanto uma obrigação de dar. Existe um direito creditício em favor do Estado, não é uma coisa móvel (LEITE, 2016). Não perfazendo autonomamente, através do fato gerador, em coisa alheia, a quantia devida ao contribuinte. Cria uma obrigação de dar para a autoridade fiscal uma quantia em pecúnia pertencente ao contribuinte, conforme decisão emanada da Corte Cidadã em sede do Resp nº1.757.543-RS (STJ, 2019), *in verbis*:

A equiparação da dívida de transporte com a coisa alheia móvel prevista no tipo do art. 157 do Código Penal não pode ser admitida em razão dos princípios elementares da tipicidade e da legalidade estrita que regem a aplicação da lei penal. A doutrina conceitua coisa como "tudo aquilo que existe, podendo tratar-se de objetos inanimados ou de semoventes". Ademais, embora a dívida do agente para com o motorista tenha valor econômico, de coisa não se trata, ao menos para fins de definição jurídica exigida para a correta tipificação da conduta.

Mostra-se, portanto, hialino que não tem o condão de expropriar o contribuinte da quantia relativa ao tributo. Pois, no caso em questão o contribuinte se nega a reduzir o seu patrimônio, a inadimplência, a quantia devida ao Fisco, não acede à propriedade de terceiro, ente tributante. São díspares as condutas do contribuinte inadimplente e a tipificada no art.168 do CP, pois na primeira o patrimônio é do próprio autor e no segundo é alheio (GONÇALVES, 2018; GRECO, 2020)

5 COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA

No cotidiano brasileiro existe uma infinidade de fatores que corroboram para a manutenção de uma cultura de inadimplemento tanto de pessoas físicas quanto das jurídicas. Dentre todas os motivos, como a falta de educação financeira, a diminuição de renda e a falta de planejamento financeiro (ZENVIA, 2019), a complexidade tributária é a principal. O governo brasileiro tem usado a complexa legislação tributária como um instrumento de política econômica, com o objetivo de evitar a evasão fiscal. Todavia, esta política não serviu para o que foi proposta pois não foi estudado sua aplicabilidade (DIAS, 2015).

O Brasil possui o sistema tributário mais complexo e mais caro do mundo (IBPT, 2017) com a carga tributária já ultrapassando a margem de 33,7% do PIB brasileiro (SIMÃO; RIBEIRO, 2020). São mais de 90 tributos diferentes, cada um com uma formatação diversa. A título exemplificativo, os impostos sobre bens e serviços são organizados de forma descentralizada e cumulativa, criando deformações nas fontes de arrecadação (ZENVIA, 2019).

Quando tratamos de ICMS, sua configuração admite sua exigibilidade em dois momentos, no estado de origem e outro no de destino. Situação que cria uma concorrência entre os estados por meio de incentivos fiscais, além de reger-se por uma legislação complexa, com regimes especiais para produtos específicos (NEXO, 2019).

Situação que não prejudica simplesmente o contribuinte, causa sérias mazelas para os cofres públicos também. Pois, a empresa diante de uma carga tributária elevadíssima e da alta complexidade tributária, prefere pagar os funcionários e fornecedores e ficar devendo o fisco, pois não consegue dar conta dos mais 63 tributos cotidianos, dentre eles PIS e a Cofins, possuindo 75 leis, além dos decretos e portarias que estabelecem suas diretrizes, e o ICMS que possui 27 regimes de apuração distintos, um para cada estado (CRCSC, 2016). Além da possibilidade da incidência de imposto sobre imposto, como até recentemente o ICMS, que entra na base de cálculo do PIS e da Cofins (NEXO, 2019; IBPT, 2017).

Diante disto, mostra-se hialino o fato de o Estado ser, através de seu sistema tributário altamente complexo, corresponsável com os contribuintes da inadimplência perpetuada pela dificuldade das empresas em entender o sistema tributário, uma vez que muitas delas além de possuir um setor específico para tratar dos tributos precisam solicitar, com certa frequência os trabalhos de escritórios advocatícios e de contabilidade para sanar situações que extrapolam o expediente do setor tributário (CRCSC, 2016; IBPT, 2017). Comprovando que no Brasil, o pagamento de tributos não é apenas um expediente administrativo, é uma ciência, quase aproximando-se de uma arte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dessa análise da tese acatada no RHC 163.334, percebe-se a tentativa, por parte do Poder Judiciário, de uma tipificação criminal tributária não prevista em nenhum dispositivo penal em vigor.

Por conta disto, tal decisão lesiona fatalmente os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade, observáveis em todos os ramos do Direito, quiçá Tributário e Penal. Ao analisar as hipóteses expendidas na Lei 8137/90, a única que pode vir a ser comparada é a hipótese do art. 2º, II “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”. Todavia, para sagrar tal tipicidade é imperiosa a presença de duas situações, sem as quais o crime não existe. É preciso que a existência de tributo descontado ou cobrado pelo sujeito passivo resultante de obrigação tributária gerada nas mãos de terceiros (HARADA, 2018; SCHOUREI, 2018)

Precisa-se que o valor descontado ou cobrado seja daquele com quem o fisco mantém relação jurídico-tributária direta, o real contribuinte do imposto. Situação esta que não ocorre na incidência do ICMS próprio, pois o contribuinte não desconta nem cobra do consumidor qualquer imposto, e sim o preço. A

relação jurídico-tributária é estabelecida entre o comerciante e o Fisco e não entre este e os consumidores finais. Sendo, portanto, a ausência de recolhimento do ICMS, mera inadimplência fiscal e não apropriação indébita tributária prevista na Lei nº 8.137/90.

Mostra-se hialino que além de não possuir fundamentação jurídica consistente, uma vez que há uma quimera conceitual entre inadimplência e sonegação fiscal e determinaram apropriação indébita onde não há, tal julgamento acabará por incentivar contribuintes que não podem pagar os impostos a não declarem, e cometerem o crime de sonegação fiscal (LOPES JR, 2018; SALOMÃO, 2001).

Como resultados, criará temor nos investidores internacionais, afugentando do país o capital necessário para o seu crescimento, pois tratará como iguais o sonegador e o inadimplente, fato proibido pela Constituição Federal, pois a prisão por inadimplência fiscal não é hipótese de exceção para a prisão por dívidas.

Efeitos estes totalmente destoantes da jurisprudência pacificada do próprio STF, pois ela expressa a vedação para as sanções políticas, em que o Fisco coage o contribuinte para que pague os impostos, vg. súmulas 70,323 e 547 que proíbem as autoridades fiscais de interditar o estabelecimento do contribuinte inadimplente, apreender mercadorias ou impedir o exercício da atividade empresarial com o fito em adimplir as dívidas tributárias. Além disso, se não há, conforme a Súmula 430 do STJ, excesso de poder nem infração à lei por mero inadimplemento, então como pode agora ser considerado crime? (STF,2019).

É de fácil cognoscência, através da observação do contexto do julgamento e do RHC 163.334, em um país com uma grande carga tributária e altos índices de evasão fiscal (IBPT, 2017; SIMÃO; RIBEIRO, 2020), que a decisão não se conforme com o sistema de garantias constitucionais estabelecido pela República Federativa do Brasil uma vez que, primeiramente, não observou que as expressões descontado ou cobrado se referem à repercussão jurídica, mas no julgado foram utilizadas como repercussão econômica (SCHOUREI, 2018; STF, 2019). Além disso, o Pacto de San José da Costa Rica, que detém um status infraconstitucional no ordenamento jurídico brasileiro impede a prisão civil por dívidas, percorrendo um caminho divergente da tese expendida no julgamento do RHC 16.334, pois como não haveria a tipicidade proveniente do art. 2º, II da Lei de Crimes Tributários, sendo então uma tentativa, de modo recôndito, da reinstituição da prisão civil por dívidas.

Por conseguinte, não existe assimilação entre o tipo penal do art. 2º,II da Lei 8.137/90 e o art. 168 do CP, pois há uma divergência entre as características do indivíduo que se apropria de coisa alheia e do contribuinte inadimplente, qual seja, a posse de um bem que não lhe pertence. Pois, no que tange ao contribuinte, o que o Estado tem contra ele é um direito creditício em seu favor e não uma coisa móvel, elemento indispensável para o tipo apropriação indébita (BRASIL, 1940; MELLO, 2010).

Por fim, fica patente que os Ministros tentaram resolver o clamor em torno da arrecadação fiscal, todavia ao empregar uma tutela penal objetivando um fim fiscal, afronta-se a Carta Magna Brasileira, uma vez que não há necessidade de recorrer à ultima ratio para colimar o fim pretendido, isto é, o tributo devido (LOPES JR, 2018; SALOMÃO, 2001). Houve uma relativização legal em prol de um discurso acalorado pelo emocional, no qual os fatos objetivos tiveram menor influência na formação da opinião dos magistrados do que os fatos subjetivos e as crenças pessoais (GUBERT, 2018; SCAFF; BECHARA, 2018).

Dessarte, é necessária uma mudança de entendimento urgente, para retificar esta celeuma jurídico-etimológica causada por um julgamento que não analisou os efeitos que ele poderia produzir no contexto jurídico brasileiro. Pois não basta que uma decisão seja proferida por juízes competentes, é necessário se amolde ao ordenamento como um todo, e isto inclui a Constituição.

REFERÊNCIAS

- ÂNGELO, Tiago. Equiparar dívida de ICMS declarado a crime é um erro, dizem advogados. **ConJur - Consultor Jurídico**, 12 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-12/equiparar-divida-icms-declarado-crime-erro>. Acesso em: 13 dez. 2019.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 30 dez. 2019.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República, 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em 30 dez. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e das outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 3 de jan. 2020.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 30 dez. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.757.543/RS**. Direito penal. Recurso especial. Tentativa de latrocínio. Desistência voluntária. Revolvimento probatório. Desclassificação. Possibilidade. Dívida de corrida de táxi. Coisa alheia móvel. Não configuração. Recurso parcialmente conhecido e provido. Recorrente: Tauana Figueira de Oliveira. Recorrido: Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Antonio Sldanha, 24 de setembro de 2019. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201801963483&dt_publicacao=07/10/2019. Acesso em: 20 fev. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Vanderleia Silva Ribeira. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso :5 jan. 2020.
- CIDH. Convenção Interamericana de Direitos Humanos. **Pacto de São José da Costa Rica**. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0678.htm. Acesso em: 5 jan. 2020.
- COELHO, Gabriela. **Alexandre segue Barroso e criminaliza dívida de ICMS declarado**. **ConJur- Consultor Jurídico**, 11 de dezembro de 2019. Disponível em : <https://www.conjur.com.br/2019-dez-11/alexandre-segue-barroso-criminaliza-divida-icms-declarado>. Acesso em: 13 dez. 2019.
- CRCS - CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. **A arrecadação também é vítima da complexidade tributária**. 2016. Disponível em: <http://www.crcsc.org.br/noticia/view/5290>. Acesso em: 29 mar. 2020.
- DIAS, Thais Cerqueira. **Os incentivos fiscais: uma modalidade de planejamento tributário e seu impacto na controladoria**. Revista de Direito da Faculdade Guanambi, Guanambi, v. 1, n. 01, p. 29-35, 14 out. 2015. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/Revistadedireito/article/view/23/93>. Acesso em: 20 jun. 2020.
- GONÇALVES, Carlos Alberto. **Direito civil brasileiro: Teoria geral das obrigações**. 15. ed. São Paulo: Saraiva.2018. v. 2.
- GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte especial**. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2020. v. 2.
- GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2019.
- GUBERT, Roberta Magalhães. **Os desafios para a implementação de um Tribunal Constitucional brasileiro**. Revista de Direito da Faculdade Guanambi, Guanambi, v. 5, n. 01, p. 94-114, 31 jul. 2018. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/Revistadedireito/article/view/210/86>. Acesso em: 20 jun. 2020.
- HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 2 ed. São Paulo: Altas.2018.
- HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. **Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

- IBPT. **Empresas gastam 1958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas**. 2017. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em: 30 mar. 2020.
- LEITE, Alaor. Interpretação, analogia e sentido literal possível: o exemplo da apropriação indébita de valores ou numerários (Ou: Réquiem a Nelson Hungria). In: BUSATO, Paulo César et al. (Org.). **Perspectivas das ciências criminais**: coletânea em homenagem aos 55 anos de atuação profissional do Prof. Dr. René Ariel Dotti. Rio de Janeiro: GZ, 2016.
- LIMA, Thiago Guimarães Ferreira; CANIZZARO, Paulo José Carneiro Leão. A criminalização do mero inadimplemento tributário. Análise do novo entendimento do STJ. **Migalhas**, 1 de outubro de 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/311964/a-criminalizacao-do-mero-inadimplemento-tributario-analise-do-novo-entendimento-do-stj>. Acesso em: 21 jan. 2020.
- LOPES JR, Aury. **Direito processual penal**. 16. ed. São Paulo: Saraiva. 2019.
- LOPES JR, Aury. **Fundamentos do processo penal**: introdução crítica. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- MELLO, Fábio Bandeira de. **O que pode acontecer com quem sonega imposto?**. 2010 Disponível em: www.administradores.com.br. Acesso em : 12 mar. 2020.
- PLENO – Não recolhimento intencional de ICMS - com audiodescrição, 2019. Vídeo (1h21min20seg). Publicado pelo canal STF. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=O93_DSMYbxo. Acesso em: 3 jan. 2020.
- ROUBICEK, Marcelo Quais os principais nós do sistema tributário brasileiro. **Nexo**, 13 de agosto de 2019. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2019/08/13/Quais-os-principais-n%C3%B3s-do-sistema-tribut%C3%A1rio-brasileiro>. Acesso em: 30 mar. 2020.
- SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- SALOMÃO, Heloísa Estellita. **Direito penal empresarial**. Minas Gerais: Dialética, 2001.
- SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa. O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário. **ConJur- Consultor Jurídico**, 6 de setembro de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opiniao-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>. Acesso em: 21 jan. 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez. 2007.
- SILVA, Diogo Bacha e. A valorização dos precedentes e o distanciamento entre os sistemas civil law e common law. **Revista de Direito da Faculdade Guanambi**, Guanambi, v. 4, n. 01, p. 63-88, 13 out. 2017. Disponível em: <http://revistas.faculadeguanambi.edu.br/index.php/Revistadedireito/article/view/129/59> . Acesso em: 20 jun. 2020.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 42 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- SIMÃO, Edna; RIBEIRO, Mariana. Carga tributária em 2019 foi de 33,17% no Brasil. **Valor Econômico**, 30 de março de 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/03/30/carga-tributaria-em-2019-foi-de-3317percent-no-brasil.ghtml> . Acesso em: 20 jun. 2020.
- TAKANO, Caio Augusto et al. De quem é a responsabilidade pelo crime de apropriação indébita tributária?. **ConJur- Consultor Jurídico**, 17 de janeiro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-17/opiniao-quem-responsabilidade-apropriacao-indebita-fiscal>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- TORRES, Heleno Taveira. Tributo precisa respeitar valores constitucionais. **ConJur- Consultor Jurídico**, 27 de março de 2013. Disponível em: <https://www.cpnjur.com.br/2013-mar-27/consultor-tributario-tributo-respeitar-valores-constitucionais?imprimir=1>. Acesso em: 31 jan. 2020.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2Ed. Porto Alegre: Bookman. 2001.
- ZENVIA. **Os 7 principais motivos para a inadimplência e como evitá-los**. 2019. Disponível em: <https://www.zenvia.com/blog/os-7-principais-motivos-da-inadimplencia-e-como-evita-los>. Acesso: 30 mar. 2020.

INFORMAÇÃO ADICIONAL

COMO CITAR ESTE ARTIGO: PINHEIRO, Johnattan Martins; AGUIAR, Denison Melo de. Inadimplência fiscal e a apropriação indébita tributária no RHC 163.334/SC. Revista de Direito da Faculdade Guanambi, Guanambi, v. 7, n. 01, e287, jan./jun. 2020. doi: <https://doi.org/10.29293/rdfg.v7i01.287>. Disponível em: <http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/Revistadedireito/article/view/287>. Acesso em: dia mês. ano.

LIGAÇÃO ALTERNATIVE

<http://revistas.faculdadeguanambi.edu.br/index.php/Revistadedireito/article/view/287/171> (pdf)