

A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO DECLARADO: CONSIDERAÇÕES A PARTIR DA CRÍTICA HERMENÊUTICA DO DIREITO

*THE CRIMINALISATION OF NON-PAYMENT OF SELF-DECLARED ICMS:
CONSIDERATIONS FROM THE HERMENEUTIC CRITIQUE OF LAW*

Letícia de Mello¹

Marciano Buffon²



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Resumo: O estudo promoveu uma análise crítica acerca da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do RHC 163.334-SC, aferindo-se a coerência interpretativa empregada na fundamentação do presente julgado para, a partir disso, identificar se a Corte foi além de suas atribuições ao pacificar controvérsias jurisprudenciais, por meio de uma tese, assentando o entendimento favorável à criminalização da conduta de não recolhimento de ICMS próprio declarado e se houve, a partir disso, a violação das garantias penais-tributárias contidas na Constituição Federal aos cidadãos, transformando-a em uma decisão discricionária. Concluiu-se que a referida decisão, que culminou na posterior edição do enunciado sumular de número 658, pelo Superior Tribunal de Justiça, não está em conformidade com a Constituição, além de ser produto de uma atuação claramente ativista da Corte. Nesse sentido, com aporte na teoria da Crítica Hermenêutica do Direito, foi possível intentar a promoção

¹ Mestranda em Direito Público, pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS; Especialista em Direito e Processo Penal, pela Fundação Escola Superior do Ministério Público – FMP; Especializanda em Direito Penal Económico, pelo Instituto de Direito Penal Económico Europeu – IDPEE, da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em parceria com o Instituto Brasileiro de Ciências Criminais – IBCCRIM; Especializanda em Direito e Processo Tributário, pela Fundação Escola Superior do Ministério Público – FMP; Graduada em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, com período de mobilidade acadêmica na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra – FDUC; Professora convidada no Programa de Pós-graduação em Direito, da FACCAT; Advogada criminalista. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/1769287901210599>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0551-4687>. E-mail: advleticiademello@gmail.com

² Pós-Doutor em Direito, pela *Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla* – ES; Doutor em Direito, pela UNISINOS, com período de pesquisa na Universidade de Coimbra; Mestre em Direito Público; Professor de Direito Tributário na UNISINOS e em cursos de pós-graduação em Direito Tributário noutras instituições; Professor no Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS. Sócio/Consultor jurídico-fiscal Buffon & Furlan Advogados Associados. Membro do Conselho Técnico de Assuntos Tributários, Legais e Financeiros da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul - FIERGS. Autor dos livros: *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais e Tributação, Desigualdade e Mudanças Climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso*. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6470151419479349>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8931-8896>. E-mail: marciano@buffonfurlan.com.br

de um constrangimento epistemológico ao julgador, além de ensaiar uma resposta adequada à Constituição.

Palavras-chave: ICMS próprio; Direito Penal Tributário; Crítica Hermenêutica do Direito; não recolhimento do tributo declarado; criminalização.

Abstract: The aim of this article is to critically analyse the decision handed down by the Federal Supreme Court in RHC 163. 334-SC, assessing the interpretative coherence employed in the reasoning of this judgment in order to identify whether the Court went beyond its duties by settling jurisprudential controversies, by means of a thesis, establishing an understanding in favour of criminalising the conduct of not paying the declared ICMS tax and whether, as a result, there was a violation of the criminal-tax guarantees contained in the Federal Constitution for citizens. It was concluded that this decision, which culminated in the Superior Court of Justice's subsequent enunciation of summary number 658, is not in line with the Constitution, and is also the product of a clearly activist approach by the Court. In this sense, with the support of Lenio Streck's theory of Critical Hermeneutics of Law, it was possible to promote an epistemological constraint on the judge, in addition to rehearsing an adequate response to the Constitution.

Key-words: ICMS itself; Criminal Tax Law; Hermeneutic Criticism of Law; non-payment of declared tax; criminalisation.

1. INTRODUÇÃO

Vive-se um tempo em que se tornou verdadeiro lugar comum criticar veemente e ruidosamente o Supremo Tribunal Federal. Ainda que determinado cidadão jamais tenha “aberto” a Constituição, sente-se legitimado para não apenas discordar, mas especialmente desqualificar julgamentos proferidos pelo STF, sobretudo fundamentado em “verdades incontestes”, construídas na selva das redes sociais. Por óbvio, não é disso que o texto ora construído se ocupa.

O que se pretende aqui discutir, diante das não tão atuais críticas dirigidas ao Supremo Tribunal Federal, em face sua atuação ativista, é um tema de suma importância e que merece ser analisado criticamente a partir do referencial teórico da Crítica Hermenêutica do Direito, de Lenio Luiz Streck: a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado.

Conforme consta do Informativo nº 963, do Supremo Tribunal Federal, a Corte fixou a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137 de 1990”¹.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 963, de 9 a 13 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>. Acesso em: 25 mai. 2023.

Algum tempo após, sobreveio o enunciado sumular nº 658, do Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual: “O crime de apropriação indébita tributária pode ocorrer tanto em operações próprias, como em razão de substituição tributária”².

Os antecedentes históricos revelam que a conduta de não recolher ICMS próprio declarado era considerada um fato atípico – naturalmente, porque enquadrada como uma mera inadimplência tributária a ensejar a tomada das medidas cabíveis, pelo Fisco, por meio do manejo das execuções fiscais (estas que, não se pode olvidar, devido às peculiaridades da Lei nº 6.830 de 1980, revelam um infindável número de privilégios à Fazenda Pública, em detrimento de credores ordinários que se valem do procedimento executivo tradicional do Código de Processo Civil).

Não obstante isso, devido ao fato de que o Ministério Público de Santa Catarina sustenta historicamente a tese de que o tributo não recolhido ao Fisco, em hipótese de tributos indiretos, cujo ônus econômico-financeiro é repassado ao contribuinte de fato (contribuinte seguinte na cadeia produtiva, em caso de ICMS-ST ou consumidor final), enquadra-se na conduta descrita no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, cujo preceito primário tipifica a conduta daquilo que ficou tradicionalmente conhecido por “apropriação indébita tributária”³, assentou-se, pela Corte brasileira, a tipicidade do não repasse de ICMS próprio declarado.

Ao chegar no Supremo Tribunal Federal, as questões acerca da adequação típica e da própria constitucionalidade da referida criminalização, ganhou contorno diverso, vislumbrando-se uma verdadeira “viragem jurisprudencial”, mas não sem muitas controvérsias. Os Ministros como Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio rejeitaram a tese da criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado sob o comum fundamento de que não se figura apropriação indébita – ainda que, curiosamente, os dois primeiros tenham votado favoravelmente à tese proposta pelo Relator e pelo Presidente.

² BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula 658.** Terceira Seção, julgado em 13/9/2023, DJe de 18/9/2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=658>. Acesso em: 20 dez. 2023.

³ Conforme o art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990: “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”. 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 dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 20 dez. 2023.

A partir disso, a questão central, e que norteia o presente trabalho, é, pois, se a decisão proferida pelo STF, no bojo do HC 163.334, está em consonância com o texto constitucional. Em outras palavras: trata-se de uma decisão conforme a Constituição?

A principal hipótese que norteia a pesquisa é a de que a decisão em análise é fruto daquilo que a Crítica Hermenêutica do Direito nomeia de discricionária/solipsista, ou seja, fruto de um comum ativismo judicial que assola a Corte, os Tribunais e os Juízos singulares, sobretudo ao se considerar que muitas delas estão impregnadas de argumentos influenciados por predadores externos (sobretudo pela dita “Análise Econômica do Direito”, de cunho consequencialista).

Em que pese a decisão já tenha sido proferida, tendo culminado inclusive na edição do enunciado sumular nº 658, pelo Superior Tribunal de Justiça, tem-se que um dos grandes contributos da Crítica Hermenêutica do Direito é a lição de que a doutrina deve doutrinar e, com isso, causar constrangimentos epistemológicos aos julgadores. É isso que torna trabalhos como este, além de necessário, relevante.

Assim, lançando-se mão do referencial teórico-doutrinário de Lenio Luiz Streck, propõe-se como objetivo geral uma análise crítica da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no bojo do RHC 163.334-SC, à luz da Crítica Hermenêutica do Direito, ensaiando-se, posteriormente, como um dos objetivos específicos uma resposta adequada à Constituição.

A pesquisa é o tipo bibliográfica, cujo método de abordagem empregado é o indutivo e os métodos auxiliares são o histórico, comparativo e crítico.

Para o intento, (1) parte-se de uma investigação acerca dos antecedentes que engendraram o atual *estado da arte*, que culminou num alto grau de ativismo judicial e a larga ausência de responsabilidade político-jurídica por parte dos julgadores, porém não sem descurar em uma breve incursão acerca da diferença entre ativismo judicial e judicialização da política – a ser norteada pela obra de Clarissa Tassinari – o que se fará por meio de uma análise histórica; (2) posteriormente, incorrer-se-á numa análise técnica acerca do texto legal em estudo (art. 2º, inciso II, da Lei 8.137 de 1990), problematizando-se a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado, à luz da doutrina especializada no tema – o que será possível por meio de um estudo bibliográfico de caráter meramente descritivo, eis que exporá o que os autores têm produzido e entendem em reação ao tema; e, por fim, (3) à luz da Crítica Hermenêutica do Direito, promover-se-á uma crítica aos argumentos que fundamentaram a decisão do STF, a

qual redundou na Tese já aludida – o que pressupõe um olhar crítico e um posicionamento acerca do tema.

Concluir-se-á o presente estudo ensaiando-se uma resposta adequada à Constituição, *in casu*.

2. UMA BREVE INCURSÃO NOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS PARA A COMPREENSÃO DO ATUAL “ESTADO DA ARTE” : BASES PARA A COMPREENSÃO DA PROPOSTA DA CRÍTICA HERMENÊUTICA DO DIREITO (CHD) E ALGUMAS CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ATIVISMO JUDICIAL E DA JUDICIALIZAÇÃO DA POLÍTICA EM TERRAE BRASILIS

Não se pode ignorar jamais que a submissão do Estado às leis é uma conquista secular que foi alcançada a passos lentos, como se infere de uma análise histórica, e que teve um custo muito alto. Após as conquistas liberais, guiadas por ideais iluministas, tendo como marco a Revolução Francesa, em 1789, mas sem ignorar os precedentes históricos, percebe-se um avanço na contenção do poder, primeiro do Soberano e depois do Estado propriamente, sobretudo a partir da paulatina constitucionalização de direitos fundamentais – naquela quadra da história de índole liberal⁴.

Contudo, a história revelou, não sem trágicas rupturas, que o liberalismo, *per si*, não era retroalimentável e não se mostrava suficiente, surgindo, assim, a partir do primeiro quarto do século passado, as ditas constituições sociais – nomeadamente a Constituição Mexicana, de 1917, e a Constituição de Weimar, de 1919. Marcou-se, nesse sentido, o advento do Estado Social, este que trouxe consigo a consagração dos direitos fundamentais de segunda dimensão, os quais se agregaram aos de primeira dimensão⁵.

⁴ Conforme recorda Hugo Vasconcelos Xeres: “Em substituição ao Absolutismo, simbolizado pela queda da Bastilha, através da qual se dava a derrocada da propecta ordem moral erguida sobre os pilares da injustiça, da desigualdade e das regalias saboreadas pelo monarca e seus asseclas, o Constitucionalismo funda suas ancoras na limitação do poder, por meio da lei enquanto instrumento representativo da vontade dos homens. Com o colapso do Estado absolutista, o Estado constitucional passa a realçar um sistema em que o poder não pertence mais a pessoas individualizadas, mas à lei. A partir daí são as leis, e não mais personalidades, que administram e gerem o ordenamento social, político e econômico”. XERES, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários: Teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 31.

⁵ Com aporte na doutrina de Lenio Streck, deve-se rememorar que a jurisdição constitucional forjada no século passado tem como ponto de partida, além da organização da justiça constitucional na constituição de Weimar, a

Não obstante isso, deve-se rememorar que antes da metade do século passado, percebeu-se que a submissão do Estado às leis não era suficiente, pois a hegemonia do Poder Legislativo, sobretudo devido aos acontecimentos ocorridos no *Terceiro Reich*, levou a que se perpetuassem inúmeras barbáries com esteio num rigoroso formalismo procedimentalista⁶.

Nesse interim, para além do rearranjo institucional, este um movimento importante que marca a definitiva institucionalização dos Tribunais *ad hoc* – anteriormente idealizados por Kelsen –⁷, remonta ao contexto europeu continental o movimento de substancialização do Direito – este que fincará de vez as bases para o surgimento do Estado Democrático de Direito⁸.

A partir da metade do século passado, a vinculação do Estado ao texto constitucional, algo que já se tinha presente pelo menos um século antes no ordenamento jurídico estadunidense devido aos movimentos de submissão das leis à Constituição (*judicial review*), a partir do famoso caso *Marbury v. Madison*, consagrou o texto constitucional como o norte do Estado Democrático de Direito – sobretudo numa perspectiva material⁹.

A partir disso, tornou-se assente a necessidade de erigir e aperfeiçoar os mecanismos de controle das leis. O constitucionalismo alemão, no contexto do direito Europeu, foi decisivo e fincou bases para que as Cortes Supremas passassem a realizar um controle das leis tendo como parâmetro a *Grundgesetz*¹⁰. Não se pode olvidar que é neste momento em que o Estado passa a estar diretamente vinculado à promoção, proteção e respeito da dignidade da pessoa humana,

construção teórico-constitucional de Kelsen – de modelo Austríaco. STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

⁶ Nas palavras de Clarissa Tassinari: “O período posterior à Segunda Guerra Mundial foi considerado um marco para o Direito no mundo todo. Isso porque, para que fossem superadas as atrocidades cometidas durante a existência dos regimes totalitários, era necessário que se rompesse com toda a estrutura legislativa que lhes atribuía legitimidade através do argumento de obediência a um formalismo rigoroso, de mera observação do procedimento adequado para a criação das leis. Deste modo, o fim desta Guerra impulsionou um rearranjo institucional que visava à garantia de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, configurando-se, assim, a transição do que se conhecia por Estado Legislativo de Direito para um Estado Constitucional de Direito. TASSINARI, Clarissa. **Jurisdição e ativismo judicial: limites da atuação do judiciário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

⁷ Como bem lembra Lenio Luiz Streck, “os projetos de idealização de Tribunais *ad hoc* precedem a teorização por Kelsen, em que pese este tenha o mérito de ter teorizado tais instituições, figurando como um verdadeiro ‘ponto de chegada’”. STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 128.

⁸ TASSINARI, Clarissa. **Jurisdição e ativismo judicial: limites da atuação do judiciário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

⁹ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Supremacia da Constituição e controle de constitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2022.

¹⁰ Não se deve ignorar a força normativa da Constituição já era uma realidade, ainda antes do que no contexto alemão, na ordem jurídica estadunidense. STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 67.

esta que é, em última análise, é o fundamento primeiro da Constituição em Estado Democrático de Direito¹¹.

No Brasil, e na América Latina como um todo, devido aos períodos repressivo-ditatoriais, houve uma tardia assimilação destes movimentos constitucionais que exurgiram no pós-guerra, sobretudo na Alemanha, mas na Europa em geral¹². Deve-se recordar que até o advento da Emenda Constitucional nº 16, de 1965, não havia, no Brasil, um modelo controle de constitucionalidade concentrado, mas apenas difuso, este adotado pela Constituição de 1891, e de notória influência estadunidense (encampada nomeadamente pelo jurista Rui Barbosa)¹³.

Somente após a superveniência da Constituição Federal de 1988, assentaram-se as bases para um modelo de jurisdição constitucional nos moldes daquilo que fora projetado ao Estado Democrático de Direito três décadas antes no Continente europeu, ainda que não adotemos modelo idêntico¹⁴.

Logo, toda essa diferença de caldo cultural que marcou a história do constitucionalismo europeu e do constitucionalismo latino-americano, ocasionou um descompasso na conformação político-jurídico-institucional daquilo que se convencionou nominar de *constitucionalismo democrático*. Nessa toada, não se pode olvidar que, como bem lembram Lenio Luiz Streck e Clarissa Tassinari, a importação acrítica de inúmeras teorias alienígenas, consubstanciando-se numa mixagem teórica, culminou no atual *estado da arte*¹⁵.

Essas circunstâncias jogaram os juristas brasileiros nos braços das teorias alienígenas. Consequentemente, as recepções dessas teorias foram realizadas, no mais das vezes, de modo acrítico, sendo a aposta no protagonismo dos juízes o ponto comum da maior parte das teorias. Com efeito, houve um efetivo “incentivo” doutrinário a partir de três principais teorias ou posturas: a Jurisprudência dos

¹¹ Tanto é assim que o primeiro artigo da Constituição alemã, assim como o da Constituição pátria, alude à proteção da dignidade da pessoa humana.

¹² “Assim, os avanços que foram realizados no âmbito do direito constitucional europeu também puderam ser percebidos na América Latina, entretanto, neste contexto, como ruptura dos regimes ditatoriais, o que veio a ocorrer de forma tardia”. TASSINARI, Clarissa. **Jurisdição e ativismo judicial: limites da atuação do judiciário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

¹³ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 273 e ss.

¹⁴ “Não se pode olvidar que “o Brasil, durante o processo constituinte de 1986-88, optou por permanecer com o modelo do judicial review de inspiração norte-americana, rejeitando a fórmula dos tribunais constitucionais, de tanto êxito na Europa continental”. STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 89.

¹⁵ Para maiores compreensões acerca das cinco recepções acríticas, analisar as considerações de Luiz Lenio Streck – sobretudo na última versão de Verdade e Consenso em que houve a ampliação de três para cinco teorias acriticamente importadas. STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

Valores, o realismo norte-americano (com ênfase no ativismo judicial) e a teoria da argumentação de Robert Alexy¹⁶.

De todas essas recepções equivocadas, interessa-nos a acrítica importação das “bases teóricas” (travestidas de permissivos sem contenções) do realismo jurídico norte americano, abrindo-se a porteira para decisões solipsistas – teoria que no Brasil é encampada por Roberto Barroso para travestir o ativismo judicial de movimento legitimador-democrático¹⁷.

A história do constitucionalismo não é desacoplada da Teoria do Estado e por isso, alinhando-se ao que é trabalhado pela doutrina brasileira, deve-se atentar ao fato de que o imbricamento entre a Constituição e a política é um fenômeno indelével e que implica, inevitavelmente, uma abertura à participação da justiça constitucional¹⁸.

A partir de uma incursão no aporte doutrinário de Clarissa Tassinari e Rafael Tomaz de Oliveira, é possível traçar claramente uma distinção entre os dois fenômenos, eis que:

O ativismo judicial está umbilicalmente associado a um ato de vontade do órgão judicante; a judicialização de questões políticas ou sociais não depende desse ato volitivo do Poder Judiciário, mas, sim, decorre da expansão da sociedade (que se torna cada vez mais complexa) e da própria crise da democracia, que tende a produzir um número gigantesco de regulações (seja através de leis, medidas provisórias, decretos, portarias, etc.) e que encontram seu ponto de capilarização no Judiciário e, principalmente, nas questões cujo deslinde envolve atos de jurisdição constitucional¹⁹.

No Brasil, o fenômeno do ativismo judicial pode ser notado em teorias, sobretudo realistas, que, incorporadas ao ordenamento jurídico pátrio sem a devida *antropofagia*²⁰,

¹⁶ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 57; e, *ipsis litteris*, em STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 83-84.

¹⁷ Nesse sentido, basta considerar que para Barroso “É certo que diante de cláusulas constitucionais abertas, vagas ou fluidas – como dignidade da pessoa humana, eficiência ou impacto ambiental –, o poder criativo do intérprete judicial se expande a um nível quase normativo”. BARROSO, Luís Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática**. Suffragium - Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará, Fortaleza, v. 5, n. 8, p. 11-22, jan./dez. 2009, p. 20.

¹⁸ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 89.

¹⁹ TASSINARI, Clarissa; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Judicialização da política e ativismo judicial: notas para uma necessária diferenciação**. In: JÚNIOR, Antônio Pereira Gaio; SANTOS, Marcio Gil Tostes (Org.). **Constituição Brasileira de 1988: Reflexões em Comemoração ao seu 25º Aniversário**. Curitiba: Juruá, 2014.

²⁰ Acerca do termo “antropofagia”, ele foi utilizado em algumas aulas do mestrado do PPGD da Unisinos, no ano de 2023, pelo professor Lenio Luiz Streck, na disciplina de Hermenêutica Jurídica, e quer fazer referência à importação acrítica de teorias alienígenas sem que elas sejam desconstruídas ou, em outras palavras, adequadas aos paradigmas próprios de países de modernidade tardia, como é o caso do Brasil. Emprego semelhante do tema se deu a partir do Movimento Antropofágico, na década de 20, do século passado. Rememore-se que a

acabam sendo utilizadas como aporte teórico para legitimar decisões altamente questionáveis, tratando-se, no mais das vezes, de verdadeiros atos de vontade do julgador²¹.

Dessa forma, elucidadas os principais pontos que puderam ser problematizados neste diminuto espaço, é possível compreender um pouco sobre o *estado da arte* em matéria de jurisdição constitucional no Brasil e a compreensão do ativismo judicial.

3. A CRIMINALIZAÇÃO DA CONDUTA DE NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO DECLARADO POR MEIO DE DECISÃO PROFERIDA NO RHC 163.334-SC: UMA ANÁLISE A PARTIR DO ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137 DE 1990 E UMA CRÍTICA AO ATIVISMO JUDICIAL PRESENTE NA REFERIDA DECISÃO (CONSIDERAÇÕES INTERMEDIÁRIAS)

O item anterior propiciou um espaço importante para um breve esboço histórico acerca da jurisdição constitucional contemporânea e permitiu que se problematizasse o ativismo judicial – sobretudo demarcando a sua distinção de outro fenômeno: a judicialização da política.

Entre outros pontos, buscou-se demonstrar que uma decisão ativista passa necessariamente por uma escolha pessoal do magistrado, dentre inúmeras outras possíveis, e cujo fundamento não se encontra no Direito – sobretudo na Constituição –, mas em outros escopos (nominados por Lenio Luiz Streck de predadores externos), como a política, a economia, a moral (esta como uma instância corretora do Direito) ou mesmo com base em convicções pessoais e abstratas do julgador (próprias do paradigma da consciência da filosofia

antropofagia cultural, foi um movimento idealizado por Oswald de Andrade que, em 1928, publicou o seu Manifesto Antropofágico e nele explicou o emprego do termo ao movimento artístico que foi um marco na história da arte brasileira. O âmago de tal movimento era promover a nacionalização da arte, apelando-se, pois, a uma forte identidade nacional. O processo era inovador porque se propunha a “engolir” as técnicas e as influências de outros países, porém desconstruindo essa influência e produzindo, a partir dela, uma arte identitária, brasileira, original, desvinculando-se, conseqüentemente, da influência direta da cultura europeia. A isso nomeia-se Movimento Antropofágico. Desconstruir para construir algo que esteja adequado às peculiaridades do Brasil, abandonando-se, conseqüentemente, a mera importação, por vezes acrítica, de institutos ou influxos europeus ou de outras nacionalidades. É dizer: isso não está restrito ao Direito, mas, trazido ao universo jurídico, oferece um contributo para que se compreenda que o Brasil tem um ordenamento jurídico e uma historicidade próprios e as teorias não devem ser incorporadas por subsunção, mas antes adequadas aos paradigmas nacionais – sobretudo teorias de matriz norte americana, como é o caso do realismo jurídico, que foram gestadas em outro contexto histórico-político e em um sistema jurídico da família *common law*.

²¹ TASSINARI, Clarissa. **Jurisdição e ativismo judicial: limites da atuação do judiciário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

da consciência – de a muito superado pela conformação na tradição após o giro-ontológico-linguístico)²².

Doravante, no desenvolvimento deste tópico, analisar-se-á os pontos controvertidos que fundamentaram as decisões de alguns dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, no bojo do RHC nº 163.334-SC, e o porquê de enquadrá-la como uma decisão ativista.

Ademais, como um argumento de reforço, demonstrar-se-á, à luz da doutrina especializada, que a decisão não é acertada, desde um ponto de vista técnico-jurídico.

A análise é de extrema importância e é um ponto de partida para que se proponha uma resposta conforme à Constituição, no capítulo vindouro.

Como já sustentado em trabalhos pretéritos, entende-se a Ordem Tributária, como um todo, e a tese do Dever Fundamental de Pagar Impostos, de José Casalta Nabais, fundamentam a constitucionalidade da incriminação das condutas que atentam contra o bem-jurídico protegido pela norma penal incriminadora e legitimam, assim, o Direito Penal Tributário, sobretudo no que pertine às condutas que, mediante fraude, culminam na sonegação²³.

Contudo, reconhecer a legitimidade do Direito Penal Tributário não implica, como quiseram alguns, na criminalização de condutas que se confundem com uma situação de mera inadimplência – o que é, de todo, contrário ao que dispõe a Constituição²⁴.

O Relator do RHC 163.334-SC foi o Ministro Luís Roberto Barroso.

Em síntese, o Ministério Público de Santa Catarina ofereceu uma denúncia em face de empresários catarinenses com enquadramento no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Segundo o *parquet*, o fato de ter ocorrido a reiteração da conduta de escrituração, porém não recolhimento, dos valores devidos a título de ICMS, denotaria a conduta descrita no tipo acima

²² Para um aprofundamento na conformação da matriz teórica da Crítica Hermenêutica do Direito, consultar, dentre outros trabalhos do autor Luiz Lenio Streck: STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014; STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 5. ed. rev. mod. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

²³ Na oportunidade, destacou-se que: “Isso implica, muito claramente, e é o que se defende no âmbito deste estudo, que há uma base segura para que se afirme que há um bem jurídico dotado de legitimidade, o qual é, portanto, protegido pelo Direito Penal Tributário: a Ordem Tributária em toda a sua dimensão valorativo-axiológica e funcional. Não se tratando de um mero reforço arrecadatório, como pretendem alguns autores”. DE MELLO, Letícia. **A Ordem Tributária e a legitimidade do sistema punitivo fiscal à luz da teoria do bem jurídico**. Revista Científica do CPJM, [S. l.], v. 2, n. 08, p. 38–61, 2023. Disponível em: <https://rcpjm.cpj.m.uerj.br/revista/article/view/239>. Acesso em: 2 jan. 2024.

²⁴ Por todos: MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023; STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016; WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D’Placido, 2021.

transcrito, segundo o qual constitui crime contra a ordem tributária “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”²⁵.

Conforme a relatoria, os recorrentes eram sócios e administradores da pessoa jurídica Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda, e ao realizarem a venda de mercadorias, embora tenham escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, deixaram de adimplir a obrigação tributária relativa aos meses de 09.2008, 11.2008, 12.2008, 01.2009, 02.2009, 05.2009, 07.2009 e 07.2010. Assim, foi constituído um débito que, atualizado até o momento da denúncia, montava a R\$30.463,05.

Em primeira instância, o magistrado a quo absolveu sumariamente os acusados, pois compreendeu que a conduta seria atípica, pois não se enquadrava na situação descrita pelo tipo penal imputado aos réus. Entretanto, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina reformou a referida decisão, determinando o prosseguimento da ação penal. Em face dessa decisão, a defesa impetrou um Habeas Corpus perante o Superior Tribunal de Justiça, o qual teve a sua ordem denegada. Isso culminou na interposição do RHC nº 163.334-SC, perante o Supremo Tribunal Federal.

Na ocasião, o Ministro Luís Roberto Barroso delimitou a questão indagando se a conduta do comerciante de não recolher aos cofres públicos o valor relativo ao ICMS próprio, escriturado e declarado, cujo ônus financeiro foi repassado economicamente ao comprador da mercadoria ou tomador do serviço, é crime. Para este Ministro, “desde que preenchidos outros pressupostos, a resposta é positiva”²⁶.

A resposta acima estaria fundamentada em três pressupostos.

O primeiro fundamento emergiria de uma interpretação semântica e sistemática do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137 de 1990, em conjunto com o artigo 121, e seu parágrafo único, do Código tributário Nacional que, na ótica do julgador, não faria distinção entre sujeito passivo direto e indireto, substituto ou substituído tributário ou em relação ao contribuinte e responsável.

²⁵ 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 dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1990.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

Para o Ministro Luiz Roberto Barroso, não havendo essa distinção legal, não caberia ao intérprete fazê-la.

Entretanto, entre as várias considerações do Ministro acerca da figura típica, a que encerra, de fato, a controvérsia e que marca a linha tênue entre a criminalização ou não da conduta de não recolhimento de ICMS próprio escriturado e declarado (ou seja, sem a existência de qualquer fraude tendente a iludir o Fisco) é a interpretação dos termos “descontado” ou “cobrado”, verbos nucleares do tipo incriminador.

Entende-se que o raciocínio que norteia o voto do Ministro Roberto Barroso está equivocados, eis que, o consumidor final é, quando muito, um contribuinte de “fato”, que apenas suporta o custo do tributo que nem sempre é repassado pelo comerciante, pois se situa na repercussão econômica da mercadoria, englobando outros custos que não apenas os fiscais – já que a conformação do preço final do produto é uma opção do comerciante que pode ou não repassar o ônus tributário incidente nas cadeias anteriores.

Com efeito, para o Ministro Luís Roberto Barroso, o fato de se ter assentado no ARE 999.425-RG, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que os tipos da Lei nº 8.137, de 1990, não figuram prisão por dívida, ele deixou de fazer o verdadeiro *distinguishing* que o caso merece, já que o objeto naquele Agravo em Recurso Extraordinário era outro, tendo-se discutido, naquele âmbito, a constitucionalidade da legislação como um todo e não apenas no tocante à conduta de não recolhimento de ICMS próprio escriturado e declarado, situação em todo distinta, pois peculiar.

Para o Ministro Relator, sem nenhum respaldo jurídico e fático a nortear o seu entendimento, “os comerciantes são meros depositários desse ingresso em caixa (o ‘valor do tributo’), que, após compensados com os valores dos tributos suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos”²⁷.

Excertos como estes demonstram claramente o pouco domínio do Relator, não apenas em matéria penal, já que parece desconhecer as garantias básicas asseguradas pela Constituição – sobretudo os princípios da legalidade estrita –, mas também de termos técnicos próprios do Direito Tributário.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

Compartilha-se do escólio de Cezar Roberto Bitencourt e de Luciana de Oliveira Monteiro no sentido de que o simples fato de o valor relativo ao ICMS devido, após as deduções dos créditos, não compor a receita do contribuinte de direito, não torna a inadimplência dos tributos rigidamente escriturados e declarados uma apropriação indébita, o que torna inconstitucional a ampliação da norma penal incriminadora por uma equivocada interpretação jurisprudencial²⁸.

A própria fundamentação do voto do Ministro Roberto Barroso esbarra em equívocos ao afirmar que:

Assim, percebe-se a razão pela qual a conduta não se equipara a um mero inadimplemento tributário. É preciso, de fato, algo mais para caracterizar o injusto penal. No âmbito do direito penal tributário, essa especial reprovabilidade está presente, por razões diferentes, tanto na sonegação fiscal como na apropriação indébita tributária. Na sonegação tributária, a reprovabilidade se extrai da prática de fraude, de simulação ou de omissão; de atos dolosos, enfim, voltados a subtrair do Estado o conhecimento acerca da existência da própria obrigação tributária ou de seus elementos. Já na apropriação indébita tributária, a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo. Diferentemente do delito do art. 1º, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não requer fraude. Considerando que, de acordo com a jurisprudência do STF, o valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade, o não recolhimento do imposto caracteriza apropriação indébita²⁹.

Tal equívoco se verifica, sobretudo, na afirmação de que as condutas tipificadas nos incisos do art. 2º, da Lei nº 8.137 de 1990, não pressupõe a existência de fraude, além de haver um dever de recolher tributo próprio – em equivocada equiparação com o dever legal imposto legalmente ao substituto tributário.

Todos os tipos da Lei nº 8,137, de 1990, elencam condutas fraudulentas e tendentes a iludir, de uma forma ou de outra, o fisco e, o mais importante, é que todas elas são direcionadas ao específico fim de suprimir ou reduzir os tributos.

²⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. 2. ed. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 165.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

Ora, a simples escrituração ou declaração da dívida tributária para com o Estado, pendente apenas o recolhimento do tributo, está longe de se consubstanciar em conduta fraudulenta com o escopo de alcançar a finalidade redutora ou supressora – em que pese o Relator e outros Ministros tenham firmado o entendimento de que a apropriação indébita tributária não pressupõe clandestinidade, afastando assim a relevância do emprego do meio fraudulento.

Ademais, com fulcro na interpretação histórica e referência ao direito comparado, fundamentou-se a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado a partir do texto da Medida Provisória nº 156, de 15 de março de 1990, posteriormente revogada pela Medida Provisória nº 175, de 1990.

Na oportunidade, mencionou-se o texto originário do Projeto de Lei nº 4.788, de 1990, que, na redação apresentada em substitutivo ao projeto de lei original, elencava, em incisos separados, a hipótese de retenção e não recolhimento e a hipótese de cobrança repercutida no preço final e não recolhimento³⁰.

No entender do Relator, no texto final aprovado, teria ocorrido a unificação, em um único dispositivo (art. 2º, inciso II), sem a modificação do sentido da norma. Dessa forma, ter-se-ia o termo “descontado”, para o tributo retido na fonte, e “cobrado”, para o incluído no preço final, pois:

A meu ver, diante dessa tramitação legislativa, é possível se depreender que a redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 que acabou prevalecendo nada mais é do que o resultado da reunião, que agora se percebe ter sido problemática, dos mencionados incisos IV e V do Projeto de Lei n.º 4.788/1990 em um único dispositivo. Pretendeu-se referir, respectivamente, com a utilização das expressões “descontado” e “cobrado”, às hipóteses de: a) não recolhimento de tributo retido na fonte; b) não recolhimento de tributo transferido economicamente na cadeia produtiva. Concluiu-se, pois, que também uma interpretação histórica, construída a partir do exame do

³⁰ Cumpre mencionar que originalmente grafou-se o artigo nos seguintes termos: “Art. 2º. Constitui, ainda, crime contra a administração tributária: IV. Deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte; V. deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo fixado, tributo ou contribuição recebida de terceiros mediante acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado”. Contudo, tal redação foi modificada e se entende que o julgador não pode se socorrer de argumentos dessa monta para criminalizar uma conduta. BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 4.788 de 1990**. Define crimes contra a administração tributária, de abuso do poder econômico e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 1990. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=224357>. Acesso em: 08 fev. 2024.

*processo legislativo, aponta para a tipicidade da conduta de omissão no recolhimento do valor do ICMS economicamente transferido ao consumidor final*³¹.

Inicialmente, uma análise crítica aos antecedentes da Lei nº 8.137, de 1990, merece destaque.

Tal incursão demonstra que o anseio incriminador das condutas contra a ordem tributária partiu insistentemente do Poder Executivo que, após editar Medida Provisória criando tipos penais, afrontando diretamente a Constituição, encaminhou, por iniciativa, ao Congresso Nacional, o Projeto de Lei nº 4.788 de 1990, intentando criminalizar o não recolhimento de tributos recebidos de terceiros através de acréscimos ou inclusão no preço de produtos ou serviços cobrados em faturas, notas fiscais ou outros documentos assemelhados³².

Entre outros pontos, deve-se mencionar, ainda, que o Relator realizou uma interpretação “teleológica e consequencialista” e, nesse sentido, pontuou que “Os crimes tributários são um mal social grave”³³.

Em suas razões, apontou que a existência de julgados, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu a atipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS próprio declarado, fez com que os contribuintes passassem a praticar tal conduta, pois contavam com a impunidade. Assim, desde um ponto de vista consequencialista, deduziu que a criminalização da referida conduta não é um mal desproporcional, eis que:

Por outro lado, as consequências do reconhecimento da tipicidade da conduta não são excessivamente gravosas aos comerciantes. É virtualmente impossível que alguém seja efetivamente preso em razão de condenação pela prática do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Dada a baixa pena cominada para o crime – de seis meses a dois anos –, são cabíveis a transação penal e a suspensão condicional do processo (Lei nº 9.099/1995, arts. 76 e 89)18, além da substituição da pena privativa de liberdade (CP, art. 44)19 e, na pior das hipóteses, o regime inicial fixado será o

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

³² Deve-se chamara a atenção para o fato de que é por isso que constitui um grave erro buscar a intenção do legislador ou a fórmula normativa objetivada no texto, sob pena de incorrer em erros como o que se verifica no âmbito do RHC 163.334-SC. Nesse sentido, analisar a crítica de Lenio Luiz Streck em: STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 669-671.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não Recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

aberto (CP, art. 33, §º, “c”). Isso sem falar na possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo (Lei nº 10.684/2003, art. 9º, §2º)³⁴.

Outros pontos da decisão igualmente chamam a atenção e devem ser mencionados. Num determinado momento, quando da análise da tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS próprio declarado, o Ministro Alexandre de Moraes, após trazer inúmeras “experiências alienígenas”, estas colhidas em legislações outras, cita um trecho da obra de José Paulo Baltazar Junior sobre a necessidade de fraude para a configuração dos delitos contra a ordem tributária para fundamentar a constitucionalidade de todos (veja-se bem o pronome indefinido) os artigos da Lei nº 8137 de 1990³⁵.

Contudo, chama-se a atenção para o fato de que José Paulo Baltazar Junior aduz claramente, em sua obra, acerca da impossibilidade de criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado, bem como delimita a incidência do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, pois entende que “em operações ordinárias sujeitas a ICMS, não há crime, uma vez que o valor da nota fiscal representa tão somente o preço da mercadoria, constituindo o valor do tributo dívida própria do vendedor, após compensação com o valor devido em suas compras”³⁶.

A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária. Dá-se quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não Recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

³⁶ Nesse sentido, deve-se acorrer ao escólio de José Paulo Baltazar Júnior, para quem: “Não é demais reiterar, desde logo, que a disciplina das relações tributárias é fonte necessária e vinculante para a interpretação do tipo penal, em se tratando de crime contra a ordem tributária, de modo a precaver a indevida ampliação da punibilidade, com afronta ao princípio da legalidade. Assim, já é possível estabelecer, em uma primeira aproximação ao objeto de análise, que a conduta especificamente incriminada no art. 2º, inciso II, descrita no enunciado normativo como sendo “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”, se refere à atuação do sujeito que, de acordo com as normas de Direito Tributário em vigor, tem a responsabilidade, por substituição, de efetuar o pagamento do valor do tributo, sem se confundir com o contribuinte diretamente relacionado com o fato jurídico tributário”. BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 409 e ss.

*determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação legal. Também ocorrerá quando a regra matriz de substituição tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse*³⁷.

Não obstante tudo isso, é possível localizar outros equívocos técnicos na decisão, uma vez que se equipara a sonegação (conduta tendente à supressão ou à redução do tributo mediante o emprego de fraude) ao delito de apropriação indébita (este que, embora se entenda não exige clandestinidade, requer a existência, no caso de apropriação indébita tributária, de um dever legal, como é o caso da substituição tributária), preterindo-se a disciplina das relações tributárias na interpretação do tipo³⁸.

Na linha dos votos que foram favoráveis à criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado, o Ministro Luiz Fux invoca a Teoria da Análise Econômica do Direito para fundamentar a sua posição. Em suas palavras:

*Manifesto isso porque tenho apreço pela nova teoria da Análise Econômica do Direito. O que a Análise Econômica do Direito prega? Prega a eficiência do sistema. Como o sistema é eficiente? O sistema é eficiente se tem meios de dissuasão de o contribuinte não sonegar. Por exemplo, a Lava Jato diminuiu sobremodo a sensação de impunidade, porque se verificou que o Estado está disposto a punir e estão punindo. Através da operação, assistimos várias condenações. A Análise Econômica do Direito assenta isso, que, se o Estado se mostra disponível a punir, isso tem efeito dissuasório, de inibir a antiga sensação de impunidade. Senhor Presidente, sob todos os ângulos, o endurecimento da lei e a fortiori da exegese da jurisprudência é muito importante para a questão da dissuasão do delito de sonegação fiscal, em caso do ICM. A Análise Econômica do Direito se preocupa com aspectos das externalidades e do pragmatismo*³⁹.

No estudo dos votos proferidos no bojo do RHC nº 163.334-SC, ficou evidente que se lançou mão de argumentos pragmatistas, consequencialistas e, inclusive, com forte apelo ao

³⁷ PAULSEN, Leandro. **Crimes federais**. 2. ed., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2018.

³⁸ Cabe consignar que os autores da obra aduziram claramente que manifestavam clara aderência com os votos proferidos pelos Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, no bojo do RHC 163334-SC, estes que restaram vencidos e que votaram de forma contrária à criminalização da conduta de não recolhimento de ICMS próprio declarado. BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. 2ª ed. Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 159-160.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

que a Crítica Hermenêutica do Direito chama de predadores externos, sobretudo no voto do Ministro Luiz Fux em que se invocou a Análise Econômica do Direito como fundamento para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado, equiparando-se tal conduta, *mui* impropriamente, ao delito de sonegação fiscal e concluindo que tal medida era acertada para fomentar a arrecadação de tributos.

A partir dessas considerações, parte-se para a última etapa do trabalho, propondo-se, à luz da Crítica Hermenêutica do Direito, uma resposta adequada à Constituição.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE OS ASPECTOS ATIVISTAS CONTIDOS NA DECISÃO PROFERIDA NO BOJO DO RHC N° 163.334-SC E O ENSAIO, À GUIA CONCLUSIVA, DE UMA RESPOSTA ADEQUADA À CONSTITUIÇÃO À LUZ DA CRÍTICA HERMENÊUTICA DO DIREITO

Apesar de o espaço não permitir uma maior apreensão acerca dos paradigmas filosóficos que conformam a Crítica Hermenêutica do Direito, é possível dizer, com Lenio Luiz Streck, que existem respostas adequadas e elas encontram o seu supedâneo último no texto constitucional. Assim, revela-se importante, antes de ensaiar uma resposta adequada à Constituição, fazer breves incursões em alguns dos pontos centrais da teoria.

Propondo uma solução aos inúmeros desacordos epistemológicos, a Crítica Hermenêutica do Direito, como uma de suas premissas, sugere que se olhe o novo (a Constituição de 1988), com novos olhos. É dizer: a superveniência de uma Carta cidadã, de perfil compromissório, exige um referencial teórico adequado, rompendo-se com o modelo até então vigente. É disso que se trata a CHD, uma proposta de teoria adequada às particularidades de um país de modernidade tardia, do que se denota a inviabilidade da importação acrítica de teorias adequadas a outros paradigmas – algo assente no ordenamento jurídico brasileiro.

A Constituição vincula a atividade interpretativa, sendo uma característica da jurisdição constitucional a partir da última metade do século passado. Dessa forma, o que se espera de um Tribunal Constitucional é a defesa dos direitos fundamentais a partir de uma filtragem hermenêutico-constitucional de normas infraconstitucionais e não análises solipsistas que se

fundamentem em argumentos de ordem moral, política, econômica ou ética – argumentos corretivos⁴⁰.

Como bem advertiu Lenio Luiz Streck, no contexto do Estado Democrático de Direito não há espaço para que o Poder Judiciário interprete o Direito a partir destas premissas (predadores externos), mas sim que o faça para encontrar respostas adequadas à Constituição⁴¹.

Não se pode olvidar que um dos cinco princípios que norteiam a Teoria da Decisão, formulada no seio da Crítica Hermenêutica do Direito, e que permite uma filtragem constitucional, é o que conduz a uma melhor resposta a partir do direito, devendo-se indagar sempre se:

Esta decisão está respeitando o direito fundamental a ter a melhor resposta a partir do Direito, sendo, portanto, uma resposta constitucionalmente adequada? A resposta foi dada com fundamento no Direito, entendido, a partir de um conceito interpretativo, como aquilo que é emanado pelas instituições jurídicas, sendo que as questões a ele relativas encontram, necessariamente, respostas nas leis, nos princípios constitucionais, nos regulamentos e nos precedentes que tenham DNA constitucional, e não na vontade individual do aplicador?⁴²

Nesse contexto, e como já analisado, após a Segunda Guerra mundial, com a derrocada do positivismo legalista e a ascensão do Constitucionalismo Contemporâneo a atuação do Poder Judiciário ganhou relevância na medida em que houve a instituição e atribuição de maior liberdade interpretativa das normas com escopo no texto constitucional. Contudo, o julgador está sempre submetido ao texto constitucional, sendo este o seu limite⁴³

O tema central que norteia esse estudo é a sindicabilidade da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no RHC nº 163.334-SC, à luz da Crítica Hermenêutica do Direito, eis que, no capítulo precedente, pôde-se inferir, desde os argumentos dos Ministros Luís

⁴⁰ Nesse sentido, observe-se as ponderações de Vinicius Quarelli e Luísa Giuliani Bernsts: “Se por um lado é inegável a interação do Direito com elementos da moral, da economia, da política e da sociologia, por exemplo, não podemos concebê-lo refém dos argumentos próprios de cada um destes setores e justamente por isso são necessários critérios que garantam sua integridade e autonomia”. QUARELLI, Vinicius; BERNSTS, Luísa Giuliani. **Teoria da Decisão: os princípios na Crítica Hermenêutica do Direito**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-15/diario-classe-teoria-decisao-principios-critica-hermeneutica-direito/>. Acesso em: 06 jan. 2024.

⁴¹ STRECK, Lênio Luiz. **Verdade e Consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 68 e ss.

⁴² STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 5. ed. rev. mod. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 620.

⁴³ STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 5. ed. rev. mod. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 68.

Roberto Barroso, Luiz Fux e Alexandre de Moraes, que fundamentaram a decisão em análise, que se trata de uma atividade interpretativa solipsista.

Doravante, à luz da teoria que representa o principal referencial teórico eleito, ensaiar-se-á uma resposta adequada à Constituição. Para o intento, além de se recorrer a alguns fundamentos dos Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio – estes que propuseram uma interpretação conforme para acolher o pleito e afastar a criminalização da conduta de não recolhimento de ICMS próprio declarado –, buscar-se-á em doutrinas especializadas o argumento de reforço à posição aqui defendida.

Rememore-se que a controvérsia posta em análise pelo Supremo Tribunal Federal foi a adequação da conduta de não recolher aos cofres públicos o tributo devidamente escriturado e declarado. Em outras palavras, se não cumprir a obrigação tributária principal, eis que o contribuinte o é por meio de relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional, pode ser considerado apropriação indébita tributária.

Anteriormente ao julgamento analisado, a preponderante interpretação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, era a de que no tipo em questão somente enquadrar-se-iam as condutas de apropriação de tributos descontados na condição de substituto tributário, na forma do art. 121, inciso II, do Código Tributário Nacional (mormente no caso de retenção do IRPF na fonte) e não recolhimento ao fisco, eis que a condição legal imposta ao substituto constituía uma espécie de liame entre ele e o fisco – a dizer uma relação de confiança – que seria quebrada quando ardilosamente não houvesse o repasse dos valores.

Daí que uma distinção seja necessária quando se fala sobre crimes contra a ordem tributária e sobre a criminalização do mero inadimplemento.

Na linha do que aqui se sustenta, a tutela da ordem tributária por meio do Direito Penal Tributário, é legítima, pois há que se combater a sonegação fiscal, sobretudo porque o produto dos tributos, em grande parte, tem uma finalidade nobre: o suporte às políticas públicas encampadas pelo projeto constituinte⁴⁴.

⁴⁴ DE MELLO, Letícia. **A Ordem Tributária e a legitimidade do sistema punitivo fiscal à luz da teoria do bem jurídico**. Revista Científica do CPJM, [S. l.], v. 2, n. 08, p. 38–61, 2023. Disponível em: <https://rcpjm.cpj.m.uerj.br/revista/article/view/239>. Acesso em: 2 jan. 2024; DE MELLO, Letícia. A criminalização do não recolhimento de ICMS próprio declarado: considerações a partir da Crítica Hermenêutica do Direito. Disponível em: <https://oabce.org.br/comunicacao/revistas/revista-de-direito-tributario-oab-ce>. Acesso em: 02 jan. 2024. Na mesma linha é o fundamento de Gilmar Mendes, em seu voto no RHC 163.334-SC, quando aponta que: “A delimitação do espaço legítimo de atuação do direito penal no âmbito dos crimes tributários, com a exclusão de condutas que não possuem uma carga de reprovabilidade suficiente para provocar a intervenção criminal dentro de uma noção de *ultima ratio*, também não significa que

Entretanto, ignorar o elemento fraude/ardil como um pressuposto à criminalização de uma conduta é vilipendiar a proteção que a Constituição confere aos cidadãos contra o arbítrio estatal. Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes:

De fato, em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em discussão, a intervenção criminal só se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal. Na falta da demonstração de tal elemento determinante do tipo, resta cristalino o vilipêndio tanto da proibição constitucional à criminalização do mero inadimplemento quanto do próprio princípio da não culpabilidade (CF, art. 5º, LVII e art. LXVII), já que se pressupõe, implicitamente, na operação de imputação, um ardil (fraude, sonegação, dissimulação) não demonstrado. Sendo assim, uma interpretação constitucional do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 deve levar em conta o animus de fraude do agente, sob pena de fomentar-se uma política criminal arrecadatória, que subverte as garantias penais fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito. O direito penal tributário exige, sempre, uma exegese constitucional que o impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatários⁴⁵.

Na linha daquilo que foi muito bem exposto no voto do Ministro Ricardo Lewandowski, o Brasil recupera, anualmente, por meio de executivos fiscais, valores que se situam na casa de bilhões (em 2018, cerca de 38,1 bilhões).

Além disso, uma consulta ao catálogo anual do CNJ, nominado “Justiça em números 2023” demonstra que existe, atualmente, um total de 27.285.616 de execuções fiscais em curso.⁴⁶

não seja legítima a criminalização da fraude fiscal em nosso ordenamento. A fraude fiscal, em suas diversas modalidades, deve ser exemplarmente combatida pelo direito penal, sendo a persecução penal e a aplicação de pena plenamente justificadas, tanto por seu aspecto retributivo, quanto preventivo”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não Recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não Recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

⁴⁶ Ademais, conforme o relatório do CNJ, “Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 34% do total de casos pendentes e 64% das execuções pendentes no Poder Judiciário”. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023. 326 p. Disponível em:

<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 08 fev. 2024.

Somando-se isso aos privilégios que a Fazenda Pública ostenta em detrimento dos exequentes ordinários, eis que a Lei nº 6.830 de 1980 é, nas palavras do Ministro Ricardo Lewandowski, uma lei draconiana, tem-se que o poder público dispõe de meios adequados e suficientes para tutelar por meio de mecanismos extrapenais, a ordem tributária de inadimplementos, de forma que criminalizar condutas que não encerram fraude é demasiado desproporcional e afronta o texto constitucional que veda claramente a prisão por dívida civil⁴⁷.

Nesse sentido, a posição do Ministro Marco Aurélio dialoga com o texto constitucional, pois recorda que:

Jamais este Tribunal assentou que, em se tratando de débito fiscal, tem-se a possibilidade, pela existência, simples existência de um débito fiscal, de partir-se para a glosa penal. E em Direito, Presidente – a atuação do Supremo é atuação vinculada ao Direito positivo, vinculada principalmente à Constituição Federal, da qual ele é guarda –, o meio justifica o fim e não o fim ao meio. Não cabe, no caso, discurso simplesmente moral, a partir da sonegação; não cabe, no caso, discurso estatístico quanto ao que se deixa de recolher aos cofres públicos; não cabe, no caso, para fixar-se o critério de plantão, porque estranho ao arcabouço normativo, principalmente ao constitucional, dizer da insuficiência de caixa, tendo presentes os serviços essenciais a serem prestados pelo Estado⁴⁸.

Assim, a partir da constatação de que os votos vencedores, estes que em sua maioria culminaram na criminalização do não recolhimento de ICMS próprio escriturado e declarado, tem-se que, desde uma análise dos pressupostos de uma decisão hermenêuticamente adequada, trata-se de um conjunto de decisões/votos discricionárias/solipsistas, eis que as decisões dos Ministros Luís Roberto Barroso, Luiz Fux e Alexandre de Moraes: (1) não respeitaram a autonomia do direito, pois estavam eivadas de argumentos morais, políticos e econômicos,

⁴⁷ Conforme o Ministro Ricardo Lewandowski: “Quando mais não seja, a Lei 6.830, que é a Lei de Execução Fiscal, é uma lei draconiana, uma das leis mais severas, mais rigorosas que temos no ordenamento legal brasileiro, é uma verdadeira máquina de moer contribuintes! Vejam Vossas Excelências que, no art. 8º desse diploma legal, já se prevê que o executado será citado no prazo de cinco dias. Imediatamente depois, ele terá que garantir a execução, apresentando bens à penhora ou um depósito em dinheiro para garantir o valor da dívida, juros, multa de mora e outros encargos que estão indicados na certidão de dívida ativa”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não Recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

tratando-se de decisões contaminadas por predadores externos; (2) trata-se de uma decisão discricionária, eis que ignorou todo o histórico jurisprudencial anterior, além de ignorar a majoritária posição doutrinária acerca do tema; (3) são decisões desarticuladas e por demais obscuras, o que pode dificultar a sua aplicação aos demais casos, eis que imprecisa; (4) não foi uma decisão devidamente fundamentada, eis que se ignorou inúmeros argumentos formulados pelas partes, sobretudo quando das audiências públicas; e, por fim, como já dito, (5) são decisões/votos que ignoram o direito fundamental a uma resposta a partir do direito – Constituição.

Assim melhor interpretação ao art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, perfilada por uma grande parte da doutrina, e adequada à Constituição, é a de que o referido dispositivo se presta a criminalizar a conduta do sujeito que, atuando na condição de substituto tributário (e, portanto, responsável legal pelo recolhimento de um tributo devido por um terceiro), é imiscuído, por meio de lei, no dever de recolher o referido valor aos cofres públicos. Por certo que o dissenso se dê em função dos termos “descontar” e “cobrar”, a celeuma interpretativa não deve ser pacificada ao prejuízo do contribuinte – interpretação *in malam partem*.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O contribuinte final (de fato), não participa da relação jurídico-tributária e, neste caso, não se pode atribuir a qualidade responsável pelo recolhimento de tal tributo ao empresário que, embutindo o custo do ICMS na mercadoria vendida, declara e não adimple as suas obrigações tributárias – sendo, para todos os efeitos, um devedor fiscal de tributos próprios a sofrer a cobrança administrativa e judiciária fiscais. O contrário, por um simples exercício lógico, levaria a que o contribuinte de fato tivesse legitimidade ativa para propor ações de indébito tributário ou legitimidade passiva para as demandas fiscais relativas a eventuais produtos adquiridos de forma parcelada, *v.g.*, e não adimplidos, já que o custo do tributo estaria embutido na mercadoria – o que não ocorre na sistemática brasileira, sobretudo porque *a inadimplência do consumidor final não impede a ocorrência do fato gerador do tributo*

Entende-se que a criminalização de condutas na seara tributária imprescinde do componente fraude, sem o que se estaria, por uma via transversa, a fazer incidir o direito penal nos casos de inadimplemento, o que por óbvio não se admite em nosso ordenamento jurídico e nem é o escopo do direito penal-tributário que, legítimo, deve atuar nos campos em que se empreguem fraudes com o objetivo de iludir o Fisco e causar a redução ou supressão indevidas

do tributo – prejudicando toda a higidez da ordem tributária e, reflexamente, a atuação estatal financiada pelo recolhimento de tributos.

Confluem inúmeros princípios limitadores do arbítrio estatal, tanto na seara penal como na tributária, e a melhor interpretação, em casos de dissenso, deve prestigiar o resguardo dos direitos fundamentais – tudo isso a partir de uma interpretação hermeneuticamente adequada. Assim, trabalhando-se desde a temática da decisão constitucionalmente adequada como possibilidade de interpretação, entende-se que o não recolhimento de ICMS próprio declarado ao Fisco não se amolda à figura típica da apropriação indébita tributária – art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, e as decisões/votos que prevaleceram no âmbito do RHC nº 163.334, são discricionárias/solipsistas.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BARROSO, Luís Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática**. Suffragium - Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará, Fortaleza, v. 5, n. 8, p. 11-22, jan./dez. 2009.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. 2. ed. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

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 dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 20 dez. 2023.

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 dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1990.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 658**. Terceira Seção, julgado em 13/9/2023, DJe de 18/9/2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=658>. Acesso em: 20 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Plenário). **RHC 163334/SC**. Direito penal. Recurso em habeas corpus. Não Recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da Mercadoria ou serviço. Tipicidade. Recorrente: Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público de Santa Catarina. Relator: Min: Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília: STF, [2019b]. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 963, de 9 a 13 de dezembro de 2019**. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>. Acesso em: 25 mai. 2023.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria dos Advogado, 2009.

BUONICORE, Bruno Tadeu e outros. **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado**. Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 167/2020|p. 129-147|maio /2020 DTR\2020\6418. Disponível em: <https://www.gilmarmendes.com.br/wp-content/uploads/2023/05/Reflexoes-sobre-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-ICMS-declarado.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023. 326 p. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 08 fev. 2024.

DE MELLO, Letícia. **A Ordem Tributária e a legitimidade do sistema punitivo fiscal à luz da teoria do bem jurídico**. Revista Científica do CPJM, [S. l.], v. 2, n. 08, p. 38–61, 2023. Disponível em: <https://rcpjm.cpjm.uerj.br/revista/article/view/239>. Acesso em: 2 jan. 2024.

FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Supremacia da Constituição e controle de constitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2022.

Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento**. Curitiba: Juruá, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

QUARELLI, Vinícius; BERNSTI, Luísa Giuliani. **Teoria da Decisão: os princípios na Crítica Hermenêutica do Direito**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-15/diario-classe-teoria-decisao-principios-critica-hermeneutica-direito/>. Acesso em: 06 jan. 2024.

RODRIGUES, Douglas de Alencar. **A justiça constitucional na democracia: a busca pela legitimidade substantiva**. Goiânia: ABPF, 2023.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 5. ed. rev. mod. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

TASSINARI, Clarissa. **Jurisdição e ativismo judicial: limites da atuação do judiciário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D'Placido, 2021.