



**O DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E O  
ENTENDIMENTO FIXADO PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES NOS  
JULGAMENTOS DOS HC N. 399.109/SC (STJ) E DO HC N. 163.334/SC (STF)**

THE CRIME OF TAX MISAPPROPRIATION AND THE UNDERSTANDING BY THE  
SUPERIOR COURTS IN THE TRIALS OF HC No. 399.109 / SC (STJ) AND HC No.  
163.334 / SC (STF)

*Frederico Mourthé Savassi<sup>1</sup>*

**RESUMO:** Com o presente estudo, busca-se analisar os julgamentos, dos Tribunais Superiores, da extensão da aplicação do inciso II, do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, crime de apropriação indébita tributária, aos tributos diretos e indiretos, descrevendo e explicando os fundamentos apresentados, bem como expandindo para o que se tem entendido por devedor contumaz, além da avaliação acerca da possibilidade (ou não) da aplicação do instituto da modulação dos efeitos do entendimento fixados pelos tribunais superiores.

**Palavras-chaves:** ICMS; Direito Penal; Apropriação indébita tributária; Modulação efeitos.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela Faculdade Mineira de Direito da PUC/MG – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Sócio da Frederico Savassi Sociedade de Advogados. Advogado inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil, Seção Minas Gerais. Pós-graduado em Ciências Penais pelo Instituto de Educação Continuada da PUC/MG – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Membro da Comissão de Ética e Disciplina da OAB/MG (2016-2019). Membro da Comissão de Admissibilidade e Instrução do Processo Ético-Disciplinar do Tribunal de Ética e Disciplina da OAB/MG - Ordem dos Advogados do Brasil, Seção Minas Gerais (2019/2021).

*Artigo submetido em 20/03/20 e aprovado em 01/07/20*

**ABSTRACT:** In the present study, seek to examine the trials, the higher courts, the extent of application of paragraph II of art. 2 of Law n. 8,137 / 90, crime of tax embezzlement, the direct and indirect taxes, describing and explaining the grounds presented, as well as expanding into what has been understood by stubborn debtor, besides the evaluation of the possibility (or not) the application of the institute modulation of the effects of the understanding established by the higher courts.

**Palavras-chaves:** ICMS; Criminal Law; Tax misappropriation; Modulation effects.

## INTRODUÇÃO

O Estado, a todo o momento, busca modernizar e melhorar suas técnicas para a otimização da arrecadação tributária, possibilitando que os cofres públicos estejam sempre abastecidos de modo a realizar todas a políticas públicas que a população necessita.

Em que pese todos os meios coercitivos que o Estado possui, bem como a possibilidade de acionar o Poder Judiciário, por meio da execução fiscal atualmente, e ainda devemos observar a própria expansão do Direito Penal, pois tal ramo tem possibilitado ao Estado maior arrecadação de tributos em vista de seu caráter coercitivo.

O claro viés arrecadatório do Direito Penal, inicialmente, pode ser constatado pela legislação que prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos, a qualquer tempo, ou seja, com a arrecadação dos tributos devidos, não subsiste o interesse estatal na punição criminal.

Todavia, a utilização arrecadatória do Direito Penal era voltada apenas para os casos em que se identificava algum ato no sentido de buscar a redução de tributos, sendo penalmente irrelevante o simples inadimplemento fiscal.

Não obstante, apesar dos diversos princípios constitucionais que permeiam o Direito Penal, os recentes julgados realizados pelos Tribunais Superiores (*HC* n. 399.109/SC (STJ) e do *HC* n. 163.334/SC (STF)) têm municiado e fortalecido o fisco em sua atividade arrecadatória na medida em que autoriza a pretensão punitiva estatal nos casos em que não haja nenhum ato concreto que ludibrie o fisco, ou seja, ao permitir

aplicação do Direito Penal em situações de mero e simples inadimplemento fiscal, haverá considerável elevação da arrecadação de tributos.

O presente estudo visa analisar os recentes julgamentos dos Tribunais Superiores, bem como as premissas por eles fixadas, nos quais fixaram-se a tese de que o tributo declarado e não pago, constitui o crime de apropriação indébita tributária, atraindo, dessa forma, a aplicação do Direito Penal em situações que não sejam detectados atos fraudulentos.

Assim, mediante breves análises dos recentes e relevantes julgados dos Tribunais Superiores, apontaremos os pilares sobre os quais a jurisprudência atual vem se sustentando, com anotações pontuais e bem objetivas, sobretudo em relação ao entendimento de que haverá a consumação da infração penal do art. 2º, II, da Lei 8137/90 – apropriação indébita tributária, para o caso de devedores contumazes, muito embora não exista definição única e objetiva para a correta aplicação da lei pelo Judiciário.

## **1. DA NORMA JURÍDICA DO ARTIGO 2º, II, DA LEI 8.137/1990**

Pela doutrina, os crimes previstos nos incisos do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, ao contrário dos delitos previstos no art. 1º, da citada lei, são do tipo formal, bastando a ocorrência da descrição típica para a caracterização do delito, ou seja, não é necessária a supressão ou redução do tributo, ou a apuração do valor suprimido ou reduzido para a consumação da infração penal.

Especificamente em relação ao inciso II, do artigo em questão, a doutrina e a jurisprudência, até os julgamentos realizados pelos Tribunais Superiores, dividiam-se em dois sentidos: (i) o primeiro entendia que apenas o tributo devidamente recebido em substituição tributária que poderia ser escopo da infração penal; e (ii) o segundo entendimento no sentido que todos os tributos poderiam ser objeto da citada infração penal.

Em defesa do segundo entendimento, o qual se sagrou vencedor nos julgamentos realizados pelos Tribunais Superiores, podem ser citados os ensinamentos:

A omissão no recolhimento deve ocorrer “no prazo legal”, ou seja, no prazo previsto pela legislação tributária para o recolhimento do tributo ou contribuição social.

No dispositivo em análise, muito assemelhado à apropriação indébita, o retentor do tributo ou contribuição (sujeito ativo) é mero substituto tributário, retendo o imposto devido de terceiros e assumindo, por imposição legal, a obrigação de recolhê-lo aos cofres públicos. É verdadeiro depositário do valor, devendo entregá-lo ao Fisco.

(...)

No que se refere ao ICMS, embora não haja consenso na doutrina, cremos assistir razão a Rui Stoco (Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial, Coord. Alberto Silva Franco e Rui Stoco, 7. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, v. 1, p. 678), quando, após explicar o mecanismo do referido imposto, conclui que a omissão no recolhimento caracteriza o delito do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90.

Ensina o renomado jurista:

“Cabe, por primeiro, demonstrar o mecanismo do ICMS, imposto com a característica peculiar da não cumulatividade (CF/88, art. 155, § 2º, I).

Desse modo, ad exemplum, o comerciante ao comprar a mercadoria lança o valor a seu crédito no livro fiscal próprio.

Ao vendê-la, evidentemente aí incluindo suas despesas operacionais, lucro e, ainda, o valor do imposto que irá pagar, debita-a pelo valor de venda.

No final do mês, faz o encontro de débito e crédito. Se o primeiro superar o segundo, o quantum encontrado constituirá a base de incidência tributária, sobre a qual incidirá o percentual (alíquota) do imposto, que é uniforme para todos os Estados da Federação, cabendo ao Senado fixar as alíquotas máximas.

Quando da venda da mercadoria, o comerciante faz o destaque, na nota fiscal, do valor do imposto relativo àquela operação comercial.

Não há controvérsia de que o contribuinte de fato do ICMS é o consumidor final e não o vendedor ou comprador, ou seja, ‘quem arca com o ônus tributário’ (cf. Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de legislação tributária, Resenha Tributária*, S. Paulo: 1975, p. 91).

Ora, se este embute no preço final de venda valor que o ressarce do imposto que irá pagar oportunamente, ressuma claro que ocorreu uma retenção de fato e, então, configurado estará o delito previsto no inciso II, do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, considerando que houve, indubitavelmente, redução do valor devido e, portanto, sonegação fiscal”. (ANDREUCCI; 2018, p. 718).

Assim, conforme será demonstrado, o entendimento que atualmente prevalece é no sentido de que o inadimplemento tributário, seja ele próprio ou decorrente de tributos recebidos de terceiros, caracteriza o delito de previsto no inciso II, do art. 2º, da Lei n. 8.137/90.

## **2. DO ICMS (IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS) PRÓPRIO E PAGO POR SUBSTITUIÇÃO**

Para um melhor entendimento das decisões dos Tribunais Superiores, pertinente a suscinta diferenciação ou compreensão entre o que se considera ser o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, próprio e o pago por substituição.

O ICMS próprio é previsto no art. 155, da Constituição Federal, sendo regulado pela Lei Complementar n. 87/96, de modo que, por ser de competência estadual, cada Estado da Federação possui legislação própria.

Pelo art. 19, da Lei Complementar 87/96, o ICMS próprio é não cumulativo, havendo a compensação pelo valor que foi pago anteriormente, de modo que, no cálculo total do tributo, não devem ser considerados apenas os valores referentes às operações em separado, mas todas as operações de um período, visto que algumas operações geram o débito do ICMS e outras geram um crédito a ser abatido. Assim, em resumo, o valor total de ICMS devido é auferido após a análise e o cálculo de diversas operações fiscais, somando os débitos e subtraindo dos créditos.

Por sua vez, o ICMS que é cobrado em regime de substituição tributária tem amparo no art. 150, §7º, da Constituição Federal, sendo que nele há uma cobrança antecipada do ICMS, na qual o contribuinte se incumbe da responsabilidade do pagamento de tributos decorrentes de todas as etapas, ou seja, o contribuinte fica responsável pelo pagamento do tributo, cujo fato gerador será realizado por outro contribuinte. O escopo de tal previsão é facilitar a arrecadação tributária, visto que é mais fácil cobrar e fiscalizar um contribuinte.

De modo a facilitar o entendimento, pertinente exemplo de como o ICMS em substituição é cobrado. No setor de combustíveis, o fato gerador do ICMS emerge no momento em que o consumidor adquire o combustível no posto de gasolina. Todavia, inegável que para o fisco é difícil fiscalizar todos os postos de gasolina do país, de modo que é mais fácil concentrar toda a fiscalização nas refinarias, que representam quantidade bem inferior. Assim, antecipa-se a cobrança do tributo que seria devido pelas operações realizadas nas vendas dos postos ao consumidor para as refinarias, as quais ficam responsáveis pelo pagamento do ICMS, cobrando tais valores dos postos, ou seja, a refinaria tem o papel de antecipar o valor do ICMS que será gerado nas vendas pelos postos de gasolina, cobrando tais valores dos postos.

Vista a diferenciação do funcionamento, na prática, do ICMS próprio e o ICMS pago em substituição, passaremos à análise dos fundamentos apresentados pelos Tribunais Superiores, segundo os quais houve pacificação do entendimento pela criminalização do

não pagamento do ICMS próprio e do ICMS pago em substituição, ainda que devidamente declarados ao Fisco.

### **3. DO JULGAMENTO DO *LEADING CASE HABEAS CORPUS* N. 399.109/SC PELA TERCEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – BREVE ANÁLISE**

O *habeas corpus* de n. 399.109/SC foi impetrado perante o Superior Tribunal de Justiça em face de acórdão, proferido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que concedeu provimento ao recurso de apelação interposto pelo Ministério Público, no sentido de determinar o regular prosseguimento de processo penal instaurado pela suposta prática do delito previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Diante da grande divergência encontrada nos julgados proferidos pelas 5ª e 6ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, o *habeas corpus* de n. 399.109/SC foi remetido, pelo Ministro Relator, Ministro Rogerio Schietti Cruz, à 3ª Seção da Corte, visando pacificar o entendimento do Tribunal acerca da interpretação que deveria ser prevalecer em relação à matéria penal tributária, especificamente norma do art. 2º, II, da Lei 8137/90.

A 5ª Turma adotava o entendimento segundo o qual não era necessário verificar se o tributo não recolhido era originário de operação própria ou se tinha origem de uma substituição tributária (como é o caso do ICMS), bastando apenas que o tributo declarado não fosse recolhido dentro dos prazos e formas estabelecidos pela legislação, de maneira dolosa. Por sua vez, a 6ª Turma estabelecia o entendimento de que deveria haver uma distinção entre os tributos, de modo que, no caso do não pagamento de tributo originário de operação própria, não haveria a incidência penal e no caso de tributo decorrente de substituição tributária, haveria a caracterização do fato típico, se materializado de maneira dolosa.

O ponto fundamental tratado no *HC* de n. 399.109/SC, em relação à divergência das turmas, foi explicitado pelo Ministro Rogerio Schietti Cruz. Veja-se:

(...) A Sexta Turma, em alguns precedentes recentes tem sustentado que, na hipótese de não haver o repasse de ICMS retido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, há de se distinguir duas situações:

1ª) casos de ICMS recolhido em operações próprias ou;

2ª) casos de ICMS recolhido por substituição tributária.

Nos processos em que se discute a primeira situação, isto é, naqueles casos em que não há o repasse de ICMS recolhido em operações próprias, entende o referido Órgão Colegiado que se trata de simples inadimplemento fiscal. Assim, a previsão típica contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria incidência nos casos de responsabilidade tributária por substituição, ou seja, na segunda situação.

A Quinta Turma (e, também, algumas decisões monocráticas da Sexta Turma), contudo, não estabelece essa distinção. Assim, o não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em qualquer hipótese, enquadra-se (formalmente) no tipo previsto art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, desde que comprovado o dolo (HC 399.109, voto Ministro Rogério Schietti Cruz).

Pelo posicionamento que era prevalente na 6ª Turma, o qual restou prejudicado com o julgamento realizado pela 3ª Seção, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura, em seu voto divergente, demonstrou seu entendimento:

Ao se referir ao tributo “descontado ou cobrado”, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros.

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

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

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

(...)

De todo o exposto resulta que o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, deixa de recolher o tributo, não pratica apropriação indébita tributária porque o consumidor não é contribuinte do ICMS. (HC 399.109, voto Ministra Maria Thereza de Assis Moura).

Pela explanação fornecida pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura, restou claro que a interpretação do tipo penal era literal, limitando-se apenas aos casos em que haveria o recebimento de tributos que seriam de responsabilidade de terceiros, mas são recebidos apenas para serem repassados aos cofres públicos, de modo a facilitar a fiscalização e a arrecadação tributária.

Por outro lado, entendendo pela criminalização da ausência de repasse de tributo próprio, aquele em que tem origem em operações do próprio contribuinte, o Ministro Rogério Schietti Cruz, entendeu pela apresentação de quatro aspectos essenciais que devem ser verificados para a tipificação do delito de apropriação indébita tributária:

1º) Em razão da inexistência de clandestinidade no delito de apropriação indébita, que pressupõe, como elemento estrutural, a posse lícita e legítima da coisa alheia móvel, conclui-se de igual forma que, para o delito de "apropriação indébita tributária", o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito;

2º) O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990: "deixar de recolher [...] na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Um ponto interessante é que a lei, quando aponta o sujeito ativo do crime como sendo o passivo da obrigação tributária, o faz de maneira indistinta, isto é, não distingue o sujeito passivo direto do indireto da obrigação tributária e, por isso, nada impede que o sujeito ativo do crime possa ser, ao menos em tese, tanto o contribuinte (sujeito passivo direto da obrigação tributária) quanto o responsável tributário (sujeito passivo indireto da obrigação tributária);

3º) Assim como no crime de apropriação indébita, o delito de "apropriação indébita tributária" exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo. Porém, a motivação não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial (...)

4º) A descrição típica do crime de "apropriação indébita tributária" contém a expressão "valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição (HC 399.109, voto Ministro Rogério Schietti Cruz).

Após a apresentação dos quatro aspectos essenciais, o Ministro Rogério Schietti Cruz passa a explicar acerca da diferenciação dos termos "*cobrado*" e "*descontado*", demonstrando qual seria a melhor interpretação a ser concedida a tais termos:

No que tange ao termo "cobrado", possui semelhante significado ao das palavras receber, pedir, embolsar ou coletar, denotando a ideia de acréscimo. Diversamente do que ocorre com o termo "desconto", há um significado de adição resultante daquilo que será agregado com o produto da cobrança. Essa percepção é apreendida nos tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato.

A título de exemplo, menciono o ICMS. O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor "cobra" (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo,

suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto. Não há, portanto, "descontos" em nenhuma circunstância. (...)

É importante sublinhar, em casos tais, que a própria natureza da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária revela um ponto de convergência entre o tributo indireto e sua repercussão econômica, com o significado semântico do termo "cobrado". De fato, os tributos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro repercute em terceira pessoa, ou seja, quando o encargo tributário é transferido pelo contribuinte de direito para outra pessoa que o suportará, dentro da cadeia de consumo (repercussão econômica) (...)

Assim, o significado da palavra "desconto" melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo).

O termo "cobrado", por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.

Especificamente no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor (HC 399.109, voto Ministro Rogério Schietti Cruz).

Assim, nos termos do voto do Ministro Relator, fixou-se o entendimento que a norma do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, criminaliza tanto a ausência de pagamento de tributos próprios, cobrados de forma indireta, bem como aqueles recebidos por operações realizadas por terceiros, recebimento em substituição tributária.

#### **4. DO JULGAMENTO DO *LEADING CASE* RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS* N. 163.334/SC PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – BREVE ANÁLISE**

Inconformado com a denegação da ordem de *habeas corpus* pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão foi levada ao plenário do Supremo Tribunal Federal, o qual, por maioria, firmou a 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 8.137/1990*".

Como pode ser verificado pelo entendimento adotado pela Corte Máxima do país, além da verificação do dolo de apropriação do tributo, também deve ser verificado, no caso em concreto, que se trata de contribuinte devedor contumaz.

A *priori*, o objetivo de fixar a imputação do crime apenas ao devedor contumaz, aparentemente, ocorreu no sentido de evitar que todo e qualquer inadimplemento seja

abarcado pelo tipo penal, evitando assim uma inconstitucional hipótese de prisão por dívida (CF, artigo 5º, inciso LXVII). Todavia, em que pese a existência da citada limitação, incorremos na questionável ausência de definição nacional e única de qual seria o conceito de devedor contumaz.

A título de crítica sobre uma objetiva caracterização do que seria o “*devedor contumaz*”, por ser um conceito jurídico indeterminado<sup>2</sup>, podem ser citados os dizeres:

Por um lado, os meros inadimplentes terão que provar nos autos que não agiram de forma contumaz e com dolo de apropriação dos recursos. Isso ampliará fortemente a discricionariedade investigativa (poder das polícias e do Ministério Público), o que pode ser muito ruim nos casos concretos, nos quais se deverá separar uma situação da outra.

Por outro lado, tudo indica que ocorrerá enorme queda na inadimplência (pois, embora transparente, pode ensejar apropriação indébita) e exponencial aumento da sonegação (que não deixa registros claros). (SCAFF, 2019).

Além do entendimento de que os inadimplentes deverão comprovar não serem contumazes, ficando ao arbítrio do subjetivismo do operador do direito, Scaff levanta a discussão quanto à possível elevação de práticas consideradas sonegação fiscal, visto que o contribuinte passaria a sonegar, haja vista que seria crime a declaração e o não pagamento do imposto.

Em que pese a possibilidade da ocorrência da situação aventada, no presente momento, não há demonstrações fáticas que possam embasar tal premissa, apesar de diversos profissionais defenderem tal possibilidade<sup>3</sup>, de modo que apenas o tempo demonstrará o caminho que o contribuinte irá seguir.

Por outro lado, prudente e correta a observação referente ao risco de deixar a cargo da subjetividade a definição do que seria o devedor contumaz, visto que, diante da ausência de uma definição legal, contribuintes em situação de mero inadimplemento podem ser considerados contumazes, ficando assim a cargo do aplicador do direito a sua definição, de

---

<sup>2</sup> (...) constituem aqueles que não têm seu alcance delimitado pela norma, devendo o juiz fazer uma valoração sobre seu significado. Exemplo de conceitos jurídicos indeterminados são expressões como – interesse público, boa-fé, verossimilhança da alegação e receito de dano irreparável ou de difícil reparação (mais conhecidas essas duas últimas como *fumu boni juris* e *periculum in mora*, requisitos inerentes a qualquer tutela de urgência). (CRAMER; 2008, p. 108).

<sup>3</sup> Criminalização do ICMS estimula sonegação, avaliam tributaristas. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2019/12/14/criminalizacao-do-icms-estimula-sonegacao-avaliam-tributaristas.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em: 15 jan. 2019.

modo que podem haver diversas e divergentes interpretações. Então, a ausência de definição em relação à expressão em comento pode gerar dificuldades e injustiças.

O conceito de devedor contumaz já é determinado por algumas legislações estaduais (como Minas Gerais<sup>4</sup> e São Paulo<sup>5</sup>), sendo que um contribuinte devedor pode ser considerado contumaz em uma localidade, como em São Paulo, e em outra não, como em Minas Gerais. Logo, a legislação estadual não é adequada à solução desse impasse.

Importante observar, ainda, que a diferença de valores para cada legislação é de R\$ 50.000,00<sup>6</sup>. Não se trata de uma discrepância muito relevante em valores relacionados ao mundo empresarial, contudo, quando se trata da aplicação do Direito Penal, mostra-se irrazoável a possibilidade da aplicação de uma sanção penal, por determinada conduta, em um estado e não a aplicar em outro.

A urgente necessidade de uma conceituação nacional do que venha a ser o devedor contumaz, mostra-se quando os Estados, diante dos entendimentos dos Tribunais Superiores, iniciaram os procedimentos para a criminalização dos devedores enquadrados no conceito de devedor contumaz, instituído pela legislação estadual, como foi noticiado pelo Jornal Folha de São Paulo: “*Governo de SP quer criminalizar dívida de ICMS de 16 mil empresário - Com base em decisão do STJ, estado quer cobrar devedores considerados contumazes*”<sup>7</sup>.

No âmbito federal, até o presente momento, não há legislação que defina a expressão devedor contumaz, contudo há em tramitação no Congresso o Projeto de Lei n. 1.646/2019, o qual propõe definir o devedor contumaz como aquele contribuinte que detenha dívida igual ou superior a R\$ 15.000.000,00, havendo propostas de alterações que considerariam o devedor contumaz em situações similares às condições estipuladas pelas legislações estaduais<sup>8</sup>.

Apesar da possibilidade futura de legislação federal que venha a conceituar a expressão devedor contumaz, não há vinculação entre a regulamentação federal e as

---

<sup>4</sup> DECRETO N. 43.080/2002 – Minas Gerais

<sup>5</sup> LEI COMPLEMENTAR Nº 1.320/2018 – São Paulo

<sup>6</sup> Utilização como parâmetro o valor da Ufemgs de 2020 (R\$ 3,7116) – total R\$ 1.150.596,00 em 2020 e o valor da Ufesp de 2020 (R\$ 27,61) – total R\$ 1.104.400,00 em 2020.

<sup>7</sup> Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/12/governo-de-sp-quer-criminalizar-divida-de-icms-de-16-mil-empresarios.shtml>. Acesso em: 15 jan. 18.

<sup>8</sup> Emenda 14/2019 ao PL 1649/19.

regulamentações estaduais, visto que a norma do art. 146-a, da Constituição Federal, permite que os estados membros, mediante lei complementar, criem critérios especiais de tributação, como é o caso do devedor contumaz.

Assim, mesmo diante de uma regulamentação federal, no âmbito dos Estados, em princípio, será necessário utilizar os parâmetros estabelecidos pelas legislações estaduais, devendo a jurisprudência verificar, no caso em concreto, se tais parâmetros se mostram adequados ou amplos, de modo a abarcar toda situação, exercendo assim a vedada prisão por dívidas.

## **5. DA POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DAS TESES DEFINIDAS PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES NA CRIMINALIZAÇÃO DE TODOS OS TRIBUTOS INDIRETOS**

Conforme explanado, os julgamentos realizados pelos Tribunais Superiores foram especificamente em relação ao não pagamento de ICMS, não havendo expressa manifestação acerca da possibilidade de aplicação da tese firmada aos demais tributos.

Todavia, pela forma em que foram apresentadas as fundamentações nos *leading cases*, resta clara a interpretação que a aplicação da tese formulada pode facilmente incidir nos casos dos demais tributos indiretos previstos pela legislação brasileira.

Para melhor compreensão, oportuno examinarmos a definição de tributos diretos e indiretos, porque ambos foram abarcados por tal entendimento. Veja-se:

Impostos “diretos”, ou “que não repercutem”, são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo próprio realizador do fato imponible. É o caso do imposto de renda, em que o patrimônio de quem auferiu os rendimentos líquidos é atingido por essa tributação (...)

Impostos “indiretos”, ou “que repercutem”, são aqueles cuja carga financeira é suportada não pelo contribuinte (contribuinte de direito), mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible (contribuinte de fato). Normalmente essa terceira pessoa é o consumidor final, que, ao adquirir a mercadoria, verá embutido em seu preço o quantum do imposto (CHIMENTI; PIERRI, 2012, p. 60)

No caso dos tributos indiretos pode ser verificada a presença do contribuinte de direito, aquele que, por determinação legal, possui a obrigação do recolhimento e pagamento do tributo, e aquele conhecido como contribuinte de fato, sendo este que acaba

por sofrer o ônus de pagar pelo tributo que é repassado pelo contribuinte de direito, o qual acaba por agregar o valor dos produtos e serviços disponibilizados.

A doutrina diferencia a obrigação de recolher (pagamento) e o efetivo pagamento (ônus), nos seguintes termos:

A diferenciação entre pagamento e ônus revela-se através de aspectos pessoais, materiais, temporais e espaciais. O aspecto pessoal ressalta a nítida distinção entre o sujeito passivo (contribuinte de direito) que é impelido a satisfazer (pagar) a obrigação tributária e aquele (contribuinte de fato) que suporta o ônus econômico do tributo, aquele que tem seu patrimônio diminuído (FERREIRA; FEITOSA, 2011).

Assim, aqueles tributos que diretamente incidem sobre os produtos/serviços comercializados, em tese, podem ser abrangidos pela atual criminalização assentida pelos Tribunais Superiores, sendo como exemplo o ISS, ICMS e IPI.

Por sua vez, os tributos diretos não podem ser incluídos na atual interpretação, uma vez que, apesar de indiretamente serem incluídos na comercialização de produtos/serviços, não é possível sua individualização, sendo decorrentes de fatos inerentes a própria pessoa, como possuir um veículo (IPVA) ou imóvel (IPTU).

Assim, plausível a multiplicações de diversas ações penais no sentido de buscar a responsabilização dos devedores pela declaração e não pagamento dos impostos indiretos, como o IPI e ISS.

## **6. DA MODULAÇÃO DE EFEITOS DIANTE DA DECISÃO PROFERIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Diante da decisão, que criminaliza o não pagamento de ICMS próprio, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, iniciou-se a discussão acerca da possibilidade da aplicação do instituto da modulação de efeitos, prevista no art. 927, §3º, do Código de Processo Civil, de modo que apontada decisão repercutiria apenas sobre as condutas praticadas após a publicação do acórdão.

Ademais, como ressaltado pelo Ministro Celso de Mello, no julgamento do Mandado de Segurança n. 26.603, a modulação de efeitos tem como principal objetivo

preservar a segurança jurídica dos fatos ocorridos anteriormente ao julgamento e fixação de nova interpretação pelo Tribunal Superior.

No sentido de defender a possibilidade da modulação dos efeitos no caso da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, podem ser citados os dizeres:

... concerne à modulação dos efeitos temporais do acórdão, caso a visão até agora majoritária venha mesmo a se impor. Em 1971, o STF afastou a aplicação de lei expressa que equiparava a apropriação indébita, para efeitos penais, o não pagamento de IPI (Recurso Extraordinário em Habeas Corpus 67.688). A posição nunca foi alterada, e a premissa em que assenta — tributos indiretos como dívida própria do contribuinte — foi confirmada em todas as decisões referidas nos dois parágrafos anteriores. Uma reviravolta nessa matéria exigiria aplicação apenas para os fatos geradores ocorridos após o fim do julgamento. Um fato recente reforça essa conclusão: o fundamento central de diversos votos consiste na decisão do STF que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, ao suposto de que aquele não constituiria receita do comerciante, mas valor desde sempre pertencente ao Estado e que apenas transita na contabilidade do empresário (Recurso Extraordinário 574.706). Ocorre que o referido acórdão é objeto de radical pedido de modulação por parte da Fazenda Nacional: pede-se que o entendimento só valha a partir do futuro julgamento dos embargos de declaração ali opostos. Parece natural que, no mínimo, as duas modulações caminhem juntas, de forma a evitar que o mesmo ICMS, em relação a um mesmo período, seja receita da empresa para fins tributários (impossibilidade de sua exclusão da base do PIS/Cofins quanto ao passado), mas seja receita do Estado para efeitos criminais (caracterização da apropriação indébita). (SANTIAGO, 2019)

Em relação ao precedente citado de 1971, Recurso Extraordinário em *Habeas Corpus* 67.688, inviável a sua aplicação, visto que a matéria ali discutida em nada se assemelha ao julgado do Supremo Tribunal Federal, pois: i) a Lei n. 8.137/90 entrou em vigor apenas em 28/12/1990, anos depois do citado julgamento; ii) no citado precedente não é discutido norma de caráter penal, mas apenas normas de caráter tributário (Decreto n. 326/67<sup>9</sup>) e administrativa (Decreto n. 3.415/41<sup>10</sup>).

Outro fundamento levantado é em relação ao princípio da não surpresa, bem como a necessidade da preservação da segurança jurídica, de modo que os defensores de tal tese partem da premissa que a criminalização da conduta passou a ocorrer a partir do julgamento do Supremo Tribunal Federal.

<sup>9</sup> No Decreto n. 326/67 havia a equiparação do sujeito passivo do IPI a depositário do tributo.

<sup>10</sup> Regula a possibilidade da prisão administrativa daqueles que se apropriarem do que pertença ou esteja sob a guarda da Fazenda Nacional.

Todavia, em relação à alteração jurisprudencial, na doutrina, a (im)possibilidade da retroatividade da alteração jurisprudencial *in malam partem* é polêmica, existindo três posições doutrinárias a respeito do tema.

1º) a ortodoxa, que nega a aplicação da garantia da irretroatividade às variações da jurisprudência penal; 2º) a postura contemporânea dominante que defende a idéia de que o acusado pode invocar o benefício do erro de proibição; 3º) a posição, ainda minoritária, mas que ganha cada vez mais um número crescente de adeptos, que postula a aplicação da garantia da proibição de retroatividade às modificações jurisprudenciais desfavoráveis. (SAGUINÉ, 2000, p. 148).

Para a primeira corrente, o entendimento é no sentido que a irretroatividade deve ser aplicada apenas em relações às leis penais, visto que entendem que a jurisprudência não seria fonte do direito, de modo que ela não poderia inovar no ordenamento jurídico, sendo as mudanças de entendimentos são mais previsíveis que as mudanças legislativas, de modo que a realização de nova interpretação não teria um prejuízo ao réu, “*mas sim a realização de uma vontade da lei, que já existia desde sempre e que somente agora foi corretamente reconhecida*” (ROXIN, 1997, p. 166).

Inegável que uma alteração jurisprudencial não vincula o judiciário da mesma maneira que uma alteração legislativa, contudo, não se pode negar que uma alteração jurisprudencial em *in malam partem* pode ter efeitos similares a alteração legislativa, causando diversos prejuízos ao cidadão, o qual não esperava tal consequência no momento em que teria realizado determinada conduta, de maneira que “*a jurisprudência tem o condão de influenciar a sociedade, motivo pelo qual deve ter a mesma garantia que a norma*”(SENA, 2011).

Nessa linha de pensamento, que no momento da conduta o cidadão acredita que está realizando uma conduta lícita, ao passo que passa a ser ilícita com a mudança jurisprudencial, pode-se citar a linha que defende a aplicação do erro de proibição, cujo se defende que o cidadão atua na confiança em determinado entendimento jurisprudencial, não cogitando que sua ação poderia em algum momento ser considerada criminosa.

Nessa direção a doutrina ensina:

Quando uma ação, que até certo momento era considerada lícita, passa a ser tratada como ilícita em razão de um novo critério interpretativo, ela não pode ser imputada ao agente, porque isso equivaleria a pretender que os cidadãos devessem abster-se não apenas daquilo que a jurisprudência considera

legalmente proibido mas também daquilo passível de vir a ser julgado proibido (ou seja, do “proibível”) em virtude de possíveis e inovadores critérios interpretativos. Não se trata de uma questão de legalidade nem de tipicidade, mas sim de culpabilidade, que deve ser apresentada como erro de proibição invencível. (ZAFFARONI; BATISTA; ALAGIA, SLOKAR, 2013, p. 223)

Até mesmo Roxin, apesar de expor seu entendimento no sentido da possibilidade da retroatividade do entendimento jurisprudencial desfavorável ao réu, entende pela possibilidade da aplicação do erro de proibição, mas apenas nos casos em que o réu confiou em determinado entendimento e, de forma não reprovável, praticou a conduta, não sendo correto a aplicação do Direito Penal ante a confiança em determinado entendimento, aplicando assim o instituto do erro de proibição escusável (ROXIN, 1997).

Outro ponto interessante na aplicação da tese do erro de proibição, caso não seja suficiente para o entendimento que haveria o erro de proibição escusável, poderia aplicar o erro de proibição inescusável, diminuindo assim a pena ou, no momento da avaliação da culpabilidade, na aplicação da pena, reduziria o desvalor da conduta praticada.

Por fim, em relação à aplicabilidade do princípio da irretroatividade da jurisprudência penal *in malam partem*, deve-se ter em mente que o fundamento principal do legislador constitucional seria evitar que o cidadão seja surpreendido com uma alteração legislativa, na qual determinado comportamento, ainda que punível pelo Estado com meios coercitivos diversos da prisão, não era protegido pelo Direito Penal, mas, após a alteração, passe a ser aplicada além das multas não penais, a pena restritiva de liberdade.

Outrossim, não se pode olvidar que no país, o lapso temporal para o julgamento de uma ação penal é longo, de modo que o réu fica à mercê das alterações dos entendimentos jurisprudenciais, permitindo assim que seja feita verdadeira “*loteria jurídica*”, considerando que dependendo do momento em que se encontra o entendimento jurisprudencial, o réu pode ser absolvido, condenado, ou até mesmo não ser denunciado, o que fere de morte o princípio da igualdade.

Todavia, em que pese a existência das eméritas e bem fundadas teses, as quais se mostram de grande valia no sentido de impedir que um acusado sofra as consequências prejudiciais das alterações da jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal, tem diversos entendimentos no sentido da inaplicabilidade do princípio da irretroatividade quando se trata de alterações nos entendimentos jurisprudenciais em matéria penal.

Explicitamente negando a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos precedentes jurisprudenciais, podem ser citadas as palavras do Ministro Edson Fachin, em decisão proferida no HC de n. 133.387:

Da mesma forma, não assiste razão ao argumento de irretroatividade do entendimento jurisprudencial prejudicial.

Primeiro, porque a irretroatividade figura como matéria atrelada à aplicação da lei no tempo, ato normativo idôneo a inovar a ordem jurídica. Não se nota, na espécie, sucessão de leis, de modo que a ofensa constitucional não se perfaz, descabendo atribuir ultratividade a atos interpretativos que, bem por isso, não se confundem com produções normativas submetidas ao Princípio da Legalidade.

Assim, não reconheço aplicabilidade dos preceitos constitucionais que regem a aplicação benéfica retroativa da norma penal ao acusado e a irretroatividade da regra mais grave ao acusado (art. 5º, XL, da CR) aos precedentes jurisprudenciais.

Além do mais, impossível deixar de citar a decisão proferida na ADI n. 4.424/2012, na qual o Supremo Tribunal Federal declarou a natureza pública incondicionada das infrações penais de lesão corporal e vias de fato, ocorridas no âmbito doméstico, protegidas pela Lei Maria da Penha, a qual teve aplicação imediata a diversos processos/inquéritos.

Outrossim, relevante ressaltar que não se trata de entendimento novo, ou seja, o Supremo Tribunal Federal não realizou grande inovação, mas apenas buscou pacificar entendimento que se encontrava controverso. Assim, em tese, não se trataria de violação ao princípio da não surpresa, mas apenas a pacificação de entendimento que já era praticado por diversos tribunais e doutrinadores.

Dessa maneira, não se olvidando que o melhor entendimento, no sentido de garantir a devida segurança jurídica, seria no sentido de aplicar fixado entendimento apenas aos casos posteriores a decisão, pelo histórico do Supremo Tribunal Federal, bem como o fato da inovação não ser em sentido totalmente diametral, plausível que não seja aplicado o princípio da irretroatividade ao julgamento do *habeas corpus* n. 163.334/SC.

## CONCLUSÃO

O Direito Penal, como todo ramo do Direito, possui sua sistemática principiológica própria, a qual foi construída após anos de evolução, sendo que diversos princípios, diante

da sua importância, foram normatizados na Constituição Federal como cláusulas pétreas, as quais não podem ser modificadas na atual conjuntura constitucional, de modo que o Direito Penal deve se apresentar como última alternativa do Estado em face das condutas praticadas pelos jurisdicionados.

Em que pese toda a limitação principiológica que o Direito Penal possui, principalmente o princípio do Direito Penal como a *ultima ratio*, os Tribunais Superiores passaram a entender que, mesmo que o agente não tenha realizado nenhum ato fraudulento, no sentido de ludibriar o Estado quanto ao pagamento de tributos, através de supressão ou redução, estaria configurado o delito de apropriação indébita tributária.

O entendimento foi sedimentado no julgamento em que determinado contribuinte teria declarado que devia determinado valor a título de ICMS, mas não teria pago referido valor, incorrendo assim, no atual entendimento, no crime de apropriação indébita tributária, uma vez que o ICMS estaria embutido no preço final dos produtos vendidos, de modo que, ao realizar a venda, indiretamente, o ônus do tributo foi repassado, ocorrendo assim o delito fiscal.

Haja vista que o atual entendimento pode atingir diversos contribuintes, não havendo distinção entre aqueles que passam por dificuldades financeiras inerentes à própria atividade comercial, daqueles que se utilizam da inadimplência tributária para angariar vantagens econômicas, o Supremo Tribunal Federal, em sua interpretação, entendeu que, mesmo sem previsão normativa, os casos de apropriação indébita tributária devem ser limitados aos casos dos devedores contumazes, protegendo assim os devedores eventuais, que não cumpriram as obrigações tributárias devido a intercorrências de ordem econômica.

De muito bom grado a restrição incluída pelo Supremo Tribunal Federal, na qual entende pela necessidade da caracterização do devedor contumaz para tipificação do delito, uma vez que tal ramo do Direito é considerado *ultima ratio*. Contudo, tendo em vista a ausência de previsão específica e unificada sobre o conceito de devedor contumaz, determinados casos, postos a julgamento pelo Judiciário, podem ser tratados no contexto de contribuintes devedores contumazes com critérios discrepantes. Isto porque, nos moldes atuais, a definição tem sido enfrentada pela legislação de cada estado e, assim, haverá falta de consenso, desproporcionalidades e provimentos jurisdicionais totalmente incoerentes se

analisados à luz de uma jurisprudência nacional. Afinal, o Poder Judiciário é uno e, apesar de suas separação de funções nos estados, deve tratar as matérias à luz de uma coerência, com observância à segurança jurídica, pronunciando-se corretamente sobre a prática de uma determinada infração penal de forma objetiva, e não com o subjetivismo de uma expressão que é interpretada de forma individualizada em cada estado.

Além disso, apesar da existência de diversos argumentos plausíveis e com amplo embasamento doutrinário, pelo histórico de julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal, há grande plausibilidade do sedimentado entendimento ser aplicado retroativamente, de modo que diversas condutas realizadas antes da sedimentação do entendimento, serão consideradas crimes, não havendo assim a modulação dos efeitos da decisão.

## REFERÊNCIAS

ANDREUCCI, Ricardo Antonio. **Legislação penal especial**—13. ed.—SP: Saraiva, 2018.

BACELO, Joice. **Contribuinte quer restringir decisão do STF sobre ICMS**. Valor, 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/12/20/contribuinte-quer-restringir-decisao-do-stf-sobre-icms.ghtml>. Acesso em: 02 de mar. de 2020.

BECK, Francis Rafael; PORTO, Éderson Garin. **Criminalização da Inadimplência Tributária: Análise ao Leading Case Habeas Corpus Nº 399.109 Do Superior Tribunal De Justiça**. Revista de Direito da Empresa e dos Negócios. v. 2, n. 2, Unisinos. RS. 2018.

CAPEZ, Fernando, **Curso de direito penal**, volume 4: legislação penal especial – 14. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NICOLITT, André Luiz, **Declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade em matéria penal: reflexão a partir da ADI 4424 e da ADC 19 – STF e as novas controvérsias sobre a lei maria da penha**. Direito em Movimento, v. 14, 2º semestre/2012. Rio de Janeiro: EMERJ, 2003

ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. CONJUR, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos>. Acesso em: 02 de mar. de 2020

GENTILE, Rogério. **Governo de SP quer criminalizar dívida de ICMS de 16 mil empresários. 2019**. Folha de São Paulo. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/12/governo-de-sp-quer-criminalizar-divida-de-icms-de-16-mil-empresarios.shtml>. Acesso em: 02 de mar. de 2020.

SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa. **O preocupante papel assumido pela intervenção penal no âmbito tributário**. CONJUR, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-06/opinio-papel-assumido-intervencao-penal-ambito-tributario>Acesso em: 02 mar. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. **Tributação, concorrência e a criminalização do devedor contumaz**. CONJUR, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-13/tributacao-concorrenca-criminalizacao-devedor-contumaz>. Acesso em: 02 mar. 2020.

SAGUINÉ, Odone. **Irretroatividade e retroatividade das alterações da jurisprudência penal**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. n. 31. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

SENA, Diana Gordilho. **Irretroatividade da interpretação jurisprudencial mais gravosa**. *Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas Gerais*, n. 16. BH. 2011

SOUZA, Leonardo Oliviera. **A tipicidade penal e a subversão dos crimes contra a ordem tributária: indevida utilização da “ultima ratio” como instrumento para a cobrança de tributos**. *Anais do II Congresso de Pesquisas em Ciências Criminais, São Paulo, SP/ Organizado por Jacqueline Sinhoretto e Silvio de Almeida*. – São Paulo: IBCCRIM, 2018. Disponível em: [https://www.ibccrim.org.br/docs/2018/CPCRIM\\_2018.pdf](https://www.ibccrim.org.br/docs/2018/CPCRIM_2018.pdf). Acesso em 02 mar 2020.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito Penal Brasileiro: primeiro volume**–Teoria Geral do Direito Penal-RJ: Revan. 2003.