

PUCRS

ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CRIMINAIS
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CRIMINAIS

ANDERSSON VIEIRA CARVALHO

**APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: ESTUDO SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO
RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO**

Porto Alegre
2021

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

ANDERSSON VIEIRA CARVALHO

**APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: ESTUDO SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO
DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO**

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, em nível de mestrado, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Ciências Criminais.
Linha de Pesquisa: Sistemas Jurídico-Penais Contemporâneos.

Orientador: Professor Doutor Fábio Roberto D’Avila

Porto Alegre

2021

ANDERSSON VIEIRA CARVALHO

**APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: ESTUDO SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO
DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO**

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, em nível de mestrado, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Ciências Criminais.

Aprovada em: ___ de _____ de _____.

Banca examinadora:

Professor Doutor Fábio Roberto D'Avila (orientador)

Professor Doutor Marcelo de Almeida Ruivo (convidado)

Professor Doutor Miguel Tedesco Wedy (convidado)

*Dedico este estudo aos meus pais,
pelo incondicional apoio nesta jornada.*

AGRADECIMENTOS

Esta, talvez, seja uma das páginas mais difíceis de se escrever em todo e qualquer trabalho acadêmico. Definitivamente nada é construído sozinho neste mundo, e, sem sombra de dúvidas, este trabalho contou com a participação de diversas pessoas, direta ou indiretamente, seja na orientação ou no apoio, de modo que o mínimo que posso fazer, neste momento, é agradecer por tudo que me foi transmitido em termos de alento, compreensão e ensinamentos teóricos. De todo modo, entendo que o ato de agradecer, embora represente nobreza de quem o faz, pode trazer a armadilha do esquecimento e alguns nomes podem ser esquecidos. Então, desde logo, peço escusas se cometer a injustiça de esquecer de alguém.

Como não poderia deixar de ser, agradeço, em primeiro lugar, à minha mãe, por ser meu porto seguro, a pessoa que mais me apoia neste mundo e por nunca ter me deixado faltar absolutamente nada, desde livros até incentivos para não desistir nos momentos de maior cansaço. Sei que sem tua base eu jamais teria chegado até aqui. Há anos falávamos sobre o mestrado e algo que parecia tão distante se tornou realidade. Então, se o requisito deste trabalho é ser publicamente aprovado, que meus agradecimentos a ti também sejam publicamente conhecidos. Muito obrigado!

À minha avó, também meu porto seguro, por todos os ensinamentos de vida, por todo o apoio nos últimos anos, por ter me ensinado a ser resiliente, e, no bom português: por me ensinar que devo correr atrás dos meus sonhos dia após dia. Ao meu pai, pelo incentivo nos estudos desde sempre e pela preocupação costumeira, porém, o agradecimento mais importante, como já dito em outras oportunidades, é por ensinar-me que sem amigos não é possível seguir adiante. Aos meus irmãos, Cássia e Otávio, obrigado pela ternura de sempre e por me tornarem, sem intenção, uma pessoa melhor a cada dia, para que possam enxergar em mim um exemplo de pessoa e profissional.

À Bianca, pelo irrestrito e incondicional apoio de sempre. Porém, a verdade é eu teria tanto por dizer e mesmo assim seria pouco. Talvez o mestrado tenha sido a fase mais difícil desses cinco anos de relacionamento, no entanto, contigo ao meu lado, nunca me vi sem amor, afeto e dedicação. Muito obrigado por segurar minha mão nos momentos mais difíceis, por dizer que seria possível chegar até aqui e, afinal, por compreender essa fase e por ter permanecido.

Ao Estimado Professor Doutor Fábio Roberto D'Ávila, a quem muito admiro como pessoa e profissional, agradeço, em primeiro lugar, pela orientação, por ter aceitado me guiar nesta trajetória, pela paciência, e por ter contribuído imensamente ao meu crescimento enquanto pesquisador. Mas não só. É preciso lhe agradecer, também, pelas verdadeiras aulas de vida durante a disciplina de Fundamentos Constitucionais de Direito Penal, que, muito além da reflexão sobre a dogmática penal, ensinaram-me que é preciso pensá-la de forma humanizada, sem olvidar da empatia para com nossos semelhantes e do comprometimento que todos devemos ter com os princípios humanitários e democráticos que regem o mundo do direito penal.

À coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais, na pessoa do Estimado Professor Doutor Nereu José Giacomolli, a quem agradeço por ter tornado possível meu ingresso e permanência no mestrado. Aos demais professores integrantes do corpo docente, por todos os ensinamentos transmitidos. E ainda, aos funcionários do Programa, que muito bem nos recebem e acolhem desde o primeiro dia de aula.

Ao Estimado Professor Doutor Fábio Agne Fayet, grande amigo, colega de escritório e sempre mestre, agradeço por ter me apresentado o mundo da pesquisa acadêmica, por todos os ensinamentos pessoais e profissionais, constantemente transmitidos nos últimos anos e, também, pela revisão do texto e pelos debates a respeito do assunto pesquisado. Então, vez mais: *gracias, Mestre!*

Ao Estimado Professor Doutor Marcelo de Almeida Ruivo, agradeço pelos ensinamentos na disciplina de Direito Penal Econômico, mas, acima de tudo, pelas conversas sobre o tema pesquisado e pelos valiosos conselhos em momentos de preocupação e insegurança em relação à construção da dissertação.

Aos colegas de escritório, a quem muito admiro e tenho a honra de aprender diariamente, Caros Professores Mestres Roberta Eggert Poll e Felipe Hilgert Mallmann, pelos conselhos pessoais e profissionais, e ainda, pelo apoio diário na labuta da advocacia criminal. Também, agradeço ao Estimado Professor Doutor Paulo Agne Fayet, pelo empréstimo da biblioteca e pelo constante aprendizado.

Aos queridos amigos da turma de mestrado, em especial, ao Alexandre Bolzani, Roger Machado, Juliana Giongo, Mário Rheingantz e Marcos Afonso Johner, agradeço pela amizade construída nesses últimos anos, pela profícua troca de ideias, pelo apoio e encorajamento em diversos momentos.

RESUMO

O tema da presente dissertação é o estudo dos delitos tributários, delimitado à abordagem do chamado crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Este delito ensejou, nos últimos anos, interessantes debates em decorrência de decisões proferidas nos julgamentos do *Habeas Corpus* nº 399.199/SC, do Superior Tribunal de Justiça, e no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334/SC, do Supremo Tribunal Federal. Segundo os entendimentos firmados nos julgados, o agente que deixa de recolher ao fisco, dentro do prazo legal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, oriundo de operações próprias, incide na prática do delito previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Com base nisso, apresentou-se como problema de pesquisa o questionamento sobre em que medida a falta de recolhimento do ICMS oportunamente declarado nas guias adequadas e relativo à dívida por operações próprias do contribuinte pode configurar o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990 à luz da ofensividade em direito penal. Depois de realizado o estudo a partir do questionamento apresentado, chegou-se à conclusão de que a conduta considerada criminosa por conta das decisões estudadas é materialmente inconstitucional, vez que não carrega consigo qualquer ofensa ao bem tutelado. Primeiro, por não haver necessidade de tutela do bem jurídico pelo direito penal, o que é circunstancial à ofensividade. Segundo, porque seguindo as normas de direito tributário, não há qualquer espécie de apropriação por parte do contribuinte que deixa de recolher aos cofres públicos, dentro do prazo legal, o ICMS devidamente declarado e proveniente de operações próprias. Desse modo, a conduta criminalizada por meio das decisões das Cortes Superiores é materialmente inválida, por não apresentar qualquer espécie de ofensa ao bem jurídico que se visa tutelar pela norma penal.

Palavras-chave: Direito penal. Direito tributário. Crimes tributários. Apropriação indébita tributária. Ofensividade.

ABSTRACT

The theme of this dissertation is the study of tax offenses, delimited to the approach of the so-called crime of misappropriation of taxation, provided for in Article 2, item II, of Law No. 8,137 of 1990. This offense has led, in recent years, interesting debates due to decisions given in the judgments of Habeas Corpus No. 399.199/SC, the Superior Court of Justice, and the Ordinary Appeal in Habeas Corpus No. 163.334/SC, of the Supreme Court. According to the understandings established in the judgments, the agent who ceases to collect from the tax authorities, within the legal period, the Tax on Circulation of Goods and Services - ICMS, derived from own operations, focuses on the practice of the offense provided for in Article 2, item II, of Law No. 8,137 of 1990. Based on this, the research problem presented as a research problem the question about the extent to which the lack of collection of ICMS timely declared in the appropriate guides and related to debt by the taxpayer's own operations can configure the crime provided for in Article 2, item II, of Law No. 8,137 of 1990 in the light of the offense in criminal law. After the study was carried out based on the questioning presented, it was concluded that the conduct considered criminal because of the decisions studied is materially unconstitutional, since it does not carry with it any offense to the protected property. First, because there is no need for protection of the legal good by criminal law, which is circumstantial to the offence. Second, because following the rules of tax law, there is no kind of appropriation by the taxpayer that ceases to collect to the public coffers, within the legal period, the ICMS duly declared and coming from own operations. Thus, the conduct criminalized through the decisions of the Superior Courts is materially invalid, for not presenting any kind of offense to the legal good that is intended to protect the criminal norm.

Keywords: Criminal law. Tax law. Tax crimes. Misappropriation of tax. Ofsiveness.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 O DELITO PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137 DE 1990: DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO E ASPECTOS GERAIS DO TIPO PENAL	15
1.1 Desenvolvimento histórico.....	16
1.2 Bem jurídico tutelado.....	34
1.3 Elementos do tipo penal objetivo.....	49
1.4 Elementos do tipo penal subjetivo.....	70
1.5 Consumação e classificações do delito.....	78
2 A CRIMINALIZAÇÃO DA CONDOTA DE NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS OPORTUNAMENTE DECLARADO NAS GUIAS ADEQUADAS E RELATIVO À DÍVIDA POR OPERAÇÕES PRÓPRIAS DO CONTRIBUINTE À LUZ DA OFENSIVIDADE EM DIREITO PENAL	84
2.1 Linhas iniciais sobre um direito penal de matriz onto-antropológica	84
2.2 A ofensividade em direito penal e o modelo de crime como ofensa a bens jurídicos	100
2.3 O fundamento constitucional da ofensividade	109
2.4 A conduta de não recolhimento do ICMS próprio e oportunamente declarado perante os postulados da ofensividade em direito penal.....	120
2.5 Comentários sobre as decisões proferidas no <i>Habeas Corpus</i> nº 399.199/SC, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, e no Recurso Ordinário em <i>Habeas Corpus</i> nº 163.334/SC, julgado pelo Supremo Tribunal Federal	144
CONSIDERAÇÕES FINAIS	157
REFERÊNCIAS	162

INTRODUÇÃO

A presente dissertação está situada no campo do direito penal econômico e, de forma delimitada, ao campo do direito penal tributário, o qual, como as demais ramificações do direito penal, apresenta, ao longo da história, mas principalmente nas últimas décadas, diversas controvérsias e questionamentos nos mais variados aspectos.¹ Questionamentos que estão relacionados aos critérios de tipicidade dos delitos tributários, à falta de consenso sobre o bem jurídico tutelado nesses crimes, à possibilidade de extinção da punibilidade, assim como à criminalização da mera inadimplência fiscal, sendo todos, portanto, temas que, a título de exemplo, embora muito já se tenha escrito a respeito, ainda carregam consigo divergências doutrinárias e jurisprudenciais.²

¹ Como já alertava Eduardo Correia, em 1985: “A necessidade, o âmbito e articulação do chamado direito penal econômico, <<droit penal des affaires>>, .*Wirtschaftskriminalität*>>, <<White collar criminality>>, que tu constituem designações com que se abrange, aproximadamente, o mesmo fenómeno, são objecto de larga controvérsia e de amplos estudos e investigações. E isto quer no plano da política criminal, da dogmática e da penologia, a integrar-se com o próprio problema do seu conteúdo.” (CORREIA, Eduardo. **Notas críticas à penalização de actividades económicas**. In: Centro de Estudos Judiciários. Ciclo de estudos sobre direito penal económico. Coimbra: Centro de Estudos Judiciários, 1985, p. 11.)

² Sobre este ponto, já em 1998 Rios afirmava o seguinte: “Após oito anos da entrada em vigor da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, a produção doutrinária e jurisprudencial sobre o tema tem sido vigorosa, mas não o suficiente para encontrar uma linha comum a respeito do caminho a ser percorrido em torno das questões polemicas dos crimes fiscais.” (RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 19). Ainda, como informa Ruivo: “Os principais crimes tributários do ordenamento jurídico brasileiro são as denominadas sonegação fiscais dos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/90, sobre os quais persistem divergências por quase três décadas. Tratam-se de divergências sobre a teoria do tipo e a teoria do ilícito, com significativas consequências práticas na delimitação do crime e na exigência dos indícios mínimos de materialidade para o ajuizamento da ação penal.” (RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-430). No mesmo sentido, Bitencourt refere o que segue: “Passados mais de 20 anos de sua entrada em vigor, é certo que a Lei n. 8.137/90 já não se afigura como nova, mas, nem por isso, diminui o interesse no estudo dos crimes contra a ordem tributária, porque muitas são ainda as controvérsias existentes na sua interpretação e aplicação prática. Mormente em razão da evolução do entendimento sobre os elementos que condicionam a tipicidade do crime do art. 1º, além das constantes modificações legislativas produzidas em temas cruciais, como o das medidas despenalizadoras admitidas através do pagamento e do parcelamento de tributos devidos.” (BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 20-21). Do mesmo modo: “Nas duas últimas décadas inúmeras questões relacionadas aos crimes fiscais foram debatidas pelos Tribunais nacionais, em especial, nos Tribunais Superiores. Algumas foram pacificadas, levando, inclusive, à edição da Súmula Vinculante 24, pelo Supremo Tribunal Federal, exigindo que ocorra o lançamento definitivo do tributo para a tipificação de crime contra a ordem tributária. Outras, igualmente tormentosas, ainda ensejam grande discussão e, muitas vezes, soluções divergentes. Assim, enquanto o exaurimento do procedimento administrativo fiscal como condição para a instauração da persecução criminal; a

Alguns assuntos ganham maior atenção no campo acadêmico, como é o caso, para citar apenas dois exemplos, dos diversos textos encontrados na literatura especializada sobre a Súmula Vinculante nº 24, do Supremo Tribunal Federal, que versa sobre a materialidade do crime contra a ordem tributária³, assim como sobre o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais, que encontra inúmeros estudos nos anais científicos. Recentemente, veio a lume outro importante tema relacionado ao direito penal tributário, referente ao crime de apropriação indébita tributária, precisamente, por conta de decisões proferidas, tanto no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, como no Supremo Tribunal Federal. As decisões colocaram em pauta o debate sobre a criminalização do não recolhimento, ao fisco, do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, devidamente declarado e proveniente de operações próprias do contribuinte. Diante dessas considerações, o tema de pesquisa está situado no âmbito dos crimes tributários, tendo sua delimitação no estudo do referido delito abordado nas decisões dos tribunais superiores, que se encontra tipificado no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990.

O delito de apropriação indébita tributária, conquanto tenha ganhado destaque nas discussões realizadas nos últimos anos, a bem da verdade, até o momento foi pouco explorado pela dogmática penal. Não se pode falar sequer em falta de clareza ou existência de profundas divergências doutrinárias a respeito do assunto, na medida em que não há muita produção a respeito da figura penal em questão. Poucas são as páginas das obras de direito penal tributário dedicadas a esse crime, como, do mesmo modo, raros são os artigos acadêmicos encontrados e que se mostram, de certa forma, interessados em definir contornos deste delito.

Diante desse quadro, o diagnóstico inicial que se pode apresentar é que a ausência de produção doutrinária sobre o tema contribuiu para as controversas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.199/SC, e pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso

natureza material dos crimes do art. 1º da Lei 8.137/1990 e a constituição definitiva do tributo como marco inicial para a contagem do prazo prescricional possam ser consideradas, atualmente, pacificadas pela jurisprudência, inúmeras outras questões ainda seguem em discussão nas nossas Cortes de Justiça.” (STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 77).

³ Súmula Vinculante nº 24: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.*” Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 10/12/2020.

Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334/SC. Controversas porque, além de decidirem pela criminalização do mero inadimplemento fiscal em relação ao ICMS declarado e não recolhido em operações próprias, apresentam, sobretudo nos votos condutores, algumas conclusões teóricas dogmaticamente questionáveis, que envolvem pontos do direito penal e do direito tributário, tais como a falta de verificação sobre a ofensividade da conduta criminalizada, além de considerações de cunho consequencialistas, que fogem, pensa-se, ao papel da jurisprudência.

Desse modo, com a leitura das decisões mencionadas surge, ao campo do direito penal, uma série de questionamentos a respeito das conclusões dos Tribunais Superiores, bem como em relação ao próprio delito em comento. É possível investigar, por exemplo, sobre a equiparação do delito de apropriação indébita tributária ao de apropriação indébita, previsto no artigo 168, Código Penal; também, sobre quais tributos são passíveis de apropriação; ainda, a respeito da relevância da omissão descrita na norma.

Consoante se observa, são diversos os pontos passíveis de estudo acadêmico, contudo, sabendo que se pretende aqui concentrar esforços em um ponto específico, elege-se, à realização da presente dissertação, o seguinte problema de pesquisa: *em que medida a omissão no recolhimento do ICMS oportunamente declarado nas guias adequadas e relativo à dívida por operações próprias do contribuinte pode configurar o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990 à luz da ofensividade em direito penal?*

Diante do questionamento apresentado, vale dizer, pois, que a ofensividade em direito penal, na perspectiva aqui tomada, está situada no âmbito axiológico-constitucional e encontra sua matriz no fundamento onto-antropológico de direito penal, surgido, inicialmente, com Faria Costa, em Portugal, e, no Brasil, trabalhado por Fábio D'Avila. Tal entendimento sobre o direito penal, pode-se dizer, consagra o que se chama de modelo constitucional de crime como ofensa a bens jurídicos, o qual concebe que somente condutas que efetivamente lesionem ou coloquem em perigo determinados bens jurídico-penais podem ser tipificadas como ilícitas, dando surgimento, assim, aos ilícitos-típicos. Logo, para essa noção de direito penal, centrada na ofensividade, o bem jurídico é considerado a estrutura material do delito, não podendo dele se afastar.

Então, a hipótese apresentada à pesquisa, diante do problema apresentado e das decisões proferidas pelas Cortes Superiores – entendendo pela criminalização da

conduta de não recolhimento do ICMS próprio e oportunamente declarado –, é a de que, à luz do direito penal de ofensividade e da matriz onto-antropológica de direito penal, não se pode considerar como sendo criminosa a conduta de omissão no recolhimento ICMS proveniente de operações próprias, quando devidamente realizado o lançamento pelo contribuinte, na medida em que a omissão no recolhimento deste tributo, diante da situação apresentada, não gera uma ofensa ao bem jurídico-penal tutelado pela norma do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Por outras palavras, não havendo ofensa ao valor protegido pela norma penal tributária em estudo, cabe, então, a consideração de que a interferência estatal, por meio do direito penal e pela criação jurisprudencial, visando criminalizar a conduta em questão, não atende as exigências constitucionais de legitimidade.

A partir dos elementos até aqui apresentados, aponta-se que o objetivo geral da dissertação é realizar o estudo do delito de apropriação indébita tributária e, especificamente, da conduta considerada criminosa pelas Cortes Superiores, fazendo-o à luz da noção da ofensividade em direito penal. Como objetivos específicos, o estudo tem, em primeiro lugar, a intenção de estudar os aspectos dogmáticos do tipo penal de apropriação indébita tributária, visando, com isso, esmiuçar todos os elementos objetivos e subjetivos da figura legal de crime; e em segundo lugar, busca-se estudar os fundamentos da noção de ofensividade em direito penal, visando, com efeito, trabalhar a problemática apresentada a partir dos conceitos apresentados.

Por conseguinte, anota-se que o presente estudo se justifica na possibilidade de contribuir academicamente sobre o tema do crime de apropriação indébita tributária, uma vez que, como visto, diversos questionamentos podem ser realizados, tanto a partir da leitura do tipo penal, assim como pelas recentes decisões proferidas pelas Cortes Superiores. Em outro aspecto, a pesquisa ganha relevância por enfrentar tema que, diferentemente de outros assuntos no campo do direito penal tributário, ainda não possui na literatura especializada maior aprofundamento teórico. Mas não só. A investigação se justifica, ainda, em virtude de o tema enfrentado ser afeto à sociedade em geral, na medida em que a mudança de ares da jurisprudência em relação ao crime de apropriação indébita tributário incide sobre todos aqueles que desenvolvem atividade empresarial no país e que são tributados pelo ICMS, desde pequenos comerciantes até grandes empresários.

Quanto à metodologia, este trabalho utiliza dos seguintes métodos: para a realização da investigação, optou-se pelo método de pesquisa hipotético-dedutivo, uma vez que, como delineado acima, houve a definição de uma hipótese ao problema apresentado. Quanto à técnica de pesquisa, utilizou-se a exploratório-bibliográfica, pois a construção textual ocorreu com base em livros, artigos científicos, decisões judiciais e legislações. Em relação à técnica utilizada, há a indicação da fonte pesquisada, sempre que possível, em notas de rodapé, além da inserção de comentários explicativos nas respectivas notas.

Estruturalmente, a dissertação está dividida em dois capítulos, a saber: no primeiro, estuda-se o desenvolvimento histórico da legislação penal tributária no país, assim como os aspectos gerais do crime de apropriação indébita tributária, isto é, seus elementos objetivos e subjetivos. No segundo capítulo, realiza-se o estudo da noção de ofensividade em direito penal, iniciando-se com a abordagem sobre a matriz onto-antropológica de direito penal, para, ao depois, abordar especificamente o aspecto constitucional deste entendimento, e por fim, realizar a devida análise sobre a conduta criminalizada pelas Cortes Superiores diante das noções de ofensividade em direito penal.

1 O DELITO PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137 DE 1990: DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO E ASPECTOS GERAIS DO TIPO PENAL

A figura delitiva cujo estudo se inicia neste capítulo tem a seguinte redação no preceito primário: “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; [...]”. Como já apontado nas linhas introdutórias do estudo, embora esteja previsto no ordenamento jurídico brasileiro desde 1990, o tipo legal em questão possibilita uma série de questionamentos que palpitam diante de conceitos de ordem teórica e prática, na medida em que a própria técnica utilizada pelo legislador na construção da redação típica é notadamente diversa daquela empregada nos crimes do artigo 1º, da Lei nº 8.137, de 1990.⁴

A título de reflexão inicial, podem ser citados seguintes questionamentos que circundam a norma penal em estudo: o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, pode ser considerado uma espécie de apropriação indébita tal como o artigo 168, do Código Penal? Qual é o bem jurídico-penal tutelado nos crimes tributários, e, especificamente, neste delito? É necessária a presença do dolo específico, consistente no *animus rem sibi habendi*, para que o tipo legal em questão seja considerado uma apropriação? E mais: quais tributos podem ser indevidamente apropriados?

Daí o porquê não ser exagero referir, neste momento, que há uma falta de consenso doutrinário a respeito de vários pontos que circundam o crime de apropriação indébita tributária. Nesse sentido, o presente capítulo busca, no primeiro tópico, situar historicamente os crimes tributários no ordenamento jurídico brasileiro, para, na esteira disso, expor os motivos que levaram o legislador penal à criação do tipo legal rubricado pela doutrina e jurisprudência como “apropriação indébita tributária”. No segundo tópico, intenciona-se estudar o bem jurídico tutelado nos

⁴ “A técnica utilizada pelo legislador no artigo 2º da Lei nº 8.137/90 foi diversa daquela utilizada no artigo imediatamente anterior. Isso porque não houve previsão, no caput, da conduta criminosa e, nos incisos, dos meios de execução. Ao contrário, no caput do artigo 2º, o legislador se limitou a estabelecer que os crimes previstos nos incisos são “de mesma natureza”, ou sejam, violam, igualmente, a ordem tributária.” (SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos; PAIXÃO, Thales Eduardo Silva Gracelácio da. **O crime de apropriação indébita tributária**: estudo de caso – HC nº 399.109, julgado pelo STJ (RHC nº 163.334, em trâmite perante o STF). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 91-114, jan./fev., 2019, p. 92-93)

crimes tributários. Posteriormente, procura-se, no terceiro e quarto tópicos, abordar os elementos inerentes à estrutura do tipo, tanto de ordem objetiva, como subjetiva. No quinto e último tópico, examina-se o momento de consumação do crime, se é admissível a figura da tentativa, ou não, bem como as classificações do tipo penal. Assim, o intuito do presente capítulo é contribuir para um melhor entendimento a respeito de cada elemento estrutural do delito, possibilitando, com isso, que se tenha uma base minimamente sólida sobre os elementos que constituem a figura penal prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

1.1 Desenvolvimento histórico

É inquestionável que os tributos⁵ são considerados, hodiernamente, a principal e maior fonte de arrecadação do Estado, na medida em que, ao longo da história, se tornaram indispensáveis fontes de custeio dos mais diversos serviços estatais.⁶ O pagamento de tributos está intrinsecamente relacionado à própria noção de Estado, pois, como bem advertem Conti e Del-Campo, se não é possível conceber uma sociedade livre, na qual todos possuam liberdades, também não é possível imaginar um Estado forte, dotado de recursos que possam ser utilizados em benefício dessa própria sociedade, sem a existência da tributação.⁷

Ao observar-se que o tributo é a principal fonte de renda e impulsionador da atividade estatal, pode ser apontado que o Estado hodierno é, portanto, um Estado fiscal, na medida em que a sua atividade econômica está relacionada sobremaneira à arrecadação tributária.⁸ Além disso, como menciona Mota, os tributos possuem no Estado Contemporâneo diversas finalidades, destacando-se principalmente as fiscais,

⁵ “O termo tributo vem do latim e significa repartir entre tribos. Corresponde a uma prestação compulsória que deve ser prestada ao Estado. Outrora, essa prestação podia ser in labore (serviços), in natura (bens, produtos) ou in pecunia (moeda).” (MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015, p. 252).

⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 19.

⁷ CONTI, José Maurício; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 358-381, p. 358.

⁸ RUIVO, Marcelo Almeida. **Criminalidade fiscal e colarinho branco: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar?** In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antônio Nascimento da. [orgs.] **Direito penal, direito processual penal, e direito fundamentais: visão luso-brasileira**. São Paulo: Quartier Latim, 2006, p. 1177-1215, p. 1191-1192.

extrafiscais e parafiscais, consistentes, na busca, respectivamente, do abastecimento dos cofres públicos, do direcionamento de recursos para o prestígios de atividades sociais, políticas e econômicas e, por fim, da disponibilização de recursos auferidos por meio dos tributos à aplicação em atividades de interesse público e que sejam específicas.⁹

No Brasil, à guisa de ilustração, a finalidade dos tributos está prevista em âmbito constitucional, na medida em que a ordem tributária nacional e toda a legislação nela contida é resultado, como se observa, de compromissos assumidos pelo legislador constituinte ao elaborar a vigente Constituição Federal.¹⁰ Desse modo, os tributos cumprem, neste país, finalidades fiscais, extrafiscais e parafiscais, pois é por meio deles que o Estado consegue exercer suas atividades finalísticas e cumprir com compromissos sociais, de interesse público, atendendo, assim, toda a coletividade.¹¹

Não por outro motivo é que surgiu, no decorrer da história, o estudo do direito tributário, que passou a ser considerado um ramo do direito público, e que visa, assim, regulamentar a cobrança dos tributos e as relações tributárias existentes entre o Estado e a sociedade.¹² Desse modo, o direito tributário se tornou um ramo do direito público, uma vez que cumpre com a função de disciplinar as relações entre o fisco, representante do Estado, e os contribuintes, derivadas, vale frisar, do poder estatal de imposição, fiscalização e arrecadação de tributos.¹³

Assim, em vista da sua regulamentação, o direito tributário passou a ter a necessidade de observação do princípio da legalidade, o qual estipula, neste campo do direito, por exemplo, que nenhuma atividade tributante pode ser realizada pelo

⁹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015, p. 252.

¹⁰ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015, p.

¹¹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015, p.

¹² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 19-20.

¹³ Nesse sentido: “O direito tributário compreende todas as normas jurídicas relacionadas ao poder de tributar do Estado e às relações jurídicas decorrentes da tributação. Regula as relações jurídico-tributárias estabelecidas entre o Fisco e o contribuinte. Limita o poder tributário daquele e atribui direitos a este.” (MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015, p. 253).

Estado sem prévia legislação aprovada pelos representantes do povo.¹⁴ É o que se chama, em termos tributários, de legalidade tributária, porque impõe ao legislador a necessidade de delimitação do gravame fiscal, individualização e definição certa sobre as hipóteses de incidência, sem que atue, em matéria tributária, à revelia da legalidade.¹⁵

No Brasil, o princípio da legalidade tributária se encontra previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, cujo texto refere que nenhum ente estatal pode exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.¹⁶ Resultado disso é que, por exemplo, o conceito de tributo está definido em lei, como se infere do artigo 3º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional –, o qual expressa que: *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*. Além do mais, o artigo 97, do Código Tributário Nacional, também refere que somente por meio de lei é possível, por exemplo, instituir, majorar e definir fatos geradores das obrigações tributárias principais.¹⁷

Nesse sentido, a regulamentação das relações entre o fisco e os contribuintes ocorre apenas por meio de normas legais de direito tributário, as quais visam, portanto, definir os limites de atuação do Estado, bem como os direitos e deveres dos contribuintes.¹⁸ No Brasil, segundo a Constituição Federal, a competência para instituir tributos é dos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), os quais

¹⁴ HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 2.

¹⁵ OVALLE, Claudenei Leão. **Os ilícitos contra a ordem tributária e a proporcionalidade das multas aplicáveis**. Leme: JH Mizuno, 2009, p. 15.

¹⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

¹⁷ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

¹⁸ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 33.

podem estabelecer impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e até empréstimos compulsórios.¹⁹ Há, pois, diversas formas de tributos existentes no âmbito do sistema tributário nacional, de competência dos mais variados entes públicos²⁰, entretanto, por não ocuparem o foco do presente trabalho, os tributos não serão aprofundados de forma específica.²¹

No Brasil, a regulamentação a nível constitucional está contida nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, os quais, por assim dizer, regulam todo o complexo sistema (constitucional) tributário nacional, de modo que as normas infraconstitucionais estão a elas atreladas, normativa e principiologicamente.²² Isso porque, nas palavras de Mota, “o Sistema Tributário Nacional constitui um sistema parcial, inserido no sistema constitucional brasileiro, e deve ser observado, do ponto de vista estrutural, como um todo unitário, coerente e harmônico”.²³

Ao presente estudo, interessa abordar, brevemente, as duas principais modalidades de normas em direito tributário, a saber: em primeiro lugar, aquelas que regulamentam a criação dos tributos e as relações jurídicas deles decorrentes; e, em segundo lugar, as normas que visam regulamentar os deveres fiscais dos contribuintes, assim como a atividade administrativa para a cobrança dos tributos.²⁴ Logo, em virtude da existência de todo um arcabouço normativo que regulamenta a

¹⁹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015, p. 254.

²⁰ Nesse sentido: “A União pode instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. O Distrito Federal pode instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de seus servidores públicos. Os 26 Estados brasileiros podem instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de seus servidores públicos e militares. Os 5.570 Municípios brasileiros podem instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de seus servidores públicos. Portanto, existe uma verdadeira cesta de tributos no Brasil de hoje com mais de uma centena de impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.” (MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015, p. 256-257).

²¹ A respeito dos tributos existentes no país, ver: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

²² Sobre o sistema constitucional tributário, conferir a excepcional obra de Ávila: HUMBERTO, Ávila. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.

²³ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015, p. 258.

²⁴ COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 12.

arrecadação fiscal do Estado, quando houver, por exemplo, algum descumprimento do contribuinte em relação às normas tributárias, pode-se concluir que haverá, conseqüentemente, alguma espécie de infração tributária, cuja previsão e regulamentação também deve estar legalmente prevista.²⁵

As normas referentes às infrações tributárias, do mesmo modo que as normas que regulamentam a atuação do direito tributário, também se dividem em duas espécies, sendo as de aspecto material e as de aspecto formal.²⁶ Nas normas materiais, o contribuinte viola preceitos jurídicos referentes à previsão do fato gerador, tais como alíquotas, base de cálculo do tributo etc., podendo considerar-se, assim, que nestas hipóteses há a atuação do fisco pela falta de recolhimento do tributo; de outro lado, nas normas formais, o contribuinte viola preceitos inerentes à conduta esperada pelo fisco, na medida em que, por exemplo, deixa de emitir notas fiscais ou de entregar declarações, para ficar apenas nesses exemplos.²⁷

Dessa maneira, em decorrência da não observação das normas tributárias, isto é, pela prática de um ilícito administrativo-tributário, aos contribuintes são impostas sanções de aspecto administrativo, as quais são aplicadas, quase sempre, na forma de multa, uma vez que visam atingir o patrimônio de quem descumpriu regras atinentes à legislação tributária.²⁸ Porém, a despeito do entendimento majoritário de

²⁵ Sobre as infrações tributárias, cf.: DENARI, Zelmo. **Os ilícitos tributários**. In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. [orgs.]. **Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa**. Volume V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 649-660; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 27-86; HARADA, Kiyoshi. **Infração fiscal e crimes tributários**. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de. [orgs.]. **Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 63-64.

²⁶ COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 12.

²⁷ COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 12.

²⁸ Alguns autores contribuem neste ponto, a ver: “A infração tributária pode consistir na violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais. Em ambos os casos, a reação do ordenamento jurídico é sempre repressiva da violação, e a sanção mais utilizada pelo Fisco é a penalidade pecuniária, comumente designada multa por infração.” (COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 21). Ainda: “Conforme dispõe o artigo 3º do CTN: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Portanto, o tributo deve ser adimplido toda vez que ocorrer um fato gerador que tenha uma previsão legal (hipótese de incidência), juntamente com uma determinação de pagamento em dinheiro ao sujeito ativo. O não-pagamento de um tributo permite ao poder público impor uma sanção ao devedor, sendo que a sanção tributária por excelência é a multa.” (OVALLE,

que a multa é a espécie de sanção corriqueiramente aplicada, isto é, a sanção fiscal por excelência, vale ressaltar, todavia, que o fisco pode aplicar outras espécies de penalidades administrativas, tais como apreensão e perdas de mercadorias, fiscalização com maior rigor, além da interdição da empresa ou estabelecimento com a consequente paralização da atividade desempenhada.²⁹

Entretanto, passou-se a compreender que somente a sanção administrativa-fiscal não era suficiente à tutela dos interesses do fisco, em virtude, sobretudo, da dimensão da ofensa causada pela conduta realizada pelo contribuinte que sonega tributos, sendo necessário, então, a criminalização desta atitude e a cominação de penas criminais como forma de coibição e repressão da sonegação fiscal.³⁰ Passou-se a compreender, na lógica da persecução penal estatal, que as condutas que intencionavam fraudar o fisco, por exemplo, por meio da sonegação, não poderiam mais ficar restritas somente ao âmbito do ilícito administrativo.³¹ Nesse contexto,

Claudenei Leão. **Os ilícitos contra a ordem tributária e a proporcionalidade das multas aplicáveis**. Leme: JH Mizuno, 2009, p. 27). Também Rios: *“Quando um contribuinte omite a obrigação de quitar seus impostos, incorrerá numa infração cuja sanção normal é a multa: há neste caso infração tributária de caráter administrativo.”* (RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 29); Aínda: *“A legislação tributária trata de importos sanções tributárias, que são aplicadas pelo descumprimento de qualquer dispositivo legal ou regulamentar relativo à obrigação tributária, seja de substância patrimonial, seja relativa aos deveres instrumentais ou administrativos.”* (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 12.)

²⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 66.

³⁰ Nesse viés, como anota Araújo Jr.: *“No mundo moderno, observamos uma profunda modificação na maneira de pensar dos povos em relação à delinquência fiscal. Enquanto há alguns pares de anos, o sonegador era considerado quase como herói, hoje a consciência social o reprovava de maneira extraordinária. Os povos compreenderam que é muito mais eficiente lutar contra a sonegação, do que adotar a cômoda política de combater o déficit público através da contenção de gastos. Especialmente em países como o Brasil, que vivem em permanente estado de crise econômica, a danosidade da criminalidade fiscal é mais agudamente captada pelos agentes sociais. Destaque-se ainda que o desvalor ético da sonegação é percebido por todas as camadas sociais, e não apenas por aquelas menos poderosas. Esse novo modo de ver o mundo fiscal não é fruto de um fenômeno de invasão da moral no campo tributário, mas ao contrário, trata-se de consequência natural do amadurecimento de uma economia de mercado, que exige a racionalização dos comportamentos derivados do próprio sistema. Essa racionalização exige a intervenção do Direito, inclusive o Penal, para garantir os postulados econômicos do próprio mercado. Nesse campo, o Direito antecede aos imperativos morais, que acabam por surgir como consequência da intervenção jurídica.”* (ARAÚJO JR., João Marcello de. **Dos crimes contra a ordem econômica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 155.)

³¹ Nesse sentido: PAULSEN, Leandro. **Crimes federais**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 328; COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 12-15; OVALLE, Claudenei Leão. **Os ilícitos contra a ordem tributária e a proporcionalidade das multas aplicáveis**. Leme: JH Mizuno, 2009, p. 18-19; RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 29; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 12.

surgiu, então, o direito penal tributário, cuja força motora está situada, principalmente, no interesse político-criminal de regulamentar condutas consideradas lesivas ao fisco, as quais, se praticadas, serão punidas, quase sempre, com penas privativas de liberdade e multa.³²

Segundo a concepção de Ribas, o direito penal tributário trata, precipuamente, da tutela de interesses arrecadatórios do Estado, ou seja, da arrecadação de tributos.³³ Ao aprofundar-se o estudo sobre a origem do direito penal tributário, é possível compreender que a natureza das normas deste campo do direito penal tem essencialmente a intenção mais de coagir o contribuinte ao pagamento, do que propriamente puni-lo com penas privativas de liberdade, uma vez que, antes de punir-se, espera-se que não ocorra a sonegação fiscal, a fraude ou a apropriação indébita.³⁴

No Brasil, o interesse em criar leis penais visando proteger o fisco contra condutas lesivas é encontrado ainda no século XIX, tendo em vista que se verifica a existência do artigo 117, do Código Criminal do Império, de 1830, que criminalizava a conduta de *“importar ou exportar gêneros ou mercadorias proibidas, ou não pagar os direitos dos que são permitidos, na sua importação ou exportação”*, em nítida referência, pois, aos possíveis danos ao erário público.³⁵ Posteriormente, na década de 1940, surgiu o Código Penal ainda vigente, o qual prevê alguns tipos legais na sua Parte Especial e que, embora não intencionem diretamente proteger o fisco, possuem

³² A propósito do direito penal tributário: *“O Estado pode legitimamente estatuir, por lei, hipóteses de crimes tributários para os casos de infrações mais graves no campo da tributação, obedecida a técnica legislativa própria. Entretanto, na sua aplicação não se pode perder de vista seu objetivo maior que, em última análise, como vimos, se reduz a um só, o de obter o pagamento do tributo, necessário à execução de obras e serviços públicos. Por isso, na aplicação das penas, nos chamados crimes tributários, entendendo indispensáveis levar em conta os princípios de Direito Penal, o exame do aspecto subjetivo do agente, as causas excludentes de criminalidade etc., de um lado, e de outro lado, levar em conta os princípios e noções de Direito Tributário, porque frequentemente as hipóteses criminais fazem referência a conceitos específicos do ramo tributário, sem perder de vista o objetivo da criminalização no campo tributário.”* (HARADA, Kiyoshi. **Infração fiscal e crimes tributários**. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de. [orgs.]. **Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 69-70.)

³³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 34.

³⁴ Por sinal, vide a seguinte passagem: *“O regime das penas estabelecidas para a violação das obrigações tributárias deve ter uma função essencialmente preventiva, para melhorar e atingir a plenitude tributária.”* (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 35.)

³⁵ CONTI, José Maurício; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 358-381, p. 364.

características que implicam em repercussão direta no interesse estatal em tutelar a ordem tributária, como é o caso, *v.g.*, dos crimes de descaminho (artigo 334), falsidade ideológica (artigo 299) e estelionato (artigo 171).³⁶

Nesse cenário, importante comentário faz Ribas, ao referir que somente o crime de contrabando de mercadorias era relacionado à cobrança de tributos, não se enquadrando, portanto, as demais figuras delitivas no mesmo espectro, até porque, como salienta, a evasão tributária não foi contemplada com capítulo próprio no Código Penal e o legislador ficou limitado à criminalização do descaminho.³⁷

Outro exemplo de crime tributário ainda de meados do século passado é do artigo 11, da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, cujo texto legal considerava como sendo criminosa a conduta de apropriação indébita em decorrência da omissão no recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte e do Imposto sobre Produtos Industrializados.³⁸ O tipo penal em questão sofreu, segundo Ribas, diversas críticas à época, uma vez que a conduta incriminada se assemelhava ao simples inadimplemento fiscal, resultante da mera impontualidade do contribuinte, sendo desproporcionais, portanto, as penas cominadas na esfera do direito penal.³⁹

Foi somente com a entrada em vigor da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que o ordenamento jurídico brasileiro passou a dispor de uma legislação penal específica à criminalização das condutas consideradas lesivas ao fisco.⁴⁰ No entendimento de Conti e Del-Campo, a Lei nº 4.729 inaugurou uma nova era no ordenamento jurídico brasileiro em relação ao combate à sonegação fiscal, na medida em que o legislador compilou nessa legislação todas as condutas típicas que, de forma criminosa, causavam alguma espécie de gravame mais sério ao fisco.⁴¹ Ao estudar-se a referida normativa, nota-se que o legislador penal da época procurou tipificar, nos

³⁶ HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 149.

³⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 20.

³⁸ HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 149.

³⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 21.

⁴⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 19.

⁴¹ CONTI, José Maurício; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 358-381, p. 364.

incisos do artigo 1^o⁴², o que se entendia por sonegação fiscal, possibilitando a realização da distinção entre a conduta considerada criminosa e o ilícito meramente fiscal.⁴³

Ainda que a Lei nº 4.279 de 1965 tenha praticamente tapado uma lacuna no direito nacional em relação aos crimes fiscais, não se pode olvidar, no entanto, que a normativa também possuía outra intenção: atender o interesse arrecadatário dos governantes da época, uma vez que, pela quebra da ordem constitucional e do estado de ânimo da nação em geral, era necessário, naquele momento, auferir receita suficiente para colocar em prática reformas sociais que visavam justificar a tomada do poder, fato que se intentou pela coação penal ao pagamento de tributos.⁴⁴ Desse modo, entendia-se que, por meio da criação de uma única legislação penal que visava inibir a prática da sonegação, os problemas econômicos e financeiros do país seriam resolvidos, e o Poder Público, dessa forma, poderia promover o tão esperado bem-estar social, intenção que, entretanto, ficou apenas no papel.⁴⁵

⁴² Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. [...]

⁴³ No ponto, vale o destaque para a seguinte menção de Eisele: *“Na verdade, os incisos I e II cogitam de condutas que se amoldam perfeitamente à descrição típica do crime de falsidade ideológica, previsto no art. 299 do CP, e os incisos III e IV tratam de condutas que podem se perfectibilizar na forma de falsidade ideológica (art. 299 do CP), ou falsidade material, prevista no art. 297 do CP.”* (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 23.). Outrossim, destaque-se importante apontamento de Silva: *“De ressaltar que a Lei n. 4.279/65 não se limitou a criar figuras típicas, incluindo por igual preceitos de ordem geral sobre: a extinção da punibilidade; o elenco taxativo das figuras penais; o princípio da legalidade; a remessa de peças ao Ministério Público; a aplicabilidade subsidiária do Código Penal e do Código de Processo Penal; a responsabilidade penal no caso das pessoas jurídicas.”* (SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 5-6.). Ainda, sobre a referida legislação, cf.: GONZAGA, João Bernardino. **O crime de sonegação fiscal**. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 380, p. 7-17, jun., 1967; MACHADO, Luiz Alberto. **Fraude contra o fisco**. Revista de Direito Público, São Paulo, ano 5, n. 21, p. 336-341, jul./set., 1972.

⁴⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 70.

⁴⁵ CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária**: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 21-22.

Mas, apesar das intenções propostas, a realidade foi absolutamente outra, uma vez que a Lei nº 4.729/65 foi praticamente ineficaz em relação à inibição da sonegação fiscal no país, pois, em primeiro lugar, teve pouca assimilação da sociedade, na medida em que tipificava condutas diversas daquelas da criminalidade considerada de massa, isto é, visava atingir pessoas da sociedade que sonegavam tributos, e não indivíduos que cometiam furtos, roubos, homicídios e outros delitos conhecidos, os quais, de modo geral, eram os verdadeiros criminosos para a coletividade, e não aqueles que trabalhavam e geravam receita.⁴⁶ Em segundo lugar, a legislação foi considerada ineficaz por prever a substituição da pena privativa de liberdade por pena pecuniária nos casos de primariedade do sonegador legalmente acusado, o que ensejava, assim, na obtenção da facilmente alcançável prescrição penal, em decorrência da aplicação do artigo 114, do Código Penal.⁴⁷ Além dos pontos citados, é importante elencar que outros fatores contribuíram para considerar a legislação ineficaz, tais como a ausência de uma política fiscal séria por parte do Poder Executivo, a falta de interesse do Poder Legislativo em aperfeiçoar a lei, e ainda, o desinteresse da própria Administração Pública, de modo geral, em entregar aos órgãos responsáveis pela fiscalização meios eficazes de combater a sonegação fiscal pela via administrativa.⁴⁸

Em vista disso, surgiu o entendimento de que era necessário mudar a legislação penal tributária, a fim de que as condutas lesivas ao fisco fossem efetivamente reprimidas, sendo editada, por conseguinte, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que criou figuras criminais até então inexistentes, pela

⁴⁶ BALTAZAR Jr., José Paulo. **Crimes federais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 429.

⁴⁷ Sobre a citada legislação, Machado refere o seguinte: “A Lei nº 4.729, de 14-7-1965, definiu como crime de sonegação fiscal comportamentos, que descreveu de forma casuística, relacionados com o dever tributário. Com isso as autoridades pretenderam intimidar os contribuintes que sonegavam tributos. Do ponto de vista jurídico, porém, os autores dos comportamentos definidos na referida lei foram favorecidos, em face do princípio da especialidade. Realmente, todos aqueles comportamentos podiam ser capitulados no art. 171, que define o estelionato, ou nos arts. 297, 298 ou 299, do Código Penal, que definem os crimes de falsidade material ou ideológica de documentos. A pena mínima cominada seria de 1 ano, e a máxima de 6 anos de reclusão. A Lei nº 4.729/65 cominou pena de detenção de 6 meses a 2 anos de detenção. Além disso admitiu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, e para os réus primários cominou pena exclusivamente de multa, com o que fez extinguir-se a punibilidade em apenas 2 anos, pela prescrição.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Ilícito tributário**. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de. [orgs.]. **Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 43-44.)

⁴⁸ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 22-23.

remodelação de alguns tipos penais e inserção de outros na legislação nacional.⁴⁹ O objetivo jurídico da nova legislação foi, de certo modo, o mesmo da legislação anteriormente vigente, na medida que também intencionou tutelar interesses do fisco, a fim de que os contribuintes, com o receio de possível punição criminal, passassem a observar as normas de direito tributário, afastando-se, pois, de condutas que visavam sonegar tributos.⁵⁰

No entendimento de Eisele, o artigo 1º da normativa criou uma nova modalidade de delito, uma vez que qualificou a figura do estelionato (artigo 171, do Código Penal), em decorrência do objeto de proteção da norma e do sujeito passivo atingido, além do que, passou a punir a conduta com pena mais severa do que o previsto na Lei nº 4.729 de 1965 e considerou o crime como sendo de resultado material, ao contrário do crime formal anteriormente previsto na legislação de 1965.⁵¹ O autor ainda salienta que outros dispositivos previstos na legislação repetiram textos de artigos já previstos em outras leis ou descreveram condutas similares a tipos legais previstos no Código Penal, como é o caso do parágrafo único do artigo 1º, que descreve conduta bastante análoga ao crime de desobediência, previsto no artigo 330, do Código Penal.⁵²

Vale ressaltar, todavia, que apesar de a Lei nº 8.137 de 1990 prever crimes contra a ordem tributária, ela não carrega em seu texto todos os tipos penais existentes em relação ao direito penal tributário, uma vez que, por exemplo, os crimes de sonegação de contribuição previdenciária, apropriação indébita previdenciária, excesso de exação, facilitação de contrabando ou descaminho⁵³ e falsificação de papéis públicos estão todos previstos, respectivamente, no Código Penal, como já

⁴⁹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 24.

⁵⁰ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 15.

⁵¹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 25.

⁵² EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 25.

⁵³ Para fins elucidativos: *“contrabando é a ilícita importação ou exportação, utilização, circulação, comércio e posse de gêneros ou produtos estrangeiros ou proibidos. Descaminho é a entrada ou saída, utilização, comércio e posse ou circulação de mercadorias que deveriam ser submetidas ao pagamento de direitos, que não foram satisfeitos no todo ou em parte. Enquanto no descaminho existe sonegação total ou parcial do pagamento pela importação ou exportação de produtos de comércio permitido, no contrabando a mercadoria é proibida. Por regra, o contrabando é crime contra a higiene, a moral, a segurança pública. Diferentemente, o descaminho ofende o erário e a receita tributária, pois importa falta de recolhimento de tributo. E isto conduz ao delito de sonegação fiscal.”* (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 72).

referido acima a respeito destes últimos. Afigura-se, portanto, que ao contrário da lógica convencional em relação aos demais delitos previstos no país, em matéria de direito penal tributário os tipos especiais estão no Código Penal, enquanto os tipos comuns estão na lei especial (Lei nº 8.137 de 1990).⁵⁴ Disso, decorre que o direito penal tributário pode ser estruturado, portanto, em cinco grupos diversos de crimes, a ver: *i)* sonegação, *ii)* apropriação indébita, *iii)* descaminho, *iv)* crimes funcionais e *v)* falsidades.⁵⁵

Todo esse conjunto de tipos penais forma, por conseguinte, o arcabouço do direito penal tributário no país, o qual, aponta-se, não se confunde com o direito tributário penal, que é inerente somente às sanções da esfera administrativa.⁵⁶ O direito tributário penal se ocupa apenas das infrações administrativas e, como já referido, prescreve, em suma, penas pecuniárias àqueles que infringem as normas tributárias (administrativas); por outro lado, o direito penal tributário tem como resultado a aplicação de pena criminal àqueles que, de forma dolosa, acabam lesando o fisco pelo cometimento de qualquer um dos delitos previstos na Lei nº 8.137/90 ou dos demais delitos acima mencionados.⁵⁷

⁵⁴ BALTAZAR Jr., José Paulo. **Crimes federais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 430.

⁵⁵ BALTAZAR Jr., José Paulo. **Crimes federais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 431.

⁵⁶ No mesmo sentido: “Conveniente falar-se, portanto, em Direito Penal Tributário, quando se pretenda tratar dos crimes relacionados diretamente à atividade tributária do Estado, sendo possível utilizar-se, ao inverso, a expressão Direito Tributário Penal, quando se esteja a cuidar de ilícitos meramente administrativos que atinjam a normalidade da atuação tributária. Na primeira situação, estaremos diante de um ramo do Direito penal; na segunda, de um setor do Direito Tributário.” (DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 35).

⁵⁷ Como alude Martins, as penalidades fiscais e penais se diferenciam apenas por determinação legal, mas visam, ao fim, o mesmo objetivo, pois, conforme refere: “O direito tributário brasileiro vincula-se à corrente de que delitos tributários só se distinguem das infrações tributária na medida em que a lei assim os diferencie, mas as sanções tanto para as infrações quanto para os delitos têm um caráter nitidamente preservativo do crédito público, visando – e nisto não vejo nenhuma distinção entre as sanções consideradas penais e as meramente tributárias – garantir, pela coação, a recepção do crédito público, irrelevantes as demais intenções válidas para o direito penal comum.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 25-26.). Outro oportuno entendimento é o de Ovalle, para quem: “Vale dizer, portanto, que não há diferença de objetivos entre o ato ilícito civil, tributário, administrativo ou penal, todos têm a ilicitude como instrumento, ou seja, a contrariedade a um dever preexistente. O que observamos como uma diferença é a gradação da sanção, que, por exemplo, no caso penal acresce conforme as ofensas de maior significância, que atentam contra os interesses sociais. Em contrapartida, a sanção penal tributária tem por finalidade revigorar a consciência ético-fiscal dos contribuintes. Dessa forma, o próprio ordenamento jurídico específico estabelece a gradação da ilicitude e sua penalização, atendendo à proteção que se outorga a determinados bens jurídicos.”

Para Ribas, apesar da diferença de esferas, isso não possui relevância ímpar, uma vez que toda sanção é sanção, isto é, conquanto seja na esfera tributária ou penal, a sanção não deixa de ser uma reprimenda jurídica em decorrência da violação à norma, a um dever legalmente imposto, independentemente se isso ocorre no âmbito do direito tributário ou do direito penal tributário.⁵⁸ Assim, a única diferença entre a sanção administrativa e a penal, no espectro do direito tributário, situa-se no *plus* a mais que a conduta carrega no dolo específico de fraudar a receita, visando a evasão fiscal ou, ainda, na omissão em deixar de recolher tributos, também com intenção dolosa, como é o caso do delito intitulado apropriação indébita tributária.⁵⁹ Então, a diferença entre o direito penal tributário e o tributário penal não é, especificamente, somente a pena privativa de liberdade, mas também, a forma como se constituem os tipos penais, ou seja, pelo desvalor da conduta quando o sujeito intenciona, por exemplo, realizar uma fraude contra fisco.⁶⁰

Embora já tenha sido referido que a preocupação com condutas que visam lesar o fisco não é algo recente no país, cabe assentar que, quanto ao crime rubricado de apropriação indébita tributária, como se nota pela doutrina, essa figura legal também não surgiu somente com a edição da Lei nº 8.137 de 1990.⁶¹ Antes mesmo da edição dessa legislação adjetiva, o direito penal tributário já continha tipos penais que consideravam como delitiva a conduta de deixar de recolher tributos indiretos

(OVALLE, Claudenei Leão. **Os ilícitos contra a ordem tributária e a proporcionalidade das multas aplicáveis**. Leme: JH Mizuno, 2009, p. 18-19.)

⁵⁸ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 15.

⁵⁹ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 15.

⁶⁰ A propósito: *“Nesta esteira, pois, o ilícito penal não se confunde com aquele de natureza administrativa; aliás, difere, e muito, porquanto para que exista o delito é fundamental a presença do elemento doloso ou da culpa consciente, enquanto a infração na seara da Administração implica apenas a imposição da sanção correspondente. Explorando melhor o tema: o contribuinte que não faz sua declaração de imposto de renda, para efeito de entrega no prazo determinado, apenas comete uma infração administrativa, que o submete ao pagamento de uma multa; diferentemente daquele contribuinte que realiza deduções médico-hospitalares sem, contudo, ter feito o pagamento dessas despesas. Conclui-se pelo modelo exemplificado, típico ilícito penal, por ter o agente, deliberadamente, prestado declaração falsa para se eximir de pagar tributo, ou a pagá-lo a menor ou, até ter o benefício da restituição. Bem se explica, por tudo isso, que o ilícito penal tem variantes, ao contrário da sanção administrativa pela infração verificada; nem toda realidade se expõe ao tipo legal; o que sucede, invariavelmente, é a percepção dessas variantes, para que ocorra o delito tributário.”* (ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário: um estudo da norma penal tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 26-27).

⁶¹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 154-163.

descontados ou cobrados de terceiros, na qualidade de sujeito passivo, tal como redigido no tipo penal agora ora em estudo.⁶²

Anteriormente, conduta semelhante estava tipificada nos artigos 86 e 155, inciso II, da Lei nº 3.807 de 1960⁶³, que versavam, respectivamente, sobre a apropriação do imposto de renda retido na fonte e das contribuições previdenciárias devidas pelos empregados e descontados dos salários pelos empregadores, assim como no artigo 11, da Lei nº 4.357 de 1964⁶⁴, e no artigo 2º, do Decreto-lei nº 326/67⁶⁵.⁶⁶ Porém, ao contrário dos tipos penais mencionados, a figura penal prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 passou a incidir sobre o não recolhimento de tributos indiretos, passíveis de cobrança por sujeito passivo enquanto substituto ao órgão tributante, tendo, pois, ganhado a seguinte redação: “*deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na*

⁶² DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 425.

⁶³ Art. 86. Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público. Art. 155. Constituem crimes: [...] II - de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal, além dos atos previstos no artigo 86, a falta de pagamento do salário-família aos empregados quando as respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social.

⁶⁴ Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais: a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos; b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado no-s livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia; c) do valor do Imposto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial. [...]

⁶⁵ Art. 2º. A utilização do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma salvo se pago o débito espontaneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância. *Parágrafo único*. A ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência do crime, logo após decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.

⁶⁶ No mesmo sentido: “*A legislação precedente à Lei nº 8.137/90 já punia, mediante equiparação ao crime de apropriação indébita, diversas condutas que se caracterizavam pelo não recolhimento aos cofres públicos de tributos cobrados ou descontados de terceiros (imposto de renda retido na fonte, IPI, contribuições previdenciárias devidas por empregados e descontadas de seus salários pelos empregadores). É o que dispunham as Leis nºs 3.807/60, artigos 86 e 155, II (contribuições previdenciárias) e 4.357/64, art. 11 (imposto de renda retido na fonte), além do Decreto-Lei nº 327/67, art. 2º (IPI cobrado pelo produtor ao adquirente do produto industrializado).*” (DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 425.)

*qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.*⁶⁷

Para a compreensão do delito em estudo, é essencial observar que a prática da conduta descrita no tipo penal possui uma dinâmica bastante própria, consistente, em suma, na existência do instituto jurídico-tributário da substituição tributária⁶⁸, a qual ocorre quando o fisco repassa a um terceiro, mediante previsão legal, o direito de cobrança do tributo, esperando que, depois de recolher o valor devido, este mesmo terceiro, ocupando a posição de substituto tributário, lhe repasse o valor cobrado.⁶⁹ No ponto, pode-se apontar a explicação de Eisele, a qual, ainda que extensa, bem explica a dinâmica do tipo penal em questão:

“A operação é estruturada de modo que o contribuinte de direito (comerciante) recolha do contribuinte de fato (consumidor), valor excedente ao preço da operação e que constitua a parcela referente ao tributo, retendo-a consigo por determinado espaço de tempo (período de apuração) para, posteriormente (tempo ou prazo legal), repassá-la ao fisco. Outra operação idealizada consiste em o agente, ao pagar a remuneração ao empregado, descontar a parcela devida por este último a título de imposto de renda retido na fonte, ou contribuição social, e pagar parte do total ao empregado (parcela

⁶⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 425-426.

⁶⁸ Nos termos de Paulsen, a “*substituição tributária é o instituto de Direito Tributário que consiste na determinação, por lei, à pessoa não contribuinte de determinado tributo (substituto tributário) que, em face da situação de ascendência que ostenta relativamente ao contribuinte (substituído) – situação essa que é o pressuposto de fato da regra matriz de substituição -, verifique a ocorrência do fato gerador do tributo, calcule e efetue, com valores retidos ou exigidos do contribuinte em nome do contribuinte, o pagamento do tributo devido em caráter definitivo ou de montante a título de mera antecipação por conta de tributo que ainda tenha de ser calculado e ajustado pelo contribuinte (valores esses que, não fosse a norma de substituição, seriam pagos diretamente pelo contribuinte), sob pena de ficar o substituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher e que tampouco tenha sido pago pelo contribuinte.*” (PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.). Ainda, segundo Torres, a figura da substituição tributária está posta assim: “*substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária. O conceito de substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN: a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.*” (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000, p. 222-223.).

⁶⁹ A figura da substituição tributária está legalmente prevista no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, assim como no artigo 128, do Código Tributário Nacional, a ver: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido; Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

consistente na remuneração líquida a título de salário), recolhendo a outra parcela ao fisco (tributo ou contribuição social)".⁷⁰

Pelo entendimento acima apresentado, quando um agente, na posição de substituto tributário do fisco, embute determinado valor de tributo no preço final da mercadoria, mas, mesmo declarando ao esse valor ao fisco, deixa de repassá-lo aos cofres públicos dentro do prazo previsto e determinado por lei, este sujeito incorrerá, portanto, na figura delitiva em questão.⁷¹ Por exemplo, se um comerciante agrega o valor do tributo no preço da mercadoria destinada ao consumidor final e, depois de cobrar e declarar, injustificadamente adiciona o valor cobrado ao seu próprio capital, em detrimento do necessário repasse que deveria realizar ao fisco, a conduta exemplificada pode ser conceituada, então, como uma espécie de apropriação indébita tributária.⁷²

⁷⁰ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 154.

⁷¹ PAULSEN, Leandro. **Crimes federais**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 365. Ainda: Para Eisele, “ao descrever o tipo mediante os verbos que indicam as condutas sucessivas “descontado ou cobrado”, e “deixar de recolher”, a lei considerou a operação sob o aspecto formal, de modo que, se o contribuinte de direito desconta ou cobra o ônus tributário do contribuinte de fato e, ao final do período de apuração não recolhe o valor respectivo aos cofres públicos, pratica conduta típica, ainda que não tenha substancialmente recebido tais valores dos sujeitos de quem os descontou ou cobrou.” (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 158.)

⁷² Ainda, vale o destaque aos seguintes excertos: “Conceitualmente, a apropriação indébita na condição de ilícito geral faz parte da definição do Código Penal; mas no aspecto tributário surge definida na Lei 8.137/1990, a qual produz eficácia em atenção à conduta do responsável e ao valor (soma) retro. Essencialmente, portanto, a apropriação do indébito tributário repercute na lesão praticada contra o Estado, ao deixar o sujeito de proceder ao repasse no prazo previsto e legalmente determinado, de tal sorte a mantê-lo, sem qualquer justificativa, agregado ao próprio capital.” (ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário: um estudo da norma penal tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 42). Ademais: “Deixar de recolher (não pagar), no prazo estipulado em lei, determinado valor de tributo (ou contribuição social, que, como já dissemos anteriormente, também é tributo), aos cofres públicos (ao fisco). A particularidade deste tipo penal é justamente o prévio desconto ou a cobrança de terceiro do mencionado valor, apropriando-se do que não lhe pertence. Ex.: o comerciante (sujeito passivo da obrigação, por imposição legal), cobra do comprador o ICMS referente à mercadoria vendida, mas não repassa a quantia ao tesouro.” (NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 995). Ainda: “O sentido da incriminação, a nosso juízo, é justamente o de reprová-la conduta daquele que efetivamente retém ou cobra o valor do tributo, com o objetivo de enriquecer, deixando de recolher a quantia aos cofres públicos. Na medida em que primamos pela interpretação sistemática e harmônica do sistema pena, o tipo do art. 2º, II, deve ser interpretado no mesmo sentido do crime do art. 168-A, como espécie sui generis de apropriação indébita, pois o legislador utiliza a mesma terminologia.” (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 182). No mesmo modo: “O dispositivo incrimina a apropriação indébita do valor de tributo descontado ou cobrado pelo contribuinte e que, obviamente, deveria ser recolhido aos cofres públicos. Em vez de empregar a conceituação jurídico-penal correntia, o legislador vale-se de fórmula omissiva: “deixar de recolher”. Parece-nos mais expressiva a fórmula utilizada no art. 168 do Código Penal (“apropriar-se”), que ainda tem a vantagem de ser comissiva. Por sem dúvida o substrato do tipo reside na apropriação indébita, não passando a locução “deixar de recolher” de

Costa Jr. e Denari também entendem que o exemplo trazido se trata de uma apropriação indébita, pois, na concepção dos autores, o que se realiza, com a conduta do agente que ocupa a posição de substituto tributário e deixa de repassar ao fisco valores de tributos descontados ou cobrados é, de fato, uma apropriação do produto de imposto que deveria ser repassado ao erário público.⁷³ *Pari passu*, Ribas também salienta que, em seu entendimento, o crime em questão se trata de uma apropriação indébita, uma vez que, “*ao reter o dinheiro que pertence ao Poder Público, o agente pratica inversão na sua posse, em verdadeira apropriação indevida*”.⁷⁴ Contudo, é preciso destacar que esse é apenas o conceito inicial encontrado na doutrina especializada e, urge ressaltar, não vincula a sequência do texto, tampouco as conclusões do trabalho.

Não obstante, conforme pontua Eisele, diferentemente do crime de apropriação indébita do Código Penal (artigo 168), para a configuração do delito previsto no inciso II, artigo 2º, da Lei 8.137 de 1990, não é necessária a presença do que o autor chama de “*ânimo de apossamento definitivo ou inversão do título da*

eufismo, a fim de contornar a dificuldade de aferir o momento em que se caracteriza a apropriação.” (SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 223-224.). Ainda: “*A reprovabilidade está em que o contribuinte de fato, ao não recolher o valor correspondente, age como se tivesse se apropriado daquilo que não é seu, mas do Estado. Embora não esteja expressa no texto legal a ação de apropriar-se, a ideia de reprovabilidade da conduta está exatamente na semelhança do agir do agente com a apropriação indébita.*” (LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 126-127). Ademais: “*Este dispositivo legal descreve a figura da apropriação indébita, visando, por via de consequência, impedir que o contribuinte, inescrupulosamente, venha se apropriar de numerário do Estado, aproveitando-se da circunstância de deter a respectiva importância para posterior recolhimento aos cofres públicos. Sendo assim, está-se diante da figura da apropriação indébita, tal qual prevista pelo art. 168 do CP, não sendo esta aplicada em razão da lei especial que regula a matéria.*” (HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 251-268, p. 265.); “*Ao reter o dinheiro que pertence ao Poder Público, pratica inversão na sua posse, em verdadeira apropriação indevida, marcada pelo termo fatal para o recolhimento; atinge o desiderato que é o de apropriar-se da renda, e assim alcança, por equiparação, o delito de apropriação indébita.*” (CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 177.); Também: “*Essa espécie de apropriação indébita está estritamente relacionada à substituição tributária, sendo configurada quando o substituto, responsável pelo pagamento de tributo por fato gerador praticado pelo contribuinte, deixa de realizar o recolhimento, violando dever específico que a lei lhe determina ao deixar de repassar o valor aos cofres públicos.*” (SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos; PAIXÃO, Thales Eduardo Silva Gracelácio da. **O crime de apropriação indébita tributária: estudo de caso – HC nº 399.109, julgado pelo STJ (RHC nº 163.334, em trâmite perante o STF)**. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 91-114, jan./fev., 2019, p. 92).

⁷³ COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 126.

⁷⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 85.

propriedade do valor”, sendo, portanto, apenas necessário que não ocorra o pagamento do valor declarado ao Fisco.⁷⁵ Para o autor, *“a declaração do valor devido, em GIA de ICMS, DIPI de IPI, declaração de IR ou documento equivalente, com a decorrente confissão da dívida e implícito reconhecimento, por parte do contribuinte, da propriedade do valor por parte do Estado, não descaracteriza o tipo, eis que este refere-se ao inadimplemento da obrigação e não à sua liquidez”*.⁷⁶

Ainda, um último apontamento a ser realizado sobre o crime em estudo, diz respeito ao fato de que a apropriação indébita tributária, para determinado setor da doutrina, pode ser considerado um delito impróprio contra a ordem tributária, por conta da ausência de sonegação fiscal propriamente dita.⁷⁷ Segundo Lovatto, a ação de não recolher os tributos no prazo devido, ainda que declarados, não constitui, em sentido próprio, uma sonegação fiscal, ainda que o crime em questão esteja tipificado na Lei nº 8.137 de 1990 e, em tese, *“constitua crime da mesma natureza”* que os do artigo 1º, de modo que é possível dizer que se está diante de figura penal imprópria por não ocorrer nenhuma espécie de evasão ao fisco.⁷⁸

Quanto à questão relacionada às contribuições sociais descontadas de empregados, também presente no texto do tipo penal (*“deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social [...]”*), entende-se que este ponto não merece aprofundamento teórico no âmbito do presente trabalho, uma vez que a questão fica resolvida em decorrência da criação do artigo 168-A, do Código Penal, inserido na legislação pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000.⁷⁹ Assim, na hipótese

⁷⁵ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 166-167.

⁷⁶ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 167.

⁷⁷ LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 80.

⁷⁸ LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 80-81.

⁷⁹ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. § 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. § 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o

da ocorrência de apropriação de contribuições sociais por parte do empregador, remete-se, pois, à norma do artigo 168-A, do Código Penal, que versa sobre o crime em questão e as respectivas punições – ou seja, não é mais abrangida pelo tipo penal em estudo.⁸⁰

1.2 Bem jurídico tutelado

Qualquer investigação realizada no âmbito da dogmática penal apresentará o entendimento de que a função do direito penal é a proteção subsidiária de bens jurídicos, significando, assim, que o direito penal, tendo em vista seu caráter fragmentário, ocupa-se do papel, no campo normativo de um Estado, de proteger aqueles bens ou valores que, em determinada sociedade historicamente situada, são considerados fundamentais ao desenvolvimento e à convivência harmônica e pacífica desta mesma sociedade.⁸¹ Assim, concebe-se que a tarefa do direito penal no

pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. § 4º A faculdade prevista no § 3º deste artigo não se aplica aos casos de parcelamento de contribuições cujo valor, inclusive dos acessórios, seja superior àquele estabelecido, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

⁸⁰ A respeito do crime de apropriação indébita previdenciária, ver, dentre outros: DARIVA, Paulo. **O delito de apropriação indébita previdenciária: crime de omissão material?** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009; SLOMP, Rosângela. **A inconstitucionalidade do crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, §1º, inc. I do Código Penal)**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

⁸¹ Nesse sentido, a lição de Maurach: *“El derecho penal comparte con las demás ramas del derecho la tarea de protección de la paz jurídica. Sin embargo, la especial función de protección del derecho penal deriva de la tarea de defensa represiva que sobre él recae, frente a las perturbaciones especialmente graves a la paz. Estas perturbaciones son las que, conforme a la dirección y a la clase de la acción, afectan intereses que para la convicción general de la comunidad, o al menos para la de sus capax dominantes, aparecen como particularmente valiosos y, por lo mismo, especialmente necesitados de protección. Por consiguiente, incluso en consideración del principio de economía penal ellos no pueden prescindir de la protección jurídico-penal. Se ha hecho costumbre describir tales intereses jurídico penalmente protegidos como bienes jurídicos y, asimismo, definir la tarea del derecho penal como la protección de bienes jurídicos en virtud de medios específicos.”* (MAURACH, Reinhart. **Derecho penal: parte general. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible.** Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 333.). Também, vale frisar o seguinte excerto de Faria Costa: *“Todos sabemos que o direito penal é um campo de normatividade cuja matriz está no seu caráter fragmentário já tantas vezes convocado. O direito penal só protege certos e determinados bens, o que faz com que, em uma outra linha de apreensão, ele se postule, como se sabe, sempre norteado pelo princípio do mínimo de intervenção do aparelho sancionatório do Estado, a que se tem ainda de adicionar a pergunta, não menos importante, sobre o merecimento da pena. Por outras palavras: o direito penal só protege os bens ou valores que, em uma determinada comunidade e em um também determinado momento histórico, constituem o mínimo ético que não pode ser, nem mais, nem menos, do que o núcleo duro dos valores que a comunidade assume como seus e cuja proteção permite que ela*

ordenamento jurídico é de *ultima ratio regum*, isto é, ser o meio subsidiário de proteção onde as demais esferas do direito se tornam insuficientes à evitação da ofensa aos bens e valores que o campo jurídico-normativo intenciona tutelar.⁸²

Com isso em consciência, toma-se a compreensão de que o direito penal deve se estruturar a partir de uma concepção democrática de Estado, na medida em que deve estar a serviço da sociedade, a fim de proteger, de modo subsidiário e fragmentário, aqueles bens jurídicos que são considerados fundamentais, em alguma medida, a todos os indivíduos.⁸³ Dessa maneira, considerando a importância do bem jurídico ao direito penal, é preciso compreender que essa categoria dogmática possui diversos significados na literatura penal, vez que historicamente esteve vinculada aos mais variados conceitos e entendimentos, todos atrelados sobremaneira ao momento no qual os estudos eram realizados.⁸⁴

Pode-se destacar, apenas a título de constatação, que ao longo dos anos o bem jurídico passou, por exemplo, pela primitiva concepção subjetivista de Feuerbach, depois, pelos primeiros contornos trazidos pelas noções positivistas de Binding e Liszt; posteriormente, pelas noções autoritárias da Escola de Kiel durante o período do nacional-socialismo na Alemanha, que refutam o bem jurídico como núcleo material do delito; passando, ao depois, para os entendimentos mais recentes, referentes, por exemplo, ao fato de que o direito penal visa tutelar a vigência da norma penal, e não bens jurídicos, como postulado pelo funcionalismo sistêmico de Jakobs; e, por fim, às ideias vinculadas à ordem jurídico-constitucional, também chamadas de teorias constitucionais do bem jurídico, as quais estão alicerçadas em uma

e todos os seus membros, de forma individual, encontrem pleno desenvolvimento em paz e tensão de equilíbrio instável.” (FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal.** (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 302.).

⁸² TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 13-14.

⁸³ Anota Heloísa Estellita que: “*O modelo de um Direito Penal, voltado à exclusiva proteção de bens jurídicos, é extraído das características dos Estados Sociais e Democráticos de Direito delineados nas Constituições modernas: pluralistas, laicos, guiados pela tolerância, nos quais todo o poder emana do povo, baseados na dignidade da pessoa humana à qual se atribui um conjunto de direitos fundamentais invioláveis e ao Estado o cumprimento de prestações socioeconômicas voltadas à garantia e promoção dessa dignidade. Nesses Estados, o Direito Penal, na medida em que dispõe da sanção mais grave do ordenamento jurídico, envolvendo restrições à dignidade da pessoa humana e a seus direitos fundamentais, deve limitar-se a proteger bens jurídicos quando haja necessidade, de forma subsidiária e fragmentária.*” (SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributária na Constituição Federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 81-82.)

⁸⁴ Por questões metodológicas, entende-se como sendo desnecessário apresentar toda a evolução do conceito de bem jurídico no presente trabalho.

perspectiva de que o bem jurídico-penal está atrelado aos ditames dos textos constitucionais dos países.⁸⁵

Apesar de terem sido apresentados, de forma breve, alguns conceitos e momentos de compreensão a respeito do bem jurídico, entende-se, para fins do presente trabalho, que o bem jurídico está, de forma inarredável, atrelado à ordem axiológica-constitucional, e, por isso mesmo, é a partir dela que devem ser extraídos os bens que merecem o devido resguardo pelo direito penal.⁸⁶ Daí porque se entende, então, que deve haver uma intrínseca relação entre a ordem jurídico-constitucional e a ordem jurídico-penal, de modo que a última se atente às referências contidas na primeira, sendo, pois, a Constituição o limite de interpretação e regulamentação da atividade legislativa e punitiva do Estado.⁸⁷ Até porque, adotando-se este

⁸⁵ Sobre os contornos históricos do bem jurídico-penal, ver: LUZ, Yuri Corrêa da. **Entre bens jurídicos e deveres normativos**: um estudo sobre os fundamentos do direito penal contemporâneo. São Paulo: IBCCRIM, 2013, p. 37-75; TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 16-17; BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 9-16; SBARDELOTTO, Fábio Roque. **Direito penal no Estado Democrático de Direito**: perspectivas (re)legitimadas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 113-126; RUIVO, Marcelo Almeida. **Criminalidade fiscal e colarinho branco**: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar? *In*: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antônio Nascimento da. [orgs.] **Direito penal, direito processual penal, e direito fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latim, 2006, p. 1177-1215, p. 1195-1196; COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1998, p. 57-64; MAURACH, Reinhart. **Derecho penal**: parte general. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 333-334;

⁸⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 66. Ainda, sobre as questões de merecimento de tutela penal por determinado bem jurídico, cf.: ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime**. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992;

⁸⁷ Para Dias; *“Logo por aqui se deve concluir que um bem jurídico político-criminalmente vinculante existe ali – e só ali – onde se encontre refletido num valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social total e que, deste modo, se pode afirmar que “preexiste” ao ordenamento jurídico-penal. O que por sua vez significa que entre a ordem axiológica jurídico-constitucional e a ordem legal – jurídico-penal – dos bens jurídicos tem por força de se verificar uma qualquer relação de mútua referência. Relação que não será de “identidade”, ou mesmo só de “recíproca cobertura”, mas de analogia material, fundada numa essencial correspondência de sentido e – do ponto de vista sua tutela – de fins. Correspondência que deriva, ainda ela, de a ordem jurídico-constitucional constituir o quadro obrigatório de referência e, ao mesmo tempo, o critério regulativo da atividade punitiva do Estado. É nesta acepção, e só nela, que os bens jurídicos protegidos pelo direito penal se devem considerar concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais. É por esta via – e só por ela em definitivo – que os bens jurídicos se “transformam” em bens jurídicos dignos de tutela penal ou com dignidade jurídico-penal.”* (DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 67). No mesmo diapasão: *“Embora seja o meio sociocultural sua fonte inspiradora, é imprescindível ainda a filtragem constitucional para qualquer consideração acerca de bens estritamente jurídico-penais, pois só a Magna Carta é capaz de dar a legitimação e concretização necessárias ao objeto de tutela. Assim, concordamos com a posição de Figueiredo Dias no sentido de que esta relação deve*

posicionamento, é possível dizer que o bem jurídico-penal se encontra limitado à conformação crítica e transistemática constitucional, pois deve haver uma estrita relação entre bem jurídico e necessidade de legitimação constitucional.⁸⁸

Nessa medida, o bem jurídico possui um papel de fundamental importância no sistema penal, porque, além de estar, hodiernamente, relacionado com os ditames constitucionais que norteiam o Estado Democrático de Direito, também impõe limites restritivos ao legislador, tal como a necessidade de que todo tipo penal preveja, em sua essência, uma ofensa ao bem jurídico que se pretende resguardar.⁸⁹ Logo, uma vez que representa uma categoria limitadora ao poder punitivo, por impor restrições quanto à criação de tipos penais e aplicação prático-hermenêutica de sanções, o bem jurídico deverá sempre estar relacionado aos mandamentos e princípios constitucionais, pois se orienta a partir destes pressupostos no estabelecimento da criação de normas punitivas.⁹⁰ A Constituição Federal assume, nesses termos, fundamental protagonismo, pois é o marco de referência à normatividade jurídico-penal e elaboração dos tipos penais.⁹¹

Com efeito, por conta da assumida função crítica que esta categoria possui, teleologicamente orientada e baseada nas diretrizes constitucionais, pode ser referido, então, que a figura do tipo penal se manifesta somente quando houver uma relevante ofensa ao bem jurídico, ofensa que se erige em forma de lesão ou perigo de lesão do bem que se pretende tutelar pela criação da figura penal.⁹² Tal concepção está baseada fundamentalmente na noção de crime como ofensa a bens jurídicos,

ser realizada por uma analogia material, somente podendo ser reconhecido como bem jurídico aquele bem que esteja de acordo (ou ao menos não seja contrário) com os princípios e valores consagrados na Constituição de cada país.” (SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de. **Bem jurídico-penal e engenharia genética humana**: contributo para a compreensão dos bens jurídicos supra-individuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 142).

⁸⁸ D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 67.

⁸⁹ Nesse sentido, anotam Zaffaroni e Pierangeli que: “*Não se concebe a existência de uma conduta típica que não afete um bem jurídico, posto que os tipos não passam de particulares manifestações de tutela jurídica desses bens.*” (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 461-462)

⁹⁰ SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributária na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 82.

⁹¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 124.

⁹² ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do direito penal**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 39.

consistente na compreensão de que, em decorrência da existência da ofensividade (*nullum crimen sine iniuria*), todo tipo de crime deve descrever uma conduta considerada ofensiva a determinado bem jurídico-penal.⁹³

Ainda que estudado posteriormente, no segundo capítulo da dissertação, vale deixar assentado que a noção de ofensividade em direito penal consiste na projeção do delito como um ente jurídico que se erige, apenas e tão-somente, a partir da existência de uma relevante ofensa ao bem jurídico-penal, demonstrando, portanto, que essa noção está embasada sobremaneira na concepção de direito penal centrada em valores democráticos de liberdade, que preza pelo homem enquanto ser no mundo e que se afasta de toda e qualquer persecução penal que possua, em sua matriz, a criminalização de condutas de cunho moral, ético ou político.⁹⁴ Em suma, trata-se de limite materialmente imposto ao direito penal, que, pela exigência de ofensa ao bem jurídico-penal, insere barreiras e limites materiais, por assim dizer, em relação às hipóteses de criminalização e aplicação do direito penal.⁹⁵

Nessa linha de pensamento, pode-se dizer que a forma de compreender o direito penal com base na ofensividade também representa uma espécie de apoio à ordem jurídico-penal centrada em valores democráticos e em princípios liberais, que emanam, sobretudo, do próprio texto da Constituição Federal, tal como já referido alhures.⁹⁶ Logo, não há como conceber o direito penal, em decorrência das exigências da ofensividade, sem uma leitura de lastro constitucional, até porque, como destaca Kazmierczak, *“o único modelo de Direito Penal e de delito compatível com a Constituição é, em consequência, de um Direito Penal como instrumento de proteção de bens jurídicos e de um delito estruturado como ofensa concreta a esses bens jurídicos, na forma de lesão ou perigo concreto de lesão”*.⁹⁷

⁹³ RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 434.

⁹⁴ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 48.

⁹⁵ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 46.

⁹⁶ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 51.

⁹⁷ KAZMIERCZAK, Luiz Fernando. **Princípio da ofensividade como pressuposto do “jus puniendi”**: enfoque sobre o conceito material do delito à luz da Constituição Federal de 1988. Revista Lex, São Paulo, ano 20, n. 22, p. 9-17, fev., 2008, p. 11.

Ainda, necessário salientar que a ofensividade, em termos práticos, se perfectibiliza em dois momentos, a ver: primeiro, na orientação e limitação do legislador penal durante a elaboração e construção das normas penais – de *jure condendo*; em segundo, no trabalho hermenêutico de interpretação da norma penal, no momento de sua aplicação, havendo de ser, pois, de acordo com os ditames da ofensividade – de *jure condito*.⁹⁸ Nesse sentido, significa dizer que o legislador deve estar orientado pelos mandamentos constitucionais na elaboração de tipos legais de crime, limitando-se a tipificar como criminosas somente aquelas condutas que efetivamente causem um dano ou coloquem em perigo de dano determinados bens jurídicos; por outro lado, na esfera prática, o intérprete deve, pela noção da ofensividade em direito penal, ficar adstrito somente à punição de fatos que efetivamente atinjam o objeto de tutela da norma penal.⁹⁹

Nesse passo, os crimes tributários, do mesmo modo que os demais tipos legais de crime, apenas se erigem materialmente e são considerados legítimos quando visam tutelar determinados bens jurídicos, isto é, procuram proteger contra uma ofensa ou perigo de ofensa alguns bens considerados supraindividuais, de toda a coletividade.¹⁰⁰ Tal característica dos crimes tributários coloca-os, portanto, na esfera do direito penal secundário, cuja função é, em resumo, tutelar bens tidos por comunitários, como a ordem econômica e financeira, saúde, previdência social, dentro outros, previstos no âmbito do texto constitucional.¹⁰¹ Referidos bens são, em termos dogmáticos, realidades construídas normativamente, na medida em que são

⁹⁸ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 49.

⁹⁹ D'AVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grings. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 94.

¹⁰⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28. Segundo a lição de Maurach, "*bienes jurídicos de la colectividad son, en primer término, los valores comunitarios supraestatales, como la paz interna y externa, el sentimiento de piedad, la humanidad, la obligación de ayuda al prójimo, la seguridad del tráfico jurídico, el aseguramiento ante peligros comunes; por otra parte, también los valores que concreta el Estado, tales como la subsistencia del Estado en cuanto tal, el poder estatal en sus distintas formas de manifestación, la administración de justicia y la pureza de la actividad funcionaria.*" (MAURACH, Reinhart. **Derecho penal**: parte general. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 337.)

¹⁰¹ Sobre o direito penal secundário, cf.: RUIVO, Marcelo Almeida. **Criminalidade fiscal e colarinho branco**: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar? *In*: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antônio Nascimento da. [orgs.] **Direito penal, direito processual penal, e direito fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latim, 2006, p. 1177-1215.

estabelecidos pela norma penal, como bem explica Ruivo, ao enfatizar que “*a norma penal é quem estabelece os contornos do valor tutelado, tendo em vista muitos deles não existirem na realidade naturalística ou, ainda, o âmbito de proteção, sob o albergue da lei, se restringir a uma fração do real*”.¹⁰²

Porém, embora o reconhecimento de um determinado bem jurídico tutelado seja pressuposto fundamental à existência do delito, o que se nota em termos de crimes tributários é que há uma verdadeira babel dogmática, de inúmeros questionamentos e pouco consenso teórico, pois são inúmeras as noções encontradas na dogmática penal – e até tributária – a respeito do objeto tutelado nesta modalidade de crimes.¹⁰³ Camargo refere, por exemplo, que embora seja importante a determinação do bem jurídico nos delitos tributários, para a interpretação e aplicação, fato é, entretanto, que não há consenso doutrinário a respeito do bem jurídico efetivamente protegido nestes delitos.¹⁰⁴

Para alguns, protege-se, antes de tudo, a ordem tributária, em decorrência de sua previsão constitucional¹⁰⁵; para outros, o bem jurídico protegido é, diretamente, a administração pública, na forma do erário público¹⁰⁶; de outro lado, entende-se que se pretende tutelar o direito que o Estado tem de instituir e cobrar impostos e contribuições¹⁰⁷, para ficar apenas nesses exemplos. Cabe, então, realizar o apontamento sobre as diversas perspectivas de compreensão existentes na doutrina a respeito do bem jurídico protegido nos crimes tributários.

Em primeiro lugar, apresenta-se o entendimento de que o bem protegido nos crimes fiscais é a ordem tributária, pois, conquanto seja um conceito bastante

¹⁰² RUIVO, Marcelo Almeida. **Criminalidade fiscal e colarinho branco**: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar? In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antônio Nascimento da. [orgs.] **Direito penal, direito processual penal, e direito fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latim, 2006, p. 1177-121, p. 1187.

¹⁰³ STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 332.

¹⁰⁴ CAMARGO, Beatriz Corrêa. **Crimes tributários no Brasil**: reflexões sobre o difícil equilíbrio entre a lógica arrecadatória do fisco e a racionalidade punitiva. *Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal*, Porto Alegre, ano 14, n. 83, p. 43-54, abr./mai., 2018, p. 47.

¹⁰⁵ LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários**: aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 92.

¹⁰⁶ HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 245.

¹⁰⁷ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 82.

amplo¹⁰⁸, majoritariamente a doutrina e a jurisprudência possuem o entendimento de que se busca tutelar essa categoria supraindividual, em decorrência de sua previsão constitucional (artigos 145 e ss. da Constituição Federal), assim como porque o artigo 1º da Lei 8.137/90 refere, no *caput*, “*que constitui crime contra a ordem tributária [...]*”.¹⁰⁹ Bitencourt chega a referir, em sua obra, que “*sempre e quando o comportamento tipificado não represente uma ofensa à preservação do bem jurídico ordem tributária, não há que se falar na deflagração do poder punitivo do Estado*”.¹¹⁰

Porém, a legislação nacional não define claramente o que é ordem tributária, tampouco a Lei nº 8.137 de 1990 assim o faz, pois, embora “*defina os crimes contra a ordem tributária*”, como apontado, não traz nenhuma especificação a respeito deste conceito, de tal modo que ela pode ser entendida como uma abstração referente à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, porém, nada mais que isso.¹¹¹ A ordem tributária, por exemplo, pode ser concebida como um conceito bem mais extenso do que o simples interesse estatal na arrecadação de tributos; outrossim, também pode ser conceituada como um conjunto de valores, conceitos, princípios e finalidades, todos inerentes ao sistema tributário.¹¹²

De mais a mais, também cabe referir que a ordem tributária possui, por si própria, meios de proteger a eficácia de suas normas, sendo desnecessário, por conseguinte, que o direito penal cumpra esse papel.¹¹³ Inclusive, como bem refere Camargo, a própria legislação tributária possui penalidades em relação ao descumprimento de suas normas, destacando-se aqui o perdimento de bens previsto

¹⁰⁸ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 80.

¹⁰⁹ Vide, *v.g.*: BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28; LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 92;

¹¹⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 29.

¹¹¹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 118.

¹¹² RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 438.

¹¹³ CAMARGO, Beatriz Corrêa. **Crimes tributários no Brasil: reflexões sobre o difícil equilíbrio entre a lógica arrecadatória do fisco e a racionalidade punitiva**. *Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal*, Porto Alegre, ano 14, n. 83, p. 43-54, abr./mai., 2018, p. 48.

nos artigos 105, do Decreto-Lei nº 47/66, e no artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.¹¹⁴

Sendo assim, conclui-se que a ordem tributária é um conceito demasiadamente abstrato, de modo que, tanto quanto a ordem pública, não possui um consenso jurídico a seu respeito.¹¹⁵ E, justamente por ser um conceito indeterminado, como bem jurídico torna-se incapaz de cumprir sua função dogmática, pois gera, ao destinatário da norma punitiva, uma desorientação, e impossibilita, igualmente, a verificação exata de como o delito se consumou.¹¹⁶ Não há como concluir, então, que os crimes tributários visam proteger o bem jurídico ordem tributária, ainda que no Brasil alguma parte da doutrina adote este entendimento, em vista da própria nomenclatura trazida na Lei 8.137 de 1990.¹¹⁷

Em sentido semelhante ao entendimento acima apresentado, mas de certa forma mais abrangente ainda, encontra-se na dogmática o entendimento segundo o qual a tutela da ordem tributária está relacionada diretamente à proteção também da ordem econômica, na medida em que, ao preservar-se o sistema tributário nacional, está-se protegendo, ao mesmo tempo, também a concreção de diversas atividades desempenhadas pelo Estado.¹¹⁸ O entendimento em questão é advogado por Scholz, que, em texto sobre o assunto, sustenta que, em virtude da intercomunicação existente entre o direito econômico e o direito tributário, há uma espécie de proteção global da ordem econômica, a qual se coloca acima das demais categorias, pois é considerada um “*complexo conjunto de valores, regras, objetivos, fatos e condutas*

¹¹⁴ CAMARGO, Beatriz Corrêa. **Crimes tributários no Brasil**: reflexões sobre o difícil equilíbrio entre a lógica arrecadatória do fisco e a racionalidade punitiva. *Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal*, Porto Alegre, ano 14, n. 83, p. 43-54, abr./mai., 2018, p. 48-49.

¹¹⁵ BRITO, Auriney Uchôa de. **Responsabilidade penal tributária**. In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. [orgs.]. **Doutrinas essenciais**: direito penal econômico e da empresa. Volume V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 117-135, p. 127.

¹¹⁶ RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária**: do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 439.

¹¹⁷ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário**: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 152.

¹¹⁸ SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. **Criminalidade contra a ordem tributária**. In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. [orgs.]. **Doutrinas essenciais**: direito penal econômico e da empresa. Volume V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 449-464, p. 454.

que guardam entre si permanentes e sucessivas relações de causa e efeito".¹¹⁹ Entretanto, é preciso referir que se adotam aqui os mesmos argumentos críticos em relação à ordem tributária, na medida em que, tendo em vista a amplitude conceitual e ineficiência para fins de persecução penal, não há como concluir que os crimes tributários visam tutelar a ordem econômica. O conceito é demasiadamente amplo e não cumpriria, portanto, a função dogmática de possibilitar ao intérprete e aplicador da norma penal a definição precisa no momento de aplicação da sanção jurídico-criminal.

Sob outra perspectiva, há a concepção doutrinária cujo entendimento é de que os crimes fiscais visam proteger o erário público, consistente, por exemplo, na receita tributária, que é representada pelos recursos arrecadados pelo Estado para a consecução de suas finalidades para com a sociedade.¹²⁰ O erário público é entendido aqui como o meio de subsistência do Estado para custear toda a máquina pública, sendo de interesse, pois, a existência da repressão penal para inibir condutas que prejudicam estes interesses.¹²¹ Nos termos de Prado, ao adotar-se o entendimento de que o erário público é o bem jurídico tutelado, o legislador *"tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades"*.¹²² Nessa medida, ao lesar o patrimônio estatal, o agente do delito fiscal está causando, por assim dizer, um prejuízo social pela inviabilização de diversas atividades desempenhadas pelo Estado, de modo que, por ser nociva à coletividade, a conduta merece ser criminalizada.¹²³

¹¹⁹ SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. **Criminalidade contra a ordem tributária**. In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. [orgs.]. **Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa**. Volume V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 449-464, p. 454.

¹²⁰ No sentido do texto: *"Para que o Estado possa desincumbir-se das tarefas que lhe cabem, necessita de recursos materiais. No momento contemporâneo, tais recursos são obtidos essencialmente pela arrecadação de tributos. As condutas previstas pela Lei nº 8.137/90 como crimes contra a ordem tributária e também aquelas constantes dos artigos 168-A e 337-A do Código Penal lesam essencialmente a arrecadação tributária. O valor correspondente ao tributo devido é designado como crédito tributário. Desta sorte, é correto afirmar que a incriminação das condutas que a mencionada lei classifica como crimes contra a ordem tributária e também as condutas descritas nos dois mencionados artigos do CP têm o crédito tributário como bem jurídico que essencialmente procuram proteger."* (DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 80).

¹²¹ RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 42.

¹²² PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 309.

¹²³ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 163.

Todavia, de forma contrária ao entendimento acima apresentado, Ruivo sustenta que o erário público não pode ser identificado como valor protegido pelos crimes fiscais.¹²⁴ Segundo refere em estudo sobre o assunto, os tributos não são a única fonte de custeio das atividades estatais, haja vista que o Estado possui diversas fontes de receita, tais como receitas geradas por empresas públicas, royalties de produtos, emissão de títulos e outros elementos, cuja proteção não ocorre pela via dos crimes fiscais.¹²⁵ A mais disso, o autor ainda crítica a categoria em questão por entender que o erário público é um conceito semanticamente vago, isto é, impreciso e insuficiente para atender aos critérios de limitação do poder punitivo, como também são as ordens tributária e econômica.¹²⁶

Um outro posicionamento, referente às chamadas teorias ecléticas quanto ao bem jurídico tutelado nos crimes tributários, aponta que nestes delitos visa-se proteger dois bens jurídicos, sendo um imediato e outro mediato.¹²⁷ Para Amaral, o bem jurídico imediatamente protegido é a arrecadação tributária, e, de forma mediata, protege-se o tributo e todas suas funções constitucionais, consistentes na possibilidade de o Estado incrementar suas receitas e fornecer à sociedade serviços como saúde, educação e segurança.¹²⁸ Adotando-se esse entendimento, poder-se-ia considerar que os crimes tributários possuiriam, então, um caráter pluriofensivo, pois, em um primeiro momento, atingiriam o bem jurídico imediato, consistente na arrecadação fiscal, e, em um segundo momento, o bem jurídico mediato, por colocar em perigo de lesão as finalidades constitucionais do tributo.¹²⁹ Dando voz a essa compreensão,

¹²⁴ RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, 439-440.

¹²⁵ RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, 439-440.

¹²⁶ RUIVO, Marcelo Almeida. **Criminalidade fiscal e colarinho branco: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar?** In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antônio Nascimento da. [orgs.] **Direito penal, direito processual penal, e direito fundamentais: visão luso-brasileira**. São Paulo: Quartier Latim, 2006, p. 1177-1215, p. 1195-1196, p. 1200.

¹²⁷ RODRIGUES, Savio Guimarães. Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 155-156.

¹²⁸ AMARAL, Leonardo Coelho do. **Crimes sócio-econômicos e crimes fiscais: algumas características**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 11, n. 43, p. 187-225, set., 2003, p. 211.

¹²⁹ AMARAL, Leonardo Coelho do. **Crimes sócio-econômicos e crimes fiscais: algumas características**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 11, n. 43, p. 187-225, set., 2003, p. 212-213.

Camargo refere que essa concepção de bem jurídico está atrelada diretamente a todo o interesse público, na medida em que, se os indivíduos outorgam ao Estado os poderes para alcançar um bem comum, consistente, por exemplo, em liberdade, igualdade e justiça, isso somente é possível com a contribuição de todos mediante o recolhimento de impostos suficientes ao custeio da máquina pública.¹³⁰

De outra banda, cumpre apontar o entendimento de que os crimes tributários intencionam proteger somente a arrecadação fiscal, uma vez que, é em decorrência desse procedimento que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios conseguem formar a receita pública necessária para a consecução e implemento de suas diretrizes econômicas, de tal forma que isso representa, como referido alhures, um valor supraindividual, constitucionalmente relevante e que é, de certo modo, reconduzido à pessoa humana.¹³¹ Segundo Rodrigues, “o processo de arrecadação tributária, entendido como instrumento de formação de receita pública de implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição, representa um valor transindividual apto a ser tutelado penalmente”.¹³² Assim, considerando o que diz o autor, o fator fundamental à criminalização da conduta de sonegação de imposta está relacionado ao fato de que esta conduta impossibilita que a Administração Pública estabilize seu sistema de arrecadação e conformação econômica e, por consequência, receba devidamente os tributos dos contribuintes.¹³³

Ainda que se trate de compreensão mais concreta sobre o valor protegido, pois menos abstrata que a ordem tributária, há posicionamento crítico em relação a esse entendimento, o qual advoga que a arrecadação fiscal não é um conceito que carrega consigo os elementos necessários à legitimação da intervenção estatal por meio do direito penal.¹³⁴ Para o setor crítico a esse entendimento, a arrecadação

¹³⁰ CAMARGO, Beatriz Corrêa. **Crimes tributários no Brasil: reflexões sobre o difícil equilíbrio entre a lógica arrecadatória do fisco e a racionalidade punitiva.** *Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal*, Porto Alegre, ano 14, n. 83, p. 43-54, abr./mai., 2018, p. 49-50.

¹³¹ SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributária na Constituição Federal.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188.

¹³² RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 167.

¹³³ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 167.

¹³⁴ Nesse sentido, Ruivo salienta o seguinte: “O bem jurídico tutelado pela norma penal é o valor (bem) reconhecido pelo direito penal como merecedor, carente e digno de tutela e não um interesse ou uma função prévia ou criada pelo direito. A arrecadação tributária é um instrumento, um procedimento por meio do qual a administração realiza o processo de arrecadar os tributos e obter receita tributária. Uma função somente é valiosa em razão da relação nuclear ou finalística

tributária é meramente um procedimento de obtenção de receitas, e justamente por ser um simples processo executado pelos entes públicos (União, Distrito Federal, Estados e Municípios) não há suficiente relevância deste suposto bem jurídico, ou seja, não haveria um juízo de dignidade penal suficiente para que se reconhecesse como sendo digno de tutela por meio do direito penal.¹³⁵

Ainda, há outra concepção doutrinária, também de viés eclética, a qual advoga a tese de que nos crimes fiscais visa-se proteger, ao mesmo tempo, a receita tributária e a chamada verdade informacional.¹³⁶ Nessa linha de entendimento, a receita tributária seria o bem jurídico mediato, pois é considerada o elemento que possibilita ao Estado a concretização das suas finalidades, como o atendimento das demandas da sociedade em geral, ou seja, o cumprimento das suas obrigações, tais como o fornecimento de serviços básicos de subsistência; por outro lado, a verdade informacional, também chamada por verdade-transparência¹³⁷, seria o bem jurídico

que mantém com um valor social, quer seja mobilizada para desenvolver, quer para proteger o valor. Uma função desvaliosa ou axiologicamente indiferente nem mesmo alcança merecimento de pena para ser avaliada pelos critérios de carência e dignidade de pena. O valor da função está no seu núcleo ou na sua finalidade, razão pela qual a tutela de uma função significa o alargamento do âmbito de tutela do ilícito para âmbitos maiores que o limite do valor penalmente reconhecido. A fraude fiscal não é criminalizada por atacar as regras e os procedimentos de arrecadação tributária, mas por lesar o valor social que as normas tributárias pretendem proteger.” (RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 440-441).

¹³⁵ Nesse sentido: *“Essa alternativa parece igualmente insuficiente, pois não explica o que há de especificamente importante na salvaguarda destes procedimentos arrecadatórios, que de resto já são resguardados por meio de mecanismos e institutos do Direito Administrativo e do Direito Penal, quando estabelecem multas em caso do não pagamento de tributos, a execução das dívidas, e os crimes de corrupção para os desvios no recebimento e gasto dos valores arrecadados.”* (CAMARGO, Beatriz Corrêa. **Crimes tributários no Brasil: reflexões sobre o difícil equilíbrio entre a lógica arrecadatória do fisco e a racionalidade punitiva**. *Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal*, Porto Alegre, ano 14, n. 83, p. 43-54, abr./mai., 2018, p. 49).

¹³⁶ RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 441.

¹³⁷ D’Avila e Bach salientam que: *“A simples inadimplência é matéria a ser regulada por ordens não penais, como a administrativa e a cível, mas não, dadas as suas particularidades formais e materiais, pelo ordenamento jurídico-penal. O ingresso no qualificado espaço da ilicitude criminal pressupõe a afetação de uma segunda dimensão de tutela, usualmente denominada de verdade-transparência, a decorrer da “segurança e [d]a fiabilidade do tráfico jurídico com documentos no domínio específico da prática fiscal”. Em outras palavras, na legislação nacional, o bem jurídico sob tutela no crime de sonegação de tributos é conformado pelo encontro de dois valores distintos, um de natureza patrimonial, consistente na arrecadação tributária, e outro, de natureza não patrimonial, consistente na noção de verdade-transparência.”* (D’AVILA, Fabio Roberto, BACH, Marion. **O ilícito-típico de sonegação**. Incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira. [orgs.]. **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 265-286, p. 279). Entretanto, não se leva adiante no texto a concepção dos autores, na medida em que

imediatamente, e consistiria no dever que é imposto aos contribuintes para que prestem informações verdadeiras ao fisco, isto é, para que, nas declarações de imposto de renda, por exemplo, forneçam dados verídicos, a fim de que seja realizado o cálculo exato sobre os tributos que serão considerados devidos pelo declarante.¹³⁸

Esmiuçando melhor a chamada verdade informacional, também nomeada como confiança fiscal, Costa Andrade, em texto sobre os delitos fiscais, salienta que a lesão à verdade ou transferência configura uma das formas mais drásticas de atentado contra o patrimônio fiscal do Estado.¹³⁹ Dessa forma, ao criminalizar a prática da sonegação fiscal visando tutelar a verdade informacional, o interesse político criminal do Estado seria sinalizar aos contribuintes que há uma confiança neles depositada, e, desse modo, espera-se que prestem informações verdadeiras ao fisco, sendo que, ao contrário disso, serão punidos nos termos da legislação criminal.¹⁴⁰

Como visto, há diversos entendimentos quanto ao bem jurídico tutelado nos crimes tributários.¹⁴¹ Sucede que, muito embora o entendimento sobre o bem jurídico tutelado nos crimes fiscais já seja, por si só, um problema teórico que encontra posicionamentos diferentes na doutrina, entretanto, observa-se que o crime de apropriação indébita tributária, ora em estudo, apresenta problemas particulares em relação ao bem penal juridicamente protegido. À primeira vista, pareceria lógico apontar que a norma penal protege também a ordem tributária, de modo simplório, como coloca parte da doutrina, em decorrência sobremaneira do entendimento de que os crimes do artigo 2º constituem delitos da mesma natureza daqueles previstos no artigo 1º, ou seja, crimes contra a ordem tributária.¹⁴²

não se adota, como entendimento a compreensão de que a arrecadação tributária não é um dos valores protegidos pelos crimes tributários.

¹³⁸ RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 442-443.

¹³⁹ ANDRADE, Manuel da Costa. **A fraude fiscal – dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?** In: RODRIGUES, Anabela Miranda *et al.* [orgs.]. **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários**. Volume III. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 270-271.

¹⁴⁰ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 158-159.

¹⁴¹ Para um estudo aprofundado do tema, aponta-se: RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

¹⁴² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 173.

Contudo, com base nas lições teóricas apontadas acima, toma-se em compreensão o entendimento de que os delitos tributários visam proteger, ao mesmo tempo, a receita tributária e a verdade informacional (última compreensão apresentada acima). Ou seja, são delitos pluriofensivos e se adota, então, a teoria eclética. Explica-se. Entende-se que, quando o contribuinte não informa corretamente o fisco a respeito dos valores que são devidos, seja por meio de omissão, fraude ou falsificação, por exemplo, todas condutas descritas nos incisos I, II e III, do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, há, então, um dano à verdade informacional no primeiro plano e, conseqüentemente, haverá, em segundo plano, também um dano à receita tributária, consistente, no caso, na impossibilidade de que o Estado cumpra com suas funções pela prática delitiva perpetrada pelo contribuinte.

Todavia, esse entendimento não parece ser o mais correto em se tratando do crime de apropriação indébita tributária.¹⁴³ Ainda que o *caput* do artigo 2º da Lei nº 8.137 de 1990 mencione que “*constitui crime da mesma natureza*” (que os do artigo 1º [...]), isso não é tecnicamente adequado para fins de elucidação sobre o bem jurídico protegido nesse crime. Primeiro, porque os crimes do artigo 1º são delitos de dano, e a apropriação indébita tributária, prevista no inciso II do artigo 2º, por ser um crime omissivo próprio e de mera conduta, trata-se de crime de perigo de dano e que visa resguardar apenas a receita tributária.¹⁴⁴ Assim, adota-se o entendimento de que nesse delito visa-se tutelar apenas um bem jurídico, qual seja a receita tributária. Isso porque, se o contribuinte praticar alguma fraude nas guias entregues ao fisco, a conduta deve ser remetida aos artigos 1º ou 2º, inciso I, não havendo, nesses termos, nenhuma relação com a omissão de recolhimento de tributos, vez que estes já foram corretamente declarados e geraram uma expectativa de recolhimento por parte da receita, o que pode ser frustrado caso o agente deixe de recolhê-los no prazo legal.

¹⁴³ Advogando esse entendimento: RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 445.

¹⁴⁴ A propósito: “*Como ficou demonstrado, crime omissivo-formal, como é o delito de não-recolhimento de tributo ou de contribuição, consuma-se com a simples abstenção da atividade legalmente devida, independentemente da produção de qualquer resultado ou efetivo diverso da própria omissão.*” (SARTI; Amir José Finocchiaro. **A apropriação indébita nos impostos**. *Revista da Procuradoria Geral da República*, São Paulo, n. 3, p. 12-17, abr./jun., 1993, p. 15); Ainda: “*Os crimes de mera conduta, como é o caso do não recolhimento, são crimes sem resultado, não é necessário que descrevam o resultado [...]*” (DIAS, Carlos Alberto da Costa. **Apropriação indébita em matéria tributária**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 3, n. 11, p. 101-112, jul., 1995, p. 103-104).

1.3 Elementos do tipo penal objetivo

Uma vez delimitado o bem jurídico protegido pelo crime de apropriação indébita tributária, pode-se passar, então, ao estudo do tipo penal e dos elementos que o integram. Ainda que o presente tópico se ocupe unicamente do estudo dos elementos objetivos do tipo penal (os subjetivos serão abordados logo a seguir), entende-se como sendo necessário, antes disso, determinar o significado do tipo legal de crime, na medida em que, conquanto seja de comum conhecimento no campo jurídico que, para a responsabilização criminal de alguém, é indispensável a conduta praticada ser típica, isto é, que esteja prevista em lei, em decorrência do inarredável brocardo do *nullum crimen sine lege*¹⁴⁵, também de é conhecimento, por outro lado, que os questionamentos teóricos e estudos em torno do *Tatbestand* são objeto de inquietações teóricas há pelo menos um século no âmbito da literatura penal.¹⁴⁶

A expressão “tipo”, antes de tudo, é utilizada para definir algo, para delimitar o modelo de alguma coisa, um esquema, e que, justamente por ser um termo utilizado nas inúmeras áreas do conhecimento, serve como um diferenciador de objetos,

¹⁴⁵ Nesse sentido, cf.: BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral, tomo I: introdução, norma penal, fato punível. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 213-214; CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1971, p. 129; BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 16; TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 128-129; D’AVILA, Fabio Roberto, BACH, Marion. **O ilícito-típico de sonegação**. Incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira. [orgs]. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 265-286, p. 270; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 67; SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 11-12; CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 95; ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 446; BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011, p. 63-81; BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal**: parte geral. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 87-122; PACELLI, Eugênio; CALLEGARI, André Luís. **Manual de direito penal**: parte geral. São Paulo: Atlas, 2015, p. 97-99; COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1998, p. 33; MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. Volume I – Propedêutica penal e norma penal. Campinas: Bookseller, 1997, p. 178; JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Lecciones de derecho penal**. Ciudad de México: Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, p. 57; MAURACH, Reinhart. **Derecho penal**: parte general. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 348;

¹⁴⁶ Sobre o excursus histórico do debate a respeito do conceito de tipo penal e tipicidade, cf.: LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 13-30.

categorias e partes que tenham algo em comum.¹⁴⁷ No direito penal isso não é diferente, uma vez que a expressão “tipo” serve, desde o surgimento da mais antiga doutrina, para categorizar condutas humanas que sejam consideradas juridicamente desaprovadas, definindo-as, portanto, como tipos legais de crime, mas, por outro lado, também delimitando os chamados tipos permissivos, que autorizam o fazer algo, por exemplo, a legítima defesa.¹⁴⁸

Historicamente, a preocupação de delimitação de um conceito do tipo legal de crime surge, especificamente, no ano 1906, com a publicação da obra chamada *Die Lehre vom Verbrechen*, de Ernest von Beling, momento no qual se passou a estudar o *Tatbestand* em direito penal e dar contornos jurídicos para essa categoria da teoria do delito.¹⁴⁹ É fato que antes disso a expressão *Tatbestand* já era utilizada em alguma medida na seara criminal, mas representava, para fins de direito penal, o englobamento de todos os elementos considerados necessários à aplicação de uma sanção puramente jurídica – no caso, a pena –, confundindo-se, assim, com uma categoria normativa do direito *lato sensu*.¹⁵⁰ Dessa forma, pode-se dizer que, em certo modo, deve-se a Beling a delimitação do conceito de tipo como uma das categorias integrantes da totalidade de um delito, e não como algo inerente a todo o delito, tal como anteriormente se concebia no campo criminal até o início do século passado.¹⁵¹

¹⁴⁷ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 126.

¹⁴⁸ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 126-127. A rigor, Zaffaroni e Pierangeli referem, sobre a expressão: “*Em alemão, ainda hoje se chama Tatbestand, que significa “hipótese de fato”, que provém do latim medieval (facti specie), que significava “figura do fato” (por isso Tatbestand se traduz em italiano como fattispecie) e foi traduzido e difundido em português como “tipo”.*” (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 451).

¹⁴⁹ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 15.

¹⁵⁰ CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1971, p. 280.

¹⁵¹ A propósito: “*A expressão Tatbestand surge no jargão jurídico alemão em fins do século XVIII e princípios do século XIX, no campo do processo criminal, onde é mais sentida a necessidade de dar contornos certos e precisos ao fato delituoso. Com ela se traduz para o idioma teuto, a locução latina corpus delicti, compreendida esta como a ação punível, isto é, o fato objetivo. Como categoria conceitual do direito penal substantivo, no entanto, o vocábulo Tatbestand aparece pela primeira vez na obra de L. Von Feuerbach, “que põe em relevo a sua origem política vinculada a uma concepção liberal do Estado de Direito”. E o termo é usado, correntemente, na ciência penal germânica do século XIX, por autores como Stübel, Berner, Luden, Kasper, Scharper, Merkel e outros. Todavia, embora com algumas discrepâncias nos detalhes, o Tatbestand se confunde, para todos os penalistas alemães da centúria passada, com a totalidade do delito, pois é concebido como integrado por todos os elementos objetivos e subjetivos necessários para a existência do crime. Não há, dentro deste entendimento, como diferenciar o Tatbestand do delito, pois este nada mais é que algo constituído por todos os componentes daqueles. A rigor, identificam-se.*” (LUISI,

Inicialmente, Beling concebeu a noção de tipo penal como um elemento valorativamente neutro, objetivamente descrito, não se incluindo, nele, quaisquer elementos de ordem axiológica ou, por exemplo, inerentes à esfera interna do agente, tais como a vontade de cometer um delito.¹⁵² Ademais, para Beling o tipo estava separado dos conceitos de antijuridicidade e culpabilidade, pois, no entendimento do autor, a tipicidade era somente um indício das demais categorias.¹⁵³ Em suma, Beling entendia, então, que o tipo possuía praticamente duas faces, sendo, por um lado, algo desprovido de qualquer valoração, estranho a todo juízo de valor, e, por outro, uma mera descrição da conduta humana juridicamente desaprovada, de forma objetiva, a respeito de um fato externo, resumindo-se, assim, em um conceito de natureza meramente objetivo e descritivo.¹⁵⁴

Embora tenha sido pioneiro nos estudos do *Tatbestand*, com o decorrer do tempo o entendimento de Beling foi sendo revisto por diversos autores de direito penal, podendo-se destacar E. Mayer, A. Hegler, E. Mezger, e W. Sauer, os quais fizeram diversos estudos e alargaram o conceito do tipo penal, apontando que ele não é uma categoria meramente objetiva, descritiva e desprovida de qualquer valoração, tal como

Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 13-14). Ainda, conforme expõe Maurach: “*La genuina doctrina del tipo fue fundada por Beling (Lehre vom Verbrechen, 1906). Anteriormente la ciencia se conformaba en el marco de la doctrina general, en su mayoría, con el concepto de “acción antijurídica conminada con pena”. La palabra tipo era usada en un sentido distinto del que tiene hoy. Muchas veces se entendió el tipo delictual como el conjunto de elementos que se precisaban para desencadenar, en concreto, los efectos penales (Frank, III antes de § 1, con expreso rechazo de la concepción restringida de Beling). Al tipo pertenecían, junto con la acción conminada con pena, tanto la falta de causales de justificación como la culpabilidad. Cuando se distinguía entre un tipo objetivo y uno subjetivo, por el primero se entendía la antijuridicidad conminada con pena y por el segundo, la culpabilidad (dolo o culpa, capacidad de imputabilidad y la falta de causales excluyentes de culpabilidad).* (MAURACH, Reinhart. **Derecho penal:** parte general. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 353.)

¹⁵² Segundo lição de Correia: “*Em suma, para Beling, o tipo seria, por um lado, valorativamente neutro, inteiramente estranho a todo o juízo de valor; e, por outro lado, mera descrição (rubrica, figura), objectiva de um fato externo, tendo, portanto, natureza puramente objectiva e descritiva.*” (CORREIA, Eduardo. **Direito criminal.** Coimbra: Almedina, 1971, p. 281). Santos, explicando sobre o tipo para Beling, diz o seguinte: “*O conceito de tipo (Tatbestand, ou situação de fato) é definido por Beling como objetivo e livre de valor: objetivo, porque todos os elementos subjetivos integrariam a culpabilidade; livre de valor, porque a tipicidade seria neutra: toda valoração pertenceria à antijuridicidade.*” (SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal.** 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 53.)

¹⁵³ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 15.

¹⁵⁴ CORREIA, Eduardo. **Direito criminal.** Coimbra: Almedina, 1971, p. 281.

queria Beling.¹⁵⁵ Dentre as principais críticas ao conceito de Beling e mudanças realizadas na teoria do tipo penal, destaca-se a realizada por Mayer, a quem se atribui a descoberta dos elementos normativos do tipo.¹⁵⁶ Para Mayer, com a inserção de elementos normativos no tipo penal, afasta-se a compreensão de Beling de que o tipo é algo meramente descritivo, ainda que o autor tenha, em 1930, voltado a reforçar seu entendimento anteriormente desenhado na obra de 1906.¹⁵⁷

Ademais, assume especial importância nas novas concepções do tipo penal o entendimento de que a tipicidade e a ilicitude estão interligadas, ao contrário do que apregoava Beling, pois, na medida em que a tipicidade se torna a *ratio cognoscendi* ilicitude, sendo, pois, o meio pelo qual se conhece a ilicitude no campo do direito penal.¹⁵⁸ Muito embora tenha sido negada sua relação com a tipicidade por Beling, conforme se pode observar alhures, vê-se, agora, que a tipicidade tem importante papel na construção do tipo penal, na medida em que, justamente pela superação da concepção puramente formal, o tipo se torna a porta de entrada da ilicitude no mundo penal.¹⁵⁹ O tipo se torna a expressão legislativa da ilicitude material, sendo, nessa medida e dessa maneira, o resultado da tarefa legislativa em importar ao mundo jurídico-penal aquela conduta que se pretende proibir, que se intenciona seja considerada delitativa, criando, nesses termos, um ilícito-típico.¹⁶⁰

¹⁵⁵ Cf.: LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 16.

¹⁵⁶ BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 54-55.

¹⁵⁷ Cf.: BELING, Ernest von. **Esquema de derecho penal**. Traducción de Sebastián Soler. Buenos Aires: El Foro, 2002, p. 83-86. Ainda, Luisi aponta que apesar de renovar os estudos sobre o *Tatbestand* em obra publicada em 1930, Beling praticamente mantém o entendimento anterior. Para ele: “O “novo” (se esta expressão pode usar) *Tatbestand* *belinguiano*, no fundo, embora espiritualizado, como mera e abstrata figura reitora, permanece com as mesmas e fundamentais características. Tem como base apenas a face externa da ação, não se incluindo em seu bojo qualquer elemento subjetivo. Nele não se pode conter qualquer elemento valorativo. Continua sendo uma generalização conceitual com base no conjunto dos elementos objetivos dos delitos singularmente considerados e previstos em normas incriminadoras, destituído de qualquer conotação axiológica, e sem qualquer referência ao estado anímico do agente. Em síntese: o “espiritualizado” *Tatbestand* de Die Lehre vom *Tatbestand* continua sendo, de certo modo, o mesmo de Die Lehre vom Verbrechen: rigorosamente objetivo, valorativamente neutro, e puramente descritivo.” (LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 27.)

¹⁵⁸ BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 55.

¹⁵⁹ D’AVILA, Fabio Roberto, BACH, Marion. **O ilícito-típico de sonegação. Incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário**. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira. [orgs]. **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 265-286, p. 272.

¹⁶⁰ D’AVILA, Fabio Roberto, BACH, Marion. **O ilícito-típico de sonegação. Incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário**. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira.

Nesses termos, pode ser dito que não há, no mundo jurídico-penal, como conceber a tipicidade desvinculada da ilicitude, o que significa referir, pois, que é pela tipicidade que se sanciona um ilícito considerado penalmente relevante.¹⁶¹ É a ilicitude que, indissoluvelmente ligada à tipicidade, dá o conteúdo material ao tipo penal.¹⁶² A propósito, urge fazer destaque às palavras de Faria Costa:

O tipo tem um valor instrumental no desenvolvimento histórico enquanto técnica consolidada de mais bem preservar a segurança e a liberdade dos cidadãos. Por isso desempenha a nobilíssima função de tipo-de-garantia. Contudo, por força da sua inquestionável proeminência, no contexto das relações sistemáticas que a dogmática penal desenvolve, o tipo é condição *sine qua non* para que a ilicitude se possa expressa, isto é, condição para que o ilícito entre no discurso jurídico-penal relevante. De sorte que a antijuridicidade penalmente relevante não está fora do tipo, mas sempre expressa dentro dos contornos dogmáticos definidos pelo tipo. Com razão se pode dizer, pois, que <<sem ilicitude não há tipo>>. Porém, com a mesma razão se pode asseverar que a ilicitude só ganha expressão se for mediatizada pelo tipo. É por conseguinte, dentro desta relação, em uma dimensão estritamente dogmática, que se pode perceber o tipo como uma *ratio essendi*, ou – de modo diferente, talvez mais impressivo e menos sujeito a desvios compreensivos – como *ratio relevans*.¹⁶³

Nesses termos, observa-se que houve um trânsito entre uma concepção anteriormente apenas formal, puramente descritiva, para uma concepção materialmente orientada, a qual enxerga no tipo penal uma dupla ordem de valoração.¹⁶⁴ Essa dupla ordem, segundo Toledo, situa-se, primeiro, no juízo de

[orgs]. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 265-286, p. 272.

¹⁶¹ BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral, tomo I: introdução, norma penal, fato punível. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 219.

¹⁶² Nesse sentido: “*De fato, ilicitude (ou antijuridicidade) é oposição, contrariedade ao Direito, e é da essência do crime ser um fato que conflita com o ordenamento jurídico. Seria, aliás, absurdo supor-se que um fato pudesse ser criminoso e não contrário ao Direito. Está, pois, no âmago do comportamento criminoso o atributo da ilicitude, ou seja, sua lesividade, efetiva ou potencial, a um bem ou interesse jurídico fundamental e, por isso, penalmente tutelado. Uma vez constatada a ilicitude do fato já teremos não apenas a conduta punível em seu aspecto formal de fato típico, mas o crime em seu aspecto substancial de fato altamente pernicioso às condições existenciais da sociedade. A avaliação da “tipicidade” é preliminar e o juízo que ali se faz é provisório e formal; a valoração do fato humano, no âmbito da ilicitude, é, todavia, definitiva e material, dando a característica essencial da conduta criminosa, que, a partir daí, ensejará, em princípio, consequências jurídicas de punição, medida asseguradora ou, no mínimo, reparação civil do dano “ex delicto”.* (COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1998, p. 34-35.)

¹⁶³ FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 430.

¹⁶⁴ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 127.

desvalor ético-social que está situado na própria criação do tipo penal; enquanto, por outro lado, a segunda está na carga valorativa que é atribuída ao tipo, o que autoriza, portanto, ao direito penal, exercer a função seletiva sobre o que é permitido e o que não é, em outros termos, sobre quais condutas humanas merecem ser punidas e quais não merecem.¹⁶⁵

Pode-se referir que a alteração ocorrida, da concepção formal da ilicitude, preocupada unicamente com o comportamento contrário à norma, à concepção material, orientada pela necessidade proteção aos bens jurídico-penais, transformou, então, o tipo penal em uma categoria carregada com valores axiológicos e elementos inerentes à psique do agente, não sendo mais, portanto, algo meramente objetivo e descritivo da conduta humana, sem nenhuma ordem de valoração.¹⁶⁶ Se na construção originariamente engendrada por Beling, o tipo era uma categoria puramente formal, sem nenhum juízo de valor sobre o comportamento descrito, a partir dos novos entendimentos dogmáticos, passou-se a entender que além do sentido formal, o tipo possui também um sentido material.¹⁶⁷ Assim, para que seja considerada criminosa, não basta que a conduta humana seja meramente típica, isto é, que esteja descrita em lei como um crime, em decorrência do *nullum crimen sine lege*, é necessário, ademais, que a mesma conduta seja materialmente lesiva ao valor que se pretende tutelar pela norma penal.¹⁶⁸

Ainda, como expressa Correia, não se pode olvidar que embora seja um elemento descritivo, o tipo penal também é um juízo de valor, pois não está adstrito somente à referência de elementos descritivos e normativos, na medida que carrega consigo uma função teleológica, de importante papel na interpretação e na aplicação da figura delitiva pelo juiz.¹⁶⁹ Nessa linha de pensamento, pode-se, portanto, dizer que o tipo penal consiste em uma figura que é normativa e teleologicamente orientada por sua função material de proteger justamente aqueles valores ético-

¹⁶⁵ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 127.

¹⁶⁶ CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1971, p. 281-282.

¹⁶⁷ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 130-131.

¹⁶⁸ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 131.

¹⁶⁹ CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1971, p. 283.

sociais que a norma penal visa resguardar, guardando, assim, em sua dimensão material o seu sentido.¹⁷⁰

Tendo isso em vista, é possível afirmar que o tipo penal consiste atualmente em uma unidade de elementos de ordem descritiva e normativa, as quais compõem a tipicidade objetiva, e de elementos de ordem subjetiva, como as circunstâncias internas da conduta do agente.¹⁷¹ Nesse sentido, os elementos integrantes do tipo penal se entrecruzam, pois pode apresentar, ao mesmo tempo, elementos descritivos ou normativos; e, além disso, elementos subjetivos, de ordem descritiva, como o dolo, ou outros considerados especiais elementos subjetivos, descritos no próprio texto do tipo penal.¹⁷²

Nomeadamente, os elementos objetivos podem ser conceituados como aqueles externos ao mundo anímico do agente, isto é, que dizem respeito somente a uma percepção exteriorizada da norma, sendo, desse modo, independentes do sujeito que pratica o crime.¹⁷³ Em suma, elementos objetivos são aqueles que podem ser identificados pelo próprio agente que prática o delito ou por qualquer pessoa.¹⁷⁴

¹⁷⁰ D'AVILA, Fabio Roberto, BACH, Marion. **O ilícito-típico de sonegação**. Incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira. [orgs]. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 265-286, p. 271.

¹⁷¹ Para Santos, “o estudo do tipo legal como tipo objetivo e subjetivo, formado por elementos descritivos e normativos, parece uma necessidade metodológica determinada por relações de congruência subjetiva e objetiva: por exemplo, dolo e erro de tipo.” (SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 55).

¹⁷² SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 55. Ainda, nesse sentido: No mesmo sentido, D'Avila e Marion: “*É por todos sabido que, ao lado das elementares descritivas, o tipo legal (gesetzliche Tatbestand) pode apresentar elementares de natureza normativa e subjetiva, ambas fruto de importantes desenvolvimentos neokantistas. As primeiras – i.e., as elementares normativas – caracterizam-se por não serem acessíveis a partir da simples atividade sensorial. O seu conhecimento somente é alcançado por meio de um juízo de valor, cuja referência pode ser encontrada nas normas em geral, penais ou não, ou mesmo em outras dimensões axiológicas não jurídicas, como a cultura. Esse é o caso das elementares “alheia”, no crime de furto (art. 155 CP), “falsamente” no delito de calúnia (art. 138 CP) ou “ilícita” no estelionato (art. 171 CP). As segundas – i.e., as elementares subjetivas – dizem respeito a determinadas intenções que não apenas marcam o direcionamento da conduta, mas são indispensáveis para a correta compreensão e delimitação da matéria de proibição. O exemplo mais comum é a elemental “para si ou para outrem” no tipo legal de furto (art. 155 CP), sem a qual o tipo não se perfectibiliza.*” (D'AVILA, Fabio Roberto, BACH, Marion. **O ilícito-típico de sonegação**. Incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira. [orgs]. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 265-286, p. 281).

¹⁷³ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 153.

¹⁷⁴ CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 98.

Esses elementos se dividem em descritivos, que exprimem, por si, um juízo de realidade e podem ser apreendidos pelo intérprete sem a necessidade de um juízo de valor, tendo, como exemplo, a expressão “matar”, no artigo 121 do Código Penal; e em normativos, que são aquelas expressões previstas no tipo penal que carecem de um complemento realizado por meio de um juízo de valor, e que se extraem de outras normas jurídicas, tal como a expressão “tributo”, contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, ou normas ético-sociais e culturais, como as expressões “dignidade alheia” e “decoro”.¹⁷⁵

Por outro lado, também se constitui de elementos subjetivos, conforme já mencionado, os quais são referentes ao psiquismo do agente, ou seja, à intenção interna, e compõem-se, por conseguinte, de fenômenos anímicos.¹⁷⁶ Mas também, por vezes integram o próprio tipo penal, e são chamados de elementos subjetivos normativos, nos quais o legislador, ao criar a figura legal de crime, específica na descrição do tipo a intenção do agente em praticar aquela conduta, tal como, por exemplo, o intuito de obter indenização proveniente de fraude havida contra o seguro, conforme descrito no artigo 171, §2º, inciso V, do Código Penal.¹⁷⁷

Desse modo, o tipo penal é essencialmente a descrição da conduta proibida pelo direito penal, com a transcrição, na figura legal, de diversos elementos, como os sujeitos ativo e passivo, o verbo típico, o objeto material do delito – que não se confunde com objeto de proteção da norma –, elementos circunstanciais, normativos

¹⁷⁵ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 154. Bruno observa que: “Aos elementos puramente descritivos se juntam, em certas construções típicas, elementos normativos, elementos para entender os quais não basta o simples emprego da capacidade cognoscitiva, mas cujo sentido tem de ser apreendido através de particular apreciação por parte do juiz. Podem apresentar-se sob a forma de termos ou expressões propriamente jurídicas, como documento, funcionário, função pública, coisa alheia móvel, para cuja compreensão o julgador se vale de concepções próprias do domínio do Direito, ou de termos ou expressões extrajurídicas, como mulher honesta, saúde, moléstia grave, dignidade, decoro, em que são influentes ideias e conceitos de sentido cultural, mas não propriamente jurídicos.” (BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral, tomo I: introdução, norma penal, fato punível. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 217).

¹⁷⁶ CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 99.

¹⁷⁷ Como salienta Bruno: “Muitas vezes a fórmula do tipo se compõe não só das condições objetivas do fato, mas de elementos subjetivos do agente. São casos em que a lei toma em consideração o fim visado pelo agente, a intenção, o intuito que animou na prática do ato e com eles vai integrar a composição do tipo. Assim, é o fim de transmitir a outrem moléstia grave que completa o tipo no crime de perigo de contágio, do art. 131; como o fim libidinoso o do crime de rapto do art. 219; ou o de obter vantagem indevida o de propaganda desleal de que se ocupa o art. 196, §1º, I, II, III; ou o intuito de haver indenização ou valor de seguro do crime de fraude do art. 171, §2º, V. (BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral, tomo I: introdução, norma penal, fato punível. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 216-217).

e, em alguns casos, especiais elementos subjetivos descritos no próprio tipo.¹⁷⁸ Mas não apenas isso. O tipo é, por tudo o que bem demonstrado, uma figura de referência obrigatória à apreciação jurídica do fato pelo intérprete, que não fica restrita à análise da realização objetiva, como também do seu aspecto subjetivo.¹⁷⁹ Em síntese, a função do tipo penal é, ao cabo, instituir no direito penal um regime de estabilidade e segurança, como preceitua Bruno.¹⁸⁰

Realizada a abordagem sobre o tipo penal, pode-se retomar, então, ao estudo do delito de apropriação indébita tributária, cuja redação, para recordar, é a seguinte: “*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*”. Mencionado tipo penal está inserido no artigo 2º, da Lei nº 8.137/90, cujo texto do *caput* diz que “*constitui crime da mesma natureza [aos do artigo 1º]*”, demonstrando, com isso, que se apresenta o primeiro problema em relação à figura legal em questão. Isso porque, em que pese a menção legislativa contida no *caput* do artigo 2º (“*constitui crime da mesma natureza [...]*”) remontar ao artigo 1º da legislação dos delitos tributários, isso, salvo melhor compreensão, não parece correto. Desde o ponto de vista que ora se adota, o crime de apropriação indébita tributária deve ser lido como um delito autônomo, pois seu núcleo principal não está no *caput* dos artigos 1º ou 2º da Lei 8.137 de 1990.¹⁸¹

¹⁷⁸ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p.153.

¹⁷⁹ BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral, tomo I: introdução, norma penal, fato punível. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 218.

¹⁸⁰ Para Bruno, o tipo penal assume função essencial na teoria do delito, na medida em que: “*A sua função não se esgota na descrição das condições elementares do fato punível: serve de suporte à norma implícita e fundamenta e limita a antijuridicidade; define precisamente o fato típico, distinguindo-o de outros que o acompanham, influenciando sobre o problema da unidade ou pluralidade de crimes; marca o iter criminis assinalando o início e o término da ação nos seus momentos penalmente relevantes, isto é, onde já se configura a tentativa e onde termina a consumação; atribui à culpabilidade, através sobretudo do dolo, o seu caráter ajustado a cada figura penal; institui no Direito Penal, em vez do arbítrio, um regime de estabilidade e segurança. Poder-se-ia mesmo dizer que a noção do tipo é uma noção nuclear à qual se devem referir as de antijuridicidade e culpabilidade.*” (BRUNO, Aníbal. **Direito penal**: parte geral, tomo I: introdução, norma penal, fato punível. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 218). Ainda, sobre as funções do tipo, cf.: CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 97-98; MAURACH, Reinhart. **Derecho penal**: parte general. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 347-349.

¹⁸¹ Em sentido igual, cf.: BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 159-160.

É fundamental compreender que a leitura do tipo penal é realizada de forma desvinculada, até porque, ao contrário do que propugna parte da doutrina, não se está tratando aqui de fraude ou sonegação, tal como os delitos do artigo 1º ou o inciso I do artigo 2º. Dito isso, compreende-se que, ao se adotar as concepções do tipo penal acima mencionadas, é necessário, a partir disso, delimitar os elementos objetivos do delito em estudo, fazendo-o, inicialmente, pelos sujeitos do crime.

Quanto aos sujeitos, destaque-se, inicialmente, que se considera como sujeito ativo toda aquela pessoa que, ao praticar uma conduta delitiva, vê-a amoldar-se a um tipo penal.¹⁸² O sujeito ativo é, então, aquele que realiza a figura típica descrita na norma penal incriminadora, ou, em alguma medida, concorre para a sua prática, nos termos do artigo 29, do Código Penal¹⁸³.¹⁸⁴ Para alguns autores, como Luisi, a figura do sujeito ativo pode ser dividida em sujeito ativo primário e sujeito ativo secundário, na medida em que, como explica, o primeiro é aquele que efetivamente pratica a conduta descrita no tipo penal, enquanto o segundo é aquele que colabora para a realização do delito, mas que, todavia, não realiza a conduta descrita.¹⁸⁵

Em alguns casos, o sujeito ativo está expressamente previsto na descrição legal, como é o caso, a título de exemplo, do crime de peculato, previsto no artigo 312, do Código Penal, que faz referência à expressão funcionário público.¹⁸⁶ Em casos assim, apenas o funcionário público poderá ser o sujeito ativo do delito.¹⁸⁷ Não pode,

¹⁸² BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 60.

¹⁸³ Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade. § 1º - Se a participação for de menor importância, a pena pode ser diminuída de um sexto a um terço. § 2º - Se algum dos concorrentes quis participar de crime menos grave, ser-lhe-á aplicada a pena deste; essa pena será aumentada até metade, na hipótese de ter sido previsível o resultado mais grave.

¹⁸⁴ COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1998, p. 43.

¹⁸⁵ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 44.

¹⁸⁶ Art. 312 - Apropriar-se o funcionário público de dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desviá-lo, em proveito próprio ou alheio: Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa. § 1º - Aplica-se a mesma pena, se o funcionário público, embora não tendo a posse do dinheiro, valor ou bem, o subtrai, ou concorre para que seja subtraído, em proveito próprio ou alheio, valendo-se de facilidade que lhe proporciona a qualidade de funcionário.

¹⁸⁷ Conforme Coelho: *“De fato, por vezes interessa à estrutura do “tipo” penal a especial condição ou qualidade, quer do sujeito ativo, quer do sujeito passivo do crime, tal como ocorre nos crimes de “infanticídio”, “peculato”, “bigamia”, “falso testemunho”, “rapto”, “estupro”, “desacato” e tantos outros.”* (COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 41.); Ainda: *“O delito de sujeito próprio ou especial é, como se infere do exposto, aquele que somente pode ser realizado por um sujeito que tenha a condição pessoal prevista na*

pois, um particular cometer o crime de peculato, pois, nesses casos, trata-se de crime classificado como próprio pela doutrina, isto é, que exige a especial condição ou qualidade do sujeito ativo.¹⁸⁸

Há que se referir, ainda, quanto ao sujeito ativo, que os delitos podem ser classificados entre monossubjetivos e plurissubjetivos, classificação que se impõe em virtude do número de agentes exigidos à prática da conduta tipicamente descrita.¹⁸⁹ Aos crimes em que se necessita apenas um agente a sua realização dá-se a classificação de monossubjetivos, ainda que possam ser cometidos por diversos agentes, como é caso de um furto, que embora exija apenas uma pessoa ao seu cometimento, pode ser realizado em concurso de agentes; de outro lado, aos delitos que obrigatoriamente precisam de diversos agentes, dá-se a classificação de plurissubjetivos, pois se torna impossível a consumação sem a concorrência de diversas pessoas, como é o caso, por exemplo, do antigo crime de adultério e do ainda tipificado crime de rixa.¹⁹⁰

Nos crimes tributários o sujeito ativo é a pessoa física obrigada ao pagamento de tributos ou de determinada penalidade pecuniária, ou seja, é a figura do contribuinte, como comumente conhecido no jargão popular.¹⁹¹ Todavia, compreende-se para fins do presente estudo que no crime de apropriação indébita tributária somente aquele que ocupa a posição de substituto tributário pode praticar esse delito. Recorde-se que a figura do substituto tributário é decorrente do disposto no artigo 150,

norma tipificadora, e, portanto, restringe a possibilidade da efetiva autoria do delito a um círculo limitado de pessoas." (LUIZI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 45.); No mesmo prumo, sublinhe-se a concepção de Maurach: *"Hay determinados tipos que son necesariamente concebidos, conforme a su contenido de ilícito, de tal modo que sólo puede ser autor de ellos quien esté em condiciones de llevar a cabo, por sí e inmediatamente, la acción proihbida."* (MAURACH, Reinhart. **Derecho penal:** parte general. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 368.)

¹⁸⁸ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Lecciones de derecho penal.** Ciudad de México: Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, p. 166.

¹⁸⁹ LUIZI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 46.

¹⁹⁰ LUIZI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 46-47.

¹⁹¹ Nesse sentido: HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 245; FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 97.

§ 7º, da Constituição Federal, assim como no artigo 128, do Código Tributário Nacional¹⁹².

Nesse sentido, observa-se que há uma especial condição do sujeito ativo, pois, à prática do crime de apropriação indébita tributária é essencial que o agente ocupe a posição de substituto tributário, sendo responsável pela cobrança do tributo e posterior recolhimento deste aos cofres públicos – fisco.¹⁹³ Inclusive, não há como entender de forma diversa, na medida em que o tipo penal apresenta a expressão “*na qualidade de sujeito passivo de obrigação*”, e tal sujeito, segundo o artigo 121, do Código Tributário Nacional, “*sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária*”. Do mesmo modo, o parágrafo único do citado artigo dispõe que o sujeito passivo da obrigação é a figura do “*contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, no caso do inciso I, ou o “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei*”, no caso do inciso II.¹⁹⁴ Assim, fazendo uma leitura adequada às normas de direito tributário, a conclusão é de que se está diante de delito próprio, vez que o sujeito ativo deve carregar consigo uma especial condição, qual seja, ser o contribuinte de tributo

¹⁹² A figura da substituição tributária está legalmente prevista no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, assim como no artigo 128, do Código Tributário Nacional, a ver: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁹³ Nesse sentido: “*Trata-se de crime especial ou próprio (exige determinada qualidade ou condição especial pessoal do agente, qual seja, a de contribuinte ou responsável tributário).*” (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 187.). Ainda: “*Este delito, como se viu, está voltado para o particular que recebeu a incumbência pela lei de reter valores decorrentes de fatos geradores de obrigações tributárias e, com prazo para levá-las aos cofres públicos, as desvia em proveito pessoal ou não.*” (CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 178.).

¹⁹⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

recolhido na posição de substituto tributário, nos termos do Código Tributário Nacional.¹⁹⁵

Todavia, não se desconhece do fato de que, em decorrência do artigo 29, do Código Penal, pode ocorrer concurso de agentes e, desse modo, um particular também ocupar a posição de agente do delito como coautor.¹⁹⁶ É o caso, por exemplo, comumente representado na jurisprudência, do contador da empresa que participa do delito ao estruturar juntamente com o empresário contribuinte (substituto tributário) uma forma de deixar de recolher os tributos necessários.¹⁹⁷ Pode ser, ainda, a pessoa responsável na estrutura da empresa pelo recolhimento dos tributos, por exemplo, um funcionário do setor fiscal, sendo irrelevante se há, por trás deste indivíduo, um autor mediato, que possivelmente será responsabilizado de forma conjunta.¹⁹⁸

O sujeito passivo, de outra banda, é considerado o titular do bem jurídico ofendido pela conduta do sujeito ativo.¹⁹⁹ É aquele que sofre com a conduta praticada pelo agente.²⁰⁰ Diferentemente da discussão em torno da possibilidade de que se

¹⁹⁵ A respeito: “De acordo com o tipo descrito no n. II, do art. 2º, da Lei 8.137/90, é relevante para sua caracterização a circunstância de que deve figurar na relação jurídica tributária o sujeito passivo e, em tais condições, obrigado pela lei a reter o valor do imposto ou da contribuição e em seguida recolhê-lo aos cofres públicos, embora quem o pague seja o outro os outros intervenientes da mesma relação que gerou a obrigação tributária.” (MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 169-187, p. 180-181.)

¹⁹⁶ Para Eisele: “O crime é próprio, porque apenas o contribuinte pode praticá-lo, eis que este é que tem o dever de recolher aos cofres públicos a receita tributária, muito embora possa o sujeito passivo da obrigação tributária se valer de conduta consistente em autoria mediata, conferindo a preposto a ação física da conduta, ou praticá-la com a participação de terceiros, ou em co-autoria.” (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 162.)

¹⁹⁷ A propósito: “Além da hipótese em que a decisão acerca do não recolhimento de tributos indiretos ou contribuição social partir de órgão colegiado de administração de pessoa jurídica, em outras hipóteses pode ocorrer o concurso de agentes. Exemplo frequente se verifica na modalidade de participação, onde profissional de contabilidade, auditoria ou consultoria apresenta tal forma de evasão fiscal ao contribuinte, como alternativa para a captação de recursos para a atividade empresarial, destinando o procedimento suficiente à finalidade. No caso, o contribuinte é autor, o seu consultor partícipe, independentemente da cumulação de vantagens ou da existência de vínculo empregatício entre ambos, eis que o partícipe pode ser subordinado do agente e agir livre e conscientemente, ou ainda ser profissional liberal, prestando serviços mediante remuneração.” (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 164.)

¹⁹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 174.

¹⁹⁹ BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 62.

²⁰⁰ COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 51.

considerem sujeitos ativos de delitos também as pessoas jurídicas, quanto ao sujeito passivo, entendem-se que tanto pode ser pessoa física, como jurídica.²⁰¹

Além disso, o sujeito passivo do delito também pode ser alguma categoria abstrata, como determinada coletividade, citando-se, por exemplo, a sociedade em geral, o público, a família, dentre outros.²⁰² Há que se destacar, ainda, a possibilidade de o Estado ser considerado sujeito passivo da prática de delitos, uma vez que, além de ser por parte da doutrina considerado um ente genérico, sujeito passivo de toda a gama de crimes praticados, pode, em casos específicos, ser o titular do bem jurídico afetado em alguns delitos, como, por exemplo, de “moeda falsa”, previsto no artigo 289, do Código Penal.²⁰³

No âmbito dos crimes tributários, em regra, o sujeito passivo é o ente político da Federação que foi afetado pela prática da conduta delitiva.²⁰⁴ É, consoante refere Bitencourt, “a pessoa jurídica de Direito Público, titular da competência para instituir tributos e exigir o cumprimento da obrigação tributária, nos termos dos arts. 145 a 156 da CF de 1988”.²⁰⁵ Se a omissão é referente a um tributo federal, compreende-se que a União é o ente atingido, se o tributo é estadual, entende-se, pois, que os Estados ou o Distrito Federal serão os prejudicados, ou, ainda, se é municipal, o Município será o ente lesado. Dessa forma, vê-se que o sujeito passivo do crime de apropriação indébita tributária pode ser a União, o Estado, o Distrito Federal ou Municípios, bastando verificar qual é o ente responsável pela regulamentação e recolhimento do tributo que cobrado e não repassado.

²⁰¹ COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 51.

²⁰² COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 51.

²⁰³ Nesse sentido: “Na verdade, além de sujeito passivo genérico em todos os crimes, o Estado pode ser ainda sujeito passivo específico e uno naqueles delitos em que é visado um bem ou interesse exclusivo do Estado, como órgão político ou administrativo. Seria o caso dos crimes praticados contra o regime ou formas de governo, assim como os de “rebelião”, “sedição” etc. A única hipótese, pois, em que o Estado pode aparecer como sujeito passivo específico, ao lado de outro sujeito passivo, seria aquela que se refere aos crimes praticados contra autoridades públicas que personificam, em suas funções, o próprio Estado. Assim sendo, em casos como os de “moeda falsa”, “conculção” e “prevaricação”, parece evidente que só o Estado é o sujeito passivo do crime, podendo ocorrer dano para terceiros, que não seriam propriamente vítimas do delito, mas apenas prejudicados.” (COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998, p. 54.)

²⁰⁴ HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 246.

²⁰⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 175.

No que pertine ao verbo típico, também integrante dos elementos descritivos do tipo penal objetivo, compreende-se que é por esse elemento que se indica a conduta proibitiva da norma penal, sendo, portanto, considerado o elemento nuclear do tipo penal.²⁰⁶ Podem ser mencionados como exemplos de verbos típicos as expressões “matar”, “falsificar”, “subtrair”, “fornecer”, “apropriar-se”, “deixar de”, “injuriar”, “difamar”, dentre tantos outros previstos nos tipos penais. Assim, os tipos penais necessariamente devem conter a descrição da conduta, seja ela considerada ativa, no caso de crimes comissivos, seja ela omissiva, nos crimes omissivos.²⁰⁷

O tipo penal em estudo possui em sua descrição o verbo típico “*deixar de recolher*”, notando-se, assim, que se trata de crime omissivo próprio, na medida em que o agente, isto é, o contribuinte na posição de substituto tributário, tem a obrigação, determinada por lei, de recolher aos cofres públicos os valores que foram cobrados.²⁰⁸ É pela inércia, pelo *non facere*, quando a lei determina que se faça, e com o atingimento do decurso do prazo legalmente definido, que se atinge, pois, a prática do crime em questão.²⁰⁹

Assim, pode ser afirmado que se está diante de delito omissivo, pois, pela imposição legal de recolhimento dos tributos descontados ou cobrados, ao deixar de recolhê-los, ou seja, omitindo-se, total ou parcialmente, dentro do prazo estipulado em lei, o agente está praticando a conduta descrita no verbo típico do tipo penal objetivo.²¹⁰ Há que se afastar, nesses termos, toda e qualquer compreensão de que a

²⁰⁶ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 48.

²⁰⁷ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 48.

²⁰⁸ LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 124.

²⁰⁹ CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 178-179.

²¹⁰ Nesse sentido: LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 124; HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 250; BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 175; PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 70-71; MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 169-187, p. 181; COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 135-136; EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 162; SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos; PAIXÃO, Thales Eduardo Silva Gracelácio da. **O crime de apropriação indébita tributária: estudo de caso – HC nº 399.109, julgado pelo STJ (RHC nº 163.334, em trâmite perante o STF)**. *Revista Fórum de Direito*

figura penal em exame possui o *animus rem sibi habendi*, ou, em outros termos, a vontade de apropriar-se, na medida em que a leitura do dispositivo penal notadamente demonstra tratar-se de crime omissivo, que se perfaz pelo não recolhimento.²¹¹

Em relação ao objeto material do tipo objetivo, frise-se que este não se confunde com o bem jurídico protegido, na medida em que se entende como sendo o objeto ou a pessoa a qual recai a ação realizada pelo sujeito ativo.²¹² Em que pese em alguns casos excepcionais o objeto material e o objeto jurídico coincidirem, fato é, todavia, que não se haver essa confusão teórica, pois o objeto material é, em regra, o objeto da ação praticada pelo agente ativo, enquanto o objeto jurídico é, por sua vez, o objeto de proteção da norma penal, isto é, o bem jurídico.²¹³ Como exemplo de objeto material, cite-se, por exemplo, o homem, no crime de homicídio, o objeto alheio, no delito de roubo ou furto.

No delito de apropriação indébita tributária, há quem entenda que o objeto material do delito trata-se da declaração encaminhada ao fisco a respeito dos tributos ou contribuições sociais apurados.²¹⁴ Salvo melhor compreensão, entende-se que essa não é a mais adequada para o crime de apropriação indébita tributária, na medida em que, se houvesse alguma declaração errada, por exemplo, mudar-se-ia, portanto, de figura delitiva, e o crime passaria a ser algum dos previstos no artigo 1º, ou, alternativamente, a depender da ação do agente, no artigo 2º, inciso I, também da Lei nº 8.137 de 1990.

Tributário, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 91-114, jan./fev., 2019, p. 95; DOBROWOLSKI, Silvio. **Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições: aspectos constitucionais.** *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 737, p. 461-470, mar., 1997, p. 462; SILVA, RICARDO PERLINGEIRO MENDES DA. **Apropriação indébita tributária?** *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 34, n. 136, p. 109-114, out./dez., 1997, p. 112; SARTI; Amir José Finocchiaro. **A apropriação indébita nos impostos.** *Revista da Procuradoria Geral da República*, São Paulo, n. 3, p. 12-17, abr./jun., 1993, p. 12; DIAS, Carlos Alberto da Costa. **Apropriação indébita em matéria tributária.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 3, n. 11, p. 101-112, jul., 1995, p. 103.

²¹¹ Segundo Dobrowolski, “o legislador, no afã de ampliar o campo de abrangência da norma repressiva, deixou de lado, propositadamente, o ânimo de apropriação, para fixar-se em tipo omissivo, desconsiderando inteiramente o aspecto da intenção do sujeito ativo do delito, quanto ao apoderamento dos valores devidos. À evidência, por meio de interpretação – ainda mais em se tratando de matéria penal – descabe incluir na figura típica elementos que o legislador quis afastar.” (DOBROWOLSKI, Silvio. **Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições: aspectos constitucionais.** *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 737, p. 461-470, mar., 1997, p. 467.)

²¹² BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 63.

²¹³ COELHO, Walter. **Teoria geral do crime.** Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998, p. 57.

²¹⁴ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Dialética, 1998, p. 163.

Sendo assim, compreende-se, em sentido contrário, que o objeto material do delito de apropriação indébita tributária é o numerário que deveria ter sido repassado aos cofres públicos dentro do prazo legal.²¹⁵ Com base nessa compreensão, o objeto material do delito seria o valor do tributo, depois do lançamento, que deixou de ser repassado ao fisco, isto é, a quantia tributária devida pelo contribuinte.²¹⁶ Esse parece ser o entendimento mais adequado em relação ao objeto material do delito, vez que, se um dos bens jurídicos protegidos é a receita tributária, consistente no erário público, é correto, portanto, compreender que se afeta diretamente o valor que deveria ter sido repassado ao fisco.

De mais a mais, consoante já apontado, o tipo penal objetivo também apresenta também elementos circunstanciais e normativos. Os primeiros são considerados como sendo aquelas circunstâncias relativas ao próprio tipo penal e que dizem respeito ao lugar, ao tempo, aos meios empregados à prática do delito.²¹⁷ No caso do lugar, adverte Luisi que, embora todo delito se realize no espaço, ocorre, no entanto, que alguns tipos penais exigem, para sua configuração, que sejam realizados em um lugar determinado, como no caso do crime de violação de domicílio, que contém a expressão “casa”, ou seja, o lugar do crime.²¹⁸ Jiménez de Asúa traz, como exemplo da circunstância de tempo, locais como “dentro ou fora do território nacional”, “território da república”, “lugar público”, “lugares destinados ao culto”, “reunião pública”, denotando-se, assim, que diversos são os lugares onde o crime pode ser praticado.²¹⁹ O crime de apropriação indébita, entretanto, não apresenta nenhuma circunstância de lugar em sua descrição, não havendo, portanto, necessidade de ater-se a esta circunstância.

Quanto à circunstância de tempo, entende-se como sendo aqueles elementos que circunscrevem a prática do delito a um determinado tempo, conforme se verifica

²¹⁵ MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 169-187, p. 181.

²¹⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 84.

²¹⁷ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 53.

²¹⁸ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 53.

²¹⁹ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Lecciones de derecho penal**. Ciudad de México: Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, p. 167.

no infanticídio, previsto no artigo 123 do Código Penal, cujo texto refere que a conduta deve ocorrer “durante ou logo após o parto”.²²⁰ Outro exemplo de circunstâncias de tempo, comumente presente na doutrina, é referente ao “tempo de guerra”.²²¹ No caso do crime de apropriação indébita tributária, não se encontra nada na doutrina a respeito, no entanto, compreende-se que é possível extrair da leitura do tipo penal que, indiretamente está dito que esse crime apenas pode ocorrer apenas depois da expiração do prazo legal ao recolhimento. Isto é, não há como considerar que o agente se apropriou dos valores que deveria recolher ao fisco sem o esvaimento do prazo legalmente imposto, na medida em que não há como juridicamente antecipar-se, diga-se assim, uma punição ao agente, sendo que, para fins penais, o crime se consuma apenas no momento em que o prazo expira.

Em relação aos meios necessários à prática dos crimes (*modus faciendi*), estes, por vezes, estão contidos no texto do próprio tipo penal e podem tanto expressar-se de diferentes formas, como também exercer diferentes funções quanto às tipificações penais.²²² O meio necessário à prática do crime pode diferenciar, por exemplo, os tipos que se concretizam com a mesma conduta, como é o caso do furto e do roubo, na medida em que no último a subtração ocorre mediante violência ou grave ameaça, e, por outro lado, no primeiro não há essa circunstância.²²³ Ainda, o meio empregado pode qualificar ou privilegiar o delito, de modo a estabelecer, como diz Luisi, uma distinção entre o tipo básico e o tipo qualificado ou privilegiado, tal como se verifica no delito de homicídio, que, pela utilização de veneno ou meio cruel, o crime se torna qualificado.²²⁴ Entende-se que no crime de apropriação indébita tributária o meio adequado à prática desse delito é pela declaração correta dos valores de tributos cobrados e posterior apropriação, tendo que se frisar, justamente por isso, que se não houver a correta declaração ao fisco, tratar-se-á, portanto, de alguma das figuras previstas no artigo 1º da Lei nº 8.137 de 1990.

²²⁰ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 53.

²²¹ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Lecciones de derecho penal**. Ciudad de México: Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995, p. 167.

²²² LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 55.

²²³ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 55.

²²⁴ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 56.

Os tipos penais apresentam ainda os elementos considerados normativos, os quais, já mencionados alhures, são aqueles, reforce-se, que necessitam do intérprete uma determinada atividade valorativa.²²⁵ Podem ser elementos tanto de ordem cultural, como as expressões “honesto”, “dignidade”, “paixão”, como também de ordem jurídica, como as expressões “funcionário público”, “tributo”, “menor”, ou ainda, de ordem científica, isto é, de outra área do conhecimento, como as expressões “moléstia venérea”, “epidemia”.

No direito penal tributário diversos são os elementos normativos contidos nos tipos penais, tendo em vista que o legislador, na redação das figuras legais, sempre recorreu à utilização desses elementos, impondo, assim, ao intérprete, a necessidade de avaliação se a conduta é típica à luz dos atributos oriundos do direito tributário.²²⁶ Assim, não há dúvidas de que, para se compreender expressões como “tributo”, “contribuição social”, “nota fiscal”, “autoridade fazendária”, “incentivo fiscal”, dentre outras, é fundamental que se socorra dos entendimentos contidos no direito tributário.²²⁷

Entende-se que o crime de apropriação indébita tributária possui em sua redação cinco elementos normativos, a saber: “prazo legal”, “valor de tributo”, “contribuição social”²²⁸, “descontado ou cobrado” e “sujeito passivo de obrigação”. Nenhuma delas é de ordem cultural ou científica, pois todas são extraídas do direito

²²⁵ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 57.

²²⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 38.

²²⁷ Nesses termos, Bitencourt salienta que: *“No âmbito dos crimes contra a ordem tributária os elementos normativos estão intrinsecamente vinculados a conceitos normativos relacionados com as normas do Direito Tributário, de modo que sempre será necessário buscar, naquele ramo do Direito, as informações para o entendimento do alcance do tipo penal, mas sem perder de vista que o núcleo essencial da conduta incriminada é estabelecido pelo legislador penal. Apenas como exemplo, destacamos a utilização dos seguintes conceitos e expressões: “tributo”, “contribuição social”, “acessório”, “nota fiscal”, “fatura”, “duplicata”, “nota de venda”, “autoridade fazendária”, “livro exigido pela lei fiscal”, “incentivo fiscal”, “em desacordo com o estatuído”, “informação contábil”, “pagamento indevido”, “vantagem indevida”, etc., presentes nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei n. 8.137/90.”* (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 39.)

²²⁸ A expressão contribuição social, ainda que prevista no tipo penal, não será explorada no âmbito do presente trabalho, pois, como referido ao final do item 2.1, em decorrência da criação do artigo 168-A, do Código Penal, não há razões metodológicas para aprofundar a respeito deste ponto.

tributário, enquadrando-se, assim, nos elementos normativos que são valorados com base na significação que possuem para o direito tributário.²²⁹

Quanto à expressão “no prazo legal”, compreende-se como sendo aquele prazo definido e fixado por lei, em sentido formal, não se incluindo aí prazos que eventualmente sejam definidos por decretos, regulamentos, portarias ou outros atos normativos de autoridades administrativas.²³⁰ No caso do crime de apropriação indébita tributária, a expressão “prazo legal” diz respeito ao termo final ou data legalmente estipulada no direito tributário para o recolhimento do tributo ou contribuição social que foram cobrados ou descontados.²³¹

A expressão “valor de tributo”, antes de tudo, precisa ser lida em conjunto com a definição legal de tributo, prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional, onde está dito que: *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*. Isso, todavia, não é suficiente para fins de compreensão para o direito penal tributário. Explica-se. Primeiro, é preciso ater-se à legislação específica do tributo de que se está tratando, por exemplo, se for o ICMS inerente ao Estado do Rio Grande do Sul, faz-se necessário olhar tanto para a previsão constitucional, artigo 155, inciso II, quanto à legislação estadual, Lei nº 8.820 de 1989.

Verificada a definição legal de tributo, passe-se, ao depois, à definição de “valor de tributo”, a qual, aponta-se de imediato, é um atecnicismo legal, na medida em que o “valor de tributo”, por exemplo, somente será apurado depois da incidência tributária, isto é, depois do lançamento definitivo, motivo pelo qual se entende que, a despeito de possível punição criminal, o agente somente deixa de recolher o possível valor de tributo depois de lançado em sede tributária. Por isso, pode ser dito que a técnica redacional adotada pelo legislador não parece, salvo melhor entendimento, a mais adequada em relação ao elemento normativo “valor de tributo”.

Ainda, é preciso dizer que a expressão “valor de tributo descontado” é referente àquele montante resultante da base de cálculo de incidência, conforme, é

²²⁹ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 141.

²³⁰ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à Lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 71.

²³¹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 164.

necessário ressaltar, a legislação tributária pertinente.²³² Assim, tal valor, para fins de compreensão a respeito desse elemento normativo, é aquele que ocorre mediante a retenção na fonte, sendo determinado pela legislação tributária de cada entidade política (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).²³³

De outro lado, o termo “descontado ou cobrado” é entendido como sendo aquele que decorre da existência da figura legal do substituinte tributário, o qual está amparado pelo § 7º, do artigo 150 da Constituição Federal, como ensina Harada.²³⁴ Nesse sentido, é de se compreender que para complementação da norma penal, faz-se necessário, pois, como nos demais elementos normativos do tipo, olhar a legislação tributária específica da substituição, para saber se o sujeito considerado como sendo o agente ativo do delito em questão possuía condições legais, à luz do direito tributário, de descontar ou cobrar o valor do tributo de terceiro na posição de substituto tributário.²³⁵ Por outras palavras, é preciso, ao preenchimento do tipo penal, que o agente ativo esteja na posição de substituição tributária, nos termos da leitura conjunta que se faz do artigo 121, do Código Tributário Nacional, e do artigo 150, §7º, da Constituição Federal.

Por “sujeito passivo de obrigação” entende-se como sendo aquele contribuinte de direito, definido na legislação tributária, que repassa a terceiro (contribuinte de fato) determinado ônus financeiro decorrente da operação tributária, consistente na cobrança ou no desconto de valor de tributo, por exemplo.²³⁶ Dessa forma, o elemento normativo “sujeito passivo de obrigação”, expressado no tipo penal, é a figura do substituto, cuja definição se encontra no âmbito do direito tributário, tal como já dito acima.²³⁷

Assim, pode ser dito que pela existência de diversos elementos normativos do tipo, à concreta tipicidade dos crimes tributários e, no caso, do crime de apropriação indébita tributária, é essencial que seja realizada a determinação de cada elemento à

²³² EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 164.

²³³ HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 250.

²³⁴ HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 250.

²³⁵ Com efeito, anote-se que o conceito de substituição tributária já foi apresentado, conforme nota nº 68.

²³⁶ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 166.

²³⁷ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 166.

luz das normas tributárias.²³⁸ Diante disso, pode ser concluído, na esteira do que refere Bitencourt, que o crime em questão, tal como toda a gama de delitos tributários, configura uma verdadeira norma penal em branco, na medida em que necessita de complementos oriundos de outra seara do direito para sua completa tipificação.²³⁹

1.4 Elementos do tipo penal subjetivo

O tipo penal necessita, à sua perfeita tipicidade, que estejam presentes além dos elementos objetivos, já acima vistos, também os elementos subjetivos, que dizem respeito ao psiquismo daquele que, por sua ação ou omissão, pratica a conduta descrita no tipo legal de crime.²⁴⁰ Geograficamente, os elementos psicológicos da conduta, tida aqui como o dolo ou a culpa, já estiveram situados no âmbito da culpabilidade e, por decorrência de estudos realizados no início do século passado, sobretudo no âmbito da teoria finalista da ação de Welzel, passaram ao âmbito do tipo.²⁴¹

Como elemento principal do tipo subjetivo encontra-se o dolo, o qual, nos termos de Luisi, é o que *“enerva e dirige a ação, desde seu nascedouro, na intimidade psíquica do agente, até sua concreção objetiva, que se traduz em atos físicos ou, pelo menos, na realização destes ao invés de outros devidos”*.²⁴² O dolo é, em suma, o conhecimento, por parte do sujeito, a respeito dos elementos que constituem a parte

²³⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 39-40.

²³⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 39-40.

²⁴⁰ Como bem pontua Bacigalupo: *“A tipicidade do crime doloso depende não apenas da prática do tipo objetivo, mas também da realização do tipo subjetivo, é dizer, fundamentalmente do dolo do autor. Trata-se do complemento que permite imputar o fato não somente objetivamente, senão também subjetivamente.”* (BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal**: parte geral. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 290.)

²⁴¹ Consoante salienta Luisi: *“Em verdade, a inclusão do dolo no tipo, excluindo-o da culpabilidade, onde se entendia ser seu lugar, no contexto do delito, é o epílogo de um processo que, partindo da descoberta dos elementos subjetivos do injusto e do tipo, terminaram por demonstrar que o propósito e a intenção do agente são elementos sempre presentes, com relevância, na estrutura do tipo penal, na sua configuração subjetiva habitual e normal.”* (LUI SI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 62-63). Ainda, Welzel: *“El dolo es, sin duda alguna, un elemento del tipo, sin el cual no puede ser constatada la tipicidad del acontecer externo.”* (WELZEL, Hans. **El nuevo sistema del derecho penal**: una introducción a la doctrina de la acción finalista. Traducción y notas por José Cerezo Mir. Buenos Aires: Julio Cesar Faria Editor, 2001, p. 99).

²⁴² LUI SI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 62.

objetiva do tipo penal e, assim, atua querendo a sua concreção, ou seja, o sujeito age sabendo o que faz e busca alcançar o resultado descrito no tipo penal.²⁴³ É, nesses termos, praticamente a lição de Bacigalupo, para quem: “o *dolo caracteriza-se basicamente pelo conhecimento dos elementos do tipo objetivo, é dizer, dos elementos que caracterizam a ação como geradora de um perigo juridicamente proibido que afeta de maneira concreta um determinado objeto protegido*”.²⁴⁴

No Brasil, há um conceito normativo de dolo previsto no artigo 18, inciso I, do Código Penal, onde está dito que esse elemento representa o querer o resultado ou o assumir o risco de produzi-lo quando o sujeito pratica uma conduta descrita em algum dos tipos penais previstos no ordenamento jurídico-penal brasileiro.²⁴⁵ O conceito em

²⁴³ BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal**: parte geral. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 290.

²⁴⁴ BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal**: parte geral. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 292.

²⁴⁵ Art. 18 - Diz-se o crime: I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; [...] A despeito da descrição em lei, algumas vezes se levantam apontando os diversos problemas trazidos pela definição legal do dolo. Por óbvias razões metodológicas, tal questão não será discutida no âmbito da monografia, entretanto, vale deixar, por todos, a explicação de Costa, em obra publicada a respeito do dolo em direito penal: “A primeira das questões em aberto diz respeito ao alcance do conceito de dolo. O Código se cinge a definir como doloso o crime se o agente previr o resultado. Assim, aparentemente ficam fora da definição os crimes formais e os de mera conduta. Quanto a eles, por não terem resultado naturalístico, o art. 18 parece não trazer nenhuma definição. Luís Greco oferece outra explicação para a redação do dispositivo. Segundo ele, como a redação é repetição do art. 15, I, do Código Penal de 1940, manteve a compreensão causalista de crime subjacente a este último diploma legal. Assim, os tipos de crime são descrições de causação de resultados. Então, é possível se entender resultado, no atual art. 18, I, do Código Penal, como tipo objetivo, “o que pode ser mais, mas também menos, do que o resultado no sentido ‘naturalístico’ ou ‘jurídico’. Também Everardo da Cunha Luna defende que a intenção dos redatores do Código foi negar a existência de crimes sem resultado. Ademais, para Cunha Luna, quem quer o resultado quer a ação. Nos crimes sem resultado naturalístico, o dolo é querer apenas a ação. A explicação desses doutrinadores encontra amparo expresso na exposição de motivos do Código. Francisco Campos consignou que no art. 15, I, da redação original, o “vocábulo ‘resultado’ [...] designa o efeito da ação ou omissão criminosa, isto é, o dano efetivo ou potencial, a lesão ou perigo de lesão de um bem ou interesse penalmente tutelado”. Então, “o projeto acolhe o conceito de que ‘não há crime sem resultado’. Não existe crime sem que ocorra, pelo menos um perigo de dano, e, sendo o perigo um ‘trecho da realidade’ [...] não pode deixar de ser considerado, objetivamente, como resultado”, não “importando que, em tal caso, o resultado coincida ou se confunda, cronologicamente, com a ação ou omissão”. A opção legislativa de adoção do conceito jurídico de resultado em detrimento do naturalístico sofre críticas de há muito. Sucede que não é esse o principal problema prático sobre o tema do dolo. [...] o Código nada estabelece a respeito de quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de o produzir. Não há indicação sobre esses elementos volitivos: inexistente definição, por exemplo, sobre se o “querer” e o “assumir” o risco devem ser entendidos em sentido psicológico (e, nesse caso, seria de se perguntar a qual corrente psicológica se referiria o Código) ou sem sentido jurídico (e aqui o ponto seria saber o conceito jurídico desses termos). A incompletude fica ainda mais visível quando se tenta compatibilizar a teoria da tripartição do dolo ao direito positivo pátrio. Corretamente, defende Juarez Tavares que, “em face da equivocidade de seus termos, a fórmula do código é evidentemente incompatível com um direito penal de garantia, o que está a exigir uma precisa tomada de posição da doutrina para delimitá-la no seu verdadeiro sentido”. (COSTA, Pedro Jorge. **Dolo penal e sua prova**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 13-14).

questão está atrelado à teoria finalista da ação, a qual teve grande influência na reforma realizada no estatuto penal durante a década de 1980, e determina que, por conta do fundamento de que toda ação tem em sua estrutura uma vontade dirigida a um fim, toda ação é finalista, sendo, portanto, o dolo, o querer o resultado, também atrelado a essa concepção.²⁴⁶

Internamente, compreende-se que o dolo se orienta pela existência de dois elementos, ou momentos distintos, os quais são inerentes à cognição do agente e sobre a vontade dele em praticar o delito.²⁴⁷ Consequentemente, em um primeiro plano o agente representa em sua psique o que pode ocorrer ao realizar o resultado, antecipando, com isso, o fim que almeja obter, além de ordenar, em sua mente, todo o percurso necessário e as possíveis consequências, isto é, o planejamento, a ação e as consequências certas ou necessárias, para que obtenha o resultado pretendido.²⁴⁸ Assim entendido, pode ser dito que o elemento cognitivo, também chamado intelectual ou intelectivo do dolo, trata-se daquele referente ao conhecimento que o sujeito tem a respeito dos elementos e circunstâncias descritas no tipo penal.²⁴⁹ E, justamente por isso, não se pode falar em dolo sem a existência do elemento cognitivo, na medida em que por essa compreensão é necessário que o agente tenha conhecimento atual e efetivo de todas aquelas circunstâncias de fato que pertencem ao tipo legal de crime.²⁵⁰

²⁴⁶ BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 66.

²⁴⁷ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 63.

²⁴⁸ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 63.

²⁴⁹ CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1971, p. 367.

²⁵⁰ Para Zaffaroni e Pierangeli: “O dolo requer sempre conhecimento efetivo; a mera possibilidade de conhecimento (chamada conhecimento potencial) não pertence ao dolo. O “*querer matar um homem*” (dolo do tipo de homicídio do art. 121 do CP) não se integra com a “*possibilidade de conhecer que se causa a morte de um homem*”, e sim com o efetivo conhecimento de que se causa a morte de um homem. Sem este conhecimento efetivo, a vontade do autor não pode ter o fim de matar um homem e, portanto, não pode ser uma vontade homicida. O conhecimento efetivo pode ser atual ou atualizável. É conhecimento atual o que temos acerca de um objeto, quando sobre ele focalizamos nossa atividade consciente. É conhecimento atual aquele que o professor tem de seus alunos quando está deles na cátedra; é conhecimento atualizável aquele que neste momento ele tem dos “versos do hino nacional”; pode recordá-los, pensar neles, e então tornará atual este conhecimentos, o qual permanecerá puramente atualizável, enquanto sobre ele não focalizar sua atividade consciente (até que pense nele). O dolo requer sempre um certo grau de atualização do conhecimento.” (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 482.). No mesmo sentido, Maurach alude que: “*El saber y el querer referidos al tipo objetivo global deben existir al tiempo de la acción que realiza este tipo; más precisamente, en el momento del acto decisivo.*” (MAURACH, Reinhart. **Derecho penal**: parte general. Teoría general del derecho

Por outro lado, o dolo também é formado pelo elemento volitivo, o qual consiste, basicamente, na vontade do sujeito em praticar a conduta descrita no tipo penal, isto é, em concretizar seu intento criminoso.²⁵¹ Assim, o dolo somente se perfectibiliza quando a conduta do agente sai do plano psíquico e passa ao plano do real, da ação, traduzindo-se, portanto, em atos externos pelo sujeito ativo do delito, o qual, pelo elemento volitivo, vai atrás da execução da conduta descrita no verbo típico, isto é, matar alguém, por exemplo.²⁵² Logo, somente é possível dizer que o sujeito agiu de forma dolosa quando estiver comprovado que sua conduta foi realizada de forma consciente (a respeito dos elementos objetivos do tipo penal), e de forma voluntária (externando, por meio de sua conduta, a vontade de concretizar determinado fim penalmente ilícito).²⁵³

Todavia, a compreensão a respeito do dolo não se esgota apenas no conhecimento a respeito dos elementos considerados internos. Conforme se verifica na doutrina especializada, o dolo apresenta uma configuração tripartida, consistente em: dolo direto (ou de primeiro grau), dolo indireto (ou de segundo grau) e dolo eventual.²⁵⁴ Para Costa, a divisão tripartida descrita acima está estritamente vinculada à teoria final da ação, na medida em que, como explica em sua obra, *“a proposição do fim, vontade consciente diretora da ação, corresponde ao dolo direto de primeiro grau; a escolha dos meios para alcançar esse fim equivale ao dolo direto de segundo grau; e os efeitos secundários representados como necessários ou possíveis em*

penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 382.).

²⁵¹ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 64.

²⁵² CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1971, p. 375.

²⁵³ NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito penal – 1º volume: introdução e parte geral**. São Paulo: Saraiva, 1959, p. 173.

²⁵⁴ Para uma verificação a respeito dessa clássica tripartição, conferir: BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 68-70; SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 68-69; SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 70; PACELLI, Eugênio; CALLEGARI, André Luís. **Manual de direito penal: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 273-274; BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal: parte geral**. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 298; CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 106-107; PIERANGELI, José Henrique. **Conduta: pedra angular da teoria do delito**. In: PIERANGELI, José Henrique. **Escritos jurídico-penais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 37; COSTA, Pedro Jorge. **Dolo penal e sua prova**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 42-44; MAURACH, Reinhart. **Derecho penal: parte general**. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 384;

decorrência do meios empregados ou dos fins propostos constituiriam o dolo eventual".²⁵⁵ Outrossim, segundo o entendimento advogado por Bacigalupo, a diferença apontada entre as categorias de dolo reside, precisamente, nas consequências advindas da conduta do sujeito que pratica a ação tipicamente descrita, podendo essas ser principais ou acessórias.²⁵⁶

Pela leitura do artigo 18, inciso I, do Código Penal brasileiro, admite-se que houve a adoção da teoria da vontade em se tratando de dolo direto, seja ele de primeiro ou de segundo grau.²⁵⁷ Ao admitir-se a adoção dessa teoria, pode ser dito que se está diante de dolo direto de primeiro grau quando o agente quer realizar o que está descrito no tipo penal objetivo, isto é, pretende, com sua conduta, concretizar o resultado.²⁵⁸ Nesse sentido, é interessante a referência de Viana, ao referir que nessa modalidade de dolo há uma sobreposição, diga-se assim, do elemento volitivo em relação ao cognitivo, pois nas diversas representações doutrinárias, resta a certeza de que o agente, a partir do seu comportamento, tinha o intento de realizar a conduta considerada criminosa.²⁵⁹ O exemplo mais comumente utilizado e que melhor representa o dolo direto de primeiro grau é o do crime de homicídio: o agente, querendo a morte da vítima, age para tanto, disparando contra ela diversas vezes até a sua morte, justamente porque queria, desde o início, obter esse resultado.

Não obstante, há situações nas quais consequências secundárias são verificadas em decorrência da ação do sujeito, e que, embora previstas, não são inerentes ao fim primeiro pretendido.²⁶⁰ Para Luisi, a situação em questão trata-se de dolo chamado indireto certo ou necessário, pois, em seu entendimento, as consequências secundárias da conduta do autor são fatos previstos como "*necessariamente ocorrentes*", ou seja, necessários para atingir a meta inicialmente

²⁵⁵ COSTA, Pedro Jorge. **Dolo penal e sua prova**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 42.

²⁵⁶ BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal: parte geral**. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 298.

²⁵⁷ BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 67.

²⁵⁸ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 65.

²⁵⁹ "*Com efeito, como o agente realiza a conduta querida, isto é, dirige o seu comportamento orientado a determinado propósito, o qual pretende seja alcançado, o elemento volitivo é aqui o dominante.*" (VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 66.)

²⁶⁰ BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 69.

desejada.²⁶¹ Segundo descreve Viana, nessa modalidade de dolo o elemento cognitivo é preponderante, pois o agente assume em relação às consequências necessárias uma chamada “*relação psíquica de aprovação*”.²⁶² Daí se segue que, quando houver algum resultado danoso colateral, mas necessário para a finalidade principal, estar-se-á diante do chamado dolo indireto (ou de consequências necessárias), também conhecido por dolo direto de segundo grau.²⁶³

De outro lado, em relação à terceira categoria de dolo, chamada de dolo eventual (ou de imperfeito), entende-se, na linha do que salienta Viana, que há um enfraquecimento dos elementos cognitivo e volitivo, na medida em que “*o indivíduo apenas representa a realização do tipo como possível (= enfraquecida representação) e sustenta a relação psíquica de conformidade e/ou aprovação em relação à sua eventual ocorrência (=enfraquecida vontade)*”.²⁶⁴ Ou seja, para o dolo eventual há necessidade somente de uma enfraquecida representação dos possíveis resultados, não podendo haver, pois, nenhuma postura psíquica quanto à vontade, sob pena de haver deslocamento para a modalidade do dolo direto de primeiro grau.²⁶⁵

Ainda, segundo coloca Viana, no dolo eventual há dois requisitos essenciais para sua configuração: o primeiro diz respeito à necessidade de que o agente represente a realização do tipo como possível; e, por segundo, é necessário que se tenha também uma relação psíquica de conformidade quanto à eventual ocorrência do resultado representado como possível.²⁶⁶ Dessa forma, no dolo eventual há o que se chama de “*assunção do risco*” por parte do agente, que, com sua conduta, anuí, isto é, consente com a ocorrência do resultado possível, ainda que não deseje isso,

²⁶¹ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 67.

²⁶² Segundo o autor: “*Como essa modalidade do dolo realça a representação do autor em relação às consequências colaterais, o elemento preponderante, aqui, no que diz respeito às consequências colaterais, é o cognitivo. Uma especial força (presença) do elemento volitivo em relação a tais consequências é absolutamente dispensável.*” (VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 66.)

²⁶³ BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal: parte geral**. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 298-299.

²⁶⁴ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 73.

²⁶⁵ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 74.

²⁶⁶ VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 74.

tampouco tenho perfeito conhecimento a respeito dos elementos e das circunstâncias do tipo penal.²⁶⁷

Compreendidas as formas de dolo majoritariamente apresentadas na doutrina jurídico-penal, pode-se passar ao estudo do tipo subjetivo nos crimes tributários, nos quais será exclusivamente doloso, não havendo, pois, qualquer possibilidade de ocorrência na forma culposa, consistente em negligência, imprudência ou imperícia, que são formas de culpa inerentes justamente aos delitos culposos.²⁶⁸ Dessa maneira, tantos os delitos previstos na Lei nº 8.137 de 1990, como aqueles da Parte Especial do Código Penal, estão inseridos dentro da lógica do parágrafo único, do artigo 18, também do Código Penal, na medida em que, ausente o dolo, não há que se falar em responsabilização criminal.²⁶⁹ É por isso que, por questões metodológicas, não há a análise do tipo culposo neste ponto do trabalho.²⁷⁰

Assim entendido, vale chamar a atenção para o fato de que, justamente por se perfectibilizarem somente com a presença do dolo, isso em relação ao tipo

²⁶⁷ Como refere Luisi: “Quando o agente, apesar de prever essas consequências como possíveis – embora não as deseje – tolera, consente, aprova ou anui na efetivação das mesmas, não desistindo de orientar sua ação no sentido escolhido e querido para atingir o fim visado, consciente da possibilidade das consequências de tal opção, o dolo, com relação às consequências previstas como possíveis, é eventual. Pode ocorrer esta forma de dolo tanto quando o fim visado pelo agente é, penalmente, típico, como quando a intenção do agente se dirige a um resultado extratípico.” (LUIZI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 67).

²⁶⁸ No ordenamento jurídico-penal brasileiro, o tipo culposo está previsto no artigo 18, inciso II, do Código Penal, o qual diz que: Art. 18 – Diz-se o crime: [...] II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

²⁶⁹ A propósito: RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 71; DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 48; BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48;

²⁷⁰ A respeito do crime culposo (também referenciado como negligente), cf.: LUIZI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987, p. 73-107; BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 74-80; SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 83-100; BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal: parte geral**. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312-322; CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 108-111; ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 506-521; PACELLI, Eugênio; CALLEGARI, André Luís. **Manual de direito penal: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 275-278; PIERANGELI, José Henrique. **Conduta: pedra angular da teoria do delito**. In: PIERANGELI, José Henrique. **Escritos jurídico-penais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 37-40; CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1971, p. 421-443; WELZEL, Hans. **El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista**. Traducción y notas por José Cerezo Mir. Buenos Aires: Julio Cesar Faria Editor, 2001, p. 112-124;

subjetivo, estando ausente, portanto, o vínculo psíquico entre o agente e o resultado lesivo à receita tributária, não poderá haver imputação do resultado, sob pena de responsabilização objetiva.²⁷¹ A respeito disso, Ribas, em obra sobre os crimes tributários, refere que *“não é possível a imputação de um evento criminoso sem que haja uma relação psíquica que a ele vincule o agente”*, e prossegue, referindo que *“só com a averiguação em concreto desse nexos subjetivo se pode atribuir ao agente, para efeito da punibilidade, uma conduta objetivamente contrária à ordem jurídica”*.²⁷²

Quanto ao crime de apropriação indébita tributária, admite-se, na linha do que vem sendo dito, que se trata também de tipo subjetivo doloso, de modo que se entende como sendo desnecessário inclusive o especial fim de agir do agente, isto é, a vontade de se apropriar de coisa alheia, no caso, dos valores descontados ou cobrados.²⁷³ Nesse mesmo sentido, Costa Jr. e Denari salientam que *“o elemento subjetivo do crime é o dolo genérico, que se apresenta como a vontade consciente e livre de não recolher aos cofres públicos o valor de tributo ou de contribuição social que descontou ou que cobrou”*.²⁷⁴ Ainda, vale destaque à menção de Eisele, para quem *“a intenção independe de qualquer resultado ou finalidade que o agente visar, que não a economia fiscal, assim como não importa, em sede de tipicidade, os motivos que levaram o agente a deixar de recolher o tributo, ou o destino que pretende dar ao dinheiro.”*²⁷⁵ Silva, a sua vez, também destaca que *“o elemento subjetivo é o dolo*

²⁷¹ *“Do ponto de vista da imputação subjetiva, é importante sempre observar que, no caso de supressão de tributos devidos por pessoa jurídica, somente podem ser incriminados sócios e administradores caso se comprovem condutas dolosas comissivas ou omissivas específicas praticadas por eles diretamente relacionadas à prática dos delitos. Via de regra, no entanto, não há qualquer juízo probatório a respeito do dolo desses agentes e sim pressuposição de dolo, no mínimo, por omissão, o que não poderia ser tolerado dentro do Direito Penal, que é o braço mais forte da intervenção estatal na esfera jurídica dos cidadãos.”* (SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos; PAIXÃO, Thales Eduardo Silva Gracelácio da. **O crime de apropriação indébita tributária: estudo de caso – HC nº 399.109**, julgado pelo STJ (RHC nº 163.334, em trâmite perante o STF). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 91-114, jan./fev., 2019, p. 100).

²⁷² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 61.

²⁷³ BALTAZAR Jr., José Paulo. **Crimes federais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 462.

²⁷⁴ COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 126.

²⁷⁵ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 166.

genérico, na medida em que o tipo não prevê finalidade específica para a conduta do agente, nem tampouco ela é dedutível da fatispécie legal”.²⁷⁶

Entretanto, cabe referir que, em sentido oposto há o entendimento de Bitencourt, para quem o delito de apropriação indébita tributária necessita do elemento subjetivo especial do injusto, demonstrando, portanto, a divergência em relação à doutrina acima mencionada.²⁷⁷ Para esse autor, justamente por tratar-se de crime de apropriação indébita, é necessário, no caso, que o sujeito tenha em sua intenção o especial fim de apropriar-se dos valores retidos ou cobrado, deixando, ao fim, de repassá-los aos fisco.²⁷⁸ Está-se, neste ponto, de acordo com tese apresentada, pois, entende-se que o dolo genérico não é suficiente à responsabilização criminal pelo crime de apropriação indébita tributária, sendo essencial, nesses termos, que o elemento psíquico da conduta do agente seja imbuído da especial finalidade de lesionar o bem jurídico tutelado, ao deixar de recolher aos cofres públicos os valores de tributos que foram apurados depois do lançamento diante do fisco.²⁷⁹

Dessa forma, é possível concluir que, caso o contribuinte – considerando-se aqui o sujeito ativo do crime – escrete nos livros fiscais os valores devidos a repassar ao fisco estadual – no caso do ICMS próprio –, o tipo penal resta esvaziado, vez que não houve qualquer intenção ou finalidade de colocar em perigo a receita tributária. Por conseguinte, também se torna insuficiente para fins de persecução penal caso a única ocorrência contrária tenha sido o não repasse dentro do prazo legal.²⁸⁰

1.5 Consumação e classificações do delito

Na esteira de tudo o que vem sendo apresentado ao longo dos tópicos acima, é preciso, por final, determinar ainda o momento de consumação do crime de

²⁷⁶ SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 226.

²⁷⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 182-183.

²⁷⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 182-183.

²⁷⁹ No mesmo sentido: BUONICORE, Bruno Tadeu *et al.* **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado**. *São Paulo*, Revista dos Tribunais, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020, p. 133.

²⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Ilícito tributário**. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de. [orgs.]. **Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 41-54, p. 50-51.

apropriação indébita tributária, assim como suas classificações, a fim de atingir, tal como pretendido no início da presente dissertação, o estabelecimento de critérios a respeito desse tipo penal.

Assim, retomando a leitura do tipo objetivo, o qual diz que a conduta proibitiva consiste em *“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”*, é possível afirmar, inicialmente, que se está diante de crime omissivo próprio.²⁸¹ Nos crimes omissivos há uma omissão do agente, um *non facere* uma conduta que é esperada conforme o tipo penal, uma voluntária abstenção de um movimento corpóreo, uma inação, uma violação à norma penal imperativa.²⁸²

Especificamente no caso dos crimes omissivos próprios, segundo Toledo, *“são crimes de mera conduta (exemplo: omissão de socorro) para cuja configuração se prescinde do nexa causal”*.²⁸³ Assim, em relação ao delito de apropriação indébita tributária, fica evidente, pela leitura do tipo penal, que há um não fazer em relação ao recolhimento dos tributos, consoante se verifica na expressão *“deixar de recolher”*, o que configura, portanto, a omissão própria.²⁸⁴

Com efeito, diz-se que a apropriação indébita tributária, em relação à conduta, classifica-se como um delito de mera conduta, na medida em que não se exige, para a consumação, um resultado naturalístico, isto é, a ocorrência de um

²⁸¹ Sobre os crimes omissivos, ver: BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 35-38; PIERANGELI, José Henrique. **Conduta**: pedra angular da teoria do delito. In: PIERANGELI, José Henrique. **Escritos jurídico-penais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 40-44; TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 116-118; SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 101-115; BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal**: parte geral. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 485-517; ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 536-548; ZINI, Júlio César Faria. **Os crimes omissivos na sociedade contemporânea**. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, 215-294.

²⁸² COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998, p. 85-96.

²⁸³ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 116.

²⁸⁴ *“A omissão de ação própria tem por fundamento a solidariedade humana entre os membros da sociedade, que engendra o dever jurídico geral de agir, cuja lesão implica responsabilidade penal dolosa pela omissão da ação mandada: o dever de agir é definido no tipo legal respectivo, como a omissão de socorro (art. 135, CP), o abandono de incapaz (art. 133, CP) etc. (SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 102.)*

resultado material, muito menos há, no tipo objetivo, uma descrição do comportamento delitivo e do resultado, como nos crimes formais.²⁸⁵

Nos delitos de mera conduta o tipo se esvai na mera ação do agente, não havendo necessidade, pois, de verificação de um resultado externo.²⁸⁶ Diante disso, em que pese determinado setor doutrinário apregoar que se trata de crime material²⁸⁷, assume-se aqui a compreensão de que a omissão no recolhimento dos tributos cobrados, como descrito no tipo, dentro do prazo legalmente estipulado em direito tributário, é o que configura o delito em relação à conduta. No mesmo sentido, Bitencourt refere que o legislador optou, no caso dos crimes previstos no artigo 2º, por utilizar técnica distinta da utilizada aos delitos do artigo 1º da Lei nº 8.137 de 1990, o que altera, portanto, a conclusão de que se trata de crime de dano material, como acima referido.²⁸⁸ Conforme esse autor, não há exigência de resultado material à consumação do crime, na medida em que a figura legal da apropriação indébita tributária é crime de mera conduta, não havendo, assim, exigência de resultado material, isto é, de dano aos bens jurídicos tutelados.²⁸⁹

²⁸⁵ “Os crimes de atividade (do alemão Tätigkeitsdelikte) são aqueles em que, no dizer de Maurach, a ação humana esgota a descrição do tipo: “a própria ação constitui o ponto final do conteúdo típico”. Em tais crimes, o resultado causal da ação, se eventualmente existente, não entra em consideração para o juízo de tipicidade, pois o tipo desses delitos encerra, de forma nítida, um desvalor da ação proibida.” (TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 142.)

²⁸⁶ Nesse sentido: BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 20; CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 34-35; SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p. 55-56; BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal: parte geral**. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 207;

²⁸⁷ Segundo Eisele, o delito de apropriação indébita tributária é material, pois, em seu entendimento, há exigência de ocorrência do resultado naturalístico para a sua consumação, consistente, segundo ele, no não recolhimento do tributo descontado ou cobrado, o que configura, assim, dano material ao erário público. Segundo ressalta, “sendo crime material, o resultado se implementa com a situação de dano ao erário, decorrente do não recebimento do valor devido, ocasionado pela falta de pagamento ou recolhimento do tributo a que o contribuinte estava obrigado.” (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 164.) No mesmo sentido, Stoco salienta que: “Sobre a natureza da figura do art. 2º, inciso II, não resta dúvida de que se trata de crime de dano, no qual há efetiva lesão ao Erário. Não há, portanto, como dar a esse preceito o tratamento de crime formal ou de mera conduta. O perigo de dano não basta. O pressuposto fundamental é a omissão no recolhimento do tributo devido, já descontado ou cobrado do contribuinte de fato, quer dizer, daquele que adquiriu produtos.” (STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 114.)

²⁸⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 160.

²⁸⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 187.

Em relação à consumação, pode ser dito que o crime em estudo se consuma quando vence o prazo legalmente estipulado para que o agente recolha aos cofres públicos os valores que foram cobrados na posição de substituto tributário (lembrando-se, aqui, que não se fala no desconto das contribuições sociais, uma vez que é referente ao artigo 168-A, do Código Penal).²⁹⁰ Significa dizer, portanto, que no momento do término do prazo, sem que o agente tenha recolhido aos cofres públicos os valores declarados anteriormente, o delito terá reunido todos os seus elementos, ainda que seja discutível a presença do elemento subjetivo.²⁹¹

Feita essa consideração sobre a consumação, não há, então, que se falar em tentativa (artigo 14, inciso II, do Código Penal²⁹²), na medida em que se entende que o crime de apropriação indébita tributária não admite a modalidade tentada, uma vez que estará consumado no momento em que o sujeito deixar de recolher os valores devidos ao fisco dentro do prazo, sendo impossível falar-se em um início de execução com interrupção por circunstâncias alheias à vontade do agente.²⁹³ Em outros termos,

²⁹⁰ Em igual sentido: BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 187; EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 168; SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 226; DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 459; COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 126-127;

²⁹¹ “Crime consumado é aquele que reúne todos os elementos da sua definição legal (art. 14, I, do Código Penal). Por exemplo, o crime de homicídio só se consuma se houver a conduta hábil para matar e o resultado morte.” (BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 20.)

²⁹² Art. 14 - Diz-se o crime: [...] II - tentado, quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente. Parágrafo único - Salvo disposição em contrário, pune-se a tentativa com a pena correspondente ao crime consumado, diminuída de um a dois terços.

²⁹³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 85; Em sentido diametralmente oposto, Eisele refere que há possibilidade de tentativa, sob os seguintes fundamentos: “Sendo crime omissivo, a conduta que implica verificação, ou possibilita, por decorrência da falta da atuação a que estava obrigado o agente, a ocorrência do resultado, em princípio é suficiente para a consumação do delito. Porém, como o crime é omissivo impróprio, além da conduta omissiva é indispensável a ocorrência do resultado, de modo que, se não obstante a conduta praticada, o resultado não se verifica por circunstâncias alheias à vontade do agente, é possível a figura do crime tentado (art. 14, II, do CP). Assim, pode ocorrer hipótese em que o agente se omite com o intuito de não recolher o tributo devido e o resultado não se verifica por ter sido o tributo recolhido por terceiro à revelia do contribuinte, como ocorre em operação sujeita ao regime de substituição tributária, em que o substituído recolhe o tributo devido e não pago pelo substituto para evitar eventual apreensão da mercadoria adquirida, durante o transporte. Nesse caso, conforme o art. 34 da Lei nº 9.249/95, a punibilidade do agente é extinta em relação ao fato, restando a figura da tentativa possível de se verificar no plano teórico, porém despida de efeitos quanto à aplicabilidade de seus efeitos no campo da prática.” (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 167.)

significa dizer que por ser um crime de mera conduta, não comporta a existência de um vínculo de causalidade objetiva entre a ação e o resultado, não se admitindo, por conseguinte, a figura da tentativa.²⁹⁴ A propósito do assunto, Costa Jr. e Denari referem que “*consuma-se o crime com o decurso do prazo legal, vale dizer, com o escoamento do termo final de que o agente dispunha para recolher a quantia cobrada ou descontada*”.²⁹⁵

Compreendido que se trata de delito de mera conduta, entende-se, então, que em relação ao evento o crime de apropriação indébita tributária trata-se de um crime de perigo de dano à receita tributária. Ainda que parte da doutrina entenda que se está diante de um crime de dano, pensa-se, ao contrário, que essa não é a melhor solução para este delito. Caso fosse um crime de dano, por exemplo, estar-se-ia diante de crime material, o que seria uma incongruência em termos teóricos, vez que, pela leitura do tipo penal, trata-se de um crime omissivo próprio e simples atividade (mera conduta).²⁹⁶

Ao cabo deste tópico, é preciso referir-se, ainda, que em relação aos sujeitos o delito ora em estudo trata-se de crime próprio, na medida em que apenas pode ser praticado pelo contribuinte que está na posição de substituto tributário, como já adiantado em tópico infra.²⁹⁷ Logo, há uma especial condição do autor, o que traz, portanto, a conclusão de que se trata de *delictum proprium*.²⁹⁸ E, quanto ao sujeito passivo, trata-se do ente da Administração Pública lesado pela prática delitativa, sendo, por conseguinte, a União, os Estados, Municípios ou o Distrito Federal, ou seja, aquele que for responsável pela tributação do contribuinte que, no caso, pratica o delito de

²⁹⁴ COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 96.

²⁹⁵ COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 136.

²⁹⁶ A propósito: “Os crimes omissivos próprios não são, pois, crimes de simples desobediência, mas crimes de perigo, em que é dispensável a ocorrência de resultado material mas não prescindem da objetividade jurídica de um dano potencial.” (COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 85.)

²⁹⁷ Sobre os sujeitos, vide o item 2.3 supra.

²⁹⁸ Para rememorar: “Crime comum’, em sentido estrito – ou seja, aquele que se contrapõe ao “crime próprio” – é o que pode ser praticado por qualquer pessoa. ‘Crime próprio’ é aquele em cuja definição legal, de forma expressa ou implícita, exige-se para a sua concretização um determinado sujeito ativo, que se denomina sujeito qualificado. A distinção, pois, tem relação direta com a estrutura típica, já que a figura delitativa, no “delictum proprium”, refere uma especial qualificação subjetiva por parte do agente do crime.” (COELHO, Walter. **Teoria geral do crime**. Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 156.)

apropriação indébita tributária. Dessa forma, diz-se que também é crime próprio em relação ao sujeito passivo.

2 A CRIMINALIZAÇÃO DA CONDOTA DE NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS OPORTUNAMENTE DECLARADO NAS GUIAS ADEQUADAS E RELATIVO À DÍVIDA POR OPERAÇÕES PRÓPRIAS DO CONTRIBUINTE À LUZ DA OFENSIVIDADE EM DIREITO PENAL

Realizada a exposição sobre os elementos objetivos e subjetivos do delito de apropriação indébita tributária, passa-se, agora, ao estudo da noção de ofensividade em direito penal, a iniciar, pois, pelo aprofundamento teórico a respeito da matriz onto-antropológica de direito penal. Ao depois, conforme apontado nas linhas introdutórias, o capítulo segue permeando a noção de ofensividade em relação ao texto constitucional, para, por fim, fazer a devida análise da criminalização – oriunda das decisões das Cortes Superiores – da conduta de apropriação do ICMS devidamente declarado à luz da ofensividade.

2.1 Linhas iniciais sobre um direito penal de matriz onto-antropológica

A sociedade é feita de mudanças, que ocorrem, tanto no âmbito particular de cada indivíduo, como na própria esfera social e coletiva, sendo, pois, inerente a todos os integrantes de determinado lugar e tempo a alternância de pensamentos, estruturas governamentais e formas de viver. De fato, a superação de formas de entender e questionar os fenômenos da natureza e os acontecimentos sociais, os grandes confrontos bélicos e os diversos avanços tecnológicos podem ser colocados, por exemplo, como propulsores de diversas mudanças ocorridas ao longo dos últimos séculos, sobretudo nos dois últimos.

Nesse sentido, a História das Ideias demonstra que a modernidade, ocorrida depois do século XVII, pode ser considerada como um dos fatores essenciais às mudanças ocorridas no mundo, principalmente no velho continente, na medida em que os acontecimentos a partir do século mencionado lançam luzes no pensamento europeu medieval e apresentam, ao homem, novas formas de pensar, questionar e agir em sociedade.²⁹⁹ Todavia, a modernidade também mostra seus sinais de

²⁹⁹ Nesse sentido, cf.: BAUMER, Franklin Le Van. **O pensamento europeu moderno – volumes I e II: séculos XVII, XVIII, XIX e XX.** Tradução Maria Manuela Alberty. Rio de Janeiro: Edições 70, 1977.

esgotamento, uma vez que, com as diversas transformações sociais e sobretudo com a aceleração do tempo e do risco, passa-se à época da aceleração, do imediatismo, da instantaneidade e da fluidez das relações sociais. Já não se percebe mais o tempo como antes. A sociedade praticamente clama por aceleração, pela superação de tudo que não atenda aos seus anseios imediatos, resultando, assim, em transformações por vezes até irreversíveis e que afetam todos os indivíduos de uma maneira global.

A ciência do direito, a seu tempo, não escapa de todas essas mudanças. Conquanto o direito, por vezes, possa ser considerado uma área de conhecimento considerada analógica se colocada diante de outras, pelo apego aos manuscritos e à burocracia, fato é, e não se pode negar, que a ciência jurídica tende a, ao menos, tentar atender os anseios sociais e busca, do mesmo modo, caminhar minimamente junto com os avanços e transformações sociais. Assim, como realidade normativa orientada pelos contextos sociais, aliado e alicerçado no real-social, o direito se desenvolve na mesma plêiade das mudanças da comunidade historicamente situada. Todo esse contexto de mudança social e de transformação, vinculado sobremaneira à aceleração do tempo e ao risco, não deixa de enredar sobremaneira o campo do direito penal, de tal modo que essa área do saber jurídico acaba sendo, por consequência lógica, inapelavelmente e sem nenhuma dúvida, a que mais passou por mudanças de ordem teórica e prática no decorrer dos últimos séculos.

Fator relevante nas transformações ocorridas na esfera do direito penal são as próprias relações sociais e as evoluções ocorridas no âmbito da sociedade, principalmente no século XIX e XX, uma vez que se passou de uma sociedade industrial, para uma pós-industrial, com marcas muito próprias, para, mais recentemente, uma sociedade do risco, que experimenta o risco cotidianamente, que convive com a incerteza dia após dia, no mais diversos campos e afazeres, o que resulta, invariavelmente, em problemas ao campo jurídico, e, mais especificamente, ao interessante campo do direito penal.³⁰⁰ O aumento da complexidade das relações

³⁰⁰ A respeito da sociedade do risco, dentre outras passagens, destaca-se a seguinte da obra de Beck: *“A natureza não pode mais ser concebida sem a sociedade, a sociedade não mais sem a natureza. As teorias sociais do século XIX (e também suas modificações no século XX) conceberam a natureza como algo essencialmente predeterminado, designado, a ser subjugado; assim, porém, sempre como algo contraposto, estranho, associal. O próprio processo de industrialização refutou estas suposições, ao mesmo tempo que as tornou historicamente falsas. No final do século XX, a “natureza” nem é predeterminada e nem designada, tendo-se transformado em produto social e, sob as condições naturais de sua reprodução, na combatida ou ameaçada estrutura interna do universo civilizatório. Todavia, isto implica dizer: destruições da natureza, integradas à circulação universal da produção industrial, deixam de ser “meras” destruições da natureza e passam a ser elemento constitutivo da dinâmica social, econômica e*

resulta, junto com o risco e a agora com a disrupção tecnológica e avanços biológicos, por consequência lógica, senão teórica, ao menos social, no aumento dos problemas aos quais a ciência jurídico-penal é chamada a resolver.³⁰¹

É possível dizer, nesse sentido, que há um incremento relativamente marcante na forma como o direito penal passa a se preocupar cada vez mais com questões da sociedade situada hodiernamente no linear histórico. Isso porque, se na sociedade industrial os riscos eram inerentes às ações humanas naquele momento bem definidas, e o direito penal, quando chamado a atuar, visava tutelar bens jurídicos considerados clássicos – por exemplo, a vida, a integridade física e a propriedade privada – , por outro lado, com os avanços e transformações sociais, assim como com o incremento do risco e advento irregressível da tecnologia, revela-se, por ordem lógica das coisas jurídicas, o surgimento de novos bens jurídicos.³⁰² Tais bens, considerados difusos e frutos de construções normativas, por conseguinte, impõem

política. O imprevisto efeito colateral da socialização da natureza é a socialização das destruições e ameaças incidentes sobre a natureza, sua transformação em contradições e conflitos econômicos, sociais e políticos: danos às condições naturais da vida convertem-se em ameaças globais para as pessoas, em termos medicinais, sociais e econômicos – com desafios inteiramente novos para as instituições sociais e políticas da altamente industrializada sociedade global. É precisamente essa transformação de ameaças e civilizacionais à natureza em ameaças sociais, econômicas e políticas sistêmicas que representa o real desafio do presente e do futuro, o que justifica o conceito de sociedade de risco. Enquanto o conceito da sociedade industrial clássica se apoiava na contraposição entre natureza e sociedade (no sentido do século XIX), com o conceito da sociedade (industrial) de risco parte-se da “natureza” integrada à civilização, ao mesmo tempo em que se acompanha, passando por todos os subsistemas sociais, a metamorfose das violações sofridas.” (BECK, Ulrich. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade.** Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2010, p. 98-99).

³⁰¹ No tocante ao aumento da complexidade social e aumento do campo de intervenção do direito, D’Avila bem refere o que se segue: *“Já suficientemente noticiadas no mais diversos âmbitos do conhecimento e vivenciada, de forma irrestrita, por todas as comunidades, as transformações sociais das últimas décadas têm sido intensamente marcadas por uma incomum e, de regra, preocupante profundidade e velocidade. Quer queiramos chamar o conjuntos destas transformações de contemporaneidade, pós-modernidade, modernidade tardia, ou, ainda, identificar determinados quadros sociais como sociedade do risco, sociedade de consumo, sociedade de informação, ou qualquer outra coisa do gênero – conceitos, aliás, frequentemente referenciados a elaborações teóricas, no mais das vezes, abertas a críticas de diversas ordens –, o fato é que, e isso sim é indiscutível, tais transformações operam em um contexto social fortemente caracterizado pelo aumento da complexidade das relações e, por consequência, também dos respectivos espaços de conflitualidade, aos quais, acrescente-se, tem sido invariavelmente chamado a intervir o direito penal.”* (D’AVILA, Fabio Roberto. **O espaço do direito penal no século XXI: sobre os limites normativos da política criminal.** *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, São Paulo, n. 64, p. 78-98, jan./fev., 2007, p. 80-81.).

³⁰² Por exemplo: *“Por outras palavras e de forma sintética: quer a defesa do meio ambiente natural, que a defesa da saúde, quer a defesa dos consumidores, quer ainda a defesa patrimônio cultural são hoje uma realidade normativa e um problema a que o Estado tem que dar resposta.”* (FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal.** (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 300.).

ao direito penal a necessidade de ocupar-se de complexos problemas modernos ou quiçá pós-modernos, da proteção destes considerados novos bens jurídicos e da criminalização de condutas agora consideradas como delitivas.³⁰³

Porém, a par de todas essas mudanças ocorridas na sociedade, desde o final do século passada até o momento atual, em vista do incremento do risco tecnológico e biológico e de tantos outros fatores, também se verifica considerável expansão da criminalidade, o que faz crescer, por consequência, o uso do direito penal enquanto política estatal para fins de combate a esta criminalidade cada mais latente e pujante. Nesse sentido, não sem razão é possível dizer que a gradual utilização do direito penal como antecipador de riscos, com a tipificação, cada vez mais notável, de condutas que visam antecipar a tutela de proteção, cria, a título de exemplo, figuras penais dogmaticamente nomeadas como crimes de perigo, divididos, especificamente, em crimes de perigo comum, de perigo abstrato, de perigo concreto e, ainda, de perigo abstrato-concreto, sob o argumento de que o direito penal deve antecipar-se ao resultado lesivo.³⁰⁴

Porém, certo é que essa forma de política de Estado, cujos interesses punitivos se sobressaem em relação a direitos e garantias fundamentais, representa o que há de mais marcante em termos populistas, por denotar a existência de um nefasto direito penal que visa colocar interesses político-criminais acima de garantias

³⁰³ Para Figueiredo Dias: *“Uma tal ideia anuncia o fim de uma sociedade industrial em que os riscos para a existência, individual e comunitária, ou provinham de acontecimentos naturais (para tutela dos quais o direito penal é absolutamente incompetente) ou derivavam de acções humanas próximas e definidas, para contenção das quais era bastante a tutela dispensada a clássicos bens jurídicos como a vida, o corpo, a saúde, a propriedade, o património...; para contenção das quais, numa palavra, era bastante o catálogo puramente individualista dos bens jurídicos penalmente tutelados e, assim, o paradigma de um direito penal liberal e antropocêntrico. Aquela ideia anuncia o fim desta sociedade e a sua substituição por uma sociedade exasperadamente tecnológica, massificada e global, onde a acção humana, as mais das vezes anónima, se revela susceptível de produzir riscos também eles globais ou tendendo para tal, susceptíveis de serem produzidos em tempo e em lugar largamente distanciados da acção que os originou ou para eles contribuiu e de poderem ter como consequência, pura e simplesmente, a extinção da vida.”* (DIAS, Jorge de Figueiredo. **O direito penal entre a ‘sociedade industrial’ e a ‘sociedade do risco’**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 9, n. 33, p. 39-66, jan./mar., 2001, p. 43-44).

³⁰⁴ Conforme Faria Costa: *“Com efeito, o direito penal sempre conheceu, através dos séculos, movimentos que oscilaram entre a descriminalização e a neocriminalização. Neste momento histórico não se passam as coisas de modo diferente. Ao lado do forte e salutar movimento de descriminalização que se começou a operar a partir da década de sessenta também, nessa época, despontou um movimento de sinal contrário que levou a que novas condutas comesçassem a ser criminalizadas. E criminalizadas através, o que é deveras interessante, de formulações dogmáticas, também elas inovadoras. Quais sejam: os crimes de perigo, nomeadamente os crimes de perigo comum, de perigo abstracto, de perigo concreto ou mesmo de perigo abstracto-concreto.”* (FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 312.).

individuais. Ou, em termos outros, que coloca direitos e garantias fundamentais em posição inferior em relação às declaradas intenções de combate ao crime, sob o pretexto dos já conhecidos e ineficazes lemas de “tolerância zero” e “lei e ordem”, os quais representam, sobretudo em países subdesenvolvidos, como é o caso do Brasil, uma problemática forma de ver as coisas em se tratando de direito penal e política criminal.³⁰⁵

Apesar da forma como o direito penal vem sendo gestado e utilizado, sobretudo nas últimas décadas e principalmente em países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, surge, no entanto, à ciência conjunta do direito penal a missão de proteger as liberdades individuais diante das mais variadas formas de punir gestadas e geridas pelo poder punitivo estatal. Assim, nos termos de D’Avila, surge a pergunta sobre se compete às ciências criminais (notadamente ao direito penal), realizar a devida crítica às formas como se movimenta a política criminal do Estado, tendo em vista os diversos problemas de ordem prática inerentes, como, por exemplo, à elaboração das leis penais no âmbito do Poder Legislativo.³⁰⁶

A partir dos questionamentos e das críticas que se colocam ao exacerbado expansionismo penal, resultado tanto da política criminal usada em detrimento de

³⁰⁵ Nas palavras de Buonicore, “*trata-se do binômio paradoxal do direito penal contemporâneo: expansão versus crise de fundamentos. Este binômio parece ser o melhor retrato da atual situação do direito penal. Este fenômeno, no entanto, apresenta-se entre nós brasileiros de forma muito particular. O fato é que vivemos, aqui, um específico cenário em que miséria, fome, insegurança e desamparo encontram um populismo penal sui generis e uma disposição fática dos direitos fundamentais, ainda, em estado de maturação. Estas variantes da equação brasileira tornam as coisas do direito penal muito mais delicadas aqui. No Brasil, direitos fundamentais e garantias individuais encontram-se em permanente tensão com uma política criminal tendente ao populismo. Por estar a própria democratização do Estado brasileiro, ainda, em fase embrionária, é comum a utilização do sistema penal como resposta imediata aos anseios de uma população carente e com medo, muitas vezes passando por cima das mais caras garantias fundamentais.*” (BUONICORE, Bruno Tadeu. **O fundamento onto-antropológico do direito penal em face da sociedade brasileira contemporânea.** *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 11, n. 51, p. 109-124, out./dez., 2013, p. 112-113.)

³⁰⁶ O citado autor coloca que: “*Diante dessa complexa rede de relações, depara-se a ciência jurídico-penal em sua tarefa de zelar pelos direitos e garantias fundamentais, de zelar pelo equilíbrio e racionalidade na atuação reservada à sua intervenção. E a pergunta, inevitável pergunta que daí advém, perfaz-se em saber se essa crítica que compete às ciências penais é, ou ao menos deve ser, uma crítica de acento político-criminal. Se dado o particular momento de desenvolvimento das ideias penais na Europa continental, se dado o momento de evidente ascensão política criminal no seio da “ciência conjunta do direito penal”, deve ser esse questionamento crítico, também ele, um questionamento que se faz primeiro e fundamentalmente em âmbito político-criminal. Dessa pergunta depreendem-se, por um lado, problemas de ordem prática, como aquele já oportunamente salientado por Hassemer, no que tange à pouca, ou nenhuma, penetração do discurso jurídico-científico germânico, no atual espaço de elaboração das leis penais, espaço, por excelências, da política criminal.*” (D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal:** escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 17).

direitos e garantias fundamentais, e quase sempre, dos mais vulneráveis, quanto por conta das orientações funcionalistas, surge, entretanto, outra forma de interpretar e entender a ciência jurídico-penal, estruturada dogmaticamente a partir de uma compreensão onto-antropológica de direito penal.³⁰⁷ Desenvolvida por Faria Costa, essa tal forma de pensar direito penal a partir de uma matriz onto-antropológica está centrada na ideia do ser do homem em comunidade, ou do ser social.³⁰⁸ Por outros termos, significa dizer que o direito penal está firmado, a partir dessa concepção, como sendo uma *ordem relacional*” (de paz).³⁰⁹ Mas não só. Quanto ao aspecto dogmático, essa fundamentação de direito penal apresenta uma concepção do ilícito penal estruturada a partir da noção de ofensa a bens jurídicos, bem como no desvalor que uma determinada lesão ou colocação em perigo destes mesmos bens representa, de forma que se afasta, pois, das noções de direito penal centrada em meras violações de um direito subjetivo ou nas concepções funcionalistas.³¹⁰

Além do que, não se pode olvidar que historicamente o direito penal pode ser concebido e pensando a partir de duas formas, a ver: ou pela consequência da norma penal – a pena criminal –, ou, por outro lado, no objeto da norma – o ilícito propriamente dito –.³¹¹ Quando se orienta o direito penal com base nas consequências da norma, na pena, notadamente está-se vinculando a ordem-jurídico penal às concepções consequencialistas e funcionalistas; contudo, se se toma como ponto de partida o objeto da norma penal, o delito, a leitura que se faz é referente ao que o

³⁰⁷ BUONICORE, Bruno Tadeu. **O fundamento onto-antropológico do direito penal em face da sociedade brasileira contemporânea.** *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 11, n. 51, p. 109-124, out./dez., 2013, p. 114-115.

³⁰⁸ FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal.** (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 396 e ss.

³⁰⁹ COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal.** Curitiba: Juruá, 2017, p. 19.

³¹⁰ Sobre o funcionalismo em direito penal, conferir: JAKOBS, Günther. **Derecho penal: parte general – fundamentos y teoria de la imputación.** Traducción de Joaquin Cuello Contreras y Jose Luiz Serrano Gonzales de Murillo. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 8 e ss; ROXIN, Claus. **Derecho penal: parte general – tomo I.** Traducción de Diego-Manuel Luzón Pena. Buenos Aires: Civitas, 1997, p. 41 e ss; LUÍS, Greco. **Introdução à dogmática funcionalista do delito.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 32, p. 120-163, out./dez., 2000; CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Direito penal e funcionalismo: um novo cenário da teoria geral do delito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017, p. 93-152.

³¹¹ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 45.

delito é ou, sobre aquilo que efetivamente pode ser objeto da criminalização.³¹² Por essa perspectiva, observa-se que a noção de direito penal que ora se estuda, de base ontológica, está embasada normativamente ao objeto da norma, ao delito, e não às suas consequências.³¹³

Mas, esta compreensão, muito além de uma nova perspectiva de direito penal em âmbito jurídico-normativo, busca centrar sua estruturação no “*ser do homem em comunidade*”.³¹⁴ Busca-se, a partir dessa ideia, fundamentar o direito penal centrado no homem, o qual seria um “invariante”.³¹⁵ Ao contrário das concepções instrumentais e funcionalistas³¹⁶, para esta, cujo núcleo fundante reside no axioma onto-antropológico³¹⁷, tendo o ser como sua projeção central, por assim dizer, as categorias jurídico-penais são construídas não de forma abstrata, desvinculadas da realidade e, além disso, a própria construção teórica parte do ilícito penal, e não da pena criminal ou com alicerce em ditames político-criminais de estado.³¹⁸

A marca principal dessa fundamentação de direito penal, trazida, consoante já referido, por Faria Costa, surge a partir dos estudos da filosofia de Heidegger e das

³¹² D’AVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 83-84.

³¹³ D’AVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 84.

³¹⁴ D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 46.

³¹⁵ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 105.

³¹⁶ Como pontua Scalcon: “*Importa observar, assim, que diversamente da proposição teórica de Claus Roxin, na qual os fins da pena estavam em primeiro plano, chegando-se a sustentar que as categorias do Direito Penal deveriam ser elaboradas a partir e para esse horizonte de sentido, já em Faria Costa haveria uma precedência do ilícito material, enquanto projeção da apontada dimensão ontológica do ser do homem em comunidade (doravante “ser social”). Dito de outro modo, o sentido o ilícito penal estaria perspectivado justamente a partir dessa marca existencial indelével.*” (SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 106).

³¹⁷ Por oportuno, vale o destaque à seguinte passagem de Figueiredo Dias: “*Os caminhos do futuro direito penal passam antes pela superação daquela razão técnica instrumental e, assim, pela redescoberta do axioma onto-antropológico que preside à função penal, produtor de uma imagem do Home com ser-com e ser-para os outros. Nisto reside a melhor protecção que o direito penal pode oferecer às gerações futuras, sem que para tanto precise de renunciar ao (ou modificar o) paradigma estabelecido pela modernidade.*” (DIAS, Jorge de Figueiredo. **O direito penal entre a ‘sociedade industrial’ e a ‘sociedade do risco’**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 9, n. 33, p. 39-66, jan./mar., 2001, p. 65).

³¹⁸ Sobre a crítica às concepções funcionalistas, cf.: D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 15-39.

noções de *Sorge* (cuidado) do filósofo alemão.³¹⁹ Para compreender a referida concepção, é preciso entender que na obra *Ser e Tempo*, Heidegger faz a desconstrução de dois conceitos centrais da metafísica, quais sejam, a realidade (ontologia), e a verdade (conhecimento), dando-lhes novos entendimentos.³²⁰ Segundo pontua Scalcon, Heidegger *“realizou uma ontologia fundamental (Fundamentalontologie), a partir da questão do sentido do ser, rompendo com a ontologia tradicional, ainda vinculada tanto ao ser enquanto coisa ou ente quanto à separação sujeito-objeto a partir da caracterização negativa do ser do Homem frente ao ser das coisas (“o sujeito é o não objecto”)”*.³²¹ Nessa perspectiva, a ontologia fundamental de Heidegger está centrada na própria existência do homem, pois esse é o único ente capaz de compreender o próprio ser.³²² A partir dessas noções, Heidegger leva a cabo em seu ontologismo uma nova concepção do homem, diferindo, pois, de uma concepção que buscasse definir o ente, mas sim, antes disso uma própria construção ontológica, centrada no “ser-aí” ou “estar-aí” (*Dasein*).³²³

Essa compreensão trazida na obra *Ser e Tempo* significou um novo rompante à filosofia ocidental, uma virada paradigmática, na medida em que afasta a concepção de homem como animal racional e apresenta uma concepção centrada na ideia de “ser-aí”, no “cuidado”, algo relacionado à existência do homem.³²⁴ A partir disso, surge, resumidamente, a noção do “cuidado”, trazida por Heidegger e que serve como embasamento à fundamentação do direito penal de base onto-antropológica.³²⁵ Nesse

³¹⁹ A respeito da filosofia heideggeriana, verificar: HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Tradução de Márcia Sá Cavalcante. 10. ed. Petrópolis: Vozes, 2015; STEIN, Ernildo. **Seis estudos sobre “Ser e Tempo” (Martin Heidegger)**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1988; ARMANI, Carlos Henrique. **A ontologia fundamental de Martin Heidegger e a questão da temporalidade da história**. In: GAUER, Ruth. [org.]. **Tempo e historicidades**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2016, p. 51-64.

³²⁰ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 107.

³²¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 107.

³²² SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 107.

³²³ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 107.

³²⁴ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 108.

³²⁵ *“O cuidado heideggeriano é, por tudo o que temos visto, uma categoria evidentemente existencial. Isso, todavia, não impede que possamos percebê-la como elemento essencial do existir, para, no seguimento de Faria Costa, buscar a sua dimensão relacional que apenas na pessoa do outro, na relação que a partir do outro se torna possível, ganha sentido. Ser-se é, assim, cuidar-se, mas é também se-se-com e, portanto, nessa abertura do ser para com o outro, cuidar-se é cuidar também*

sentido, no seguimento do que refere Scalcon, depreende-se que “o Cuidado *original de Heidegger se transforma em uma Relação de Cuidado onto-antropológica em Faria Costa; o ontologismo, em um “ontologismo social”, e o ser, em um ser social*”.³²⁶

E, por essa via de compreensão, o corpo social formado por diversos cidadãos passa a ser entendido como uma “teia de cuidados”, uma vez que dentro dessa teia há diversas relações de cuidado entre os indivíduos que a constituem, sendo, portanto, a relação de cuidados uma constante na comunidade.³²⁷ Nessa perspectiva de ideias, tem-se que “*se essa relação define a comunidade humana, então também ela é uma comunidade de cuidado: de cuidados para consigo e de cuidados para com o outro*”.³²⁸ Compreendendo que uma comunidade é de cuidado, ela também o é de perigo, o que significa dizer, por outras palavras, que o cuidado e o perigo estão relacionados, na medida em que são considerados, segundo Faria Costa, projeções de uma realidade idêntica.³²⁹ Para o autor, “*em termos intencionalmente simplistas diremos que não é possível conceber o perigo sem o cuidado, da mesma forma que ao cuidado anda sempre associado um qualquer perigo*”.³³⁰

À base desse entendimento, são colocados, então, os fundamentos à construção da matriz onto-antropológica de direito penal, a qual tem como tese central a concepção de que “*o modo de ser do homem em comunidade (ou o ser do ser social)*

do outro, como expressão elementar do ser-no-mundo que, sendo projeta-se, em sua fragilidade, no outro, e cuidando-se, no cuidado-para-com-o-outro. A ação de ser-se-no-mundo, que é sempre uma ação de ser-se-com, atira o ser-aí em uma teia de relações recíprocas de cuidado que estruturam e dão consistência ao ser comunitário. O cuidado individual, o cuidado do eu para consigo mesmo, bem afirma Faria Costa, só alcança “sentido se se abrir aos cuidados para com os outros, porque também unicamente deste jeito, unicamente nesta reciprocidade, encontra-se a segurança, a ausência de cuidado, a carência de perigo”, em uma comunidade de homens que, a toda luzes, se constrói no seio de perigos”. (D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 48-49.).

³²⁶ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 110.

³²⁷ Nos termos de Faria Costa: “*Na verdade, a comunidade humana realiza-se e forma-se por meio de uma teia de cuidados, em que o cuidado individual, isto é, o cuidado do <<eu>> sobre si mesmo, só tem sentido se se abrir aos cuidados para com os outros, porque também unicamente desse jeito, unicamente nessa reciprocidade, se encontra a segurança, a ausência de cuidado, a carência de perigo*.” (FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 319.).

³²⁸ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 110.

³²⁹ FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 327.

³³⁰ FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 327.

define-se como uma relação onto-ontropológica de cuidado-de-perigo”.³³¹ Nessa esteira, como bem explica D’Avila:

O perigo e o cuidado são, nesta perspectiva, nada mais que dimensões da mesma realidade. É no perigo e pelo perigo que o cuidado encontra a sua razão de ser, sendo, por isso, o cuidado, sempre cuidado-de-perigo. E é nesta indissociável unidade que o cuidado-de-perigo se assume como matriz ontológica do ser-aí-diferente comunitariamente inserido. Matriz ontológica que, através de sua ressonância jurídico-normativa, permite encontrar o próprio fundamento ontológico do direito penal.³³²

Não obstante, o “cuidado” (*Sorge*) necessita, para sua efetivação, de uma definição, ou, em resumo, daquilo que efetivamente se deve cuidar. E aí que surge o vínculo, então, entre o “cuidado” e as relações sociojurídicas, precisamente, no âmbito do direito penal, na medida em que um complementa o outro. É dizer: *“o Cuidado procura e localiza no Direito Penal um referencial ético-jurídico do que é preciso cuidar; o Direito Penal procura e localiza no Cuidado um fundamento capaz de romper o mar de normatividade das categorias penais e fixar-se em uma base ontológica”*.³³³

Com efeito, ao trazer para o âmbito normativo o ser do homem em comunidade, o cuidado, trabalhado por Heidegger, o direito penal passa a ser por ele fundamentado.³³⁴ Todavia, se a ordem penal é que define os valores que merecem

³³¹ Nesse sentido: COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 19; SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 111; BUONICORE, Bruno Tadeu. **O fundamento onto-antropológico do direito penal em face da sociedade brasileira contemporânea**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 11, n. 51, p. 109-124, out./dez., 2013, p. 171.

³³² D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 49.

³³³ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 112.

³³⁴ Nesse sentido, tem-se as palavras de Buonicore: *“Nesta relação entre o cuidado originário e o cuidado absorvido pela normatividade penal, fundado naquele primeiro, a ontologia fundamental vem novamente iluminar nossas proposições. Considerando que a existência é o próprio ser-sendo do Ser-aí que pode se relacionar dessa ou daquela maneira com o “Ser”, com o qual o Ser-aí sempre se relaciona de alguma maneira e que a existência é uma questão ôntica do Ser-aí. Depreende-se do ensinamento retirado de Ser e Tempo que a dimensão ontológica do “Ser” fundamenta as possibilidades de escolha do ente, enquanto categoria ôntica. Em outras palavras, é justamente nesta dimensão de livre escolha ôntica do Ser-aí, o ente que somos nós, fundada nas possibilidades ontológicas que emanam do “Ser”, que deve se dar o referencial do ilícito. O cuidado do qual a normatividade penal se apropria diz respeito, deste modo, a esta segunda categoria, ôntica, ao passo em que, fundamentado no cuidado ontológico originário, este cuidado pode ser rompido por uma escolha do Ser-aí, o ente que somos nós. De fato, invariavelmente a teia matricial de cuidado-de-perigo é rompida, dando sentido à perversão do cuidado matricial que constitui o elemento fundante para existência de um crime.”* (BUONICORE, Bruno Tadeu. **O fundamento onto-antropológico do direito penal em face da sociedade brasileira**

tutela, isto é, os bens que juridicamente serão protegidos pela ordem penal, mediante a criação de ilícitos penais, é preciso, pois, que haja uma referência para além da norma que é positivada, e tal referência está no que se convém chamar de “mínimo ético”.³³⁵ Tal categoria, entretanto, para não ficar vazia, como pontua Scalcon, requer o mínimo de sentido e conteúdo, assim, segundo a autora, o sentido pode ser atribuída à ideia de núcleo central, enquanto ao conteúdo atribuem-se os valores já consolidados historicamente.³³⁶ Desse modo, o âmbito de proteção mínimo do direito penal acaba coincidindo com o campo de manifestação do que é o mínimo ético trazido por Faria Costa. Todavia, vale pontuar que toca ao direito penal a proteção unicamente de valores considerados ético-sociais, e não morais, pois, ainda que se admita a correspondência entre ambos, ao direito penal cabe somente proteger os primeiros.³³⁷

Disso, decorre que a concepção de direito penal fundamentada no ontologismo de Heidegger, tida, aqui, pela obra de Faria Costa, como onto-antropológica, situa-se na ideia de que o fundamento deste campo jurídico, que visa tutelar bens jurídicos, está na relação onto-antropológica de cuidado-de-perigo.³³⁸ Como refere Faria Costa, *“na verdade, o cuidado-de-perigo é categoria onto-antropológica do ser-aí-diferente comunitário”*, e segue dizendo que *“é nóculo problemático e analítico, porque a partir dele ou em seu redor somos capaz de perceber os problemas levantados pela normatividade mais provocadora e simultaneamente perceber o caminho para se encontrar a solução jurídico-penal justa”*.³³⁹ Pode-se dizer, em termos próprios, que o cuidado-de-perigo é de onde erradia a construção normativa do direito penal na concepção onto-antropológica.³⁴⁰

contemporânea. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 11, n. 51, p. 109-124, out./dez., 2013, p. 120-121).

³³⁵ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena:** modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 112.

³³⁶ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena:** modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 112.

³³⁷ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena:** modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 113.

³³⁸ FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal.** (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 358.

³³⁹ FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal.** (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 358.

³⁴⁰ Nesse diapasão, como bem resume Scalcon: *“(i) o Cuidado é a marca ontológica e, logo, indelével do ser social ou do Homem em comunidade; (ii) o cuidar-de-si e o cuidar-do-outro reclamam a definição do que deve ser objeto de cuidados, a fim de que possa ficar livre de perigos; (iii) o*

E, considerando isso, entende-se que o direito penal cria, a partir dos tipos penais, relações de cuidado-de-perigo, as quais, todavia, não podem ser confundidas com a relação originária (ontológica), e que, segundo Scalcon, constrói-se uma mútua ressignificação por conta do encontro entre o “cuidado” e o direito penal, na medida em que *“àquele é dado contornos mais nítidos e condições de possibilidade para o seu acontecer; a este, um fundamento para além da sua própria normatividade, cuja nascente surge de uma base ontológica: a relação originária de cuidado-de-perigo ou o Cuidado social”*.³⁴¹

A partir desta concepção de direito penal, tem-se que todo ilícito material acaba por ser, então, a ocorrência de uma “ruptura” ou “destruição” de uma relação de cuidado-de-perigo previamente construída a partir da norma penal.³⁴² A questão que se apresenta a partir disso, no entanto, é a própria contradição entre a noção construída por Faria Costa e a “ruptura” da relação de-cuidado-de-perigo, ou, como pontuam D’Avila e Machado, *“ao compreender-se o Direito Penal a partir de uma fundamentação de base onto-antropológica, é correto dizer que o ilícito penal estará a carregar a interrogação primeira a respeito do sentido do Ser e da sua relação com o cuidado (die Sorge)”*.³⁴³

É dizer, em outros termos, que o ponto central da relação matricial de cuidado-de-perigo continuará sendo o local de onde se projetam todas as demais relações de cuidado-de-perigo, destacando-se, entretanto, que embora possuam um nascedouro comum (a relação ontológica), cada relação parte para um campo diferente, sendo, por vezes, para o do direito, e, precisamente, o do direito penal.³⁴⁴ Concebe-se, assim, como refere Faria Costa, que *“a relação de cuidado-de-perigo é*

Cuidado procura e localiza no Direito Penal o seu referencial ético-jurídico; (iv) este, a seu turno, tem como referencial extrajurídico o “mínimo ético”, tendendo o seu âmbito mínimo de tutela a coincidir com o espectro de manifestação daquele, embora não se trate de realidades indistintas”. (SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 114).

³⁴¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 114.

³⁴² D’AVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 85-86.

³⁴³ D’AVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 85.

³⁴⁴ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 115.

matricial relativamente à dimensão primeira de todo o ordenamento penal".³⁴⁵ Desse modo, quando uma certa relação de cuidado-de-perigo se projeta demasiadamente longe da relação matricial (ontológica), gerando, por assim dizer, o rompimento ou destruição quanto à relação primeva, pode-se concluir que houve, então, a prática de um ilícito penal material, o que não deixa de estar vinculado, de certo modo, à relação originária.³⁴⁶

Com efeito, revela-se indelével que as noções de direito penal de Faria Costa estão umbilicalmente ligadas às noções de alteridade sob a forma de cuidar-do-outro.³⁴⁷ Fica assente, pois, que o direito penal interpretado a partir da noção ontológica de cuidado-de-perigo se coloca como um verdadeiro limitador do poder punitivo estatal, e que ilícito penal material se consubstancia, então, apenas quando ocorre uma ruptura da relação de cuidado-de-perigo em sociedade.³⁴⁸

³⁴⁵ FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 396.

³⁴⁶ Sobre o ponto em questão, Faria Costa diz que: *"A relação de cuidado-de-perigo é matricial relativamente à dimensão primeira de todo o ordenamento penal. Agora ao nível da pura normatividade jurídico-penal incriminadora, mas não só, deparamo-nos ou somos surpreendidos por especificações (refracções), mais ou menos directas, dessa realidade ontológica ao nível dos diferentes ilícitos típicos que o direito penal constrói. E constrói, através da <<técnica>> da tipicidade e segundo o chamamento dos valores históricos dominantes – de que o tipo legal faz parte como valor instrumental –, realizando, desse jeito, a pluralidade de tipos legais de crime que protegem ou tutelam, tanto quando possível em regime de identidade, outros tantos bens jurídico-penais. Por outro lado, o discurso justificativo anterior sobre o crime de homicídio pode dizer-se que só tem razão de ser na medida em que desenraiza e expõe segmentos do pensamento penal que de outra forma permaneceriam ocultos. É ocasião, por consequência, para reafirmar o que já atrás disséramos: o cuidado-de-perigo é uma relação onto-antropológica que adquire projecção, enquanto centro proposicional normativo, a nível de muitas concretizações da ilicitude material mas que, obviamente, não tem a pretensão de inundar todo este segundo patamar. O que julgamos importante sublinhar novamente prende-se, quanto a nós, com o facto de qualquer ilícito material, penalmente relevante, ser, assim, ruptura da relação originária do cuidado-de-perigo."* (FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 396-398.)

³⁴⁷ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 116-117.

³⁴⁸ Nas palavras de D'Avila e Machado: *"E o cuidado, lembre-se, é sempre cuidado-de-perigo. Cuidado e perigo nada mais são do que dimensões de uma mesma realidade. E desse modo podemos afirmar que é a partir dessa inescapável "unidade que o cuidado-de-perigo assume-se como matriz ontológica do ser-aí-diferente comunitariamente inserido. Matriz ontológico que, através de sua ressonância jurídico-normativa, permite-nos encontrar o próprio fundamento ontológico do direito penal. Nesses termos, é necessário reconhecer que a relação ontológica de cuidado-de-perigo apenas encontra sentido e real capacidade de rendimento enquanto realidade que emerge a partir de um contexto social. E é nessa espécie de teia de cuidados recíprocos que estruturam o ser comunitário historicamente situado – ou, mais precisamente, na prejudicial e insuportável oscilação dessa relação originária de cuidado-de-perigo – que se torna possível surpreender o ilícito penal em sua mais profunda dimensão. O crime, nesse horizonte, torna-se, em termos substanciais, nada mais do que a apropriação jurídico-penal – i.e., nada mais do que a apropriação através dos signos que são próprios ao Direito Penal – da "perversão daquela precisa relação de cuidado-de-perigo do 'eu' para com o 'eu' e do 'eu' para com o 'outro'"."* (D'AVILA, Fábio

Nesse sentido, decorre que as noções apontadas por Faria Costa se reputam muito mais bem fundamentadas em termos teóricos do que demais concepções – por exemplo, as funcionalistas –, haja vista que são consistentes e acertadas por conduzirem o horizonte de sentido do direito penal a partir da noção material de ilicitude penal – e não a partir da pena criminal –.³⁴⁹ Assim, consoante pontua Scalcon, a própria construção dogmática penal deixa de ser algo meramente abstrato, desvinculada da realidade do poder punitivo, para fundar-se, pois, em um verdadeiro *porquê*, na própria acepção do termo.³⁵⁰

A partir destes pontos, a construção do ilícito penal material no direito penal de interpretação onto-antropológica reside, pois, na compreensão primeira de que há dois campos distintos de normatividade, a ver: um primeiro, referente ao direito penal, e um segundo, notadamente administrativo, contendo outras formas de punibilidade, consideradas extrapenais.³⁵¹ Sucede que, para a diferenciação destes campos, a noção de dignidade penal, considerada uma valoração ético-social do fato, passa a ser a diferenciação qualitativa entre direito penal (ilicitude penal) e direito de mera ordenação social (ilicitude administrativa).³⁵²

Entretanto, o critério acima mencionado apenas ganha relevo quando verificado junto com a relação onto-antropológica de cuidado-de-perigo, na medida em que é esta que indica o que se pode chamar de matriz de cuidado e aponta, então, o que efetivamente demanda proteção por meio do direito penal.³⁵³ Assim, muito embora se entenda que o ente estatal é o criador primeiro das normas penais, para essa concepção, o ponto de partida da criação dos tipos penais é, em verdade, o “cuidado” (*Sorge*), o qual, como já dito, é, para a concepção de direito penal aqui estudada, a *“marca ontológica do “ser-social” e nascente da relação onto-*

Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo.** *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 86-87).

³⁴⁹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 119.

³⁵⁰ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 119.

³⁵¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 120.

³⁵² SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 120.

³⁵³ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 120.

antropológica de cuidado-de-perigo”.³⁵⁴ Em termos outros, significa dizer que é pela relação onto-antropológica de cuidado-de-perigo que se dá noção e sentido ao direito penal e à própria penal criminal.³⁵⁵

Não obstante, entende-se que o Estado, posteriormente ao “cuidado”, acaba sendo o segundo ponto de partida de elaboração da norma penal, por criar uma espécie de rede de relações de cuidado-de-perigo, consideradas secundárias ou reflexas. Nessas relações tidas por secundárias e construídas de forma artificial pelo próprio Estado, busca-se o cuidado com a proteção e promoção de determinados bens inerentes à administração pública, ao mercado financeiro, à ordem tributária, dentre outros.³⁵⁶ Daí que, conforme refere Scalcon, nesses casos, *“a ilicitude penal decorreria da ofensa àquela relação matricial, ontológica, ao passo que a ilicitude administrativa surgiria da violação às relações de cuidado construídas pelo Estado”*.³⁵⁷

Por tudo isso, pode-se dizer que a fundamentação do direito penal reside no *“atingimento da relação onto-antropológica de cuidado-de-perigo”*, ou, colocado em outros termos, na intolerável ofensa causada ao bem jurídico penalmente relevante pelo rompimento da relação matricial de cuidado-de-perigo.³⁵⁸ E, nesse exato sentido de ideias, é precisa a menção de D’Avila, ao referir que *“a ofensividade, a ofensa a bens jurídico-penais, surge neste contexto como forma jurídico-normativa de percepção do atingimento, intolerável atingimento, reitere-se, da relação matricial de*

³⁵⁴ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 120-121.

³⁵⁵ FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 384.

³⁵⁶ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 121.

³⁵⁷ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 121.

³⁵⁸ *“Esta relação ontológica de cuidado-de-perigo retira o eu para fora de si mesmo, jogando-o ao encontro com outro, no qual e pelo qual o ser-no-mundo se desvela e, ao mesmo tempo, se conhece, constituindo uma teia de cuidados recíprocos que estrutura o ser comunitário. E é justamente na oscilação prejudicial dessa teia de cuidados e, portanto, na prejudicial oscilação da relação matricial onto-antropológica de cuidado-de-perigo que o direito penal buscará os elementos informadores de seu núcleo fundamental, o ilícito. O ilícito, sob essa perspectiva, é a expressão jurídico-penal da desvaliosa oscilação da tensão originária da relação onto-antropológica de cuidado-de-perigo. Mas não qualquer oscilação, mas apenas aquela que, aos olhos da comunidade historicamente situada, é tida por insuportável.”* (BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao jus puniendi**. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 62.).

cuidado-de-perigo”.³⁵⁹ Não se pode, por consequência, prescindir da ofensa enquanto categoria jurídico-penal e existente como uma espécie de limitação do *potestas puniendi*, mormente em tempos de cólera punitiva assoberbada e de expectativas sociais pela expansão – cada vez mais pujante – do direito penal.³⁶⁰ Mais do que isso. Nas exatas palavras de Faria Costa, “*temos para nós que a ofensa a um bem jurídico é a pedra toque que pode legitimar a intervenção do detentor do ius puniendi (Estado), enquanto entidade susceptível de cominar males eticamente legitimados*”.³⁶¹

³⁵⁹ D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 50.

³⁶⁰ “A sensação que se tem é de que a caixa de Pandora foi aberta e chave deixada sob responsabilidade do Direito Penal, mas que não como assumir tamanha carga de expectativa social (punitiva e protetiva) na sua plenitude a satisfazer todos os anseios populares atuais, ironicamente, frente a riscos produzidos por uma “Sociedade de Risco”. Pelo seu caráter fragmentário, com finalidade de exclusiva proteção a bens jurídicos dignos da tutela penal necessária, fundamentado na relação onto-antropológica de cuidado-de-perigo, parece que em momentos de crise quanto à eficiência do Direito Penal, relativiza-se cada vez mais o princípio reitor e protetor dos direitos e garantias ancorados nas cláusulas pétreas da Constituição de 1988. O crime já não parece necessitar da ofensa (dano/violação, concreto pôr-em-perigo ou cuidado-de-perigo) ao bem que a norma busca proteger: em face do pronto atendimento – politicamente – interessado às súplicas punitivas que emanam da sociedade, retirando a capa protetiva da liberdade individual frente ao Estado, alterando completamente o processo lógico incriminador: uma conduta (ou, ainda, atos preparatórios), nenhum resultado. O modelo de crime às avessas. Técnica legislativa apressada, lei complicada de ser aplicada: ou demais, ou de menos.” (COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 27-28). Ainda: “O fundamento onto-antropológico resgata uma profunda dimensão valorativa do ser do homem em sociedade, não negligenciando, porém, a posição que deve ser sustentada pela dogmática penal em face da atuação político-criminal. A ciência jurídico-penal deve oferecer limite e legitimidade à atuação política, sob pena de sucumbir ao equívoco metodológico utilitarista como querem os funcionalistas. O fundamento onto-antropológico do direito penal, neste sentido, pretende o reforço e a renovação da dogmática penal no âmbito da ciência conjunta do direito penal (die gesamte Strafrechtswissenschaft), onde o ilícito (Unrecht) deve ser o alfa e o ômega das ponderações valorativas. Este modo de ver as coisas do direito penal mostra-se, especialmente, emergencial no caso brasileiro onde a dimensão de expansão penal coexiste com uma constante e peculiar tensão entre garantias e direitos fundamentais e fins políticos de criminalização.” (BUONICORE, Bruno Tadeu. **O fundamento onto-antropológico do direito penal em face da sociedade brasileira contemporânea**. Revista de Estudos Criminais, Porto Alegre, ano 11, n. 51, p. 109-124, out./dez., 2013, p. 122).

³⁶¹ Vale, ainda, seguir a lição do mesmo autor: “O homem, ao abrir-se para com o outro, porque também só dessa forma é que se pode rever como pessoa, vive e sedimenta um conjunto de valores, de bens axiologicamente relevantes e cristalizados na história e pela história, que permitem, agora em linha reversa de fundamentação, a existência do próprio ser comunitário. O imponderável do ser-aí-diferente individual só tem sentido se os <<outros>> estiverem dentro precisamente desse escritório que o ser-aí-individual representa. Todavia, isso só é possível se os valores despertados pelas relações intersubjectivas não forem ofendidos. Donde decorre que a ofensa a um desses valores essenciais seja ofensa a um pressuposto da própria afirmação do ser-aí-diferente individual ou comunitário. Os valores expressos em mediação e dentro da textura normativa da ordem penal são o elo de ligação único e imprescindível que une imorredoiamente o <<eu>> ao <<outro>>. Neste sentido o agir comunicacional só é possível porque se opera em um campo axiologicamente denso e historicamente definível. Não se conceber as coisas desta forma é propalar um entendimento obliquo do nosso modo-de-ser individual e comunitário. É afirmar a coesão entre as diferentes subjectividades à custa de um poder mediato assente no último elo da cadeia do cuidado-de-perigo originário. É supor que, se o Estado está legitimado pela relação onto-antropológica primeva, tudo o que dele deriva legitimado está. E todavia, bem

Surge aqui, pois, a noção de ofensa em direito penal, estudada em sequência, no próximo tópico da dissertação.

2.2 A ofensividade em direito penal e o modelo de crime como ofensa a bens jurídicos

Colocadas as bases teóricas a respeito da interpretação do direito penal concebida a partir da matriz onto-antropológica, e que tem no seu núcleo fundamental o ilícito e a noção de ofensa a bens jurídico-penais, entende-se possível avançar no estudo, a fim de apresentar, neste tópico, as noções de ofensividade em direito penal e do modelo de crime como ofensa a bens jurídicos. Modelo que, de imediato, pode-se dizer que está relacionado inarredavelmente à ofensa a interesses objetivos, isto é, no desvalor expressado pela concreta lesão ou colocação em perigo de bens jurídicos tutelados pela seara penal, em oposição, portanto, à mera violação de um direito ou dever subjetivo.³⁶² Assim, como refere D'Avila, a esta precisa forma de delito, não é suficiente o simples preenchimento dos requisitos formais da tipicidade, tais como, por exemplo, os abordados no capítulo anterior quanto ao crime de apropriação indébita tributária, mas há, além disso, a necessidade de preenchimento de elementos considerados substanciais, referentes à ofensividade, o que se passa, de imediato, a estudar.³⁶³

Em traços iniciais, pode ser referido que ao estudo da ofensividade em direito penal é imprescindível ao aprofundamento teórico a respeito de dois pontos

sabemos quão falaciosas são essas decorrências quando tão-só joeiradas pelo crivo de uma crítica formal. Por isso, há novamente que chamar aqui a importante ideia do sentido triádico que emprestamos à legitimação dela fazer o suporte crítico para a compreensão do princípio da ofensividade. Fundar-se o direito penal neste axioma, é, pois, um imperativo das determinantes onto-antropológicas que regem e surpreendem o ser-af-individual.” (FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal.** (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 626-628.).

³⁶² D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios:** contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 40.

³⁶³ Por oportuno, ressalte-se que: *“Essa compreensão do ilícito penal não se confunde, porém, com a perspectiva sociológica do ilícito como danosidade ou ofensividade sociais ou, ainda, com a concepção substancialista de crime, encontrada no ordenamento jurídico de países comunistas e socialistas – segunda a qual, para a existência do crime, não basta que o fato ofenda o bem tutelado pela norma, mas é também necessário que esse seja considerado ofensivo à sociedade, ou seja, ofensivo a um “interesse social externo à norma” –. Aqui, a ofensa exigida pelo ilícito-típico é assumidamente o desvalor expresso pela ofensa ao bem normativamente tutelado e, portanto, nos estritos limites do tipo penal.* (D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios:** contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 42-43).

específicos, para poder-se dizer, ao final, o que significa uma ofensa em termos jurídico-penais, a saber: em primeiro lugar, é necessário definir o sentido da ofensa para o direito penal; e, em segundo lugar – e aqui vai este ponto dividido em outros dois –, urge questionar o fundamento da ofensividade, se é um elemento político-criminal, exigência de base legal ou exigência constitucional, e ainda, se é normativa, sendo, pois, uma regra ou princípio de direito.³⁶⁴ Passa-se, então, ao exame da noção de ofensividade em direito penal a partir do roteiro acima traçado.

Como diz Scalcon, antes de tudo é preciso notar que a ofensividade está estruturada de forma relacional, isto é, tudo o que ofende, ofende alguma coisa.³⁶⁵ E o que se ofende aqui, em termos penais, é o bem juridicamente relevante para o direito penal, de tal modo que não se pode conceber, pois, a existência de um delito legítimo sem que se tenha uma ofensa a um bem jurídico-penal.³⁶⁶ Tem-se, portanto, que as noções de bem jurídico e de ofensividade estão inexoravelmente relacionadas, na medida em que a abertura de algum destes conceitos, de forma ampla, pode representar o enfraquecimento da contenção do poder punitivo.³⁶⁷ Até porque, urge salientar, a noção de ofensa em direito penal representa, em um primeiro plano, também uma *“compreensão político-ideológica estabelecida nos ideais de um Estado laico, liberal, tolerante, pluralista e multicultural, comprometido com a dignidade humana e com o reconhecimento de direitos fundamentais, em clara e assumida oposição a Modelos de Estados autoritários, erigidos na persecução de objetivos éticos, na punição de inclinações anti-sociais e na mera infração de dever”*.³⁶⁸

De todo modo, cabe referir que os contributos iniciais a respeito da ofensividade surgem na dogmática italiana, e tem, além da relação com a ofensa a algo, como acima dito, também relação com os preceitos do direito à liberdade.³⁶⁹

³⁶⁴ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 126.

³⁶⁵ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 126.

³⁶⁶ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 51.

³⁶⁷ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 126.

³⁶⁸ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 51.

³⁶⁹ COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 28.

Nessa esteira, como coloca Coelho, os estudos primordiais da ofensividade, isto é, sua historicidade, principiologia e normatividade, partem da experiência jurídico-penal italiana, de onde surge, então, esta categoria (princípio ou regra) de direito penal secularizado, cujos ideais e princípios vão ao encontro da principiologia que dá base ao Estado Democrático e de Direito.³⁷⁰

Não obstante, insta ressaltar que para o modelo de crime concebido a partir das noções de ofensividade, isto é, o modelo de crime como ofensa a bem jurídico, o bem jurídico representa um primeiro momento axiológico, isto é, a afirmação do bem jurídico-penal se dá através da posituação pela norma penal.³⁷¹ Nesse modo de pensar as coisas e, mais precisamente, o ilícito penal, tem-se que o delito, o *Tatbestand*, estabelecido inicialmente por Beling, deixa de ser uma mera descrição formal da conduta delitiva, passando a exigir, pois, uma ofensa ao bem jurídico que se tutela, como elemento substancial do delito.³⁷²

Nessa linha de compreensão, a ofensa surge quando há a negação do valor afirmado na norma, ou seja, quando, por meio de uma ação considerada criminosa pelo direito penal, alguém nega tal valor, atribuindo-se, aqui, o chamado desvalor.³⁷³ Em termos dogmáticos, o referido desvalor - atribuído ao resultado de uma ação contrária ao valor contido no bem jurídico tutelado pela norma penal - pode ocorrer em duas vertentes: primeiro, em uma objetiva, chamada como desvalor do resultado; e, em segundo lugar, em uma subjetiva, chamada como desvalor da ação, a qual está centrada na vontade do agente.³⁷⁴ A ofensa é, assim, “*assumidamente o desvalor expresso pela ofensa ao bem normativamente tutelado*”, como bem salienta D’Avila.³⁷⁵

³⁷⁰ COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 29.

³⁷¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 126.

³⁷² D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 41.

³⁷³ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 126-127.

³⁷⁴ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 127.

³⁷⁵ D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 43.

Nesse modelo de crime, o desvalor do resultado é que deve sobressair-se em relação ao desvalor da ação, sem, entretanto, prescindir do último.³⁷⁶ No mesmo sentido, como pontua Martins-Consta, “há, nessa compreensão objetiva do ilícito penal, uma preponderância do desvalor do resultado sobre o desvalor da ação, sem, contudo, negar-lhe importância”.³⁷⁷ Em termos diferentes, significa dizer que, nessa precisa forma de crime, de ofensa ao bem jurídico, muito embora esteja firmado na ideia do desvalor do resultado ofensivo³⁷⁸, está, em verdade, longe de firmar-se unicamente nessa forma de desvalor, sendo imprescindível, pois, o desvalor de ação.³⁷⁹ Assim, muito embora manifeste contrariedade à autonomia do desvalor de ação à formação do delito, o modelo de crime como ofensa a bem jurídico reconhece que não há como prescindir do desvalor de ação à existência do ilícito penal, uma vez que, em síntese, apenas com a soma de ambos, desvalor de ação e desvalor de resultado, é que se pode compreender o ilícito penal em toda sua complexidade.³⁸⁰

Nessa linha de compreensão, é possível dizer, então, que o centro de gravidade do ilícito penal material reside na noção de ofensa a um bem jurídico,

³⁷⁶ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 127.

³⁷⁷ MARTINS-COSTA, Antônio Goya de Almeida. **Antecipação da tutela penal e ofensividade: o espaço legítimo de criminalização à luz da ofensa ao bem jurídico**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 13, n. 58, p. 181-208, jul./set., 2015, p. 192.

³⁷⁸ Nesse sentido, vale o seguinte destaque: Ainda: “O único modelo de Direito Penal e de delito compatível com a Constituição é, em consequência, de um Direito Penal como instrumento de proteção de bens jurídicos e de um delito estruturado como ofensa concreta a esses bens jurídicos, na forma de lesão ou perigo concreto de lesão. Destoa dessa estrutura constitucional qualquer teoria do fato punível fundada no mero desvalor da ação. Não há delito sem desvalor do resultado, ou seja, sem afetação de bens jurídicos de terceiros pessoas.” (KAZMIERCZAK, Luiz Fernando. **Princípio da ofensividade como pressuposto do “jus puniendi”**: enfoque sobre o conceito material do delito à luz da Constituição Federal de 1988. *Revista Lex*, São Paulo, ano 20, n. 222, p. 9-17, fev., 2008, p. 11.)

³⁷⁹ Como pontuam D’Avila e Machado: “O modelo de crime pautado pela priorização do desvalor do resultado não pretende, em momento algum, reduzir a compreensão do ilícito ao exclusivo desvalor do resultado que um crime representa. Muito pelo contrário. Será apenas a partir da união entre desvalor da ação e desvalor do resultado que será possível a apreensão do ilícito em toda a sua complexidade. Dito por outras palavras, a fundamentação onto-antropológica do Direito Penal permite afirmar que o desvalor do resultado assume um papel fundamental na caracterização do ilícito penal, mas um papel que não se pretende absoluto ou suficiente. O desvalor do resultado erige-se a elemento imprescindível para a constituição do ilícito penal, mas não suficiente. É elemento primeiro, porém carente, de um segundo momento de análise, no qual deverá agregar, para a perfectibilização do ilícito, necessariamente, o desvalor da ação.” (D’AVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 88-89).

³⁸⁰ D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 44-45.

deixando assentado, portanto, que é a noção de ofensividade que confere ao ilícito penal a delimitação do seu conteúdo material.³⁸¹ Nessa perspectiva, como refere D'Avila, *“pode-se dizer, portanto, em breves palavras, que o modelo de crime como ofensa a bens jurídicos corresponde a uma compreensão material do ilícito penal centrada na ofensa a bens juridicamente tutelados, na qual o desvalor do resultado é, por isso, chamado para a posição de preda angular o ilícito-típico”*.³⁸²

Esclarecidos tais pontos, pode-se afirmar, quanto ao fundamento da ofensividade, que não se trata de um princípio de mera política criminal, uma vez que não se está diante de um elemento de direito penal volátil, opcional e que pode usado para fins político-criminais, sendo, ao contrário disso, uma condição imprescindível de legitimidade material do ilícito criminal e, na espécie, do próprio direito penal.³⁸³ Significa dizer, nesse andar, que o modelo de crime como ofensa a bem jurídico é muito mais do que uma exigência material do ilícito penal, na medida em que, além de encontrar projeção em termos principiológicos – mormente no secular brocardo do *nullum crimen sine iuria* – também pode ser, por outro lado, conceituado como princípio da ofensividade.³⁸⁴ Nesse sentido, é precisa a lição de D'Avila, ao referir que se trata, o princípio da ofensividade, *“de um princípio de direito penal com destacado caráter garantista que, ao refletir a própria fisionomia político ideológica do Estado, é chamado à condição de verdadeiro pressuposto ideológico do sistema penal”*, e ainda, que tal princípio *“constitui elemento indispensável a uma concepção objetiva e liberal-*

³⁸¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 127.

³⁸² D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 46.

³⁸³ Nesse sentido: *“Pois bem, caso a constatação de uma ofensa a um bem jurídico na base do ilícito penal seja considerada da ordem do contingente, do opcional, do não necessário ou, ainda, do (in)oportuno, dever-se-á concluir que a ofensividade não passa de um princípio de Política Criminal. E, portanto, poderá ser tão volátil, tão instável e tão efêmera quanto qualquer orientação de cunho político. A efetiva verificação de uma ofensa a um bem jurídico nos ilícitos penais não seria, segundo essa concepção, uma condição necessária para sua legitimidade. Seria apenas algo que, conquanto pudesse eventualmente ser surpreendido em um determinado ilícito, talvez não o fosse em outro, sem que isso em nada afetasse a sua validade. A ofensividade, portanto, transformar-se-ia em quase uma questão “de gosto” (matter of taste). Todavia, é justamente isso que não se pode admitir. Um ilícito penal, para que seja legítimo, deve necessariamente estar amparado na noção de ofensa a bem jurídico. Logo, a ofensividade deve ser compreendida como exigência – não como contingência.”* (SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 130).

³⁸⁴ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 47-48.

garantista de direito penal, verdadeiro baricentro de um direito penal que se quer não totalitário, policialesco e liberticida".³⁸⁵

Mas, além disso, cabe referir que a ofensividade, por ser considerada, como já oportunamente mencionado, uma exigência material do ilícito penal, projeta-se legitimamente ao assumir uma espécie de duplo caráter de proteção em dois momentos distintos, a saber: de *jure condendo* e de *jure condito*.³⁸⁶ Dessa forma, em primeiro lugar a noção de ofensividade funciona como orientação de política legislativa no momento de criação da norma penal, ou seja, na orientação e limitação da produção de normas penais por parte do legislador, atuando, pois, de *jure condendo*. Por outro lado, há o cumprimento de um papel referente à própria aplicação da norma penal, e que está destinada, pois, ao intérprete, ao magistrado, para que, no momento de sua aplicação, por exemplo, de sentenciar alguém, o órgão imbuído do poder jurisdicional verifique se a conduta imputada causou, de fato, uma ofensa ao bem jurídico tutelado.³⁸⁷

³⁸⁵ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 49.

³⁸⁶ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 52.

³⁸⁷ Nesse mesmo diapasão, em obra sobre ofensividade e uso de drogas, Tozzi Coelho bem explica que: "*Um instrumento de garantia (eficaz) à liberdade, de função dúplice: a) orientação enquanto diretriz à política-legislativa, i.e., a orientar o legislador na técnica de incriminação de novos ilícitos-típicos; b) cânone hermenêutico, i.e., princípio de auxílio ao intérprete da lei, na concretização da normatividade, in casu. Assim, jure condendo e jure condito, fazendo o primeiro brocardo incidir dinamicamente à orientação do legislador – quais condutas devem/devam ser incriminadas, tidos positivamente como ilícitos-típicos mediante necessária ponderação entre bens jurídicos de concreto valor constitucional (ex. vi. liberdade versus patrimônio), a fim de legitimar a intervenção estatal (na liberdade!); o segundo, portanto, a orientar o magistrado a decidir o caso concreto através de uma recuperação hermenêutica, verificando o acertamento da ofensividade, ao mínimo, à zona limítrofe de tensão na esfera de manifestação do bem jurídico-penal a legitimar a fundamentação jurídica da sentença e sua circularidade compreensiva, dando concretude à normatividade de um ilícito-típico de cuidado-de-perigo, in casu.*" (COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 29-30). Ainda, segundo D'Avila: "*Mas, se isso é assim, se a exigência de ofensividade é uma imposição constitucional de legitimidade, dois níveis de valoração se fazem necessários para a verificação e aceitação de um ilícito-típico em âmbito criminal. Um primeiro nível, no qual será verificada a existência de um bem jurídico-penal como objeto de proteção da norma. E um segundo nível, no qual se irá verificar a existência de ofensividade, como resultado (jurídico) da relação entre a conduta típica e o objeto de tutela da norma. Não basta o reconhecimento de um bem jurídico dotado de dignidade penal como objeto de tutela da norma – o que significa, para além de analogia material com a Constituição e necessidade de tutela penal, o reconhecimento de um valor trans-sistemático e concretizável –, mas é também necessário que esse mesmo bem jurídico tenha sofrido, no caso concreto, um dano/violação – ofensa própria dos crimes de dano –, ou um perigo/violação, nas formas de concreto pôr-em-perigo e cuidado-de-perigo – formas de ofensa exigidas, respectivamente, nos crimes de perigo concreto e nos crimes de perigo abstrato –. Ou cairíamos no discurso falacioso e metodologicamente equivocado de que, para tutelarmos bens jurídicos é preciso proibir fatos não ofensivos a bens jurídicos.*" (D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado,

2009, p. 54); No mesmo viés: “Com base na absoluta impossibilidade de derroga, a ofensividade, como componente essencial da tipicidade, constitui verdadeira expressão de que não há crime sem a efetiva ofensa a um bem jurídico-penal. Por sua recepção constitucional, e também por resultar do processo interpretativo que circunscreve a teoria do bem jurídico, a ofensividade representa um conjunto de preceitos vinculantes tanto ao legislador, limitando-o a tipificação de condutas que consistam em uma lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico-penal, quanto ao magistrado, que deve, ainda que a conduta formalmente se subsuma com o tipo penal, considerá-la atípica quando ela concretamente não representar lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico-penal. Assim, a ofensividade se projeta em dois níveis distintos: um nitidamente voltado à atividade do legislador (j*ure condendo*) e outro voltado ao juiz (j*ure condito*), ao concreto aplicador da lei.” (BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal**: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi*. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 67.); em termos semelhantes: “A missão imediata e primordial do Direito Penal reside na proteção de bens jurídicos oriundos da realidade social, em sintonia com o quadro axiológico constitucional ou decorrente da concepção de Estado democrático de Direito (teoria eclética). Tal orientação reveste-se de capital importância, pois não há delito sem que haja lesão ou perigo de lesão a um bem jurídico determinado. Por influência, sobretudo, da doutrina italiana, esse aspecto (ofensa ou lesão) costuma ser autonomamente denominado princípio da ofensividade ou da lesividade. Não obstante, convém frisar que o princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos opera nas fases legislativa (ou de criação do tipo de injusto) e judicial (ou de aplicação da lei penal). O que significa que o agasalho da exigência de que tanto a figura delitiva quanto a conduta concreta do agente envolvam uma lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico protegido.” (PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 107); No mesmo viés: “A fundamentação constitucional do conceito de delito entendido como ofensa a um bem jurídico, por consequência, para além da constatação da legalidade do delito não pode jamais significar uma atividade vazia e arbitrária. Em outras palavras, o princípio da ofensividade obriga que a atividade de criminalização primária seja taxativa, clara e inequívoca e, de outro lado, determina uma das missões do Direito Penal, que é a proteção dos bens jurídicos mais importantes da sociedade. Nestes termos, o conceito constitucional de delito traz algumas repercussões no âmbito da política criminal, na teoria do delito, bem como na teoria da pena, entre as quais podemos citar, de modo principal, a vinculação do legislador, do intérprete e do aplicador da lei penal ao paradigma da ofensividade. Assim, o legislador não pode adotar técnicas legislativas incriminatórias reconduzíveis ao mero voluntarismo, ou seja, à vontade do infrator, ao seu modo de ser, ao seu modo de pensar; não é possível configurar o delito como mera desobediência à norma; ninguém pode ser castigado pelo que é ou pelo que pensa, senão pelo que faz ofensiva e intoleravelmente aos outros. Já os intérpretes e os aplicadores da lei penal têm a tarefa de interpretar todos os tipos penais como ofensivos, assim, dentre todos os significados possíveis que se extraem da literalidade legal deve-se preferir sempre o que se ajusta ao modelo de delito como ofensa a um bem jurídico, considerando-se atípicas todas as condutas não ofensivas, ainda que formalmente adequadas à descrição legal.” (KAZMIERCZAK, Luiz Fernando. **Princípio da ofensividade como pressuposto do “j*us puniendi*”**: enfoque sobre o conceito material do delito à luz da Constituição Federal de 1988. Revista Lex, São Paulo, ano 20, n. 222, p. 9-17, fev., 2008, p. 15.); Também, nas palavras de Santos: “A recepção constitucional da ofensividade, mais do que o resultado do processo interpretativo que circunscreve a teoria do bem jurídico, representa um conjunto de preceitos vinculantes ao legislador, limitando-o aos crimes cujas condutas consistam em uma lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico. Essa vinculação se manifesta em dois âmbitos: no plano legislativo, por possuir a ofensividade natureza constitucional, condiciona a criação dos tipos penais à proteção de bens jurídicos axiologicamente vinculados à Constituição, excluindo condutas consideradas inofensivas; no plano jurisprudencial-aplicativo, a ofensividade orienta o magistrado e o hermenêuta na delimitação das condutas que, mesmo em conformidade com o tipo penal, concretamente não apresentam lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico protegido pela norma penal. A ofensividade exerce, nesse sentido, importante função de orientação e delimitação do Direito Penal, tanto quando da criação do ilícito-típico, como na sua aplicação em concreto, devendo-se, em ambos os casos, considerar atípico o comportamento que não infringir uma lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico.” (SANTOS, Daniel Leonhardt dos. **Ofensividade e bem jurídico-penal**: conceitos e fundamentos do modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, ano 24, n. 121, p. 13-50, jul., 2016, p. 28).

Em vista disso, é possível referir, então, que a ofensividade opera em dois níveis diferentes: de *jure condendo* e de *jure condito*, sendo, em primeiro plano, destinado ao legislador, e, em segundo, ao intérprete e aplicador da norma penal.³⁸⁸ Sucede, entretanto, que apesar dessa concepção, depara-se, a ofensividade, com um problema inerente a sua ausência de positivação, tendo-se que buscar, então, no texto constitucional fundamentos para seu reconhecimento e aplicabilidade no âmbito do direito penal. Daí que, tamanha a importância do necessário reconhecimento da vinculação constitucional da ofensividade, tal ponto será estudado no tópico subsequente.

De mais a mais, impende colocar a ressalva de que há diferentes níveis de ofensividade, ou seja, há diferentes graus de ofensa a um bem jurídico, de modo que, em decorrência disso, “*não se deve conferir a qualidade de uma ofensa em termos jurídico-penais a qualquer atingimento do bem jurídico*”, uma vez que, “*somente uma violação profunda é capaz de configurá-la*”.³⁸⁹ Assim, a respeito das diversas formas de ofensa ao bem jurídico, podem ser destacadas as duas apresentadas pela doutrina: ofensa de dano/violação e ofensa e perigo/violação, a qual se subdivide, por sua vez, em concreto pôr-em-perigo e cuidado-de-perigo.³⁹⁰ A primeira forma de ofensa referida diz respeito aos ilícitos de dano ao bem jurídico, enquanto a segunda, a seu tempo, é referente às formas de perigo ao bem jurídico tutelado, cuja subdivisão representa, primeiro, crimes de perigo concreto, e, por segundo, crimes de perigo abstrato.³⁹¹

Nos primeiros delitos, conceituados como crimes de ofensa de dano/violação, há a ocorrência de um efetivo dano ao bem jurídico tutelado, ou seja, uma espécie de prejuízo ou perda concreta de valor do bem resguardado pela norma penal.³⁹² Por

³⁸⁸ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 49.

³⁸⁹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 127.

³⁹⁰ Para uma melhor compreensão das diferentes formas de ofensa, ver: D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 90-179;

³⁹¹ Quanto aos crimes de perigo, cf.: FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 320 ss; SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. **Dos crimes de perigo abstrato em face da Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 51 e ss.

³⁹² SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 128.

outro lado, os crimes de perigo/violação dizem respeito mais ao conteúdo de desvalor do resultado, isso porque, como a própria definição apresenta, tratam-se de ilícitos vinculados à categoria normativa perigo, ou seja, da probabilidade de ocorrência de um evento danoso ao bem tutelado pela norma penal.³⁹³

Nessa esteira, os crimes de perigo/violação, em suas duas modalidades, representam, primeiro, uma própria vinculação do conceito e sentido de perigo enquanto categoria axiológica, todavia, acabam se diferenciando, por outro lado, no que tange à efetiva submissão do bem jurídico em perigo.³⁹⁴ Explicando, em primeiro lugar, nos delitos em que há um concreto pôr-em-perigo, há a necessidade de que o bem jurídico seja efetivamente colocado em perigo; enquanto, por outra vertente, nos delitos de cuidado-de-perigo, prescinde-se que o bem jurídico seja efetivamente colocado no raio de perigo, sendo suficiente, pois, uma simples possibilidade não insignificante de dano.³⁹⁵

Pois bem. De tudo o quanto dito, não há dúvidas de que a ofensividade é uma exigência material do ilícito penal, precisamente, do modelo de crime como ofensa a bem jurídico, não havendo, por consequência, como esta forma de delito dela prescindir, sob pena de ser considerado materialmente ilegítimo diante das noções de ofensividade em direito penal, a qual possui refração e projeção, como demonstrado, em âmbito constitucional.³⁹⁶ Nessa perspectiva, e adotando-se a ofensividade em sua dupla função, de *jure condendo* e *jure condito*, não há como se falar, então, em qualquer possibilidade de tipificação de condutas desprovidas de ofensividade, tampouco há como, no plano aplicativo-hermenêutico, considerar como sendo criminosas condutas que, do mesmo modo, em nada representam em termos de ofensa ao bem jurídico tutelado pela norma penal.

Ocorre, entretanto, que a ofensividade apresenta, como problema, a ausência de refração positiva no ordenamento jurídico, fazendo com que, por consequência, possa perder sua força vinculante, de modo que se faz necessário, pois, levar o estudo

³⁹³ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 128.

³⁹⁴ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 128.

³⁹⁵ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 128-129.

³⁹⁶ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 52.

à existência da relação da ofensividade com a ordem axiológica-constitucional.³⁹⁷ Por outras palavras: para que se tenha uma resposta adequada quanto à força de reconhecimento e aplicabilidade da ofensividade no campo jurídico-penal, torna-se imprescindível, nesses termos, a essencial demonstração da sua vinculação com a ordem constitucional, o que se faz, pois, no seguinte tópico.

2.3 O fundamento constitucional da ofensividade

Levando-se em linha de consideração tudo o que apresentado até então neste capítulo, pode observar-se que, de algum modo, a ofensividade está atrelada aos princípios democráticos positivados no âmbito constitucional e é isso, pois, que se visa abordar neste momento da dissertação. Busca-se, assim, tratar da vinculação que há entre o direito penal de *ofensa* e os mandamentos normativos constitucionais, contudo, deixando-se assentado, desde já, que o modelo de crime como ofensa a bens jurídicos está inequivocamente relacionado aos ditames democráticos e constitucionais, isto é, está vinculado, sem dúvidas, à ideia de um Estado Democrático e de Direito.³⁹⁸

Quando se fala em criminalização de uma determinada conduta, considerada juridicamente desaprovada, fala-se, ao mesmo tempo, em restrição à liberdade de um cidadão, liberdade que é, no âmbito democrático, um direito considerado fundamental de todo e qualquer indivíduo.³⁹⁹ Todavia, a dificuldade que se apresenta em relação à restrição a um direito fundamental de alguém situa-se não apenas na estipulação de limites a tais direitos, mas na própria definição deles e na necessidade de encontrar um modo de controlar estes direitos.⁴⁰⁰ Sendo assim, entende-se que há momentos em que cumpre à ordem constitucional o papel de determinar limites aos direitos

³⁹⁷ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 61-62.

³⁹⁸ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 68.

³⁹⁹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 130.

⁴⁰⁰ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 133.

fundamentais, restando, pois, à legislação infraconstitucional o papel de esclarecimento de tais limites.⁴⁰¹

Em decorrência do exposto reconhecimento da dignidade da pessoa humana no texto constitucional, como sendo um dos principais princípios do Estado Democrático e de Direito, senão o principal, tem-se que reconhecer, por consequência, que o Estado é que existe em função da pessoa, e não o contrário.⁴⁰² Nesse contexto, pode-se dizer que a dignidade da pessoa humana é que se apresenta como fator essencial da democracia estatal e dos demais princípios que a ela dão sustentação, de modo que todos os direitos fundamentais estão, direta ou indiretamente, a ela vinculados.⁴⁰³

Tal forma de ver as coisas também está relacionada ao direito penal, na medida em que, por exemplo, a restrição a direitos fundamentais, por meio da criminalização e punição de condutas por meio da ordem jurídico-penal, trata-se, inquestionavelmente, de uma das mais incipientes e nefastas formas de restrição a um direito. É neste preciso momento que surge, então, o necessário elo entre o direito penal e tudo o que vem sendo dito neste capítulo: é imprescindível que se verifique onde se fundamenta e como se interpreta a intervenção do direito penal em relação à liberdade de alguém, assim como se essa intervenção é constitucionalmente válida, não ferindo, então, preceitos constitucionais considerados básicos.⁴⁰⁴

⁴⁰¹ Nos termos da autora: *“Há, é verdade, vezes em que a própria Constituição determina um limite ao direito fundamental, cabendo à lei apenas o aclarar: nessa hipóteses, já teria ela mesma definido o âmbito de proteção efetivo do qual mencionava Canotilho (é o que se verifica no inciso LXVI do art. 5º da Constituição Brasileira de 1988. Pode, ainda, a Constituição remeter à lei ordinária tão somente a delimitação de um aspecto específico de determinado direito fundamental, como, por exemplo, no inciso LXI do art. 5º da Constituição Brasileira de 1988, hipótese na qual teria a lei fundamental definido, quase integralmente, o âmbito de proteção efetiva, ou, em outras palavras, o direito fundamental em definitivo. Por fim, e estes são os casos mais recorrentes, a Constituição pode remeter à lei toda a delimitação geral do âmbito do direito, como ocorre com o direito fundamental à liberdade, expressamente presente no caput do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 133-134).*

⁴⁰² BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi*.** Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 64.

⁴⁰³ BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi*.** Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 64.

⁴⁰⁴ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 134.

Nesse andar, quando se fala em uma possível restrição a um direito fundamental, e aqui, no caso, fala-se da liberdade individual de ir e vir, é preciso compreender que há uma espécie de dique de proteção a este direito, uma barreira infranqueável, a qual não se pode mitigar, sob pena de ilegítimos excessos em relação à restrição da liberdade individual.⁴⁰⁵ Entretanto, surge, neste ponto, um imbróglio em termos principiológicos, na medida em que, por ser o direito penal jurídica e historicamente legitimado como instrumento de resguardo de bens jurídicos tutelados, em decorrência de um princípio constitucional considerado como princípio geral fundamental de tutela de bens jurídicos, há, contudo, questão a resolver quanto à necessária ofensa, decorrente do princípio constitucional de garantia, e a intervenção penal necessária, decorrente do princípio constitucional impositivo.⁴⁰⁶

A rigor, nos termos de D'Avila, há um *balacing* entre os princípios referidos, haja vista que se faz necessário verificar se é admissível que, por conta da necessidade de prevenção geral positiva (princípio constitucional impositivo), seja extrapolado o limite da ofensividade (princípio constitucional de garantia).⁴⁰⁷ Nesse sentido, a tensão que advém do conflito existente entre tais princípios resulta, por consequência, pelos limites da própria ofensividade, na medida em que, segundo as palavras de D'Avila, ao ponderar-se interesses político criminais, de nítido viés de prevenção geral positiva, com a garantia de necessária ofensa a bens jurídicos, é possível obter, conseqüentemente, como diz o autor *“hipóteses de ofensividade admissíveis em um conceito lato de ofensividade e, por sua vez, o âmbito possível de tutela jurídico-penal”*.⁴⁰⁸

Dessa forma, é a ofensividade em direito penal – ou, em outras palavras, o modelo de crime como ofensa a bens jurídicos –, que se apresenta como barreira de

⁴⁰⁵ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 135.

⁴⁰⁶ *“Esses dois princípios constitucionais, conjuntamente, foram a concepção principal de tutela de bens jurídicos e, conseqüentemente, estão a ela submetidos, não havendo, com efeito, como se falar em princípio-garantia de ofensividade na ausência de ofensividade, uma vez que a razão de ser de ambos encontra-se na própria conformação tutelar do princípio originário.”* (D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 67).

⁴⁰⁷ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 68.

⁴⁰⁸ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 68.

contenção constitucional contra ilegítimas criminalizações de diversas condutas.⁴⁰⁹ Nesse sentido, como bem refere Scalcon, pode-se dizer que a ofensividade “*representa a densificação e a transposição, para o campo jurídico-penal, da inviolabilidade do núcleo essencial ou do âmbito de garantia efetiva (proibição de excesso) do direito fundamental à liberdade*”.⁴¹⁰

Em tais termos, ainda que seja necessária a proteção de determinados bens jurídico-penais por intermédio da tutela penal, como já visto alhures, fato é, entretanto, que a restrição ao direito fundamental à liberdade, ainda que violado algum bem jurídico, somente pode ocorrer quando houver legitimidade constitucional para tanto. E esta legitimidade se apresenta, pois, na ofensividade em direito penal, do que se pode concluir, então, que qualquer conduta criminalizada ou punida, mas que não ofenda determinado bem jurídico, é, por conseguinte, materialmente inconstitucional.⁴¹¹

Tal não é diferente no contexto do ordenamento jurídico italiano, onde, consoante já mencionado, mais se contribuiu à construção da noção de ofensividade, seja considerada enquanto princípio ou regra –, na medida em que, naquele país, há consenso em relação à vinculação e projeção constitucional do princípio da ofensividade.⁴¹² Nesse sentido, como informa Coelho, na Itália, a ofensividade, enquanto princípio, possui força vinculante de um princípio constitucional e dá sustentáculo ao modelo de crime como ofensa ao bem jurídico.⁴¹³ Assim, como pondera o autor, à base da doutrina italiana, o modelo de crime como ofensa ao bem jurídico é aquele “*cujo centro se situa na ofensa a um bem jurídico*”, ou seja, compatível com os ditames constitucionais – seja da Itália ou do Brasil.⁴¹⁴

⁴⁰⁹ BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi***. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 64-65.

⁴¹⁰ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 135.

⁴¹¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 136.

⁴¹² Nesse sentido, cf.: D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 50-57.

⁴¹³ COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 38.

⁴¹⁴ COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 38.

A ofensividade é, por assim dizer, uma exigência constitucional, decorrente, como diz Scalcon, da “*proibição de excessiva restrição (proibição de excesso) do direito fundamental à liberdade, expressamente previsto no caput do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1998*”.⁴¹⁵ Mas, muito mais do que isso, pode ser dito que a ofensividade é, também, propriamente uma regra a ser observada e seguida, cuja intenção primeva é a de determinar ao legislador quais condutas podem ser consideradas criminosas a partir da noção de ofensa a bem jurídico.⁴¹⁶

Nesse sentido, é preciso definir que se entende, aqui, como sendo a ofensividade uma regra constitucional, uma vez que, muito embora seja conceituada como princípio constitucional em decorrência do secular brocardo do *nullum crimen sine iniuria*, esse não é, pensa-se, o entendimento adequado. Explica-se. Há normas de direitos fundamentais que, a rigor, podem ser consideradas de duplo caráter (*Doppelcharakter*), como são as de liberdade e da dignidade humana, na medida em que possuem, simultaneamente, a condição de regra e princípio.⁴¹⁷ Além do mais, como salienta Alexy, historicamente há uma distinção entre regras e princípios.⁴¹⁸

É preciso compreender, inicialmente, que tanto princípios quanto regras são conceituados como normas, na medida em que dizem respeito ao que deve ser, isto é, são, nos termos de Alexy, “*expressões deônticas básicas do dever, da permissão*

⁴¹⁵ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 136.

⁴¹⁶ “[...] *defende-se que a ofensividade é: (1º) uma regra; (2º) constitutiva; (3º) sobre produção jurídica e (4º) delimitadora do conteúdo material ou substancial do exercício do poder legiferante penal, na medida em que veda a elaboração de tipos penais desprovidos de ofensa ao bem jurídico objeto da norma, ou, o que é o mesmo, exige do legislador o respeito ao requisito da necessária ofensa quando da criminalização de condutas. Nesse contexto, surge um correlato dever do aplicado/intérprete de verificar a sua efetiva ocorrência quando do exame do caso concreto, pois inexistente o crime caso ausente a ofensa. Por fim, em razão de a ofensividade se tratar, como já afirmado, de uma regra implícita com assento constitucional, o seu descumprimento enseja a invalidade (inconstitucionalidade) material da norma subjacente produzida em desacordo com suas determinações.*” (SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 142).

⁴¹⁷ Nesse sentido: BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi***. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 66; D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico**. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 70.

⁴¹⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 86.

e da proibição".⁴¹⁹ Nesse sentido, entende-se, nos dizeres do autor, que *princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-se, ainda que de espécie muito diferente*", sendo, por conseguinte, a diferença entre regras e princípios uma distinção, por assim dizer, entre duas espécies de normas.⁴²⁰

Os princípios são considerados mandamentos de otimização e acabam por se adaptar às circunstâncias do caso fático apresentado, sendo, pois, flexíveis, afastáveis, até derogáveis em determinadas situações, dependendo, é claro, das possibilidades existentes.⁴²¹ Significa dizer, seguindo o que escreve Alexy, que os princípios *"são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas"*.⁴²²

De outro lado, compreende-se por regras como sendo aquelas normas que possuem uma estrutura biunívoca, e que se aplicam a partir da ideia de "tudo ou nada", isto é, a depender da situação, as regras só admitem duas situações, ou são válidas e aplicam ou não se aplicam, sendo praticamente um *all-in* ou *all-or-nothing*.⁴²³ Desse modo, também na esteira do entendimento de Alexy, pode-se dizer que *"se uma regra vale, então, deve ser fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos"*.⁴²⁴

Entende-se, assim, que toda norma pode ser considerada como sendo uma regra ou um princípio.⁴²⁵ Todavia, a diferença existente entre ambos reside na possibilidade de derroga, afastamento, ponderação ou o adjetivo que se queira dar à aplicação, na medida em que, por essa linha de compreensão, pode-se compreender

⁴¹⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 87.

⁴²⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 87.

⁴²¹ BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi***. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 66.

⁴²² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90.

⁴²³ BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi***. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 66.

⁴²⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 91.

⁴²⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 91.

que enquanto os princípios admitem a ponderação, as regras, a seu tempo, não a admitem.⁴²⁶

Assim, retornando, precisamente, ao princípio da liberdade, não há como falar em ponderação de forma irrestrita ou seu afastamento a partir de criação de tipos penais com fins político-criminais, havendo, pois, a necessidade de observar-se determinadas exigências constitucionais para que não ocorra a sua violação.⁴²⁷ Nessa esteira, considerando que toda norma penal é de certa forma uma ponderação entre o direito à liberdade e outros valores considerados fundamentais para a sociedade (vida, patrimônio, dignidade sexual, etc.)⁴²⁸, ocorre que, ao se cogitar restringir-se a liberdade de alguém, visando atender interesses político-criminais, cabe ao Estado atender não apenas a exigência de tutela penal de determinado bem penal, mas, ao mesmo tempo, verificar a exigência da ofensividade, de forma que não sejam criminalizadas condutas que efetivamente não carreguem consigo uma ofensa ao bem jurídico-penal.⁴²⁹

⁴²⁶ Nesse sentido, “*um princípio cede lugar quando, em um determinado caso, é conferido um peso maior a um outro princípio antagônico. Já uma regra não é superada pura e simplesmente quando se atribui, no caso concreto, um peso maior ao princípio contrário ao princípio que sustenta a regra. É necessário que sejam superados também aqueles princípios que estabelecem que as regras que tenham sido criadas pelas autoridades legitimadas para tanto devem ser seguidas e que não se deve relativizar sem motivos uma prática estabelecida.*” (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 105.)

⁴²⁷ Enfatiza D’Avila que: “*As normas de direitos fundamentais, como v.g., o direito à liberdade, não podem ser consideradas meros princípios constitucionais, em virtude de possuírem um determinado conteúdo não sujeito à ponderação. Isso se dá, pelo fato de se tratar, em realidade, de “normas constitucionais de caráter duplo” (Doppelcharakter), que possuem existência simultaneamente como regra e como princípio, decorrente de uma vinculação de ambos os níveis, quando da inclusão de uma “cláusula restritiva referida a princípios e, com isso, sujeita à ponderação”, no momento da sua formulação. O que nos leva a concluir que, em âmbito constitucional, há duas normas a serem consideradas: o princípio da liberdade e a regra da liberdade.*” (D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 70).

⁴²⁸ “*Toda tipificação penal é, em realidade, se bem a vemos, o resultado de uma ponderação de princípios com interesses outros, que segundo o legislador, carecem da tutela jurídico-penal, como, v.g., ocorre com a tipificação do homicídio, na qual o legislador restringe o direito à liberdade em face da necessidade de proteção do direito fundamental à vida. O ilícito-típico é, portanto, a límpida concretização legislativa, em nível infraconstitucional, de uma ponderação que imporá, ao direito constitucional à liberdade, uma necessária restrição.*” (D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 71).

⁴²⁹ Vale anotar: “*Com efeito, todo tipo penal incriminador é o resultado da ponderação de valores na qual o direito à liberdade é restringido a fim de conservar outros valores de fundamental relevo para a sociedade (liberdade versus patrimônio, liberdade versus integridade física, por exemplo). E, assim sendo, mostra-se inaceitável cogitar a restrição do direito à liberdade em prol da obtenção de meros interesses político-criminais de organização e regulamentação social. Para a sua restrição, é preciso atender não apenas uma exigência formal de hierarquia normativa que limita o balancing a bens com dignidade constitucional – ainda que com referência indireta à CF/88 –,*

Nesse caminhar, significa dizer que a ofensividade é, portanto, uma regra recepcionada constitucionalmente, e, justamente por isso, de irrestrita aplicação em todo o direito penal, podendo dizer-se, então, e retomando a um ponto já tratado acima, que ela se apresenta como um elemento a ser aplicado de *lege ferenda* e de *lege lata*.⁴³⁰ Explicando-se, significa que, no plano de *lege ferenda*, como enfatiza D'Avila, a ofensividade é “*um importante critério de orientação legislativa*”, enquanto que, no plano de *lege lata*, é “*um critério de validade e delimitação do ilícito, reitor de uma hermenêutica que se quer constitucionalmente orientada*”.⁴³¹ Ademais, consoante segue referindo o citado autor, “*não só o legislador deve ater-se à exigência de ofensividade na proposição de novas figuras delitivas que, na sua interação com outros princípios penais, leva-lo-á a priorizar sempre as formas de ofensa mais intensas, como a aplicação da norma penal exigirá do interprete uma hermenêutica atenta à sua efetiva existência*”.⁴³²

É possível dizer, nesses termos, que a regra da ofensividade, por possuir vínculo ao campo normativo-constitucional, é o que legitima materialmente a criminalização de uma conduta no âmbito jurídico-penal, de tal modo que não se pode sequer cogitar a restrição à liberdade de alguém quando inexistir ofensa a algum bem jurídico-penal.⁴³³ Nesse sentido, a proteção jurídica que a Constituição Federal consagra à liberdade de alguém – e à própria dignidade humana – não pode ser simplesmente derogada mediante a previsão legislativa de um tipo penal incriminador que não atende a exigência da ofensividade, isto é, que não possui no seu núcleo

mas também uma necessária compatibilidade axiológica-constitucional que justifique a restrição, além do necessário juízo de necessidade de tutela. Portanto, a proteção jurídico-constitucional do direito à liberdade – como também a dignidade da pessoa humana, que veda a instrumentalização do homem em benefício de meros interesses administrativos, muitas vezes, conduzidos por diretrizes político-criminais descompromissadas para com os direitos fundamentais – impede o alargamento da tutela penal para além dos casos em que o seu exercício implique a ofensa a outros bens jurídicos em harmonia com a ordem constitucional.” (BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal**: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi*. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 66-67).

⁴³⁰ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 74.

⁴³¹ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 74.

⁴³² D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 75.

⁴³³ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 73.

fundamental uma ofensa a um determinado bem jurídico-penal.⁴³⁴ Nesses termos, bem vale o destaque à seguinte menção de D'Avila:

A proteção jurídico-constitucional do direito à liberdade – como também da dignidade da pessoa humana que, por sua vez, veda a instrumentalização do homem em benefício de meros interesses administrativos – impende, por tudo isso, o alargamento da tutela penal para além dos casos em que o seu exercício implique a ofensa a outros bens jurídicos em harmonia com a ordem constitucional. Por estas, entre muitas outras razões, é, por certo, a ofensividade uma inafastável exigência para a legitimidade do ilícito-típico na ordem jurídico-penal brasileiro, após a Constituição Federal de 1988.⁴³⁵

Torna-se inadmissível, diante desses termos, que um direito penal axiologicamente orientado pelos ditames constitucionais deixe prevalecer orientações cujas diretrizes estão vinculadas às funções político-criminais que visam recrudescer o sistema criminal em detrimento de garantias fundamentais, tal como o é o fundamental direito à liberdade.⁴³⁶ Logo, é possível concluir, nesse andar, que a ofensividade é uma exigência constitucional e dela não se pode prescindir, tanto no momento de elaboração das normas penais, quanto no momento prático-hermenêutico, de efetiva interpretação e aplicação de determinada norma penal.⁴³⁷

Assim sendo, por conta da ofensividade, incumbe, em primeiro plano, ao legislador, ater-se à exigência de ofensividade na criação de figuras penais, e, conseqüentemente, ao intérprete (magistrado), a existência de uma efetiva ofensa a um bem jurídico-penal no momento de aplicação prática do direito penal.⁴³⁸ É, pois, um cânone tanto legislativo como hermenêutico, o qual condiciona, por consequência, todo o ordenamento jurídico-penal.⁴³⁹

⁴³⁴ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 70-71.

⁴³⁵ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 71.

⁴³⁶ SANTOS, Daniel Leonhardt dos. **Ofensividade e bem jurídico-penal**: conceitos e fundamentos do modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 24, n. 121, p. 13-50, jul., 2016, p. 25.

⁴³⁷ D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 55-56.

⁴³⁸ Sobre a aplicação prática da ofensividade em direito penal, mormente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, cabe conferir o seguinte estudo: DAVID, Décio Franco. **O princípio da ofensividade nos julgados do Supremo Tribunal Federal**: uma análise do (des)conhecimento da defesa de bens jurídicos enquanto princípio formador do direito penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 23, n. 115, p. 15-57, jul./ago., 2015.

⁴³⁹ Para D'Avila: "A exigência da ofensividade, é mister ratificarmos, não pode ser entendida como cânone meramente hermenêutico, mas necessariamente também como cânone legislativo, de

De mais a mais, insta deixar dito que, pelo seu vínculo axiológico-normativo aos ditames constitucionais, a regra da ofensividade, ou o modelo de crime como ofensa a bem jurídico, serve, também, como uma barreira de contenção ao recrudescimento do direito penal e aos movimentos, bastante equivocados, é verdade, de “tolerância zero” e “lei e ordem”. Em países em desenvolvimento, como é o caso, por exemplo, do Brasil, as altas taxas de criminalidade e uma muito equivocada política criminal, de forte arbitrariedade e de utilização de medidas já criticamente apontadas por setores da criminologia como sendo ineficazes, levam à constante criação de normas penais sem a menor observância de requisitos constitucionais e sem a devida racionalidade legislativa, como, ao mesmo tempo, à aplicação desmedida e sem interpretação vinculada ao texto constitucional destas mesmas normas.

Desse modo, entende-se que a ofensividade pode servir, em termos jurídico-penais, como uma regra constitucional de proteção contra a criminalização de condutas sem ofensa a bens jurídicos, de modo a conter, minimamente, o anseio punitivo encontrado tanto na sociedade, na *mass media* e, conseqüentemente, nas casas legislativas, na medida em que expressam, sem dúvidas, os anseios encontrados na sociedade e representam a vontade popular.⁴⁴⁰ Conseqüentemente, a perspectiva de direito penal que aqui se oferece, cujo modelo de crime como ofensa ao bem jurídico está axiologicamente vinculado às orientações constitucionais, representa, pois, o fortalecimento da normatividade penal crítica em total oposição aos ditames político-criminais marcados por uma política punitivista.⁴⁴¹

*forma a condicionar toda a lógica do ordenamento jurídico-penal. Ora, partindo deste pressuposto, ou seja, concebendo a ofensividade como cânone primeiramente legislativo, uma produção legislativa condizente deveria levar à análise judicial unicamente tipos penais construídos sob a égide de necessária ofensa, de forma a permitir ao magistrado uma adequação típica muito mais próxima de um ideal de objetividade, desprovida do alegado conteúdo de excessiva “autoridade”. Afinal, ao se falar em necessária ofensa, deve-se compreender um elemento complementador da legalidade, capaz de conferir à sua “segurança formal”, elementos de “segurança substancial”, o qual, no entanto, já está inserido na dimensão material do ilícito (Unrecht). Em outras palavras, e como já tivemos a oportunidade de referir, a dinâmica da ofensividade está obrigatoriamente circunscrita pelo ilícito-típico e é indispensável à lógica que sustenta e explica a noção jurídico-penal de crime.” (D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005, p. 85).*

⁴⁴⁰ BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi***. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017, p. 71-72.

⁴⁴¹ Como apresenta Santos: “A perspectiva epistemológica oferecida pelo modelo de crime como ofensa ao bem jurídico possui fundamental importância como freio à crescente abertura e inserção de novos espaços de intervenção penal, presenciado principalmente em países ainda em

Assim sendo, compreende-se que a ofensividade também está verdadeiramente vinculada a um modelo de Estado totalmente libertário, tolerante e plural, onde não há qualquer espaço para a criminalização de condutas que não carreguem consigo uma verdadeira ofensa a valores objetivos e que sejam dignos de tutela penal. Partindo-se de um ideal de um direito penal constitucionalmente orientado, vinculado à concepção onto-antropológica, é possível dizer, por conseguinte, que somente com o atendimento da regra da ofensividade é que se estará diante de um direito penal de acordo com os ditames de um Estado Democrático e de Direito e legitimado pelos imperativos constitucionais.⁴⁴²

Nesse preciso entender das coisas, há que se referir, ademais, que o modelo de crime como ofensa a bem jurídico representa, também, a necessidade de que tanto à tipificação da conduta, no plano legislativo, como a aplicação hermenêutica da norma penal, no campo prático-hermenêutico, demonstre-se que há muito mais do que elementos formais na configuração do ilícito-típico. À compreensão dogmática de um delito material aqui estudada é imprescindível, além do preenchimento de requisitos formais, também dos materiais, considerados substanciais, representados, aqui, pelo desvalor da ofensa causada ao bem jurídico-penal, na medida em que não se concebe mais que a tipicidade esteja resumida unicamente à constatação meramente formal do delito, em decorrência da vinculação e adequação constitucional que o direito penal de ofensa impõe ao legislador e ao intérprete legal.⁴⁴³

*desenvolvimento. A forte pressão popular pelo aumento das respostas punitivas representa uma força que deve ser, de alguma forma, contraposta quando da utilização da política-criminal na solução dos conflitos jurídico-penais. Pressão popular influenciada pela crença que o Direito Penal deve intervir de forma severa e ampla, sendo as soluções por ele propostas de rápida aplicação e efeitos imediatos. Permitir à política-criminal sufragar essa visão, amparando suas decisões no âmbito da atecnidade, é relegar à normatividade o papel de coadjuvante na construção das propostas jurídico-penais dos conflitos ensejados pela contemporaneidade. Para solução dos novos problemas apresentados ao Direito Penal nos últimos anos, não pode, a resposta, partir da política-criminal, mas, contrariamente, da normatividade penal crítica, principalmente quando essa discussão estiver sendo travada em países onde a análise dos direitos e garantias fundamentais ainda não atingiu a plena maturação. Devem partir do direito penal constitucionalmente orientado as premissas pelas quais se orientará a posterior análise da política-criminal; à normatividade crítica cabe o estabelecimento dos espaços de legitimidade dessa atuação.” (SANTOS, Daniel Leonhardt dos. **Ofensividade e bem jurídico-penal: conceitos e fundamentos do modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 24, n. 121, p. 13-50, jul., 2016, p. 28-29.)*

⁴⁴² D’AVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo.** *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 89-91.

⁴⁴³ Nesse diapasão: “O fato, doravante, passa a ser punível quando, além de sua adequação formal à letra da lei, a ele se agrega o “plus” da ofensividade, lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico protegido pela norma penal. Por força do princípio da ofensividade, a sanção penal se

Em suma, considerando o tipo penal como uma categoria axiologicamente orientada pelo bem jurídico, cujo desvalor do resultado representa sua pedra angular, não há como conceber, por conseguinte, um juízo de tipicidade desprovido dos requisitos de ordem material, consistentes, consoante visto, na ofensa representada, *in concreto*, em uma lesão ou colocação em perigo do bem jurídico tutelado pela norma penal.⁴⁴⁴ De tal forma, em linhas finais é possível referir, na esteira de D'Ávila e Machado, que, por um lado o direito penal está expressado no reconhecimento de que há um bem jurídico penalmente tutelado pela norma penal, e, por outro, na constatação de que este bem foi atingido, de alguma forma, por uma violação ou colocado em perigo.⁴⁴⁵

Diante disso, retorna-se, pois, o estudo à abordagem do delito de apropriação indébita tributária e suas nuances, na medida em que o objetivo principal da dissertação, como apresentado em linhas iniciais, é abordar esse delito à luz dos ditames da ofensividade em direito penal, o que se faz, portanto, no tópico subsequente.

2.4 A conduta de não recolhimento do ICMS próprio e oportunamente declarado perante os postulados da ofensividade em direito penal

Ao chegar até este ponto do trabalho, entende-se possuir elementos teóricos suficientes para concluir, consoante visto, que a ofensividade é uma exigência constitucional de legitimidade do delito, de modo que, também no âmbito dos delitos

*legítima quando a conduta exteriorizada cause uma grave, e intolerável, ofensa ao bem jurídico contemplado pela norma. A construção de um sistema penal constitucionalmente orientado, em consequência, deve partir da premissa de que não há crime sem ofensa – lesão ou perigo concreto de lesão – a um bem jurídico. E se considerando que o bem jurídico integra a tipicidade, passa o delito a ser concebido como fato ofensivo típico. Dessa forma, entendemos que o axioma “nullum crimen sine iniuria” encontra ressonância constitucional e legal, isto é, encontra eco tanto nos modernos modelos de Estado, que se caracterizam por ser constitucionais e democráticos de direito, como nos códigos e leis penais.” (KAZMIERCZAK, Luiz Fernando. **Princípio da ofensividade como pressuposto do “jus puniendi”**: enfoque sobre o conceito material do delito à luz da Constituição Federal de 1988. *Revista Lex*, São Paulo, ano 20, n. 222, p. 9-17, fev., 2008, p. 11.).*

⁴⁴⁴ D'ÁVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 89-91.

⁴⁴⁵ D'ÁVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grins. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo**. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010, p. 90-91.

tributários, inerentes ao chamado direito penal secundário, a importância da noção de ofensa assume especial relevância à verificação da legitimidade material destes delitos. Relevância que, segundo D'Avila, assume significativa importância em se tratando de delitos do campo do direito penal secundário, como é o caso do delito de apropriação indébita tributária, ora em estudo, na medida em que há, nesta esfera de delitos, diversas particularidades.⁴⁴⁶

Retorna-se, então, ao questionamento colocado nas linhas introdutórias do presente estudo, referente à legitimidade material da criminalização da conduta de não recolher o ICMS próprio aos cofres públicos, que, em tese, amolda-se à figura do crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, diante dos ditames da ofensividade em direito penal. Com efeito, apenas para rememorar, apresentou-se como problema de pesquisa o questionamento sobre em que medida a falta de recolhimento do ICMS oportunamente declarado nas guias adequadas e relativo à dívida por operações próprias do contribuinte pode configurar o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990 à luz da ofensividade em direito penal.

A partir do problema posto, entende-se que é necessário, por conseguinte, adentrar-se em outros dois questionamentos ou reflexões que, de alguma forma, orbitam em torno do problema central, a ver: primeiro, é preciso retomar a discussão sobre o bem jurídico tutelado no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990, a fim de firmar posição teórica quanto ao bem tutelado especificamente neste ilícito criminal, assim como em relação às noções de dignidade penal e necessidade de tutela penal. Em segundo lugar, o questionamento é referente à conduta do agente na esfera tributária, isto é, se efetivamente há uma apropriação de valor devido ao fisco, em relação ao ICMS relativo às operações próprias. Tais questionamentos são fundamentais à resposta ora buscada, na medida em que será a partir deles que se poderá concluir, ao final, a respeito da existência de ofensa, ou não, da conduta do agente que declara o ICMS considerado próprio, ao fisco, mas que, apesar disso, não faz o

⁴⁴⁶ “No direito penal secundário, a necessidade de atenção a ser dispensada, nos planos de lege ferenda e lege lata, à exigência constitucional de ofensividade aumenta significativamente em razão das particularidades que envolvem os bens jurídico-penais tutelados, normalmente, supra-individuais, da maior complexidade dos elementos que envolvem e constituem o fato, de forte tendência normativa, e da forma de tutela possível, muitas vezes através de crimes de perigo abstrato.” (D’AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 75).

devido recolhimento dentro do prazo estipulado, incorrendo, hipoteticamente, em uma ação delitiva.

Pois bem. Em primeiro lugar, quanto aos critérios de aferição da tutela penal, pode-se dizer que não basta, ao direito penal, o reconhecimento da existência de um valor a ser tutelado, isto é, de um bem jurídico, mas é fundamental, de outro lado, para a consecução dos fins do direito penal, reconhecer que este mesmo bem é digno de tutela e necessita de proteção jurídico-penal.⁴⁴⁷ Não é demais recordar, nesse passo, que o direito penal apenas pode ser chamado a intervir quando houver a necessidade de proteção eficaz dos bens jurídicos fundamentais, e que sejam imprescindíveis, consoante bem expõe Costa Andrade, *“indispensáveis ao livre desenvolvimento ético da pessoa e à subsistência e funcionamento da sociedade democraticamente organizada”*.⁴⁴⁸ Nesses termos, a intervenção jurídico-penal naquilo que há de mais sagrado ao indivíduo junto à vida, isto é, a liberdade, apenas pode ocorrer quando se procurar tutelar valores inerentes ao sistema social, e não a fins considerados de índole religiosa, metafísica, moralista ou ideológica.⁴⁴⁹

É, pois, com a existência de critérios, ou juízos de dignidade e de necessidade (carência) de tutela penal, que se pode dar racionalidade ao processo de criminalização de determinada conduta, como bem informa Figueiredo Dias.⁴⁵⁰ Além do mais, urge referir que os critérios de dignidade e necessidade (carência) de tutela penal podem ser considerados como princípios, uma vez que complementam, de certo modo, a teoria do bem jurídico, pois estabelecem condições à intervenção do direito penal, colocando parâmetros à atuação do legislador ordinário.⁴⁵¹

Sobre estes critérios, importante trazer o entendimento de Costa Andrade que, a despeito de mencionar que *“tudo é questionado e controvertido nesta Babel em que se tornou a doutrina da dignidade penal e da necessidade de tutela penal”*, pode

⁴⁴⁷ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 78.

⁴⁴⁸ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime**. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 178.

⁴⁴⁹ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime**. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 178.

⁴⁵⁰ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 78.

⁴⁵¹ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 80.

ser compreendido como quem melhor explica tais critérios de criminalização em texto específico a respeito do tema.⁴⁵² Ao falar sobre a dignidade penal, inicialmente argumenta, o autor português, que essa categoria pode ser definida como “a expressão de um juízo qualificado de intolerabilidade social, assente na valoração ético-social de uma conduta, na perspectiva da sua criminalização e punibilidade”, e que, ademais, verifica-se em três diferentes planos: transistemático, axiológico-teleológico e jurídico-sistemático.⁴⁵³

Segundo o autor, no plano transistemático a dignidade penal assegura que somente bens jurídicos que possuírem uma “*eminente dignidade de tutela*” serão objeto de proteção do direito penal.⁴⁵⁴ Quanto ao plano axiológico-teleológico, diz o autor que o juízo de dignidade visa privilegiar dois referentes materiais, a ver: a própria dignidade de tutela do bem jurídico, por um lado, e por outro, a potencial e gravosa danosidade social da conduta do agente, representada pela lesão ou colocação em perigo do bem jurídico tutelado.⁴⁵⁵ Por fim, quanto ao plano jurídico-sistemático, Costa Andrade refere que a dignidade penal coloca o delito em plano de distinção quanto às demais manifestações de ilicitude conhecidas no campo jurídico, por exemplo, há uma sobreposição quanto à ilicitude existente, por exemplo, no campo do direito administrativo sancionador.⁴⁵⁶

Assim, entende-se que os bens jurídico-penais merecedores de tutela, em virtude da existência de um juízo de dignidade penal, são aqueles que se encontram ligados à ordem jurídico-constitucional, a qual é compreendida como uma base racional à intervenção do direito penal.⁴⁵⁷ A dignidade penal do bem jurídico é,

⁴⁵² ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime.** *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 175.

⁴⁵³ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime.** *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 184.

⁴⁵⁴ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime.** *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 184.

⁴⁵⁵ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime.** *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 184.

⁴⁵⁶ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime.** *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 184-185.

⁴⁵⁷ Nesse sentido: “*Alude-se na dignidade penal a considerações de justiça em que se busca decidir a favor de dados valores percebidos na realidade social (“fenômenos sociais”) como merecedores*

consequentemente, uma premissa inicial necessária à criminalização, que impõe, ao Estado e ao legislador, a consideração de que determinado valor possui efetivamente uma dignidade suficiente para que seja realmente considerado digno de tutela para merecer uma proteção pela seara jurídico-criminal.

Contudo, para fins de diálogo acadêmico, urge destacar o entendimento trazido recentemente por Scalcon, quanto ao juízo de dignidade, que, segundo consta, diverge ligeiramente da concepção acima apresentada, trazida por Faria Costa.⁴⁵⁸ Conforme entendimento trazido pela autora, inicialmente há que se ter em conta que “*a relevância não é da tutela do bem jurídico, mas sim do próprio bem jurídico*”, de modo que o atributo da dignidade diz respeito, pois, ao bem jurídico, e não à proteção, no entendimento dela.⁴⁵⁹ Em segundo lugar, Scalcon também faz menção à noção de *danosidade social* da conduta, apresentada por Faria Costa, ao referir que mais adequado ao critério de dignidade penal do bem jurídico seria, de outra forma, falar em *intolerabilidade social*.⁴⁶⁰ Nas palavras da autora, “*a intolerabilidade social pressupõe uma clara censura ou desprezo social do fato, ao passo que a danosidade social exige um movimento inverso, qual seja, que a conduta cause um dano social*”.⁴⁶¹ De forma a exemplificar a questão, Scalcon aponta os delitos de roubo e sonegação fiscal, dizendo que, muito embora este último delito carregue consigo, em alguns casos, um maior dano social quanto ao roubo, há, de toda forma, uma maior aceitação por parte da sociedade, não havendo, pois, a partir deste exemplo, como se identificar conceitualmente as noções de *danosidade social* e *intolerabilidade social*.⁴⁶²

de pena, em que a “estrela polar” que deverá orientar o legislador na caracterização dos bens jurídicos dignos de tutela penal será a Constituição. Os bens jurídicos dignos ou merecedores de tutela penal são, portanto, os de indicação constitucional específica ou aqueles que se encontrem em harmonia com a noção de Estado de direito material.” (SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de. **Bem jurídico-penal e engenharia genética humana:** contributo para a compreensão dos bens jurídicos supra-individuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 143-144).

⁴⁵⁸ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena:** modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 143.

⁴⁵⁹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena:** modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 143.

⁴⁶⁰ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena:** modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 143.

⁴⁶¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena:** modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 143.

⁴⁶² SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena:** modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 143.

Considerando a concepção acima apresentada, toma-se como compreensão que o entendimento de Scalcon é o que melhor conversa com a noção de ofensa em direito penal, uma vez que a dignidade penal, nesses termos, pode ser estruturada a partir de dois elementos: primeiro, o da relevância do próprio bem jurídico penal, o que não se tem nenhuma dúvida; e o segundo, diz respeito à ofensividade em direito penal.⁴⁶³ Nesse sentido, assenta-se que o juízo de dignidade penal versa sobre um importante critério material de criminalização, consistente, como visto, por um lado, na própria relevância do bem jurídico, e, por outro, na ofensividade, consistente na danosidade da conduta que pode vir a lesar ou colocar em perigo determinado bem jurídico.

Mas, para além da dignidade penal, há que se ter em conta que somente este critério não é suficiente para decidir pela criminalização, ou não, de uma conduta visando proteger determinado bem jurídico. Nesse sentido, na expressão de Faria Costa, “à legitimação negativa, *mediatizada pela dignidade penal, tem de acrescer a legitimação positiva, mediatizada pelas decisões em matéria de técnica de tutela (Schutztechnik)*”, sendo, pois, como segue o autor, pela “*redução desta complexidade sobrance que se espera do conceito de do princípio de carência de tutela penal*”.⁴⁶⁴

Com efeito, o conceito de necessidade (carência) de tutela penal, seguindo a linha de Costa Andrade, é identificado como a expressão da subsidiariedade e da *ultima ratio* do direito penal, pois, conforme menciona, “*o direito penal só deve intervir quando a protecção dos bens jurídicos não possa alcançar-se por meios menos gravosos para a liberdade*”.⁴⁶⁵ Para o postulado pelo autor, este critério é analisado em dois pontos, que, segundo refere, complementam-se, a saber: “*em primeiro lugar, um juízo de necessidade (Erforderlichkeit), por ausência de alternativa idónea e eficaz de tutela não penal; em segundo lugar, um juízo de idoneidade (Geeignetheti) do direito penal para assegurar a tutela, e para o fazer à margem dos custos*

⁴⁶³ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 144.

⁴⁶⁴ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime**. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 185-186.

⁴⁶⁵ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime**. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 186.

*desmesurados no que toca ao sacrifício de outros bens jurídicos, máxime a liberdade”.*⁴⁶⁶

Contudo, do mesmo modo que em relação ao juízo de dignidade penal, Scalcon também apresenta dois pontos contrários ao entendimento de Costa Andrade em relação ao juízo de necessidade (carência) de tutela penal. Inicialmente, a autora refere que o juízo de proporcionalidade apontado pelo autor português enseja alguns problemas teóricos no campo do direito penal, e, em segundo lugar, salienta que há que se explicar melhor a própria concepção da necessidade (carência) de tutela penal.⁴⁶⁷

Quanto ao primeiro ponto, observa-se na obra da autora que a crítica acadêmica por ela realizada diz respeito à noção de proporcionalidade apresentada por Faria Costa quanto à carência (necessidade) de tutela penal, na medida em que, ao utilizar-se a proporcionalidade, adota-se a ideia de que o meio utilizado (direito penal) seria, *prima facie*, o correto para a consecução dos fins (proteção do bem jurídico).⁴⁶⁸ Entretanto, o problema reside justamente na aplicação da proporcionalidade como meio de ponderar se o direito penal é meio verdadeiramente adequado à proteção de determinado bem jurídico, considerando, como diz Scalcon, que para a constatação da adequação de um meio a um fim, é preciso verificar a relação existente entre os vários meios disponíveis e o fim a que busca alcançar, sendo possível analisar essa relação em três aspectos diferentes: quantitativo (intensidade), qualitativo (qualidade) e probabilístico (certeza).⁴⁶⁹

Nesse sentido, ainda que se apresente como sendo um critério ínsito à criminalização, falar-se em proporcionalidade em termos de carência (necessidade) de tutela penal em relação a determinado bem jurídico impõe, por consequência, que seja realizado o devido juízo de adequação do meio (direito penal) à consecução do

⁴⁶⁶ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime.** *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 186.

⁴⁶⁷ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 144.

⁴⁶⁸ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 144-145.

⁴⁶⁹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 145.

fim pretendido (proteger determinado bem jurídico).⁴⁷⁰ Mas não só. Scalcon ainda refere, na segunda crítica realizada ao conceito de necessidade penal, que essa noção não pode ser *“identificada com a ideia de carência de tutela penal do bem jurídico, a qual seria suprida imediatamente com a criminalização”*.⁴⁷¹ Para a autora, considerando que a proteção do bem jurídico é uma finalidade buscada por meio do direito penal, ou seja, prospectiva, não pode, por isso mesmo, ocupar de forma concomitante o lugar de *“fundamento de validade e de função do ato de criminalização”*.⁴⁷²

Nessa medida, Scalcon refere que o juízo de carência (necessidade) de tutela penal apresentado por Faria Costa apenas se mantém consistente caso seja demandado de forma negativa, na medida em que, como diz, *“somente se poderiam constatar as situações nas quais a tutela penal é desnecessária”*.⁴⁷³ Explicando, a autora refere que *“caso o que se queira realizar seja não um juízo negativo (de desnecessidade penal), mas justamente um juízo positivo (de necessidade penal ou de exigência de criminalização), então será preciso lançar mão de critérios outros, que não esses, pois incapazes de fornecer conclusões efetivamente seguras e não arbitrárias”*.⁴⁷⁴

⁴⁷⁰ A respeito do princípio da proporcionalidade, cf.: SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168; CAPELETI, Célia Regina; VIDAL, Pedro Walter Guimarães Tang. **Direitos sociais e sua efetivação**: uma análise a partir dos princípios da proporcionalidade e da proibição de retrocesso social. *Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unjuí*, Ijuí, ano 25, n. 45, p. 70-97, jan./jun., 2016; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 111-112; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 217 e ss.; NEUMANN, Ulfrid. **O princípio da proporcionalidade como princípio limitador da pena**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 16, n. 71, p. 205-232, mar./abr., 2008; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 113 e ss.; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 273 e ss.; SCALCON, Raquel Lima. **Controle constitucional de leis penais**: da prognose legislativa sobre os efeitos potenciais e concretos da lei penal aos deveres de seu monitoramento e de melhoria da lei penal. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2018, p. 100 e ss; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **O princípio da proporcionalidade na produção legislativa**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 18, n. 85, p. 267-296, jul./ago., 2010.

⁴⁷¹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 146.

⁴⁷² SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 146.

⁴⁷³ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 146.

⁴⁷⁴ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 146.

Tais critérios consistem, como se observa na obra da autora, na reformulação do juízo de necessidade penal, o qual é fracionado em dois juízos distintos, a saber: primeiro, refratado na obra de Faria Costa e, portanto, de eficácia negativa, cuja função consistente na definição dos casos em que não há necessidade de apelar ao direito penal para o resguardo de bens jurídicos, ainda que existente uma ofensa⁴⁷⁵; em segundo lugar, residiria o exame da eficácia positiva, juízo cuja função seria a de questionar a respeito da *“imprescindibilidade da tutela penal”*, o qual, contudo, *“não estaria pautado em exigências prevencionistas, de complexa e incerta constatação, mas sim na importância do bem jurídico e na gravidade da ofensa a ele dirigida”*.⁴⁷⁶

Por isso, observa-se que além de verificar a existência de dignidade do próprio bem jurídico, cabe, ao legislador penal, de forma imprescindível, ater-se também ao questionamento sobre se há necessidade de recorrer ao direito penal para fins de tutela, ou se não existe outra forma menos onerosa às liberdades individuais para a proteção do bem jurídico.⁴⁷⁷ E, apesar das considerações acima transcritas, as quais se concordam, vale destacar, entretanto, o seguinte trecho do texto de Costa Andrade, que bem define as ideias de dignidade e carência (necessidade) de tutela penal:

O triunfo da dignidade penal e da carência de tutela penal na política criminal – máxime numa perspectiva sistémico-transcedente e, por isso, tendencialmente crítica – parece inquestionado. Na síntese conjugada das suas injunções de sentido, a dignidade penal e a carência de tutela penal são hoje assumidas como <<arquetipo para o legislador, como fórmula concentrada do conjunto de princípios rectores em matéria de política criminal, jurídico-constitucionalmente sancionados>>. São, na verdade, elas que mediatizam e tornam operativos os princípios constitucionais que

⁴⁷⁵ *“Nessa hipótese, os critérios que pautariam a análise seriam o da subsidiariedade e da ultima ratio da tutela penal. Sendo assim, o que se pretende, em realidade, nada mais é do que a refração ou a transposição, para um contexto criminal, do segundo nível de exame do postulado da proporcionalidade. Em outras palavras, dever-se-ia investigar se existiriam outros meios menos gravosos igualmente protetores do bem jurídico em questão, de forma a tornar despidendo o recurso àquele mais restritivo do direito fundamental à liberdade – o protestar puniendi. Trata-se, pois, de um verdadeiro juízo de (des)necessidade penal. Redutor, portanto, do demasiadamente amplo rol de bens jurídicos merecedores de proteção penal obtido a partir do exame da dignidade penal. (SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 147).*

⁴⁷⁶ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena**: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 147.

⁴⁷⁷ SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de. **Bem jurídico-penal e engenharia genética humana**: contributo para a compreensão dos bens jurídicos supra-individuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 154.

demarcam o horizonte da criminalização: imanência sistêmico-social, proporcionalidade, carácter fragmentário e subsidiariedade.⁴⁷⁸

Em última análise, pode ser afirmado que os critérios postos são, notadamente, imprescindíveis à legítima criminalização, isto é, à intervenção jurídico-penal à liberdade de um cidadão no âmbito de um Estado que se pretenda democrático e de direito, haja vista que o direito penal e sua atuação devem estar restritos não somente à existência de um valor de interesse social, mas também, ao juízo de dignidade do bem jurídico e à necessidade (carência) de tutela deste mesmo bem, esta última refratada, como visto, em dois juízos, um negativo e um positivo.⁴⁷⁹ Ou seja, conquanto o direito penal esteja vinculado – posição aqui adotada – ao entendimento de que sua função reside na proteção de bens jurídicos dignos de tutela penal, tanto individuais quanto supra-individuais, esta tutela só se torna legítima quando, além do juízo de dignidade deste mesmo bem, for reconhecida a efetiva carência (necessidade) de proteção jurídico-penal.⁴⁸⁰

Assim, retomando à questão quanto ao bem jurídico protegido nos delitos tributários, viu-se, no tópico 1.2, que nos delitos tributários há uma diversificação de entendimentos quanto ao bem tutelado. Entretanto, adotou-se aqui o entendimento de que nos delitos fiscais o que se busca tutelar é a receita tributária, a qual consiste no elemento que possibilita aos entes públicos (União, Distrito Federal, Estados e Municípios) a consecução de seus fins, e a verdade informacional, que diz respeito à

⁴⁷⁸ ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime.** *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992, p. 187.

⁴⁷⁹ SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013, p. 149.

⁴⁸⁰ Ainda, vale destacar que, no Brasil, existe também o trabalho de Ruivo, cuja intenção reside em dar contornos à atividade legislativa-penal, por intermédio de uma concepção estruturada com base no dever de proporcionalidade e nos conceitos de merecimento, carência e dignidade penal. Entretanto, tal entendimento não será aprofundado no âmbito deste estudo e fica o seguinte excerto do artigo, para fins de elucidação: “*a dogmática penal tem enfrentado o problema da criminalização de condutas por meio de dois conceitos: a necessidade de pena e a dignidade penal do comportamento. A análise dos interesses criminalizadores considerando apenas dois critérios é insuficiente para a sua avaliação e orientação. É possível ganhar maior exatidão com três níveis penais sucessivos, correspondentes aos tradicionais níveis da dogmática do direito constitucional: (1) merecimento de tutela penal, (2) carência ou necessidade de tutela penal e (3) dignidade de tutela penal.*” (RUIVO, Marcelo de Almeida. **Legislação penal e ciências criminais: por uma teoria orientadora dos interesses político-criminais.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 26, n. 147, p. 587-614, set., 2018, p. 600).

obrigação de que os contribuintes declarem corretamente seus tributos, prestando, assim, informações verdadeiras ao fisco.⁴⁸¹

Não obstante, também restou demonstrado, no tópico 1.2, que o entendimento acima referido não diz respeito ao delito de apropriação indébita tributária, na medida em que neste delito, em específico, visa-se tutelar unicamente a receita tributária.⁴⁸² Muito embora o *caput* do artigo 2º da Lei nº 8.137 de 1990 informe que “*constitui crime da mesma natureza*” (que os do artigo 1º) [...], tal entendimento, entende-se, não se aplica ao crime em estudo. Isso porque, em primeiro lugar, observa-se que os crimes do artigo 1º são delitos de dano, e o delito previsto no artigo 2º, inciso II, por ser um crime omissivo próprio e de mera conduta, trata-se de crime de perigo de dano, e que visa resguardar apenas a receita tributária, a qual pode ser colocada em perigo na eventual hipótese de o agente declarar os tributos e não realizar o pagamento dentro do prazo legal.⁴⁸³ Conseqüentemente, nesse delito há a tutela apenas de um bem jurídico, vez que, se o contribuinte praticar alguma fraude nas guias entregues ao fisco, a conduta deve ser remetida aos artigos 1º ou 2º, inciso I, também da Lei 8.137/1990, não havendo, nesses termos, nenhuma relação com a omissão de recolhimento de tributos já corretamente declarados e que geraram uma expectativa de recolhimento por parte da receita, o que pode ser frustrado caso o agente deixe de recolhê-los no prazo legal.

Explicado isso, e retornando às noções dos juízos de dignidade e carência (necessidade) de tutela penal, não há dúvidas, neste momento do texto, de que a receita tributária é o bem jurídico tutelado na norma do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. Além do que, observando-se o texto da Constituição Federal, é possível

⁴⁸¹ RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 442-443.

⁴⁸² Advogando esse entendimento: RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 429-452, p. 445.

⁴⁸³ A propósito: “*Como ficou demonstrado, crime omissivo-formal, como é o delito de não-recolhimento de tributo ou de contribuição, consuma-se com a simples abstenção da atividade legalmente devida, independentemente da produção de qualquer resultado ou efetivo diverso da própria omissão.*” (SARTI; Amir José Finocchiaro. **A apropriação indébita nos impostos**. *Revista da Procuradoria Geral da República*, São Paulo, n. 3, p. 12-17, abr./jun., 1993, p. 15); Ainda: “*Os crimes de mera conduta, como é o caso do não recolhimento, são crimes sem resultado, não é necessário que descrevam o resultado [...]*” (DIAS, Carlos Alberto da Costa. **Apropriação indébita em matéria tributária**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 3, n. 11, p. 101-112, jul., 1995, p. 103-104).

dizer que pela existência de um sistema constitucional tributário (artigos 145 e ss.), de onde se projeta toda a normatividade tributária no país, o bem jurídico em questão possui, pois, vinculação à ordem axiológica-constitucional. Sendo assim, compreende-se que há um bem jurídico que, por estar constitucionalmente previsto, notadamente possui dignidade penal e que pode se projetar como núcleo central do delito.

Contudo, aproximando-se a questão ao ponto referente à criminalização da conduta de não recolhimento do ICMS próprio e devidamente declarado, em tese, tipificada no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, compreende-se, salvo melhor entendimento, que o bem jurídico resguardado na figura legal em questão (receita tributária) prescinde de tutela penal. Explica-se. A exigência de criminalização de uma determinada conduta, considerando-se a necessidade penal na perspectiva tanto negativa como positiva, consoante acima apresentada – e seguindo as lições de Scalcon –, não se mostra devidamente adequada quanto à conduta criminalizada pelas Cortes Superiores. Acontece que, pelo juízo de necessidade negativo, inerente às noções de subsidiariedade e de *ultima ratio* do direito penal, não há como dizer que a conduta de não recolher os tributos dentro do prazo legal, mas devidamente declarados, é necessária de criminalização pela via do direito penal. Nesse sentido, a esfera administrativa é suficiente ao resguardo da receita tributária nesses casos. De outro lado, quanto ao juízo positivo, tendo em conta que o entendimento adotado é de que, por esse juízo, somente há legitimidade da criminalização em decorrência da importância do bem jurídico e da intensa ofensa que a conduta pode causar, pode-se dizer, então, que o fato de o agente declarar corretamente ao fisco o ICMS devido, mas não recolher os tributos dentro do prazo legal, não acarreta, olhando sob essa ótica, em uma necessária tutela penal.

Portanto, significa dizer que a partir de tais critérios de análise não há a presença do segundo critério legitimador da criminalização quanto à conduta de não recolher aos cofres públicos o ICMS próprio e devidamente informado ao fisco, ainda que, no entendimento dos Tribunais Superiores, se amolde à figura penal prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Desse modo, tendo em vista o entendimento adotado quanto à necessidade de tutela penal, não há um juízo negativo de necessidade penal apto a considerar como sendo imprescindível a criminalização da conduta descrita na problemática do presente estudo, uma vez que, além de a receita tributária, no caso, ser suficientemente tutelada por meio das normas

sancionadoras previstas no campo do direito tributário, também não se verifica, pelo juízo positivo, a existência de um mandamento determinante para que se considere que o bem jurídico receita tributária possua um elevado grau de significado no caso em específico, cuja ofensa a ele representa uma intolerável colocação em perigo pela ausência de recolhimento, dentro do prazo, do ICMS oriundo de operações próprias e devidamente declarado ao fisco.

Olhando sob essa perspectiva, poder-se-ia considerar que de fato há um bem jurídico jurídico-penal (receita tributária), e que, por um lado, é digno de tutela, pois está atrelado à ordem axiológica-constitucional, e disso não há dúvidas. Contudo, por outro lado, a partir do exame realizado, a receita tributária não possui efetiva carência de proteção penal em decorrência da realização da conduta considerada criminosa pelas Cortes Superiores. Não há necessidade de tutela pela via do campo jurídico-penal, tendo em vista que a conduta do agente que declara o ICMS próprio ao fisco e não faz o recolhimento dentro do prazo não enseja, por si só, a necessidade de proteção do direito penal. Observa-se, portanto, que há confusão entre a ofensa exigida, vez que não se tratando de apropriação indébita, como quiseram fazer crer o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, há um esvaziamento da figura típica, de tal modo que o objeto de tutela se esvai. O bem jurídico, nesse sentido, somente teria dignidade penal se o comportamento considerado criminoso tivesse relevante desvalor, o que não é o caso. Logo, tanto a ausência de desvalor do resultado quanto da conduta, ensejam o raciocínio de que o não recolhimento do ICMS referente às operações próprias, e devidamente declarado (e dentro do prazo legalmente previsto), não enseja uma grave ofensa à receita tributária.

Por tudo isso, conclui-se, neste ponto, como sendo prescindível a tutela do bem jurídico tutelado por meio da criminalização da conduta de não repassar ao fisco, dentro do prazo legal, os tributos devidamente declarados, tratando-se, especificamente, do ICSM próprio. Ou seja, não se verifica a existência de um mandamento de criminalização, suficientemente preciso para informar que a conduta em questão necessita ser resguardada pelo direito penal (juízo positivo de necessidade penal).

Superado o ponto referente aos critérios de criminalização, impende realizar, ainda, o exame quanto à segunda problemática apresentada nas linhas iniciais deste tópico, qual seja: se realmente há uma apropriação de valores devidos ao fisco, em relação ao não recolhimento, dentro do prazo legal, do ICSM referente às operações

próprias, em tese, na posição de substituto tributário. Observa-se, assim, que o problema está notadamente relacionado ao campo tributário, ao qual se faz necessário socorrer-se para que se chegue, ao final, a uma resposta minimamente fundamentada em termos dogmáticos.

Pois bem. Consoante exposto em tópicos infra, o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, configura-se pela existência da chamada substituição tributária, prevista nos artigos 150, § 7º, da Constituição Federal, e 128, do Código Tributário Nacional.⁴⁸⁴ Logo, a questão está situada na interpretação gramatical que se deve fazer em relação à parte do tipo penal, que fala em “*descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação*”, por evidente, vinculada ao ICMS, interpretação que se faz, pois, à luz das normas de direito tributário.⁴⁸⁵

O ICMS é um imposto previsto constitucionalmente, no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, e que incide sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.⁴⁸⁶ Pela nomenclatura atribuída ao tributo em questão, observa-se que sua incidência se dá em relação ao consumo e serviços, a qual pode ser classificada, nos termos de Krieger, como “*a cobrança de tributos sobre as transações comerciais envolvendo a venda de produtos e sobre os valores percebidos em razão de uma atividade desenvolvida mediante solicitação, em prol do*

⁴⁸⁴ A figura da substituição tributária está legalmente prevista no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, assim como no artigo 128, do Código Tributário Nacional, a ver: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido; Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁴⁸⁵ A propósito: “*Na abordagem da possibilidade de configuração de crime contra a ordem tributária é essencial o conhecimento da natureza e da sistemática do ICMS, pois se aplicado entendimento errôneo podem advir conseqüentes conclusões que não se coadunam com a legislação tributária e com os princípios do Direito Tributário, Constitucional e Processual.*” (LOPÉRGOLÓ, Anthero et al. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 225-250, p. 242.)

⁴⁸⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

contratante, ou seja, do serviço prestado".⁴⁸⁷ No entanto, vale advertir, nos termos de Paulsen e Melo, que o imposto em questão *"incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação"*.⁴⁸⁸

Ademais, sublinhe-se que o ICMS é um tributo de cobrança da receita estadual, ou seja, de competência dos Estados e do Distrito Federal (sujeito ativo), enquanto quem paga, no caso, é o comerciante, empresário, industrial ou produtor que realiza a operação jurídico-tributária com mercadorias.⁴⁸⁹ Assim, o responsável pela instituição do tributo será o ente da federação e o responsável pelo pagamento, o contribuinte, será, nos termos de Paulsen e Melo, *"qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços"*.⁴⁹⁰

De mais a mais, destaque-se que o ICMS é um dos tributos nacionais que possui uma das alíquotas mais altas, variando em torno de 7 e 30%, apresentando, assim, um alto custo aos contribuintes – no Rio Grande do Sul, a título de exemplo, a alíquota básica (regra geral) é de 17%, aplicando-se a todas as operações e prestações internas que não possuem outra alíquota específica indicada na lei.⁴⁹¹ Contudo, vale destacar que a base de cálculo do ICMS é referente ao valor da operação mercantil e, no caso de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, é o preço do serviço.⁴⁹² Dessa forma, o imposto em questão demanda sempre o elemento da onerosidade, vez que não pode incidir sobre serviços gratuitos.⁴⁹³

⁴⁸⁷ KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: alternativas para uma tributação mais justa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 21-22.

⁴⁸⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 211.

⁴⁸⁹ KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: alternativas para uma tributação mais justa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 53.

⁴⁹⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 227.

⁴⁹¹ KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: alternativas para uma tributação mais justa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 22.

⁴⁹² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 233.

⁴⁹³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 233.

Ponto importante a destacar quanto ao ICMS, é o fato de que se aplica nesse imposto o princípio da não cumulatividade, previsto no artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal⁴⁹⁴, e que visa impedir a tributação sobre o valor acrescido em cada operação, impedindo, desse modo, o chamado “efeito cascata”.⁴⁹⁵ Assim, o imposto em questão tem como característica a não cumulatividade, o que, em termos tributários, significa que o sujeito passivo (comerciante, industrial, importadores, exportador, prestador de serviço etc.) pode creditar-se do que foi pago na fase anterior da cadeia de produção.⁴⁹⁶

Em outros termos, consoante explicam Paulsen e Melo, a não cumulatividade diz respeito à compensação que é realizada em cada operação – seja quanto à circulação de mercadorias, seja quanto à prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação –, frente ao montante que é incidente nas operações anteriores realizadas pelo mesmo contribuinte.⁴⁹⁷ Há, todavia, entendimento doutrinário segundo o qual a não cumulatividade do ICMS é tecnicamente ruim ao sistema tributário nacional, vez que, por ser um instituto tributário importado do sistema tributário francês, não se adequa aos estados brasileiros, na medida em que há, no cenário caseiro, enormes desigualdades econômicas e fiscais entre os entes federados.⁴⁹⁸

⁴⁹⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]

⁴⁹⁵ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 295-313, p. 307.

⁴⁹⁶ HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 18.

⁴⁹⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 249.

⁴⁹⁸ Nesse sentido: “A não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Europeia, foi adotada entre nós pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência já demonstrou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil. O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normalizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso país. Entre as suas desvantagens podem ser apontadas as seguintes: 1ª. Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes. 2ª. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis. 3ª. Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta. 4ª. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais

Entretanto, apesar da crítica doutrinária, fato é que a não cumulatividade segue vigente e é aplicável ao ICMS, nos termos da Constituição Federal. Com efeito, utilizando-se da não cumulatividade, é possível colocar como exemplo a situação em que o contribuinte trabalha com uma espécie de conta de créditos e débitos, e, quando entra determinado produto, ele toma o crédito do valor pago na operação anterior e se debita do valor referente ao ICMS, quando esse mesmo produto é comercializado.⁴⁹⁹ Ao depois, é realizada a compensação do que foi pago na entrada do produto com o devido na saída desse mesmo produto, analisando, pois, se há impostos a pagar ao fisco.⁵⁰⁰ Como esclarece Buonicore *et al*:

Na prática, o contribuinte vai escriturar todas as operações realizadas em determinado mês, o que significa que vão ser creditados todos os valores pagos nas etapas anteriores da mercadoria a fim de compensá-los com todos os valores devidos nas saídas das mercadorias. Com isso, já se percebe que, quando da venda de uma mercadoria para o consumidor final, os valores a serem recolhidos a título e crédito de ICMS relativos a essa mesma

*produzem riqueza. 5ª. Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto. 6ª. Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência. 7ª. Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase-totalidade das questões levadas a juízo nos últimos vinte anos.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 398).*

⁴⁹⁹ BUONICORE, Bruno Tadeu *et al*. **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020, p. 139.

⁵⁰⁰ Lopérgolo, no mesmo sentido, refere que: “O ICMS é não cumulativo e sob o regime de apuração tem como base o sistema de débito (operações de saída de mercadorias – venda) e crédito (operações de entrada de mercadorias – aquisição), nas operações realizadas no respectivo período de apuração. No confronto dos valores, se maior o débito, ensejará pagamento do imposto no mês seguinte ao de apuração.” (LOPÉRGOLO, Anthero *et al*. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 225-250, p. 242.). Ainda, segundo Rodrigues: “Com embasamento no princípio da não-cumulatividade, o texto Constitucional reconhece ao contribuinte do ICMS, um direito de crédito a ser compensado com os débitos do imposto cobrado nas operações subsequentes. É através desse mecanismo “direito de crédito” a ser compensado com os débitos do imposto cobrado nas operações subsequentes, que é apurado pelo contribuinte o valor do imposto a pagar e posteriormente declarado nas guias adequadas. Essa declaração nas guias adequadas é que vai permitir ao fisco conhecer o valor do imposto devido, sem a qual não se teria os valores da exação tributária.” (RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 295-313, p. 307); No mesmo viés: “O ICMS é imposto que incide sobre o valor agregado, ou seja, nas várias etapas da circulação da mercadoria, incide apenas sobre o valor que foi acrescentado naquela etapa. A fim de permitir o funcionamento desse sistema, vigora o princípio da não cumulatividade, impedindo que o valor de imposto cobrado em etapa anterior seja incluído na base de cálculo para apuração do montante devido na etapa subsequente.” (CONTI, José Maurício; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 358-381, p. 373).

mercadoria não ingressam de forma vinculada, isto é, direcionados ao pagamento do ICMS relativos a mesma mercadoria.⁵⁰¹

Desse modo, depois de determinado período de atividade econômica do empreendimento – por exemplo, trinta dias –, o contribuinte realizará a apuração sobre os tributos incidentes em relação às operações realizadas, efetuando, ao depois, o registro do débito e constatando o total do tributo a ser recolhido ao fisco e declarando, por consequência, os valores a recolher na Guia de Informação e Apuração do ICMS, perfectibilizando o chamado “autolancamento”.⁵⁰² Isto é, realiza-se a chamado lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, do Código Tributário Nacional.⁵⁰³

Com a escrituração da contabilidade da empresa, fazendo a operação entre créditos e débitos, ver-se-á, ao final, se há ICMS a recolher ao final do período, ou seja, como informa Buonicore *et al*, “ao final do mês, analisa-se o total de créditos adquiridos na entrada das mercadorias com o total devido nas saídas das mesmas mercadorias, devendo ser pago o ICMS remanescente, se houver”.⁵⁰⁴ No mesmo sentido, está a explicação de Machado, ao dizer que “cada contribuinte registra suas operações, escritura seus livros de entradas e de saídas e de apuração do imposto, recolhendo o montante respectivo em cada mês, independentemente do exame de seus cálculos pela autoridade administrativa”.⁵⁰⁵

Colocada em termos teóricos a conceituação do ICMS, cabe, em sequência, explicar a relação existente entre o contribuinte de fato e de direito com o fisco. Consoante visto acima, o contribuinte do ICMS pode ser o comerciante, o industrial, o importador, o exportador, o prestado de serviço, dentre outros.⁵⁰⁶ Dessa forma, o

⁵⁰¹ BUONICORE, Bruno Tadeu *et al*. **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020, p. 139.

⁵⁰² MELO, José Eduardo Soares de. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 188-210, p. 204.

⁵⁰³ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

⁵⁰⁴ BUONICORE, Bruno Tadeu *et al*. **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020, p. 140.

⁵⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 400.

⁵⁰⁶ “O ICMS é tributo do tipo indireto, tendo por sujeito passivo o comerciante, industrial ou produtor que pratica a operação mercantil.” (CONTI, José Maurício; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto

consumidor final (aquela pessoa que faz a compra, por exemplo, de um produto em uma loja de varejo) não é o contribuinte do ICMS, na medida em que é simples comprador, adquirente de determinada mercadoria, e está fora, portanto, da cadeia tributária do ICMS.⁵⁰⁷ A questão que surge disso, pois, é sobre como considerar que o comerciante cobra de um cliente o ICMS, sendo que este não participa da relação jurídico-tributária do imposto em questão.

Com efeito, a questão fica solvida ao se considerar que o consumidor final (comprador do produtor), ao fazer a compra de determinada mercadoria, não paga o tributo, mas sim, unicamente o preço da compra, isto é, o valor comercializado do produto exposto à venda.⁵⁰⁸ Ou seja, o comerciante é a figura responsável pelo pagamento do tributo, ele é quem está figurando na posição passiva da relação existente com o fisco.⁵⁰⁹ Apesar de o tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 falar em “descontado ou cobrado”, a bem da verdade, em se tratando do ICMS próprio, não há qualquer cobrança deste tributo por parte do comerciante quanto ao comprador, na medida em que o valor do tributo já está embutido no preço da mercadoria.⁵¹⁰ Há uma chamada repercussão econômica do tributo no valor que o produto é comercializado, isto é, o valor do tributo já está no preço da mercadoria e só o destaque na nota fiscal existente apenas para fins de controle, nada além disso.⁵¹¹

Alcântara. **Crimes contra a ordem tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 358-381, p. 373)

⁵⁰⁷ Em sentido contrário: “É importante ressaltar novamente que o ICMS é um imposto pago por todos, na condição de consumidores (contribuinte de fato, que paga pelo produto com o preço já contendo os impostos), independentemente de sua capacidade contributiva, pois é através dos produtos adquiridos, como alimentos, vestuário, produtos de limpeza, energia elétrica, entre outros, que a população perfaz a sua subsistência; e sobre estas vendas incide o ICMS. Isso porque o comerciante, contribuinte de direito, não arca com o custo tributário, sejam eles com impostos ou com o atendimento de regras de compliance, pois inclui este valor no preço cobrado e, com isso, o repassa para o consumidor final.” (KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária: alternativas para uma tributação mais justa.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 60.)

⁵⁰⁸ BUONICORE, Bruno Tadeu *et al.* **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado.** São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020, p. 141.

⁵⁰⁹ BUONICORE, Bruno Tadeu *et al.* **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado.** São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020, p. 141.

⁵¹⁰ BUONICORE, Bruno Tadeu *et al.* **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado.** São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020, p. 141.

⁵¹¹ “É inerente e próprio da natureza do ICMS (substituto do ICM) que este imposto consubstancia-se em preço, ou seja, é parte indissociável do valor da operação tributada que é, exatamente, o preço pago pelo adquirente da mercadoria objeto da operação, não ocorrendo em relação ao ICMS a figura do valor acrescido.” (LOPÉRGOLO, Anthero *et al.* **Crimes contra a ordem tributária.** In:

Conseqüentemente, a situação apresentada é diferente daquela em que há, por lei, uma imposição de recolhimento de determinado tributo em decorrência da substituição tributária. Ainda que o texto do tipo penal fale em “substituição tributária”, no caso em apreço não existe essa figura legal, na qual o contribuinte (no caso, o comerciante) é colocado como substituto do consumidor final.⁵¹² O valor do tributo, *in casu*, o ICMS, é suportado e devido pelo próprio comerciante ou empresário, esse sim, portanto, sujeito passivo da obrigação tributária existente com a receita estadual, não sendo possível, por esses termos, falar em substituição tributária na cobrança de tributos inerentes às operações próprias, como é o caso em questão.⁵¹³ Assim, na hipóteses em estudo não há pagamento de dívida alheia, uma vez que o pagamento realizado é unicamente de uma dívida própria, ainda que seja decorrente de um fato gerador de terceiro, tal como a compra de uma mercadoria.⁵¹⁴

Então, não há como falar que a conduta do agente é típica, uma vez que, como bem referem Santos e Paixão, *“o comerciante que deixa de recolher ICMS próprio dentro dos prazos legais não comete qualquer crime, muitos menos o tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, já que não se trata de tributo retido ou cobrado de terceiro, mas de obrigação cujo adimplemento é devido por ele mesmo”*, em suma, o

MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 225-250, p. 242.)

⁵¹² Entendimento contrário pode ser visto na obra de Eisele, a ver: *“O tipo do art. 2º, II, trata das modalidades de tributos denominados indiretos, ou seja, aqueles em que o ônus financeiro da operação não é suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, denominado contribuinte de direito (que na realidade é o único contribuinte legalmente estabelecido), mas, sim, repassado a terceiro, denominado “contribuinte de fato”. Exemplo de tal situação se verifica com o ICMS, onde o contribuinte é o comerciante que realiza a operação de saída da mercadoria, e tem o dever de repassar ao fisco parcela do valor da mesma, destacada na nota fiscal. Ocorre que quem efetivamente paga tal valor é o adquirente da mercadoria (contribuinte de fato) a quem é repassado o efeito econômico do fato impositivo no preço do produto, globalmente considerado. Na hipótese, o contribuinte arrecada, em nome do Estado, o tributo de quem compra o produto, o retém por prazo indeterminado, a título de depósito legal, e, posteriormente, repassa-o ao fisco. Fenômeno análogo ocorre, ainda, com o IPI, o ISS e o IRRF. A estrutura típica não exige, porém, para a configuração da modalidade, o efetivo recebimento, por parte do contribuinte, do valor do tributo que repassou ao contribuinte de fato, bastando a tanto a operação contábil unilateral de desconto ou cobrança.”* (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 165-166.). No mesmo sentido, Decomain: *“O contribuinte efetivamente repassou ao adquirente da mercadoria tributada o ônus representado pelo ICMS. Cobrou-o, portanto, a terceiro, devendo recolher aos cofres públicos o montante assim apurado. Se não o faz, comete o crime examinado.”* (DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 361).

⁵¹³ CONTI, José Maurício; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 358-381, p. 373-374.

⁵¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 693.

que se verifica na hipótese em apreço é, pois, o simples inadimplemento fiscal e nada além disso.⁵¹⁵ Também, Seixas Filho, em igual sentido, diz que “o não recolhimento do ICMS, declarado nas guias previstas pela legislação tributária, configura o descumprimento do dever jurídico de pagar um imposto próprio, e não o descumprimento do dever jurídico de recolher tributo descontado ou cobrado do terceiro-contribuinte, não sendo uma figura criminal”.⁵¹⁶

Vale ressaltar, uma vez mais, que o ICMS não funciona como um imposto retido, na medida em que, como informa Buonicore *et al*, esse imposto “não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação comercial, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao seu caixa, ao seu patrimônio, e apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado, depois de considerada a compensação de créditos”.⁵¹⁷ Em suma, pelo caráter do ICMS, não há como afastar o ingresso dele no patrimônio do comerciante como receita, em decorrência da comercialização de mercadorias. Portanto, não há como argumentar que esse imposto circula na contabilidade da empresa de forma separada, tendo que ser repassado posteriormente ao fisco, sendo que, como dito, ele repercute no valor da mercadoria e somente ao final do período de apuração é que será verificado se há, de fato, valor de ICMS a ser recolhido pelo contribuinte, no caso, o comerciante.⁵¹⁸

De mais a mais, a existência no tipo penal dos termos “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo” não diz respeito ao ICMS repercutido economicamente no preço da mercadoria, não havendo qualquer possibilidade de reconhecer que a conduta do contribuinte que deixa de recolher o valor dentro do prazo legal se amolda ao tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.⁵¹⁹ Quando muito, será possível considerar que há uma situação de

⁵¹⁵ SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos; PAIXÃO, Thales Eduardo Silva Gracelácio da. **O crime de apropriação indébita tributária**: estudo de caso – HC nº 399.109, julgado pelo STJ (RHC nº 163.334, em trâmite perante o STF). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 91-114, jan./fev., 2019, p. 102.

⁵¹⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 341.

⁵¹⁷ BUONICORE, Bruno Tadeu *et al*. **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado**. São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020, p. 142.

⁵¹⁸ DOBROWOLSKI, Silvio. **Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições**: aspectos constitucionais. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 737, p. 461-470, mar., 1997, p. 462.

⁵¹⁹ Em sentido contrário: “Assim, ao descrever o tipo mediante os verbos que indicam as condutas sucessivas “descontado ou cobrado”, e “deixar de recolher”, a lei considerou a operação sob o

inadimplemento fiscal, e que a conduta reprimida pelas Cortes Superiores é insuficiente, portanto, a atrair a incidência do direito penal, uma vez que não é possível concluir que o contribuinte que não recolheu os valores de ICMS devidamente declarados e provenientes de operações próprias cometeu um ilícito criminal.⁵²⁰ Até porque, também não há como dizer que o comerciante, na figura de contribuinte e, portanto, de sujeito passivo da relação jurídico-tributária, apropriou-se de algo que sequer recebeu, pois a operação tributária é própria, de responsabilidade exclusiva dele, sendo que não há, como já aventado, qualquer cobrança ou incidência de

aspecto formal, de modo que, se o contribuinte de direito desconta ou cobra o ônus tributário do contribuinte de fato e, ao final do período de apuração não recolhe o valor respectivo aos cofres públicos, pratica conduta típica, ainda que não tenha substancialmente recebido tais valores dos sujeitos de quem os descontou ou cobrou.” (EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 158); Ainda: *“Na figura penal em foco inclui-se a retenção do valor do ICMS cobrado do adquirente do produto e não repassado ao sistema arrecadador pertinente.”* (SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 225.); Também: *“Primeiro, cabe ressaltar que o caput do artigo em pauta, em razão de sua má redação, deverá ser entendido com este sentido: “constitui crime contra a ordem pública suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, quando ocorrerem as hipóteses elencadas nos seus incisos”. Com essa leitura o n. II, do art. 2º, da Lei 8.137/90 dá a entender que a fraude ao fisco, ali descrita, caracteriza-se pela apropriação, através de retenção do tributo cobrado após o prazo de seu recolhimento. É, pois, típico caso de crime de apropriação indébita. Isto porque, na espécie, o tributo não era devido pelo agente, mas por terceiro, que não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Mas, como na hipótese, ocorre desvio puro e simples de tributo ou contribuição social, é de ser admitido, como entendem os estudiosos do assunto, que tal conduta, além da apropriação indébita, configura, ainda, fraude ao fisco. A falta de recolhimento do tributo, na forma tipificada no n. II do art. 2º, da Lei n 8.137/90, acarreta, portanto, duas implicações: a) civil: conduta omissiva do agente que a coloca em mora – culpa exclusiva; b) penal: apropriação indébita de valor do qual o agente estava na posse precária ou provisória para recolher e transferir-lo ao legítimo titular (Fazenda Pública). Assim sendo, a falta de recolhimento de ICMS oportunamente declarados nas guias adequadas e relativo à dívida por operações próprias do contribuinte, poderá configurar o crime previsto no art. 2º, inc. II da Lei 8.137/90. Só não configurará tal crime, quando a falta de recolhimento ocorrer em virtude de fato relevante e inevitável (caso fortuito ou força maior), independentemente portanto, da vontade do agente. O tipo penal deste crime exige conduta dolosa específica, aquela em que o agente deseja produzir o resultado que se sabe penalmente punível.”* (BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 80-91, p. 89.)

⁵²⁰ No mesmo viés: COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 136-137; ALVARENGA, Aristides Junqueira. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 48-59, p. 58; MELLO, Gustavo Miguez de; MESTIERI, João; TROIANELLI, Gabriel Lacerda; MEDINA, Rafael Atalla. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 92-109, p. 106.; MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 169-187, p. 182; MELO, José Eduardo Soares de. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 188-210, p. 206; CONTI, José Maurício; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 358-381, p. 373-374;

valores de terceiros.⁵²¹ Para Saraiva Filho, não há sequer repercussão no âmbito tributário – quem dirá, pois, na esfera penal –, a ver:

No caso nevrálgico do ICMS, no entanto, salvo melhor reflexão, penso que o fato do comerciante ou produtor ou industrial ter embutido no preço da mercadoria o respectivo valor do tributo como custo, tendo dado declaração desse fato, e não ter, após as devidas compensações diante da não-cumulatividade do tributo, recolhido a importância devida à Fazenda Estadual não configura a tipicidade do crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, isto porque não se pode dizer que o contribuinte do ICMS tenha descontado ou cobrado tributo algum do contribuinte de fato, no caso, o consumidor final, figura que tem repercussão no aspecto econômico, por envolver-se numa relação jurídica de Direito Comercial, mas que é irrelevante para o Direito Tributário e, conseqüentemente, para o Direito Penal Tributário.⁵²²

Resta assente, em linhas finais do presente tópico, que a conduta do agente que não recolhe, dentro do prazo legal, o ICMS devidamente declarado, não configura um ilícito criminal, uma vez que, por um lado, tal conduta aparentemente não possui suficiente necessidade de tutela penal. Em outros termos, significa dizer que não há a presença de um juízo de necessidade de proteção pelo campo do direito penal, uma vez que, tanto pelo espectro negativo (referente à subsidiariedade do direito penal), quanto pelo positivo (referente à elevada importância do bem jurídico e à intensidade da ofensa), observa-se que a conduta criminalizada pelas Cortes Superiores não apresenta uma exigência de criminalização, isto é, uma efetiva carência de proteção penal do bem jurídico por meio desta criminalização.

De outro lado, e vinculando-se aqui ao aspecto tributário da operação em questão, observa-se que, se muito, pode ser dito que há uma infração à seara

⁵²¹ “A tipificação criminal pretendida pelo Poder Público, tal como tem ocorrido, inclusive no âmbito do Poder Judiciário, aventando a apropriação indevida do ICMS ocorrida supostamente no prazo de vencimento do imposto, é totalmente infundada, bastando lançar uma indagação para fazer desaparecer tal pretensão, na seguinte forma: pode alguém se apropriar de algo que não recebeu?” (LOPÉRGOLLO, Anthero *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 225-250, p. 244); “Importante notar, pela própria sistemática do imposto, que quando o contribuinte se dirige ao Fisco para a efetivação do pagamento do imposto, devido, a saber ICMS, o valor a ser recolhido aos cofres públicos, não corresponderá a valores de terceiros, valores descontados de outras pessoas estranhas àquela relação jurídica, ou mesmo na condição de responsável tributário. Não. O que estará sendo efetivamente recolhido será o resultado de operações próprias, de responsabilidade exclusiva sua, por decorrência direta de suas próprias operações mercantis.” (REAL, Raquel Elita Alves Preto Villa. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 342-357, p. 355.)

⁵²² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 269-294, p. 290.

tributária, de modo que, também por esse motivo, não há como considerar que a inadimplência do agente carrega consigo uma ofensa à receita tributária, bem jurídico tutelado no delito do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Conquanto seja possível, aparentemente, dizer-se que o não recolhimento do ICMS próprio configura uma ofensa à receita tributária, isso é bastante duvidoso e inseguro também no aspecto tributário, na medida em que, conforme visto, a conduta em questão exige do agente a declaração dos tributos ao fisco, e isso aponta para a licitude da conduta também no campo administrativo-tributário, vez que o agente informa corretamente à receita os valores que deverá recolher em relação à operação do ICMS próprio.

Além do mais, não basta aos delitos tributários o mero juízo de tipicidade formal, limitando-se, assim, a punição à simples subsunção formal da conduta em relação ao que consta na descrição do tipo legal de crime, adotando-se uma ideia unicamente normativista. Ao contrário disso, é absolutamente imprescindível que haja, para aplicação de uma sanção criminal, além de uma subsunção da conduta ao texto contido na figura legal de crime, uma afetação ao bem jurídico tutelado, o que, todavia, sequer se verifica no caso da conduta reprimida.⁵²³

Muito embora algumas condutas na seara tributária – como o não recolhimento do ICMS referente às operações próprias e dentro do prazo legal –, em um olhar equivocadamente entendido, possam dar a erradamente entender que se está diante de um delito, há que se ter em conta, entretanto, que materialmente falando o direito penal somente pode ser chamado a atuar quando houver uma ofensa aos bens jurídicos tutelados por estes delitos.⁵²⁴ Desse modo, vinculando-se à noção de ofensividade em direito penal, a qual, por sua vez, está relacionada à proposta teórica de um direito menos intervencionista e umbilicalmente ligado à interpretação onto-antropológica de direito penal, compreende-se, pois, que para a existência de um ilícito penal é imprescindível a causação de um dano ou colocação em perigo do bem jurídico.

Contudo, esse não é o caso em questão. A conduta considerada como sendo criminosa pelas decisões das Cortes Superiores não representa nenhuma ofensa à

⁵²³ Nesse sentido: MOTTA, Thiago Francisco Ayres da. **Do princípio da ofensividade como pressuposto do *jus puniendi* em matéria tributária:** da aplicação dos institutos e princípios de direito penal no direito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 92, p. 278-287, mai./jun., 2010, p. 281.

⁵²⁴ MOTTA, Thiago Francisco Ayres da. **Do princípio da ofensividade como pressuposto do *jus puniendi* em matéria tributária:** da aplicação dos institutos e princípios de direito penal no direito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 92, p. 278-287, mai./jun., 2010, p. 284.

receita tributária em termos penais. Logo, a conduta do agente que, na posição de sujeito passivo diante do fisco, deixa de recolher, dentro do prazo legal, o ICMS referente às operações próprias, não pode ser, por tudo o que foi apresentado, considerada como sendo criminosa. Portanto, a conclusão deste tópico do estudo vai no sentido que a criminalização desta conduta é inconstitucional, uma vez não está vinculada aos ditames que necessariamente regem um direito penal de ofensa, de cariz não intervencionista e norteado por princípios democráticos.⁵²⁵

2.5 Comentários sobre as decisões proferidas no *Habeas Corpus* nº 399.199/SC, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, e no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334/SC, julgado pelo Supremo Tribunal Federal

No derradeiro tópico deste capítulo acredita-se ter base suficiente para, enfim, realizar a abordagem a respeito das decisões proferidas no âmbito das Cortes Superiores brasileiras em relação ao delito de apropriação indébita tributária, fazendo-o, contudo, a partir dos argumentos teóricos até aqui apresentados, notadamente ligados aos ditames da noção de ofensa em direito penal. Sendo assim, propõe-se, neste último tópico da dissertação, abordar a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 399/199/SC, e, ao depois, a decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida nos autos do Recurso Ordinário *Habeas Corpus* nº 163.334/SC.

A controvérsia jurídica que levou à impetração do *Habeas Corpus* e, ao depois, à interposição do Recurso Ordinário, iniciou no Estado de Santa Catarina. Na

⁵²⁵ Apenas para deixar assentado, não se desconhece que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE nº 999.425/RG, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, ocorrido em 02/03/2017, julgou que os delitos previstos na Lei nº 8.137/1990 não violam o disposto no artigo 5º, inciso XLVII, da Constituição Federal, sendo, portanto, constitucionais. Eis a ementa do julgado referido: PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição. II - Julgamento de mérito conforme precedentes. III - Recurso extraordinário desprovido. (BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425/SC. Data de julgamento: 02/03/2017. Tribunal Pleno. Data de publicação: 16/03/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5058819>. Acesso em: 08/12/2020.). Sucede, entretanto, que o caso em estudo versa sobre conduta específica, que, no entender do autor da presente dissertação, não possui assento legal nos ditames constitucionais.

Justiça Estadual daquele Estado, o Ministério Público ofereceu denúncia contra dois empresários, na data de 13/05/2015, imputando-lhes a prática do delito previsto no artigo 2º, inciso II, c/c o artigo 11, *caput*, ambos da Lei nº 8.137 de 1990, na forma do artigo 71, do Código Penal. Segundo a denúncia, na posição de proprietários de uma empresa denominada Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda., ambos os denunciados teriam deixado de recolher aos cofres públicos valores de ICMS próprio, dentro do prazo legalmente estipulado.

Segundo consta, ao realizar a venda de mercadorias, a empresa dos denunciados, muito embora tenha realizado a devida escrituração e apuração do valor do ICMS, deixou de adimplir com tais obrigações perante a Receita Estadual de Santa Catarina, referente aos meses de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, além de julho de 2010. A omissão no recolhimento dos tributos devidamente apurados e declarados resultou, até a apresentação da denúncia, em um crédito tributário no valor de R\$ 30.463,05 (trinta mil, quatrocentos e sessenta e três reais e cinco centavos) ao fisco estadual.

Na defesa, realizada pela Defensoria Pública daquele Estado, alegou-se que a conduta atribuída aos acusados não se enquadrava em qualquer tipo penal previsto no ordenamento jurídico-brasileiro. Em Primeira Instância, os empresários foram sumariamente absolvidos, nos termos do artigo 397, inciso III, do Código de Processo Penal, sob o fundamento de que a conduta descrita na denúncia era atípica.⁵²⁶ Da decisão em questão, vale chamar a atenção para o seguinte trecho:

[...]

Entretanto, o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte (Lei Complementar n. 87/1993, art. 4º c/c Lei nº 10.297/1996), já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria; Lei Complementar n. 87/1993, art. 2º c/c Lei nº 10.297/1996). Ademais, deixando de lado o argumento subjacente de que a arrecadação do ICMS (indiscutível e inegavelmente) é a maior fonte de receita do Estado e, por corolário, representa significativa parcela do volume de investimentos em obras e serviços de necessidade, utilidade e interesse público; juridicamente, em última análise, dada a sistemática própria de cálculo do ICMS devido (“por dentro”), embora não se negue o seu caráter

⁵²⁶ BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina**. Ação Penal nº 0900163-54.2015.8.24.0011. Vara Criminal de Brusque. Data de julgamento: 28/07/2016. Disponível em: https://esaj.tjsc.jus.br/cpopg/show.do?processo.codigo=0B0050A480000&processo.foro=11&processo.numero=0900163-54.2015.8.24.0011&uuidCaptcha=sajcaptcha_1489a66f5e3d46e4bb5fbc6baef3dc88. Acesso em: 06/12/2020.

indireto, o valor do tributo não é, técnica e economicamente, cobrado do consumidor porque o que esta paga é o preço da mercadoria.

[...]

Portanto, nos termos da fundamentação vertida acima, referida conduta é formalmente atípica, pelo que a absolvição dos acusados é medida impositiva.

[...]

Entretanto, apesar da muito bem fundamentada a sentença absolutória de Primeiro Grau, que reconheceu a inexistência de supressão de recolhimento de tributo descontado ou cobrado de terceiro juridicamente (nos termos do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90), o Ministério Público interpôs recurso de apelação, sustentando, em suas razões, a tipicidade da conduta imputada na denúncia. No julgamento da apelação, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu provimento ao apelo, determinando o prosseguimento da persecução criminal contra os acusados.⁵²⁷

Em decorrência do julgamento realizado no âmbito do Tribunal catarinense, no dia 12/05/2017, a Defensoria Pública impetrou, então, *Habeas Corpus* perante o Superior Tribunal de Justiça, o qual foi distribuído sob o nº 399.109/SC. Pela controvérsia existente no âmbito da Corte Superior, uma vez que a jurisprudência era divergente entre Quinta e a Sexta Turma do tribunal, o *Writ* acabou sendo levado a julgamento perante a Terceira Seção, sob a relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, visando, com efeito, uniformizar o entendimento de ambas as turmas e estabilizar a jurisprudência quanto à existência, ou não, de crime em relação ao agente que deixa de recolher aos cofres públicos, dentro do prazo legal, valor de ICMS devidamente declarado e proveniente de operações próprias.⁵²⁸

No julgamento do *Habeas Corpus*, realizado no dia 22/08/2018, prevaleceu o voto do Ministro Relator, o qual foi seguido pelos Ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antônio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Félix Fischer. De forma divergente, votaram os Ministros Jorge Mussi, Sebastião Reis Júnior e a Ministra Maria

⁵²⁷ BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina**. Apelação Criminal nº 0900163-54.2015.8.24.0011. Relator Desembargador Sérgio Rizelo. Data de julgamento: 02/05/2017. Segunda Câmara Criminal. Data de publicação: 05/05/2017. Disponível em: <https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/943885843/apelacao-criminal-apr-9001635420158240011-brusque-0900163-5420158240011/inteiro-teor-943885990?ref=juris-tabs>. Acesso em: 06/12/2020.

⁵²⁸ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. *Habeas Corpus* nº 399.109/SC. Relator Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de julgamento: 22/08/2018. Terceira Seção. Data de publicação: 31/08/2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF. Acesso em: 06/12/2020.

Thereza de Assis Moura. O Ministro Néfi Cordeiro, justificadamente, não compareceu à sessão de julgamento.

Nos termos do julgamento realizado no Superior de Tribunal de Justiça, concluiu-se como sendo inviável a absolvição sumária dos acusados, então pacientes, sob o fundamento, destacadamente, de que também nos casos do ICMS o comerciante varejista cobra o valor do ICMS do consumidor final, devendo repassar, pois, esse valor ao fisco, sob pena de incorrer na figura penal prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. Nesses termos, está o voto do Ministro Relator (páginas 21 e 22 do acórdão):

[...]

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.

Historicamente, observa-se que, como visto até aqui, que a mens legis prevista no inciso V do art. 3º do Projeto de Lei n. 4.788/1990 era direcionada justamente para as hipóteses como a exemplificada.

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).

[...]

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.

[...]

A conclusão do voto, que formou a maioria no âmbito da Terceira Turma, foi no sentido, portanto, de que o fato imputado aos pacientes é típico e se amolda à figura penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. Além disso, nos termos do voto (páginas 25 e 25 do acórdão):

[...]

Por todo o exposto linhas atrás, estou de acordo com o Tribunal de origem quanto a impossibilidade de se absolver sumariamente os pacientes, notadamente porque deixaram de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, valor do tributo (ICMS) "cobrado" do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos. O fato é típico e, em princípio, não há causas excludentes da ilicitude, impondo-se ressaltar que o dolo de se apropriar há de ser reconhecido com base no substrato probatório obtido após a instrução criminal.

[...]

Entretanto, abrindo a divergência ao voto do Ministro Relator, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura fundamentou seu entendimento em sentido diametralmente oposto ao do Ministro Relator, sob a compreensão de que no caso do ICMS referente às operações próprias o consumidor final não é considerado contribuinte, muito menos cobrado pelo imposto. Segundo a Ministra (página 28 do acórdão):

[...]

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.

[...]

O voto da Ministra Maria Thereza de Assis Moura vai justamente ao encontro da posição assumida na segunda parte do tópico 2.4 deste trabalho: a de que não há qualquer espécie de cobrança do ICMS no preço da mercadoria colocada à venda, na medida em que esse tributo repercute unicamente no valor da mercadoria, de modo

que não há como falar, pois, que o comprador é cobrado por algo por parte do comerciante (único contribuinte). Assim, a conduta atribuída aos pacientes, no entendimento da Ministra e, como dito, na concepção também aqui adotada, não se amolda ao tipo penal de apropriação indébita tributária, uma vez que não há apropriação de tributo devido por terceiro, porquanto o tributo é devido pelo próprio comerciante.

No mais, destaque-se que a Ministra também ressaltou que, além de o comerciante, no caso em apreço, não incorrer no delito de apropriação indébita tributária, também não há incidência da prática de sonegação fiscal, caso a questão seja referente ao simples atraso no pagamento das guias. Nesse sentido está posto o voto ora em estudo (página 32 do acórdão):

[...]

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.

Demais disso, tampouco incorre em sonegação fiscal o comerciante que deixa de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, se estas foram corretamente declaradas em DIME, sem qualquer notícia de fraude, omissão ou prestação de informações falsas às autoridades fazendárias.

[...]

Além do mais, e para finalizar, urge ressaltar a conclusão do voto da Ministra, a qual refere que o direito penal não pode ser chamado a atuar em casos de mero inadimplemento fiscal, sob pena de haver prisão civil por dívida, o que é constitucionalmente proibido. A ver (páginas 32 e 33 do acórdão):

[...]

De todo o exposto resulta que a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, corretamente declaradas pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita tributária, nem sonegação fiscal.

Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise, em prisão civil por dívida.

[...]

Contudo, o que chama a atenção quanto à decisão majoritariamente formada no Superior Tribunal de Justiça, sobremaneira no voto vencedor, é o fato de que houve uma equivocada equiparação entre o ICMS relativo às operações próprias com demais tributos cobrados quando há, efetivamente, uma substituição tributária.

Colocou-se tudo no mesmo plano, como se de fato houvesse uma espécie de cobrança por parte do comerciante em relação ao consumidor final. Em síntese: no voto vencedor houve uma espécie de presunção de que os valores, apesar de repercutidos economicamente na mercadoria, são cobrados de um terceiro, no caso, o consumidor final.

Além disso, observa-se que não se levou em conta, na decisão do Ministro Relator, que não há, no caso do ICMS próprio, substituição tributária, o que ensejaria, portanto, a atração da norma penal prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. No caso do ICMS referente às operações próprias é o comerciante que contribui diretamente ao fisco, ou seja, há uma sujeição passiva diretamente da pessoa jurídica, diferentemente daquela prevista, por exemplo, no artigo 150, §7º, da Constituição Federal. Resumidamente, não se considerou que o contribuinte é o próprio empresário inadimplente, e de forma alguma o consumidor final. É dizer, em outros termos, que não se levou em conta que não há qualquer espécie de apropriação indébita de valores cobrados de terceiros.

De igual forma, é possível notar que não foi considerado que a conduta reprovada criminalmente não carrega consigo qualquer tipo de fraude, falsidade, omissão ou ardil, uma vez que os tributos são devidamente declarados e deixam de ser repassados unicamente por conta do atraso. Desse modo, não há dúvidas de que a decisão tomada pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da sua Terceira Seção, por um lado deixou de atender critérios de direito tributário, porquanto não se ateve ao fato de que na hipótese em questão não há a figura da substituição tributária. E, por outro, também é possível dizer que a decisão andou mal quanto à ordem axiológica-constitucional que rege o campo jurídico-penal, na medida em que entendeu por criminalizar uma conduta que sequer coloca em perigo a receita tributária, enquanto bem jurídico tutelado pelo artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Incoerentemente, manteve-se a criminalização de uma ação que sob nenhuma ótica que se observe carrega alguma espécie de ofensa ao bem jurídico-penal.

Não obstante, por conta da decisão tomada majoritariamente no âmbito da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina interpôs Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*, ao Supremo Tribunal Federal, o qual foi distribuído sob o nº 163.334, e encaminhado à relatoria do Ministro Roberto Barroso. O julgamento foi realizado no plenário da Suprema Corte, no dia

18/12/2019, tendo como resultado a negativa de provimento ao recurso interposto, nos termos do voto do Ministro Relator.⁵²⁹

No julgamento do recurso, os Ministros Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Luiz Fux, Edson Fachin, e as Ministras Rosa Weber e Cármen Lúcia votaram conforme o voto do Relator, Ministro Roberto Barroso. Restaram vencidos, entretanto, os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. O Ministro Celso de Mello, de forma justificada, não compareceu à sessão de julgamento. Por opções de escrita, serão aprofundados neste tópico unicamente os votos dos Ministros Roberto Barroso – vencedor – e do Ministro Gilmar Mendes.

Conforme o julgamento realizado, ainda que tenha sido negado provimento ao recurso interposto perante o Supremo Tribunal Federal, foi assentada 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 8.137/1990”*. A tese em questão foi apresentada pelo Relator, Ministro Roberto Barroso, que, em seu voto, dividiu seu entendimento em diversas interpretações para o fim de concluir a questão, a saber: (i) interpretação semântica e sistemática (da norma penal); (ii) interpretação histórica e referência ao direito comparado; (iii) interpretação teleológica e consequencialistas e, por fim; (iv) interpretação restritiva e dolo de apropriação.

Embora de extrema validade teórica todo o voto do Ministro, ao presente trabalho interessa destacar apenas a interpretação semântica e sistemática da norma penal, na medida em que este é o ponto do voto que toca, objetivamente, no ponto jurídico-tributário da questão trazida a debate. Consoante o entendimento do Ministro Roberto Barroso, a partir da interpretação por ele realizada, a conduta de não repassar ao fisco, dentro do prazo legalmente previsto, o valor apurado do ICMS próprio, e devidamente declarado, preenche formalmente a descrição típica contida no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, na medida em que, segundo refere (páginas 18 a 22 do acórdão):

[...] 20. Sobre a tipicidade da omissão no recolhimento do valor de tributo descontado não há controvérsia. É o que ocorre, v. g., em casos de retenção

⁵²⁹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334. Relator Ministro Roberto Barroso. Data de julgamento: 12/12/2019. Tribunal Pleno. Data de publicação: 13/11/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 06/12/2020.

na fonte. Pense-se no imposto de renda, que, nos termos do art. 7º, I, da Lei nº 7.713/1988, deve ser retido pela fonte pagadora por ocasião do pagamento dos rendimentos do trabalho assalariado. O empregador desconta, ao pagar o salário, o valor do tributo devido.

21. O debate nos presentes autos, porém, não se refere ao valor de tributo descontado, mas ao valor cobrado e não recolhido aos cofres públicos. Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo cobra o valor do tributo conjuntamente com o preço. A previsão visa a abarcar os tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato. Encontra-se a expressão tributo cobrado também, por exemplo, na norma que exclui da base de cálculo do imposto de renda calculado pelo lucro real “os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário” (art. 12, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/1977).

22. O melhor exemplo da hipótese é justamente o do ICMS. O produtor da mercadoria, ao vendê-la, repassa o valor do imposto devido na operação ao atacadista e, no prazo legal, recolhe-o aos cofres públicos. O atacadista, de sua parte, revende a mercadoria ao varejista, repassando-lhe a carga econômica do tributo antes de recolhê-lo. Finalmente, o varejista vende a mercadoria para o consumidor final, que assume o economicamente o encargo tributário de toda a cadeia produtiva. Cada integrante da cadeia cobra o imposto do próximo adquirente do produto, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, acrescido ao preço do produto.

23. Os recorrentes sustentam que o consumidor final seria mero contribuinte de fato do imposto, de modo que, juridicamente, o sujeito passivo do ICMS será sempre o comerciante. Tanto assim, argumentam, que a jurisprudência reconhece a irrelevância jurídica da transferência do encargo econômico do tributo, por exemplo, ao negar ao contribuinte de fato legitimidade ativa para pleitear a restituição do imposto (STJ, REsp 903394/AL, Rel. Min. Luiz Fux) e ao rechaçar a imunidade tributária nos casos em que a entidade imune é mera contribuinte de fato (STF, RE 608872, Rel. Min. Dias Toffoli).

24. Ocorre que o tipo penal não contraria essa compreensão jurisprudencial. Pelo contrário, o tipo penal reconhece que a obrigação jurídico-tributária recai sobre o comerciante, tanto assim que o delito somente pode ser cometido “na qualidade de sujeito passivo de obrigação”. O sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio. E realmente não lhe pertence, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: a) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12, § 4º); b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017).

25. Portanto, o sujeito passivo do tributo não se apropria – ou melhor, não pode se apropriar, sob pena de incorrer no tipo penal aqui examinado – do ICMS cobrado em cada operação. Em verdade, os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa (o “valor do tributo”), que, após compensado com os valores do tributo suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos. Nas palavras de Roque Carrazza, “Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles (os sujeitos passivos) apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal”.

26. O valor referente ao ICMS, cobrado dos consumidores, apenas transita no caixa do sujeito passivo para, em algum momento, a depender dos seus créditos em operações anteriores, ser recolhido aos cofres públicos. No voto da Relatora do RE 574.706, Min. Cármen Lúcia, consignou-se claramente o entendimento, acolhido pela maioria do Plenário, de que, ainda que não

recolhido imediata e integralmente, em razão do princípio da não-cumulatividade, o ICMS não se integra ao patrimônio do sujeito passivo e, por isso mesmo, não compõe a base de cálculo de PIS e COFINS: Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia [distribuidor e comerciante], ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

27. 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.

28. 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.

29. 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 indébita.

[...]

Com efeito, é possível observar que o Ministro Roberto Barroso, em seu voto, caminha no mesmo sentido do voto vencedor no âmbito da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao compreender que há, no caso apreciado, a figura da substituição tributária e que o ICMS, ainda que referente às operações próprias, é indevidamente apropriado se o empresário não deixa de repassá-lo ao fisco. O Ministro entendeu, pois, que o ICMS é efetivamente cobrado em cada operação e o comerciante ou empresário é um mero depositário desse tributo, tendo que realizar o repasse, de forma posterior, aos cofres públicos. Não parece, entretanto, a compreensão mais adequada à questão, conforme será apontado abaixo.

Em sentido contrário ao voto Relator, destaca-se o voto do Ministro Gilmar Mendes, que votou pelo provimento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*, enfatizando que a conduta descrita na denúncia contra os recorrentes é atípica. De fato, o Ministro entendeu pela não aplicabilidade do tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, pela ausência de substituição tributária no caso

concreto. Ao que interesse para o estudo, vale sublinhar o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes (páginas 97 e 98 do acórdão):

[...]

Como se depreende do ensinamento doutrinário, os termos descontado e cobrado, elementos normativos do tipo sem os quais não há que se falar em crime, não devem ser aplicados a casos em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.

Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídica tributária.

No caso, os pacientes eram administradores de uma empresa contribuinte de ICMS (sujeito passivo da relação jurídica tributária) e, embora tenham registrado a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixaram de adimplir a obrigação tributária. Não há apropriação de tributo devido por terceiro, pois o tributo é devido pela própria empresa. Não há previsão (neste caso) de hipótese de substituição tributária.

[...]

Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível na caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual.

Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário, após consideração dos respectivos créditos no período de apuração.

Posto isso, não se pode compreender o contribuinte de direito como um mero intermediário, recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando-o, prontamente, ao Estado. Não procede, portanto, a afirmação de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa.

[...]

Observa-se, com isso, que o voto acima destacado vai ao encontro tanto do entendimento da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, no Superior de Tribunal de Justiça, quanto ao encontro do entendimento aqui defendido, de que não há que se falar, sob qualquer hipótese, de criminalização da conduta do agente que deixa de recolher aos cofres públicos o ICMS devidamente declarado e oriundo de operações próprias, ainda que tenha extrapolado o prazo previsto para realizar o devido recolhimento. A conduta em questão, tanto nos termos do voto divergente proferido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, assim como nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, é absolutamente atípica. Trata-se, se muito, de conduta que representa mero inadimplemento tributário e que deve, justamente por isso mesmo,

ficar restrita ao campo jurídico-tributário, com a cobrança dos valores devidos pelas vias adequadas, como a execução fiscal, nos termos da Lei nº 6.830 de 1980.⁵³⁰

Objetivamente, entende-se, com a devida vênia à decisão majoritariamente tomada pelo Supremo Tribunal Federal, que a criminalização da conduta de não repassar ao fisco, dentro do prazo legalmente previsto, os valores de ICMS declarado e proveniente de operações próprias, não é compatível com a Constituição Federal, na medida em que a conduta considerada como sendo criminosa não representa, sob qualquer aspecto, uma ofensa à receita tributária. E a ofensa, por tudo o quanto vem sendo dito até aqui, é pressuposto fundamental à criminalização, seja de *jure condendo*, seja de *juri condito*, de tal modo que, se em um primeiro plano, não pode, o legislador penal, criminalizar condutas que não possuam suficiente desvalor de resultado, representando aqui, pois, na ofensa ao bem jurídico-penal, também não é aceitável que, no plano prático-hermenêutico, condutas sejam criminalizadas pela via jurisprudencial, sem que, do mesmo modo, não possuam qualquer espécie de ofensa ao bem jurídico-penal. O cerne da questão aqui posta está situada, e não poderia ser diferente, no chamamento do direito penal à resolução de um problema estritamente relacionado ao campo jurídico-tributário, deixando de lado, portanto, justamente o caráter de subsidiariedade e de *ultima ratio* que limita o campo de atuação e incidência da esfera penal.⁵³¹

⁵³⁰ Nesses termos: “O Direito Penal não é e não pode ser mero instrumento coercitivo para forçar os contribuintes a recolher tributos lançados, sobretudo em um cenário jurídico no qual há um índice altíssimo de contencioso tributário no qual, muitas vezes, os jurisdicionados logram êxito por meio de cancelamentos totais ou parciais de dívidas tributárias lançadas de modo indevido ou à revelia e do entendimento dos Tribunais Superiores. Ao contrário, o Direito Tributário possui expedientes próprios de cobrança, que devem ser incrementados em eficiência, para que fique a cargo do Direito Penal apenas o seu objeto consistente em punir apenas as condutas mais graves praticadas contra a ordem tributária.” (SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos; PAIXÃO, Thales Eduardo Silva Gracelácio da. **O crime de apropriação indébita tributária**: estudo de caso – HC nº 399.109, julgado pelo STJ (RHC nº 163.334, em trâmite perante o STF). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 91-114, jan./fev., 2019, p. 112).

⁵³¹ Esta é, aliás, a lição de Faria Costa no seguinte ponto de sua obra: “Já vimos em que reside o cerne do direito penal. Pedir-lhe mais ou coisa diferente é erro dogmático como é, do mesmo passo, miopia ou incapacidade político-legislativa, porque o emprego desvirtuado do instrumentarium penal conduz, quase necessariamente, a efeitos político-legislativos perversos. Assim, se estivermos manifestamente perante interesses difusos, julgamentos que, em primeira linha, o direito de mera ordenação social, o direito administrativo e mesmo o direito civil são os meios adequados à defesa daqueles interesses ou <<valores>>, tendo em conta o já tantas vezes invocado princípio do mínimo de intervenção estadual ao nível da criminalização e consequente penalização.” (FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal**. (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992, p. 315.).

Nesses termos, significa dizer que a decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal – ainda que se reconheça a existência da divergência – não representa nada mais do que a criminalização ilegítima de uma conduta que sequer ofende a receita tributária, não havendo, pois, razões para que o direito penal seja chamado a atuar. Mas não só. Optou-se por criminalizar uma conduta que em nenhuma medida se amolda ao tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, sendo que, diga-se, uma vez mais, sequer se verifica na conduta apenada alguma espécie de ofensa à receita tributária, à ordem tributária, ao erário público ou ao bem jurídico que se entenda como tutelado nos delitos tributários. Portanto, é fato que a partir da decisão da Corte Suprema, abriu-se a possibilidade de que pequenos, médios e grandes empresários brasileiros sejam atingidos pela esfera do direito penal, ao deixarem de repassar às receitas estaduais valores apurados nas guias em relação ao ICMS referente às operações próprias, ainda que isso contrarie totalmente a lógica do direito tributário e que tais agentes não se enquadrem como substitutos tributários.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como conclusão, não se pode deixar de considerar, antes de tudo, que inexoravelmente a criminalidade econômica causa consideráveis danos à sociedade, de tal modo que a coibição, por meio do direito penal, à prática de delitos contra a receita tributária (ordem tributária, administração tributária, erário público ou como se pretenda nomear o bem jurídico tutelado nos delitos tributários) é de importância à saúde financeira do Estado e ao funcionamento da própria sociedade política e juridicamente organizada. Sabe-se bem que os delitos econômicos, e incluindo-se aqui os de cunho tributário, geram tanto danos materiais à sociedade – por exemplo, porque impossibilitam ao Estado o fornecimento de serviços básicos à população –, como danos imateriais – tais como falta de confiança do mercado em relação ao risco e oscilações da economia do Estado, além da falta de confiança da própria sociedade em relação às instituições, pela crença na existência de uma impunidade em relação aos *white collar crime* –.

Dessa forma, pode-se dizer que a receita tributária e a verdade informacional são, efetivamente, valores dignos de proteção pela via do direito penal e que, justamente por isso, merecem ser protegidos mediante a tipificação de condutas que as lesionem ou as coloquem em perigo. Entretanto, apesar disso, há que se dizer que o direito penal não pode ser chamado a atuar a todo momento, mormente quando a conduta que se visa criminalizar não carrega consigo qualquer forma de ofensa em termos jurídico-penais a estes bens jurídicos. Não pode, o direito penal, perder seu caráter de *ultima ratio* e de campo normativo subsidiário em relação às demais áreas jurídicas, a fim de que seja ilegitimamente utilizado, por exemplo, no âmbito tributário, com a única e exclusiva finalidade de reprovar, criminalizar e punir condutas que representam ilícitos de cunho meramente administrativo-tributário. Foi isso que objetivamente se buscou estudar na presente dissertação: a criminalização da conduta do agente que deixa de repassar aos cofres públicos – no caso, a receita estadual –, valores inerentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços referente às operações próprias, ainda que devidamente declarados.

Para tanto, investigou-se, no primeiro capítulo, a estrutura do tipo penal objetivo do delito de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Assim, chegou-se à conclusão de que o delito em questão é

formalmente válido, por possuir elementos típicos (objetivos e subjetivos) bem definidos e, além disso, ter como valor axiológico primeiro a tutela da receita tributária, a qual é considerada, neste trabalho, o bem jurídico tutelado nos delitos tributários, junto com a chamada verdade informacional. Logo, seguindo-se o entendimento do crime como ofensa ao bem jurídico-penal, pode-se dizer que o tipo penal de crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990, é um ilícito penal materialmente válido.

No segundo capítulo, procurou-se estudar a ofensividade em direito penal, a fim de, ao término, responder o problema elencado como condutor da presente pesquisa. Demonstrou-se que a ofensividade está vinculada às noções de um direito penal menos intervencionista, centrado nos ditames democráticos e na ordem axiológica-constitucional, de onde deve irradiar as orientações tanto ao legislador quanto ao aplicador em relação à normatividade jurídico-penal.

Nesse sentido, a ofensividade cumpre um duplo papel quanto ao direito penal: primeiro, funciona como instrumento ao legislador, a fim de que este não criminalize fatos que, não obstante a existência de um bem jurídico, não possuam qualquer espécie de ofensa a este bem. Por outro lado, funciona como um elemento de interpretação da norma penal, a fim de que, no campo prático-hermenêutico, indivíduos não sejam punidos criminalmente quando se verificar que a conduta denunciada não carrega consigo qualquer ofensa ao bem jurídico tutelado pela norma penal. Dessa forma, a intervenção jurídico-penal sempre deverá estar atrelada à verificação da ofensividade ao bem jurídico, seja de *jure condendo*, seja de *jure condito*, vez que somente assim haverá legitimidade tanto da criminalização no campo legislativo, como da incidência do direito penal no campo prático. Em outros termos, pode-se dizer que a ofensividade funciona como uma garantia do cidadão diante do *potestas puniendi*, por impossibilitar que a liberdade, bem mais precioso de todo e qualquer cidadão junto à vida, seja ilegitimamente restringida por meio da intervenção jurídico-penal.

Entendido, então, o importante papel exercido pela ofensividade em termos normativos, passou-se à verificação concreta do problema de pesquisa à luz da hipótese levantada nas linhas iniciais do estudo. Recordando, a hipótese apresentada foi a de que, diante das noções de direito penal de ofensividade, elemento reitor e interpretativo deste trabalho, a conduta criminalizada pelas Cortes Superiores é materialmente atípica, uma vez que não representa qualquer ofensa à receita

tributária, considerada, como referido, o valor tutelado pela norma prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Nesse sentido, observa-se que a hipótese apresentada pode ser confirmada, na medida em que se chegou à conclusão de que a conduta omissiva, de não repassar à receita estadual, dentro do prazo legal, os valores inerentes ao ICMS próprio e devidamente declarados, não configura qualquer ilícito, tampouco se amolda à figura delitiva chamada de apropriação indébita tributária.

A resposta em questão está assentada em duas bases, a saber: em primeiro lugar, muito embora a receita tributária seja considerada um valor digno de tutela penal, fato é, entretanto, que no caso da conduta considerada como criminosa pelas Cortes Superiores este bem não carece de tutela penal, isto é, não há necessidade de que seja resguardado pelo campo jurídico-penal. Ao realizar-se um juízo de necessidade, observa-se que, tanto pelo lado negativo (inerente à subsidiariedade do direito penal), quanto pelo espectro positivo (inerente à elevada importância do bem jurídico e à intensidade da ofensa), conclui-se que a conduta considerada criminosa não apresenta uma exigência de criminalização.

Mas não só. Por outro lado, pelo estudo das normas de direito tributário chegou à conclusão de que não há como concluir que há uma ofensa à receita tributária na conduta reprovada criminalmente pelas Cortes Superiores, de modo que a atuação do direito penal é, por conseguinte, absolutamente ilegítima. Assim, em segundo lugar, o que dá sustentação à resposta apresentada é o fato de que, diante das normas de viés tributário não há como dizer que a conduta em estudo configura uma espécie de apropriação indevida do ICMS referente às operações próprias. Explica-se. Tendo em vista que o ICMS é um tributo não-cumulativo, de competência estadual, e que repercute economicamente no preço da mercadoria exposta à venda, não há como referir, portanto, que há uma cobrança de forma destacada do adquirente, e, justamente por isso, embora ocorra o destaque na nota fiscal de compra, isso acontece apenas por imposição legal, porquanto, na prática, o tributo está embutido no preço do produto. Desse modo, ao cobrar a mercadoria, o comerciante, empresário, lojista etc., não está cobrando qualquer tributo do comprador, mas sim, unicamente o preço total da mercadoria, já com a incidência do tributo. Logo, ao declarar à receita estadual as operações referentes ao ICMS em determinado período, está declarando, como visto, operações unicamente próprias, que dizem respeito tão-somente ao balanço do seu empreendimento dentro de um

certo período. À luz dessas considerações, entende-se como sendo equivocado concluir, em sentido técnico-tributário, que o agente, no caso, o comerciante ou empresário, que faz repercutir economicamente o valor do ICMS na mercadoria, cobra algo do comprador ou adquirente do produto. Não existe essa cobrança. E, justamente por isso, não existe nenhuma espécie de apropriação de valor devido ao fisco, na medida em que, como se defende aqui, o tributo é oriundo de operações próprias e, nessa medida, o comerciante ou empresário é o próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributária com o fisco (receita estadual) e não o comprador. Sendo assim, não há nenhuma cobrança de terceiro na posição de substituto tributário, o que torna inviável, por conseguinte, falar-se em substituição tributária na conduta em questão e, por lógico, em apropriação indébita de valor recolhido a título de tributo, no caso, o ICMS.

Em síntese final, é possível concluir que a conduta criminalizada pelas Cortes Superiores não se amolda, sob qualquer ótica observável, ao preceito primário contido no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990. Isso porque não há, por um lado, um juízo de necessidade de proteção da receita tributária, porque, diga-se novamente, não se vislumbra uma carência de proteção suficiente a ensejar a aplicação do direito penal, muito menos se verifica, ainda que juízo prospectivo, uma relevância do bem jurídico e uma possível ofensa suficiente à aplicação do direito penal caso seja praticada a omissão no recolhimento por parte do contribuinte. E, por outro lado, porque também não há como dizer que a conduta atende aos requisitos jurídico-tributários, na medida em que não há cobrança de ICMS de terceiros, muito menos está presente a figura da substituição tributária, não havendo, por consequência, qualquer forma de cobrança e posterior apropriação do valor do tributo, de modo que não há, portanto, ofensa à receita tributária, o que torna a conduta, nesses termos, materialmente atípica.

Pode-se concluir, então, que a criminalização da conduta do agente que deixa de recolher à receita estadual, dentro do prazo legal, valores inerentes ao ICMS próprio, e devidamente declarados, diz respeito unicamente à seara tributária. Cabe unicamente ao campo jurídico-tributário se preocupar com a conduta em questão, na medida em que, como se observou, não há qualquer espécie de ofensa à receita tributária, o que torna, portanto, ilegítima a criminalização levada a efeito pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

E, em termos finais, cabe dizer que a criminalização em questão não representa nada mais do que a inversão de papéis entre a política criminal e a dogmática penal, isto é, a colocação da primeira em lugar de vantagem quanto à segunda, o que é incontestavelmente maléfico ao direito penal e às próprias garantias fundamentais. Como já apontou Liszt, a dogmática penal é a barreira infranqueável da política criminal, de tal forma que não se pode coadunar e aceitar, pois, que se faça política criminal por meio do jurisprudencialismo, por meio de um decisionismo de cariz notadamente prevencionista, utilitarista e consequencialista, o qual não possui nenhum vínculo ou cuidado com as bases teóricas que historicamente sustentam o direito penal.

Em palavras outras, significa deixar assentado que não há como concordar que a jurisprudência dite os termos aos quais o direito penal deve atuar, tendo em vista que as decisões se pautam, notadamente, em uma política criminal intervencionista e desvinculada de regras básicas de direito penal, tal como o é a ofensividade e a legalidade penal. Não há como aceitar, enfim, que a política criminal se sobressaia em relação à dogmática penal, pois a esta incumbe dizer quando efetivamente há critérios suficientes à criminalização de uma conduta, o que se buscou fazer neste trabalho.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário: um estudo da norma penal tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ALVARENGA, Aristides Junqueira. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 48-59.

AMARAL, Leonardo Coelho do. **Crimes sócio-econômicos e crimes fiscais: algumas características**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 11, n. 43, p. 187-225, set., 2003.

ANDRADE, Manuel da Costa. **A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime**. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, Coimbra, ano 2, n. 2, p. 173-205, abr./jun., 1992.

ANDRADE, Manuel da Costa. **A fraude fiscal – dez anos depois, ainda um “crime de resultado cortado”?** In: RODRIGUES, Anabela Miranda *et al.* [orgs.]. **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários**. Volume III. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

ARAÚJO JR., João Marcello de. **Dos crimes contra a ordem econômica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

ARMANI, Carlos Henrique. **A ontologia fundamental de Martin Heidegger e a questão da temporalidade da história**. In: GAUER, Ruth. [org.]. **Tempo e historicidades**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2016, p. 51-64.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BACIGALUPO, Enrique. **Direito penal: parte geral**. Tradução de André Estefam. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALTAZAR Jr., José Paulo. **Crimes federais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 80-91.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011.

BAUMER, Franklin Le Van. **O pensamento europeu moderno – volumes I e II: séculos XVII, XVIII, XIX e XX**. Tradução Maria Manuela Alberty. Rio de Janeiro: Edições 70, 1977.

BECK, Ulrich. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade**. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2010.

BELING, Ernest von. **Esquema de derecho penal**. Traducción de Sebastián Soler. Buenos Aires: El Foro, 2002.

BEVILAQUA, Victor Matheus. **O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal: a ofensividade como pressuposto constitucional ao *jus puniendi***. *Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal*, Porto Alegre, ano 5, n. 1, p. 55-74, jun./dez., 2017.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **O princípio da proporcionalidade na produção legislativa.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 18, n. 85, p. 267-296, jul./ago., 2010.

BRANDÃO, Cláudio. **Teoria jurídica do crime.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília. 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 10/12/2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.689**, de 3 de outubro de 1941: Código Penal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Rio de Janeiro. 03 out. 1941. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del3689.htm. Acesso em: 10/12/2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília. 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10/12/2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça.** *Habeas Corpus* nº 399.109/SC. Relator Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de julgamento: 22/08/2018. Terceira Seção. Data de publicação: 31/08/2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF. Acesso em: 06/12/2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425/SC. Data de julgamento: 02/03/2017. Tribunal Pleno. Data de publicação: 16/03/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5058819>. Acesso em: 08/12/2020.).

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334. Relator Ministro Roberto Barroso. Data de julgamento: 12/12/2019. Tribunal Pleno. Data de publicação: 13/11/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 06/12/2020.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina**. Ação Penal nº 0900163-54.2015.8.24.0011. Vara Criminal de Brusque. Data de julgamento: 28/07/2016. Disponível em: https://esaj.tjsc.jus.br/cpopg/show.do?processo.codigo=0B0050A480000&processo.foro=11&processo.numero=0900163-54.2015.8.24.0011&uuidCaptcha=sajcaptcha_1489a66f5e3d46e4bb5fbc6baef3dc88. Acesso em: 06/12/2020.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina**. Apelação Criminal nº 0900163-54.2015.8.24.0011. Relator Desembargador Sérgio Rizelo. Data de julgamento: 02/05/2017. Segunda Câmara Criminal. Data de publicação: 05/05/2017. Disponível em: <https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/943885843/apelacao-criminal-apr-9001635420158240011-brusque-0900163-5420158240011/inteiro-teor-943885990?ref=juris-tabs>. Acesso em: 06/12/2020.

BRITO, Auriney Uchôa de. **Responsabilidade penal tributária**. In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. [orgs.]. **Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa**. Volume V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 117-135.

BRUNO, Aníbal. **Direito penal: parte geral**, tomo I: introdução, norma penal, fato punível. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BUONICORE, Bruno Tadeu *et al.* **Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS declarado**. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 28, n. 167, p. 129-147, mai., 2020.

BUONICORE, Bruno Tadeu. **O fundamento onto-antropológico do direito penal em face da sociedade brasileira contemporânea.** *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 11, n. 51, p. 109-124, out./dez., 2013.

CALLEGARI, André Luís. **Teoria geral do delito e da imputação objetiva.** 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALLEGARI, André Luís; LINHARES, Raul Marques. **Direito penal e funcionalismo: um novo cenário da teoria geral do delito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

CAMARGO, Beatriz Corrêa. **Crimes tributários no Brasil: reflexões sobre o difícil equilíbrio entre a lógica arrecadatória do fisco e a racionalidade punitiva.** *Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal*, Porto Alegre, ano 14, n. 83, p. 43-54, abr./mai., 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPELETI, Célia Regina; VIDAL, Pedro Walter Guimarães Tang. **Direitos sociais e sua efetivação: uma análise a partir dos princípios da proporcionalidade e da proibição de retrocesso social.** *Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unljuí*, Ijuí, ano 25, n. 45, p. 70-97, jan./jun., 2016.

COELHO, Gustavo Tozzi. **Uso de drogas e ofensividade em direito penal.** Curitiba: Juruá, 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Walter. **Teoria geral do crime.** Volume I. 2. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1998.

CONTI, José Maurício; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 358-381.

CORRÊA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária**: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Coimbra: Almedina, 1971.

CORREIA, Eduardo. **Notas críticas à penalização de actividades económicas**. In: Centro de Estudos Judiciários. **Ciclo de estudos sobre direito penal económico**. Coimbra: Centro de Estudos Judiciários, 1985.

COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995.

COSTA, Pedro Jorge. **Dolo penal e sua prova**. São Paulo: Atlas, 2015.

D'AVILA, Fabio Roberto, BACH, Marion. **O ilícito-típico de sonegação. Incompreensões sobre o ilícito penal em âmbito tributário**. In: ADAMY, Pedro Augustin; NETO, Arthur M. Ferreira. [orgs]. **Tributação do ilícito**: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 265-286.

D'AVILA, Fabio Roberto. **O espaço do direito penal no século XXI**: sobre os limites normativos da política criminal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 64, p. 78-98, jan./fev., 2007.

D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e crimes omissivos próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra/Portugal: Coimbra, 2005.

D'AVILA, Fábio Roberto. **Ofensividade em direito penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

D'AVILA, Fábio Roberto; MACHADO, Tomás Grings. **Primeiras linhas sobre o fundamento onto-antropológico do direito penal e sua ressonância em âmbito normativo.** *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 10, n. 37, p. 83-98, abr./jun., 2010.

DARIVA, Paulo. **O delito de apropriação indébita previdenciária: crime de omissão material?** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

DAVID, Décio Franco. **O princípio da ofensividade nos julgados do Supremo Tribunal Federal: uma análise do (des)conhecimento da defesa de bens jurídicos enquanto princípio formador do direito penal.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 23, n. 115, p. 15-57, jul./ago., 2015.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária.** 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária.** 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DENARI, Zelmo. **Os ilícitos tributários.** In: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. [orgs.]. **Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa.** Volume V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

DIAS, Carlos Alberto da Costa. **Apropriação indébita em matéria tributária.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 3, n. 11, p. 101-112, jul., 1995.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **O direito penal entre a 'sociedade industrial' e a 'sociedade do risco'.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 9, n. 33, p. 39-66, jan./mar., 2001.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

DOBROWOLSKI, Silvio. **Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições:** aspectos constitucionais. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 737, p. 461-470, mar., 1997.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

FARIA COSTA, José Francisco de. **O perigo em direito penal.** (Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas). Coimbra: Coimbra Editora, 1992.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito penal tributário:** crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GRECO, Luís. **Introdução à dogmática funcionalista do delito.** *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 8, n. 32, p. 120-163, out./dez., 2000.

GONZAGA, João Bernardino. **O crime de sonegação fiscal.** *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 380, p. 7-17, jun., 1967.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **Crimes contra a ordem tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 251-268.

HARADA, Kiyoshi *et al.* **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Infração fiscal e crimes tributários.** In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de. [orgs.]. **Direito penal tributário contemporâneo:** estudos de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995, p. 63-64.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo.** Tradução de Márcia Sá Cavalcante. 10. ed. Petrópolis: Vozes, 2015.

HUMBERTO, Ávila. **Sistema constitucional tributário:** de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.

JAKOBS, Günther. **Derecho penal**: parte general – fundamentos y teoría de la imputación. Traducción de Joaquin Cuello Contreras y Jose Luiz Serrano Gonzales de Murillo. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1997.

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Lecciones de derecho penal**. Ciudad de México: Editorial Pedagógica Iberoamericana, 1995.

KAZMIERCZAK, Luiz Fernando. **Princípio da ofensividade como pressuposto do “jus puniendi”**: enfoque sobre o conceito material do delito à luz da Constituição Federal de 1988. *Revista Lex*, São Paulo, ano 20, n. 222, p. 9-17, fev., 2008.

KRIEGER, Aline Frimm. **ICMS e regressividade tributária**: alternativas para uma tributação mais justa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

LOPÉRGOLO, Anthero *et al.* **Crimes contra a ordem tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 225-250.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários**: aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1987.

LUZ, Yuri Corrêa da. **Entre bens jurídicos e deveres normativos**: um estudo sobre os fundamentos do direito penal contemporâneo. São Paulo: IBCCRIM, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Ilícito tributário**. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de CAMPOS, Dejalma de. [orgs.]. **Direito penal tributário contemporâneo**: estudos de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995, p. 41-54.

MACHADO, Luiz Alberto. **Fraude contra o fisco.** *Revista de Direito Público*, São Paulo, ano 5, n. 21, p. 336-341, jul./set., 1972.

MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Crimes contra a ordem tributária.** *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. Crimes contra a ordem tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 169-187.

MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal.** Volume I – Propedêutica penal e norma penal. Campinas: Bookseller, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS-COSTA, Antônio Goya de Almeida. **Antecipação da tutela penal e ofensividade:** o espaço legítimo de criminalização à luz da ofensa ao bem jurídico. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 13, n. 58, p. 181-208, jul./set., 2015.

MAURACH, Reinhart. **Derecho penal:** parte general. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción de la 7ª edición alemana por Jorge Bofill Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Gustavo Miguez de; MESTIERI, João; TROIANELLI, Gabriel Lacerda; MEDINA, Rafael Atalla. **Crimes contra a ordem tributária.** *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. Crimes contra a ordem tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 92-109.

MELO, José Eduardo Soares de. **Crimes contra a ordem tributária.** *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. Crimes contra a ordem tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 188-210.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Tributos, legislação e crimes tributários no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 23, n. 120, p. 251-286, jan./fev., 2015.

MOTTA, Thiago Francisco Ayres da. **Do princípio da ofensividade como pressuposto do *jus puniendi* em matéria tributária**: da aplicação dos institutos e princípios de direito penal no direito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 92, p. 278-287, mai./jun., 2010.

NEUMANN, Ulfrid. **O princípio da proporcionalidade como princípio limitador da pena**. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 16, n. 71, p. 205-232, mar./abr., 2008.

NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito penal – 1º volume**: introdução e parte geral. São Paulo: Saraiva, 1959.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

OVALLE, Claudenei Leão. **Os ilícitos contra a ordem tributária e a proporcionalidade das multas aplicáveis**. Leme: JH Mizuno, 2009.

PACELLI, Eugênio; CALLEGARI, André Luís. **Manual de direito penal**: parte geral. São Paulo: Atlas, 2015.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**: comentários à Lei nº 8.137/90. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

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

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PIERANGELI, José Henrique. **Conduta**: pedra angular da teoria do delito. *In*: PIERANGELI, José Henrique. **Escritos jurídico-penais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 37-40.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

REAL, Raquel Elita Alves Preto Villa. **Crimes contra a ordem tributária**. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 342-357.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de direito penal tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1998.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário**: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Crimes contra a ordem tributária**. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 295-313.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do direito penal**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

ROXIN, Claus. **Derecho penal**: parte general. Tomo I. Traducción de Diego-Manuel Luzón Pena. Buenos Aires: Civitas, 1997.

RUIVO, Marcelo Almeida. **Criminalidade fiscal e colarinho branco**: a fuga ao fisco é exclusividade do white-collar? *In*: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antônio Nascimento da. [orgs.] **Direito penal, direito processual penal, e direitos fundamentais**: visão luso-brasileira. São Paulo: Quartier Latim, 2006, p. 1177-1215.

RUIVO, Marcelo de Almeida. **Legislação penal e ciências criminais**: por uma teoria orientadora dos interesses político-criminais. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 26, n. 147, p. 587-614, set., 2018.

RUIVO, Marcelo de Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90)**. *In*: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. [orgs.]. **Crimes contra a ordem tributária**: do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributária na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SANTOS, Daniel Leonhardt dos. **Ofensividade e bem jurídico-penal**: conceitos e fundamentos do modelo de crime como ofensa ao bem jurídico-penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 24, n. 121, p. 13-50, jul., 2016.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Manual de direito penal**. 2. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012.

SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos; PAIXÃO, Thales Eduardo Silva Gracelácio da. **O crime de apropriação indébita tributária**: estudo de caso – HC nº 399.109, julgado pelo STJ (RHC nº 163.334, em trâmite perante o STF). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 97, p. 91-114, jan./fev., 2019.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Crimes contra a ordem tributária**. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 269-294.

SARTI; Amir José Finocchiaro. **A apropriação indébita nos impostos.** *Revista da Procuradoria Geral da República*, São Paulo, n. 3, p. 12-17, abr./jun., 1993.

SBARDELOTTO, Fábio Roque. **Direito penal no Estado Democrático de Direito: perspectivas (re)legitimadas.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCALCON, Raquel de Lima. **Ilícito e pena: modelos opostos de fundamentação do direito penal contemporâneo.** Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2013.

SCALCON, Raquel Lima. **Controle constitucional de leis penais: da prognose legislativa sobre os efeitos potenciais e concretos da lei penal aos deveres de seu monitoramento e de melhoria da lei penal.** Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2018.

SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. **Criminalidade contra a ordem tributária.** *In*: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, René Ariel. [orgs.]. **Doutrinas essenciais: direito penal econômico e da empresa.** Volume V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 449-464.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Crimes contra a ordem tributária.** *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. [org.]. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SILVA, Ângelo Roberto Ilha da. **Dos crimes de perigo abstrato em face da Constituição.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário.** São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, RICARDO PERLINGEIRO MENDES DA. **Apropriação indébita tributária?** *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 34, n. 136, p. 109-114, out./dez., 1997.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SLOMP, Rosângela. **A inconstitucionalidade do crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, §1º, inc. I do Código Penal)**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de. **Bem jurídico-penal e engenharia genética humana**: contributo para a compreensão dos bens jurídicos supra-individuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

STEIN, Ernildo. **Seis estudos sobre “Ser e Tempo” (Martin Heidegger)**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1988.

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

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000.

VIANA, Eduardo. **Dolo como compromisso cognitivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2017.

WELZEL, Hans. **El nuevo sistema del derecho penal**: una introducción a la doctrina de la acción finalista. Traducción y notas por José Cerezo Mir. Buenos Aires: Julio Cesar Faria Editor, 2001.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ZINI, Júlio César Faria. **Os crimes omissivos na sociedade contemporânea**. 2. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br