

JOTA

# DIREITO PENAL EM FOCO

Volume I

coordenadores

LUÍS GRECO | HELOISA ESTELLITA | ALAOR LEITE



# SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO .....	5
<u>Luís Greco, Heloisa Estellita e Alaor Leite</u>	
AUTORES .....	6
I - DIREITO PENAL .....	9
<b>1. <u>Fundamentos</u></b>	
O relativo e o absoluto na Teoria da Criminalização: reflexões jurídico-penais por ocasião do livro “Tribos Morais” de Joshua Greene .....	10
Hugo Soares	
<b>2. <u>Parte Geral</u></b>	
Veículos autônomos e Direito Penal .....	22
Heloisa Estellita	
Alaor Leite	
Punição por dolo no caso Brumadinho? .....	28
Eduardo Viana	
Observações sobre as propostas relativas à legítima defesa no “Projeto de Lei Anticrime” .....	36
Luis Greco	
Existe um direito de legítima defesa? .....	48
Rodrigo J. S. Amaral	
Recusa de transfusão de sangue em pacientes menores de idade e os limites do consentimento por representação .....	57
Flavia Siqueira	
Izabele Kasecker	
<b>3. <u>Parte Especial</u></b>	
A insuficiente definição de conceito de funcionário público no direito brasileiro .....	65
Raquel Scalcon	

O problema da qualificação de dirigentes de entidades do terceiro setor (OS e OSCIPS), no manejo de verbas com origem pública, como funcionários públicos para efeitos penais: parâmetros para a interpretação do Artigo n. 327, §1º, primeira parte, do CP .....	72
<b>Raquel Scalcon</b>	
O crime de resistência no “pacote anticrime” .....	85
<b>Gustavo Quandt</b>	
Bitcoin e lavagem de dinheiro: uma aproximação .....	93
<b>Heloisa Estellita</b>	
Os delitos de organização no direito brasileiro .....	107
<b>Lucas Montenegro</b>	
Fundos de pensão e os novos crimes de gestão fraudulenta e temerária (PLS 312/2016): rumo ao crime de infidelidade patrimonial? .....	116
<b>Adriano Teixeira</b>	
<b>Alaor Leite</b>	
O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? .....	128
<b>Heloisa Estellita</b>	
<b>Aldo de Paula Junior</b>	
Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. Configuração típica e exigências procedimentais .....	139
<b>Alaor Leite</b>	
<b>Ademar Borges</b>	

<b>II - DIREITO PROCESSUAL PENAL</b> .....	156
Aspectos materiais do acordo para aplicação imediata de penas: breves comentários sobre o projeto de <i>plea bargain</i> .....	157
Felipe De-Lorenzi	
O status processual do corrêu delator .....	166
Luis Greco	
Alaor Leite	
Constricção patrimonial no direito penal brasileiro: sentido e limites do “confisco por equivalência” e do “sequestro subsidiário” .....	183
Adriano Teixeira	
Felipe Gonçalves	
A busca estatal por informações digitais e as intervenções em direitos fundamentais no processo penal .....	194
Orlandino Gleizer	
Breves comentários sobre a execução da pena do direito alemão	217
Orlandino Gleizer	
Guilherme Góes	

## O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?

HELOISA ESTELLITA  
ALDO DE PAULA JUNIOR

Segundo decidiu o STJ no HC 399.109<sup>1</sup>, o contribuinte de ICMS que prestar todas as informações e declarações exigíveis relativamente à apuração deste tributo, mas não efetuar o pagamento do montante devido incide nas penas do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, que tem a seguinte redação: “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”. Desde 2018, quando proferida a decisão, até início de outubro de 2019, ao menos quarenta julgamentos daquela mesma Corte fazem referência ao precedente seguindo sua orientação. Por meio do RHC 163.334, a matéria foi levada ao STF e deve ser julgada no próximo dia 11 de dezembro, o que motivou este texto<sup>2</sup>.

Os principais argumentos que sustentaram a decisão no STJ são, de forma bastante simplificada, que é irrelevante se o ICMS é próprio ou não, pois “não haverá ônus financeiro para o contribuinte” em virtude da repercussão econômica no preço da mercadoria ou serviço (*argumento da falta de ônus financeiro*); que o STF decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo da PIS/COFINS (*argumento da base de cálculo do PIS e da COFINS*); que a ordem tributária tem dignidade para ser protegida por meio da tutela penal (*argumento da dignidade da arrecadação tributária*); e que haveria uma assimilação entre o tipo penal do art. 2º, II, Lei 8.137/90 e o do art. 168 do CP (apropriação indébita) (*argumento da assimilação*).

---

1 Terceira Seção, DJe 31/08/2018. Vários artigos publicados no JOTA discutem o tema, cf., ilustrativamente, <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-stj-o-icms-e-o-crime-contra-a-ordem-tributaria-12022019>; <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/e-mesmo-crime-destacar-icms-e-nao-pagar-19092018>; <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019>; <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/deixar-de-recolher-icms-proprio-e-crime-27062017>.

2 Versão reduzida de um texto mais amplo em preparação.

Quanto ao *argumento da falta de ônus financeiro*, o voto condutor do HC 399.109 sustenta o entendimento de que o termo “descontado” se aplica aos tributos diretos, quando há responsabilidade tributária por substituição; já o termo “cobrado” se aplica aos tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), sendo irrelevante, neste caso, se o ICMS é próprio ou não, pois “não haverá ônus financeiro para o contribuinte”. O termo “descontado”, por sua vez, indica substituição e o termo “cobrado” indica contribuinte (operação própria).

Essa premissa está equivocada. Os termos “descontado” e “cobrado” referem-se às duas modalidades de repercussão *jurídica* da incidência do tributo, respectivamente a *retenção e o reembolso*, e aplicam-se tanto a tributos *diretos e indiretos*. Em outras palavras, esses termos não dizem respeito à repercussão *econômica* da tributação. A *repercussão jurídica* é aquela regulada juridicamente para viabilizar o atendimento à capacidade contributiva nos casos de *responsabilidade tributária*.

De acordo com o art. 121, do Código Tributário Nacional, o *sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*: o contribuinte ou o responsável. Enquanto o contribuinte é quem manifesta a capacidade contributiva (por exemplo, vendendo a mercadoria), o responsável tributário não manifesta essa capacidade diretamente (não vende a mercadoria, para seguir no exemplo), mas é colocado na condição de sujeito passivo por uma opção legislativa, geralmente motivada pela facilitação da arrecadação dos tributos em favor do Fisco. Por isso, o ordenamento jurídico lhe garante mecanismos de *repercussão jurídica do tributo* de modo que aquele que manifestou a capacidade contributiva (o contribuinte) seja obrigado a *aceitar a retenção* ou o *reembolso* do tributo (incidência jurídica). É uma relação jurídica: o responsável tem o direito de repercutir juridicamente a incidência do tributo e o contribuinte tem o dever de sujeitar-se a esta repercussão jurídica. Não fosse assim, o *responsável* se transformaria em *contribuinte* sem, contudo, ter praticado o ato que manifesta capacidade contributiva: em nosso exemplo, o responsável deveria tributar por uma venda de mercadoria que *não fez*. As expressões “descontado” ou “cobrado” se referem, assim, à repercussão *jurídica* e não à *econômica*, como muito bem colocado no voto vencido da Min. Maria Thereza de

Assis Moura.

Ademais, se seguirmos à risca a posição firmada no STJ, HC 399.109, teremos de arcar com as seguintes consequências: se “cobrar” é embutir ou repassar custos (tributários) no preço de produtos ou serviços e o desvalor da conduta reside no fato de se receber esses valores do consumidor e, em momento ulterior, não satisfazer as dívidas que compõem o custo, seria necessário, então (a) que o preço de cada produto ou serviço pudesse ser decomposto em suas componentes de custos operacionais, custos tributários, custos trabalhistas, lucro etc.; (b) que, selecionada a parte dos custos tributários, fosse apurado se realmente foram embutidos integralmente no preço naquela específica operação de venda ou de prestação de serviço (pode haver abatimento, ou seja, o suporte do encargo total ou parcialmente pelo vendedor da mercadoria ou prestador de serviço, que abre mão de fazer a repercussão econômica do custo tributário no preço de suas mercadorias ou serviços); (c) comprovar que o consumidor efetivamente pagou o custo tributário antes da data de recolhimento do tributo. Os obstáculos, quase intransponíveis, para a realização desse cálculo são conhecidos dos tributaristas<sup>3</sup>. Some-se a eles a necessidade de se fazer prova de cada um desses elementos no bojo do processo penal.

A seguir essa lógica, o art. 2º, II, aplicar-se-ia, na verdade, a todos os tributos desde que se possa provar sua repercussão *econômica* no preço<sup>4</sup>. Sendo rigorosos com a posição assumida no precedente, parece não haver fundamento nem sequer para restrição aos custos tributários, pois o fenômeno da repercussão econômica acontece com outros custos, como de energia, trabalhistas, operacionais etc. No caso de inadimplemento destas outras dívidas, apesar do “reembolso” com o consumidor quando recebido o valor da mercadoria, o comerciante não estaria ameaçado pela pena, simplesmente porque o legislador teria decidido proteger apenas o patrimônio público (angariado por meio da arrecadação tributária), mas

---

3 Há várias referências a isso no julgamento STF, RE 574.706, 2017, no qual, justamente, restou decidido que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

4 Isso aconteceu relativamente ao disposto no art. 168-A, § 1º, II, CP. Cf. ESTELLITA. Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP - aspectos gerais. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 36, 2001, p. 329-330.



não o patrimônio privado, contra o mero inadimplemento. O que nos leva diretamente à indagação sobre se o patrimônio público é juridicamente mais importante do que o privado. O artigo 5º da CF não parece apontar nesse sentido.

Para se escapar da necessidade de ter de provar a repercussão econômica na formação dos preços e do pagamento pelo consumidor, a única saída seria presumir que o tributo foi incorporado ao preço e que o consumidor pagou totalmente o preço do produto ou serviço à vista e tempestivamente. Mas, com isso, surgem outras dificuldades: (a) a conduta perde totalmente o centro de desvalor eleito pelo relator do HC 399.109, pois independe do fato de que não haveria “ônus financeiro para o contribuinte”; (b) disso decorreria que a conduta ameaçada com a pena seria o não pagamento do tributo devidamente autolancado na data legalmente prevista, ou seja, a mora tributária, a pura inadimplência; (c) do que decorreria, por fim, que seria necessário, em um primeiro passo, justificar (legitimar) o uso da sanção penal para punir a mora tributária, e num segundo, resolver o problema da dupla punição pela mesma conduta, pois há previsão de sanção tributária e de sanção penal para o mesmo atraso no pagamento.

Como se vê, os argumentos contrários à repercussão econômica como condicionantes da interpretação do tipo penal são sólidos e consistentes e, ficasse a discussão assentada apenas nestes pontos, a solução poderia ter sido diferente. Todavia, o que parece ter contribuído de forma decisiva para o reforço da confusão foi o argumento de que o Supremo Tribunal Federal teria confirmado tal interpretação ao decidir, em Repercussão Geral, que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, o que nos leva ao *argumento da base de cálculo do PIS e da COFINS*.

No ICMS, há a figura do responsável e do contribuinte. As figuras de *repercussão jurídica de retenção* (descontado) e *reembolso* (cobrado) têm lugar nos casos de *responsabilidade tributária por substituição tributária para frente ou para trás* (diferimento). No ICMS próprio, o sujeito passivo é o contribuinte, pois é ele quem manifesta a *capacidade contributiva* escolhida como *signo presuntivo de riqueza* para incidência deste tributo (venda de mercadoria ou prestação de serviços). O fato de

o imposto ser destacado na nota fiscal (e, circunstancialmente, incluído no preço) não o transforma em *agente de retenção* ou em *responsável tributário* de um tributo devido por um terceiro, no caso, o *consumidor*. E logo vem a pergunta: mas o *encargo econômico* não é *transferido para o consumidor*? Pode ser que sim, pode ser que não, de qualquer forma se trata de repercussão econômica que não altera a natureza *jurídica* da relação subjacente.

A decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706 (Repercussão Geral, Tema 69) não teria alterado tal cenário. Ao considerar “não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado”, o que faz a decisão é dar relevância jurídica à repercussão econômica do ICMS próprio para interpretar a validade da incidência do PIS/COFINS. Isso não significa que, assim, o STF tenha transformado essa repercussão em jurídica ou que tenha alterado a natureza *jurídica* subjacente à identificação do que vem a ser tributo “descontado” ou “cobrado”.

Em primeiro lugar, o julgamento tem por objeto a definição da base de cálculo (jurídica) de tributos que têm por fundamento constitucional a incidência sobre “faturamento ou receita” (art. 195, I, b, CF/1988), ou seja, não estava em pauta o ICMS. Neste contexto, a *incidência econômica* foi tida pelo Tribunal como relevante porque o ICMS próprio *compõe o preço da mercadoria*.

O Tribunal entendeu que, *juridicamente*, o ICMS não pode compor a *receita* (base de cálculo) porque a União não deveria considerar como *manifestação econômica de riqueza* a parcela de um *tributo estadual*. O *destaque* do ICMS-próprio na nota fiscal de venda de mercadoria ou prestação de serviço pelo contribuinte seria um indicador da *repercussão econômica* ainda que o valor *efetivamente pago ao Estado* seja menor em decorrência do aproveitamento de créditos relativos à operação anterior, em observância do princípio da não-cumulatividade.

O que estava em jogo era, assim, a análise do conteúdo econômico do termo “receita”, que compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Por isso, essa decisão não pode ser considerada como fundamento para

a transformação do ICMS-próprio em um *imposto por retenção* ou em *modalidade de responsabilidade tributária* de um tributo devido pelo adquirente (consumidor ou contribuinte de fato). Não se trata de *desconto* (retenção = descontado) decorrente da *repercussão jurídica* do tributo decorrente da relação jurídica tributária de responsabilidade, mas de *destaque* para fins de controle da mecânica da não-cumulatividade que, de novo, tem efeito *econômico* relevante para a base de cálculo do PIS/COFINS que tomam como manifestação de capacidade contributiva a *receita*. Não por outra razão, o tipo do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 fala em “descontado ou cobrado” e não “destacado”. E esses termos devem ser interpretados em conformidade com o sentido que lhes é atribuído pelas normas tributárias por uma série de razões que vão desde a pretensão de previsibilidade da incursão no âmbito da proibição penal a que faz jus o cidadão, até a pretensão de que os tributos e as obrigações que lhes são acessórias sejam definidos em lei anterior à prática do fato imponible (art. 150, I, CF)<sup>5</sup>, e não em uma decisão judicial. Não há que se descartar aqui a possibilidade de que haja uma violação do princípio da legalidade penal por meio da violação do princípio da legalidade tributária.

O próximo argumento empregado pelo STJ é o da *dignidade da arrecadação tributária*: a importância da tributação justifica o emprego a tutela penal. Nada mais correto, pois o uso da sanção penal implica restrição de direitos individuais fundamentais e uma norma com tais efeitos só está justificada quando for idônea, necessária e adequada para a consecução de um fim legítimo (proporcionalidade), sendo que a tutela penal da arrecadação tributária persegue um fim legítimo: em um modelo de Estado incumbido de tantas prestações sociais como o nosso, cuja principal receita é justamente a fiscal, não cremos que haja problemas em justificar o merecimento da proteção penal (consecução de um fim legítimo)<sup>6</sup>.

O problema, contudo, não está aí, mas em outro lugar: na

---

5 Trata-se do tema da acessoriedade do direito penal econômico em geral e, especialmente, no âmbito do direito penal tributário. Sobre a amplitude dessa discussão, no direito penal econômico em geral, cf. WAGNER. Die Akzessorietät des Wirtschaftsstrafrechts. Zugleich ein Beitrag zu Begriff und Wesen des Wirtschaftsstrafrechts.

6 Cf. essa discussão em ESTELLITA. A tutela penal e as obrigações tributárias na CF. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

idoneidade e na necessidade de recorrer à sanção mais grave do sistema para fazê-lo. O que pode (e deve) ser objeto de questionamento é a seleção das formas de agressão a esse bem jurídico (fim legítimo) contra as quais o legislador resolve sacar sua mais poderosa e devastadora arma: a sanção penal. Punir com a sanção penal a pura e simples inadimplência, ainda que de uma prestação tão importante como a tributária, envolve o ônus de demonstrar que todas as outras medidas legais disponíveis ao Fisco são insuficientes e que a restrição à liberdade não só é adequada para a proteção dos interesses de arrecadação, como é proporcional à gravidade da lesão causada na liberdade individual daquele que recebe a pena. Só assim se legitimaria uma interpretação do art. 2º, II, da Lei 8.1378/90 consentânea com a Constituição Federal.

Isso não foi feito no voto condutor porque, salvo melhor juízo, ao proceder a uma aproximação entre esse crime e o de apropriação indébita, cuja legitimidade não se questiona, pode ter entendido desnecessária a justificação da restrição da liberdade individual pelo não pagamento de tributos. Pode ser que, implicitamente, tenha sido formado um argumento *a fortiori* mais ou menos assim: *se é legítimo punir a apropriação indébita de patrimônio privado, com maior razão o será quando o patrimônio for público*. Esse tipo de argumento, porém, só é válido quando os casos postos em comparação divergem apenas e tão-somente quanto à característica graduável<sup>7</sup>, que aqui seria, talvez, a importância do patrimônio (privado ou público). Porém, o crime de apropriação indébita do art. 168 do CP (“apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção”) não difere da conduta do contribuinte devedor confesso que não honra o pagamento de tributos *apenas quanto à titularidade do patrimônio ofendido*. Há uma diferença anterior e essencial: no caso examinado, o contribuinte omite reduzir seu patrimônio na medida da quantia devida ao Estado; ele não acede à propriedade de um terceiro (privada ou pública), e, já por esta razão, o argumento não seria válido. Disso decorre que o STJ não se desonerou do ônus de legitimar constitucionalmente (à luz da proporcionalidade) o uso da sanção penal para punir a mera inadimplência tributária relativamente

---

7 PUPPE. Kleine Schule des juristischen Denkens. 3. ed. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 2014, p. 189.

à interpretação dada ao termo “cobrado” do art. 2º, II, Lei 8.137/90, o que nos leva a examinar o derradeiro argumento, o da *assimilação entre o crime do art. 2º, II, e o de apropriação indébita*.

Segundo o voto condutor do HC 399.109, parte da jurisprudência e da doutrina teria “atribuído” uma rubrica de “apropriação indébita tributária” ao crime do art. 2º, II, “assemelhando-o” ao crime do art. 168, CP, do que decorreria a “imposição” de incluir naquele elementares típicas deste.

A possibilidade da criação doutrinária e/ou jurisprudencial de uma nova figura penal a partir da fusão de elementares de normas incriminadoras em vigor para ampliar o espectro de incidência de uma restrição a direito fundamental é de duvidosa constitucionalidade (princípio da legalidade, art. 5º, XXXIX, CF). Mas há mais. A situação daquele que deve tributo como contribuinte e a daquele que se apropria de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção (art. 168 CP) são essencialmente diversas, como visto. A ocorrência do fato imponible (venda da mercadoria, prestação do serviço etc.) cria uma obrigação jurídica pecuniária para o contribuinte, que é a obrigação de entregar ao Fisco determinada quantia em dinheiro, obrigação de dar, portanto. Não há uma coisa móvel, mas um direito (de crédito)<sup>8</sup>, nem mesmo uma imediata “perda” da quantia correspondente do patrimônio do contribuinte em benefício do Fisco. Por essa razão, a ocorrência do fato imponible não torna automaticamente “alheia” a quantia devida pelo contribuinte, apenas cria para ele a obrigação de entregar ao Fisco uma quantia em dinheiro e que é sua, tal qual ocorre, como decidiu o próprio STJ, com a dívida de corrida de táxi, que não pode ser considerada “coisa alheia móvel” (do taxista que prestou o serviço) (STJ, REsp 1.757.543). Em outras palavras: a ocorrência de um fato gerador não tem por efeito expropriar o contribuinte da quantia devida a título de tributo, nem transforma, em passe de mágica, uma coisa sua em uma coisa “alheia”. Na hipótese que estamos examinando, como visto, o contribuinte omite

---

8 Sobre este ponto, cf. LEITE. Interpretação, analogia e sentido literal possível: o exemplo da apropriação indébita de valores ou numerários (ou: Réquiem a Néelson Hungria). In: BUSATO, Paulo César; SÁ, Priscilla Placha; SCANDELARI, Gustavo Britta (Orgs.). Perspectivas das ciências criminais: coletânea em homenagem aos 55 anos de atuação profissional do Prof. Dr. René Ariel Dotti. Rio de Janeiro: LMJ. Mundo Jurídico, 2016, p. 250–281.

reduzir o seu patrimônio na medida da quantia devida ao Estado; ele não acede à propriedade de um terceiro (do ente federativo tributante). Isso implica dizer que o objeto sobre o qual recai a conduta do contribuinte inadimplente e o objeto sobre o qual recai a conduta do agente do art. 168, é diversa: lá o patrimônio *próprio*, aqui o patrimônio *alheio*.

Pois bem, se esse valor não é alheio, mas próprio, como então assemelhar o não pagamento à apropriação de coisa *alheia*?

O voto condutor sugere que essa assimilação se daria não na relação do contribuinte de ICMS com o Fisco, mas, sim, naquela estabelecida pelo contrato de compra e venda entre o contribuinte do ICMS e o consumidor final. Como o custo econômico do ICMS poder ser embutido no preço da mercadoria vendida – tanto quanto podem o ser o custo de outros tantos tributos e despesas operacionais de qualquer atividade econômica –, quando o consumidor paga efetivamente pela mercadoria, a parcela correspondente ao tributo embutido no preço não pertenceria ao vendedor: seria “alheia”, apesar de o pagamento da mercadoria, com a tradição do dinheiro (bem fungível), ter transferido a propriedade do valor correspondente ao tributo ao vendedor. Mas, então, agravam-se os problemas: porque ou a parcela que representa o custo do tributo, e que é dada pelo consumidor em pagamento pelo bem, não pertence ao vendedor, mas ao comprador, caso em que a vítima da apropriação indébita seria o consumidor e não o Fisco; ou a quantia é devida pelo consumidor ao Fisco e sua entrega ao vendedor é feita apenas para que a transmita a terceiro (o Fisco) por ordem do consumidor (*dominus*), caso em que seria necessário não só apontar que tributo é este devido pelo consumidor pela compra de mercadorias, como, ainda, superar o óbice acima exposto de que a ocorrência do fato gerador cria uma obrigação de dar dinheiro e não a perda de parcela do patrimônio do contribuinte em benefício do Fisco.

Ao levar a sério a posição do STJ, a verdade é que nos aproximamos perigosamente do emprego da sanção penal contra a inadimplência<sup>9</sup>, ainda que tributária, ponto este não examinado pelo tribunal, embora devesse

---

9 Na AP 480, o STF considerou que o mero inadimplemento da obrigação de restituir, oriunda do desfazimento de negócio jurídico, configurava mero ilícito civil e não a conduta do art. 168, §1º, I, CP.

tê-lo sido. Porque, de forma consequente com a interpretação proposta no voto condutor ao termo *cobrado* do art. 2º, II, o contribuinte que embutir no preço de suas mercadorias e serviços o custo de sua carga tributária, vender esses produtos e serviços e receber o pagamento por eles, declarar tudo isso às autoridades tributárias de forma completa e temporânea, mas não efetuar o pagamento do tributo na data de vencimento, terá praticado o crime do art. 2º, II. O desvalor dessa conduta – no que tange à relação contribuinte-Fisco -- está integralmente centrado no não pagamento na data devida, ou seja, à inadimplência da obrigação de entregar ao Fisco determinada quantia em dinheiro (obrigação de dar). E isso nos conduz à pergunta: há vedação de uso da sanção penal para a mera inadimplência (tributária)?

A CF veda a prisão civil por dívida, salvo a alimentícia e do depositário infiel. Construir um argumento *a fortiori* aqui (“se nem a prisão civil, muito menos a penal”) demandaria algum esforço, pois a prisão civil tem características diversas da penal: não tem finalidades preventivas; não gera reincidência; não pressupõe a reprovabilidade social manifestada na imposição de penal; não exige trânsito em julgado de sentença impositiva; tem duração reduzida relativamente ao máximo da sanção penal etc. De qualquer forma, não só o óbice da proporcionalidade, acima indicado, mas também o de que o Pacto de San José da Costa Rica<sup>10</sup>, incorporado ao nosso ordenamento jurídico com força supralegal e infraconstitucional veda a prisão por dívida, sem qualquer qualificação (“ninguém deve ser detido por dívida”, art. 7, n. 7), parecem indicar que a prisão pelo mero inadimplemento, mesmo de débitos tributários, não encontra agasalho em nosso direito positivo.

Por estas razões, parece-nos que a interpretação dada pelo STJ ao termo “cobrado” do art. 2, II, da Lei 8.137/90, no sentido de abarcar a mera inadimplência tributária do contribuinte, afronta o princípio da legalidade penal, o da proporcionalidade, ambos com residência constitucional, bem como o Pacto de San José da Costa Rica. E, para arrematar, a celeuma

---

10 Cf. QUANDT. A apropriação indébita previdenciária e a prisão por dívida. In: LOBATO, José Danilo Tavares; MARTINELLI, João Paulo Orsini; SANTOS, Humberto Souza (Orgs.). Comentários ao Direito Penal Econômico brasileiro. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 467-469.

traz à mente o tema da aplicação retroativa da mudança jurisprudencial<sup>11</sup>, não sendo de se descartar uma importância digna de nota da ocorrência de erro no caso daqueles contribuintes que optaram pela via do débito declarado e não pago na crença de que, assim, não estariam praticando conduta criminosa.

---

11 LEITE. Proibição de retroatividade e alteração jurisprudencial: a irretroatividade da jurisprudência constitutiva do injusto penal. In: Actas do colóquio - O direito penal e o tempo (31.10.2015). Coimbra: Instituto Jurídico, 2016, p. 43–88.