

O DEVER FUNDAMENTAL DE RECOLHER ICMS E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA NOS TERMOS DO ENTENDIMENTO VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: A EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE EM RAZÃO DA EXCEPCIONALIDADE EPIDÊMICA

The fundamental duty to collect ICMS and the crime of misappropriation IN TERMS of the binding
understanding of the Supreme Federal Court: the excluding liability due to epidemic exceptionality

Revista dos Tribunais | vol. 1047/2023 | Jan / 2023

DTR\2022\17627

Antônio de Pádua Marinho Monte

Doutorando em Direito e Garantias Fundamentais (FDV). Mestre em direito (UFSC). Bacharel em Direito (2005) pela Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA) e Especialista em Direito e Processo Constitucionais (2007) pela mesma instituição, bem como em Direito e Processos Tributários pela Universidade de Fortaleza/UNIFOR (2009). Bacharel em Ciências Contábeis (UEVA/1996) e Especialista em Contabilidade Gerencial Pública e Privada (UEVA/1999). Professor Universitário da Unichristus (Fortaleza-CE) e da Facine (Fortaleza-CE). Membro do ICET (CE) – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Advogado atuante na área tributária e penal-tributária. ORCID 0000.0003-4170-7582 paduamarinho@gmail.com

Daury Cesar Fabríz

Doutor (2001), Mestre (1988) pela Faculdade de Direito da UFMG. Professor Associado do Departamento de Direito a UFES. Professor do PPGD da Faculdade de Direito da Faculdade de Direito de Vitória-FDV. Líder do Grupo de Pesquisa Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais vinculado ao PPGD-FDV. Advogado. ORCID 0000-0002-3781-5890 daury@terra.com.br

Área do Direito: Tributário

Resumo: A crise de calamidade sanitária ocasionada pela doença viral denominada Covid-19 trouxe, além de muitas mortes, sensível enfraquecimento econômico provocado, principalmente, pelas medidas governamentais de restrição enérgica ao funcionamento dos estabelecimentos comerciais, o que fez com que muitos empresários inadimplissem suas obrigações tributárias. Partindo da noção conceitual de dever fundamental, a qual abarca a obrigação jurídica de pagar tributos, notadamente impostos e, considerando a excepcionalidade epidêmica, o presente estudo buscou perquirir se o entendimento vinculante sufragado pelo Supremo Tribunal Federal no final de 2019, mormente ao crime de apropriação indébita de ICMS, contemplaria a presença de um excludente de culpabilidade. A importância do tema se dá não apenas pela transdisciplinariedade da abordagem, mas também pelo fato trazer à tona o caráter fundamental do dever de pagar impostos, reforçado pela jurisprudência vinculante do STF a ser possivelmente relativizada diante da presença de uma causa supralegal excludente de culpabilidade. Para verificar a hipótese foi adotada a metodologia bibliográfica e jurisprudencial, com procedimento monográfico-dedutivo. Como resultado da pesquisa tem-se a presença da causa “supralegal” de excludente de culpabilidade caracterizada pela inexigibilidade de conduta diversa, em decorrência da calamidade sanitária, o que afasta o crime de apropriação de indébita previdenciária.

Palavras-chave: Dever fundamental – ICMS – Covid-19 – Apropriação indébita – Excludente de culpabilidade

Abstract: The sanitary calamity crisis caused by the viral disease called Covid-19 brought, in addition to many deaths, a significant economic weakening caused mainly by government measures to restrict the operation of commercial establishments, which caused many entrepreneurs to default on their tax obligations. Starting from the conceptual notion of fundamental duty, which encompasses the legal obligation to pay taxes, notably taxes, and, considering the epidemic exceptionality, this study sought to investigate whether the binding understanding endorsed by the Supreme Court at the end of 2019, especially to crime of ICMS misappropriation, would contemplate the presence of a culpability exclusion. The importance of the theme is not only due to the transdisciplinarity of the approach, but

also to the fact that it brings to light the fundamental character of the duty to pay taxes, reinforced by the binding jurisprudence of the Supreme Court to be possibly relativized in view of the presence of a supralegal cause excluding culpability. To verify the hypothesis, the bibliographic and jurisprudential methodology was adopted, with a monographic-deductive procedure. As a result of the research, there is the presence of the “supralegal” cause of exclusion of guilt characterized by the unenforceability of different conduct, as a result of the health calamity, which rules out the crime of social security undue appropriation.

Keywords: Fundamental Duty – ICMS – Covid-19 – Misappropriation – Excluded from guilt

Sumário:

1. Introdução - 2. A obrigação de pagar impostos enquanto dever fundamental - 3. A tese de repercussão geral fixada pelo STF que criminaliza a “apropriação indébita” de ICMS - 4. A excepcionalidade epidêmica como excludente de culpabilidade – causa supralegal de justificação - 5. Considerações finais - 6. Referências

1. Introdução

No final do ano de 2019, o STF, ao julgar o Recurso Ordinário no HC (habeas corpus) 163334/SC entendeu que o contribuinte “contumaz” que dolosamente deixar de repassar o tributo ICMS¹ comete crime de “apropriação indébita”.

Diante desse entendimento jurisprudencial com efeito vinculante e do dever fundamental de pagar tributos, a presente pesquisa busca perquirir a presença de uma excludente de culpabilidade, caracterizada pela inexigibilidade de conduta diversa trazida pela calamidade sanitária de Covid-19, a qual fez com o que muitos contribuintes de ICMS não repassassem referido tributo estadual aos cofres públicos, embora tenha sido cobrado do consumidor, na tentativa de manter suas atividades em funcionamento.

O primeiro capítulo trata do pagamento de tributos, notadamente, da espécie tributária “impostos”, na perspectiva de que este vai além de uma simples obrigação legal, alcançando o *status* de dever fundamental, baseado na solidariedade do indivíduo para com o corpo social ao qual pertence e diante da necessidade de financiamento dos gastos públicos em um Estado Fiscal.

No segundo capítulo se apresenta e discute a decisão do STF (HC 163334/SC), proferida sob o manto da denominada “repercussão geral” e que, dessa forma, vincula todos os demais órgãos jurisdicionais no país, no sentido de criminalizar a conduta do contribuinte “contumaz” que, com “dolo de apropriação”, deixar de repassar ao erário público o tributo estadual ICMS cobrado do consumidor final.

No último capítulo investigou-se a presença de uma causa “supralegal” de exclusão da culpabilidade na referida conduta, caracterizada pela inexigibilidade de conduta diversa ante aos maléficos e inevitáveis efeitos econômicos da pandemia de Covid-19, em que pese o dever fundamental de pagar ICMS e a existência da mencionada tese jurisprudencial.

O questionamento que se pretende ver respondido ao final é quanto à presença ou não desta causa “supralegal” de exclusão de culpabilidade, na modalidade inexigibilidade de conduta diversa, decorrente dos efeitos econômicos negativos da crise de calamidade sanitária causada pela Covid-19.

Saliente-se que o presente estudo guarda aderência com a temática do Grupo de Pesquisa “Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais”, do programa de pós-graduação *stricto sensu* em Direito da Faculdade de Direito de Vitória/ES, tendo sido produzido nesse ambiente acadêmico.

A importância da pesquisa se dá não apenas por sua multidisciplinariedade (direitos constitucional, tributário e penal); mas, também, pela relevância do tema, de modo a contribuir positivamente para o aprimoramento das relações entre os sujeitos passivos tributário e o poder tributante, sem perder de

vista o caráter fundamental do dever jurídico de pagar tributos e de contribuir para os gastos públicos em um Estado Fiscal Democrático de Direito.

A metodologia utilizada pelo presente estudo, quanto à pesquisa, foi bibliográfica e jurisprudencial, de natureza precipuamente qualitativa, com procedimento monográfico-dedutivo.

2. A obrigação de pagar impostos enquanto dever fundamental

No mundo ocidental pós-guerra, há décadas vem sendo empregado um enorme prestígio à temática dos direitos e garantias fundamentais; contudo, não vem sendo atribuído idêntica relevância aos “deveres fundamentais” que lhe são correlatos.

Tal situação de desprestígio ou “esquecimento” não passa despercebida pela doutrina contemporânea. É o caso do artigo científico de autoria do professor Adriano Sant’ana Pedra, publicado em obra coletiva:

“Embora as Constituições geralmente estabeleçam deveres em seu texto, tem havido um certo esquecimento das questões relativas aos deveres fundamentais da pessoa humana, e isso ocorre especialmente em razão da influência liberal, com o desprezo da solidariedade, bem como em razão do temor de que esses deveres servissem a regimes autoritários, como forma de reação aos horrores praticados contra a humanidade ao longo da História.” (BAHIA et al., 2020, p. 27).

As dificuldades se iniciam pela formulação de um critério distintivo seguro entre “direito fundamental” e uma mera “obrigação” jurídica, a qual pode ter fundamento em uma lei formal (por exemplo, o pagamento de tributos) ou em um simples contrato (por exemplo, o pagamento de uma prestação de aluguel).

Como forma de contribuir para o estudo do tema, o Grupo de Pesquisa “Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais”, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória (FDV), após longas e proveitosas discussões, formulou um conceito de “dever fundamental” como sendo

“uma categoria jurídico-constitucional, fundada na solidariedade, que impõe condutas proporcionais àqueles submetidos a uma determinada ordem democrática, passíveis ou não de sanção, com a finalidade de promoção de direitos fundamentais,” (GONÇALVES; FABRIZ, 2013, p. 92).

A doutrina compreende que, embora os deveres fundamentais constituam uma categoria jurídica constitucional própria, universal e permanente, que integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, o assunto vem sendo esquecido pelos constitucionalistas modernos. Há um certo desprezo doutrinário no reconhecimento de que os deveres fundamentais são a outra face (“oculta”) dos direitos fundamentais do indivíduo – “posições jurídicas passivas”, universais, permanentes e essenciais à consagração da dignidade da pessoa humana – “deveres de direitos fundamentais” (NABAIS, 2001).

Em que pese as discussões em torno do assunto, ao que parece, o fator distintivo que revela a natureza “fundamental” de um dever é a sua inserção no texto constitucional, quer implícita ou expressamente. Dessa forma, se o dever foi estabelecido – exclusivamente – através de uma lei ou, menos ainda, de uma simples cláusula contratual, se estará diante de uma mera obrigação jurídica, a qual não ostenta a qualidade de “fundamental”, embora, apenas por esse motivo, seu cumprimento não possa ser desconsiderado.

Todavia, não ofusca a natureza fundamental de um dever o fato deste constar expressamente em dispositivo de lei ou contrato, conquanto esteja previsto no texto constitucional apenas implicitamente, pois há forte relação entre dever e obrigação, conforme observam Abikair Filho e Fabríz (2013, p. 4-5):

“Os deveres se relacionam e inter-relacionam com as obrigações, sendo que, na maioria das vezes, se apresentam de forma mínima dentro do ordenamento jurídico brasileiro, quase que totalmente

esquecidos pela Constituição e pelo direito internacional. [...].”

Os deveres fundamentais, portanto, são aqueles essenciais à sociedade e ao Estado e, sob essa perspectiva, é razoável entender que decorrem da ideia de solidariedade dos indivíduos perante o grupo do qual pertencem.

Essa ideia de solidariedade é analisada por Pedra e Freitas (2015, p. 64) ao afirmarem que é a “maneira de atuar que impele à vontade individual e coletiva para buscar conscientemente a satisfação das necessidades básicas do outro”. Contudo, vem sendo “desprezada” universalmente ao longo do tempo, pois a tônica é resguardar o indivíduo em face do Estado, garantindo ao máximo suas liberdades de ir e vir, de ter (propriedade) e de se comportar (agir ou se omitir).

Os direitos representados pelas “liberdades” têm custos, por sua vez, representados pelos deveres. Para Holmes e Sunstein (2019, p. 13), ignorar tais custos é “deixar certas trocas dolorosas fora do nosso campo de visão”.

É o caso, em específico, dos tributos os quais são encarados como uma “troca dolorosa” – “norma de rejeição social”, Martins (2005, p. 267) – a qual objetiva financiar o Estado e que decorre deste dever de solidariedade ou responsabilidade do indivíduo para com o corpo social ao qual pertence.

O tributo é essencial para a manutenção do Estado Fiscal – expressão que designa a ambiência de uma organização estatal que não é custeada pela exploração, direta ou indireta, de atividade econômica ou pela exploração de seu próprio patrimônio mobiliário ou imobiliário.

Essa é a observação de Crisóstomo e Da Cunha Júnior:

“Através do recolhimento de tributos, o Estado arrecada os recursos necessários para cumprir a sua finalidade de erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais e garantir do bem-estar coletivo, implementando os objetivos fundamentais do Estado de Direito, nos termos gizados no art. 3º da Constituição Federal de 1988.” (BAHIA, 2020, p. 121).

Torres (1991, p. 98), ao associar o Estado Fiscal à ideia de liberdade, livre-iniciativa e propriedade privada, considera a imposição tributária como sendo um “preço” a ser pago:

“O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras da liberdade humana, permitindo o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços. Constituindo o preço dessas liberdades, por incidir sobre as vantagens auferidas pelo cidadão com base na livre iniciativa, o tributo necessitava de sua limitação em nome dessa mesma liberdade e da preservação da propriedade privada, o que se fez, pelo constitucionalismo e pelas declarações de direitos, antecipados ou contemplados pelas novas diretrizes do pensamento ético e jurídico.”

Nessa toada, o tributo representa a “face oculta” ou “negativa” do direito fundamental à propriedade privada. Mais precisamente a espécie tributária “impostos”, em face desta não guardar correlação direta (caráter não contraprestacional ou não sinalagmático) com qualquer atividade estatal individualizada e especificamente dirigida em benefício do contribuinte².

Afinal,

“o financiamento de direitos básicos por meio da renda tributária nos ajuda a ver claramente que os direitos básicos são bens públicos: serviços sociais pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual.” (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 35).

Observam Holmes e Sunstein (2019, p. 9) que “a liberdade tem pouco valor quando aqueles que aparentemente a possuem não dispõem de recursos necessários para dar eficácia a seus direitos”.

A par disso, esse compromisso tributário para com o corpo social é um instrumento de efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana e se revela objeto de cobrança não apenas pelo Estado

Fiscal, mas também, por todos os seus componentes, conforme observa Tipke (2002, p. 81) ao lembrar o “interesse que o contribuinte tem de que os demais também paguem os tributos devidos”.

Portanto, a ambiência de um Estado Fiscal Contemporâneo induz à conclusão de que o pagamento de ICMS, espécie tributária cuja competência para instituir e cobrar foi atribuída constitucionalmente aos estados-membros e ao Distrito Federal – representa um dever fundamental do contribuinte cujo cumprimento interessa não apenas ao órgão estatal arrecadador, mas também, a todo o corpo social.

3. A tese de repercussão geral fixada pelo STF que criminaliza a “apropriação indébita” de ICMS

O STF (BRASIL, 2019) decidiu que “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 artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43)”³, na véspera dos primeiros casos de Covid-19 surgirem no Brasil.

A decisão em referência se deu sob o manto da repercussão geral⁴, o que significa que todos os órgãos e instâncias jurisdicionais brasileiras deverão segui-lo, diante do dever de uniformização da jurisprudência⁵.

Implicou criminalizar as pessoas físicas titulares de pessoas jurídicas, bem como sócios-diretores ou sócios-administradores, que não “repassem” aos erários públicos estaduais o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda ao consumidor, embora tenha sido devidamente contabilizado e declarado ao Fisco Estadual.

Há significativa polêmica em torno do mérito da decisão, diante das peculiaridades do ICMS no que diz respeito à sua sistemática de apuração (não cumulatividade) a qual implica que “aquele” ICMS cobrado do consumidor final não seja necessariamente (e, normalmente, não o é) o valor pelo qual o comerciante prestará contas com o fisco estadual (o valor das entradas – “ICMS a recuperar” – gera crédito a ser abatido com o valor do tributo incidente nas saídas – “ICMS a recolher”, de forma que o contribuinte somente recolherá a diferença entre ambos, e não o valor do tributo cobrado do consumidor final).

É o que explica Harada (2019):

“O ICMS destacado na nota fiscal não corresponde ao imposto devido, mas, simples procedimento para efeito contábil fiscal, a fim de possibilitar a apuração periódica do imposto não cumulativo, por meio do mecanismo contábil de crédito pela entrada de mercadoria no estabelecimento, e de débito pela saída da mercadoria desse mesmo estabelecimento e no mesmo período de apuração. Do confronto entre créditos e débitos, de natureza meramente financeira, e não física, resulta o imposto devido no período, ou o crédito a ser transferido para período subsequente.”

Dessa forma, ao se considerar a sistemática de apuração do tributo estadual ICMS [valor a recolher = ICMS entradas/créditos – ICMS saídas/débitos), exsurge forte questionamento se o entendimento do STF não estaria chancelando uma autêntica “prisão por dívidas” – algo inadmitido pelo texto constitucional de 1988⁶ e por diversos tratados e convenções internacionais dos quais o Brasil é signatário, a exemplo do “Pacto San José da Costa Rica”⁷ – já que se trataria apenas de “tributo declarado e não pago”, simples inadimplência.

Nesse ponto, convém mencionar que o atraso no recolhimento do ICMS declarado pelo próprio contribuinte, bem como no pagamento de qualquer outro tributo objeto de declaração idônea do sujeito passivo, é objeto apenas de acréscimos moratórios (multa de mora + juros de mora) sobre o valor principal inadimplido; ou seja, não se trata de ilícito administrativo-tributário propriamente dito, de forma que não é aplicada a chamada multa isolada ou de ofício.

Ora, “um fato lícito perante a lei tributária não pode ser tratado como um ilícito pela lei penal, sob pena de o próprio sistema jurídico-constitucional se mostrar incoerente” (SCHMIDT, p. 323).

De outra banda se poderia sustentar que ao firmar referido entendimento, o Judiciário estaria prescrevendo condutas delitivas por analogia, trançando nova política criminal tributária, à mingua de lei, o que é vedado em nosso ordenamento constitucional penal.

Afora isso, outro ponto levanta forte discussão acerca do grau de acerto da decisão e reside nos casos de venda a prazo inadimplida, situação em que não haverá “valor” algum com o qual comerciante veio a se “apropriar”, bem como nos casos de ICMS “substituição tributária” (art. 150, § 7º, CF/88 (LGL\1988\3)).

Como se percebe, são muitos os fundamentos que põem em dúvida o nível de acerto da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal que criminalizou a conduta em estudo.

Feitas tais considerações preliminares acerca do possível desacerto jurisprudencial, passa-se ao efetivo propósito do presente estudo.

A decisão em referência se deu com base na *repercussão econômica do imposto indireto* em que o consumidor final (“contribuinte de fato”) arca com o ônus financeiro do tributo.

Partiu do pressuposto de que o comerciante (“contribuinte de direito”) cobra do consumidor final (“contribuinte de fato”) o valor do ICMS destacado na nota fiscal de saída do produto ou de prestação de serviços, e que o eventual não repasse dessa importância a quem de direito (fisco estadual) representa apropriação indébita nos termos da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43), em seu art. 2º, inciso II, *verbis*: “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.”

A pena abstratamente prevista para esse tipo de conduta está destacada no parágrafo único do citado dispositivo legal como sendo detenção de seis meses a dois anos e multa.

Outro ponto que merece destaque, por fazer toda diferença para o aplicador da citada jurisprudência, diz respeito ao emprego do adjetivo “contumaz” ao se referir à conduta do “devedor”. O mesmo se dá quanto à exigência do elemento volitivo “dolo de apropriação”, o qual induz que a tipicidade somente alcança aqueles que ostentaram vontade livre, deliberada e consciente de “ficar com o dinheiro para si”, embora tenha declarado corretamente aquela operação – o que permite rotular o entendimento como uma incoerência, pois se o “devedor contumaz” declarou o montante de tributo devido com exatidão como pode ter “dolo de apropriação”?

Importante destacar que a “Corte Constitucional” não chegou a definir o que seria contribuinte “contumaz”, deixando ao exclusivo alvedrio dos estados-membros e do Distrito Federal sua definição, podendo, por exemplo, ser considerado como tal aquele sujeito passivo que não recolha ICMS a partir de duas competências mensais consecutivas ou três alternadas – inadimplência reiterada.

É evidente que o uso de conceitos jurídicos indeterminados aumenta o grau de subjetividade do aplicador da jurisprudência, que no caso é vinculante, o que traz acentuados prejuízos ao Estado de Direito, no que concerne ao valor “segurança jurídica” a ser concretizada através do absoluto respeito os princípios da legalidade e da tipicidade em matéria penal.

4. A excepcionalidade epidêmica como excludente de culpabilidade – causa supralegal de justificação

Como é de sabença geral, a partir de fevereiro do ano de 2020, o Brasil passou a conviver com o vírus Sars-CoV-2 e suas variantes, em uma inegável situação de calamidade pública sanitária de grandes proporções.

Visando conter a proliferação da doença viral conhecida por “Covid-19”, diversos governadores estaduais e do Distrito Federal, bem como prefeitos municipais, adotaram algumas medidas rígidas: instalação de barreiras sanitárias, imposição de regras de distanciamento social e, sobretudo, o fechamento provisório de estabelecimentos comerciais/industriais/prestadores de serviços, exceto

quanto àqueles considerados como “essenciais”.⁸ No mínimo, nas localidades em que o funcionamento comercial foi permitido, houve a decretação de horário reduzido para atendimento ao público.

Até mesmo aqueles estabelecimentos cujo funcionamento foi consentido pelo Poder Público, a redução de clientela foi sentida, eis que parcela significativa da população ficou – com razão – receosa de frequentá-los.

Tal situação, inegavelmente, afetou negativamente a economia, provocando desemprego e grave recessão econômica sem precedentes nos últimos 40 anos.

Observando a cronologia dos fatos, se pode observar que tais medidas administrativas foram decretadas já na “vigência” do entendimento do STF, objeto do presente estudo.

Contudo, a situação de excepcionalidade vivenciada pela pandemia de Covid-19 no Brasil mostra que o entendimento supra, embora vinculante, deve ser flexibilizado, considerando a ausência de capacidade de autodeterminação dos empresários, no sentido de recolher tempestivamente seus tributos.

Nesse contexto, exsurge uma tensão entre o dever fundamental de recolher ICMS, ainda mais evidenciado diante da criminalização jurisprudencial de seu descumprimento, e o direito fundamental ao exercício de atividade econômica ou profissional (Constituição Federal de 1988, arts. 1º, IV, 3º, I a IV, 5º, XIII, 170, *caput*), o qual ficou bastante fragilizado em tempos de calamidade sanitária, em função do “necessário” distanciamento social, o qual fez com que estabelecimentos empresariais, industriais e prestadores de serviços em geral tivessem que “fechar suas portas” por alguns meses, retomando gradualmente o seu normal funcionamento – em que pese o risco de um novo fechamento, em face da considerável possibilidade de uma terceira, quarta ou quinta “onda de Covid-19”.

Nessa ordem de ideias, se faz mister analisar a presença de uma excludente de culpabilidade, mesmo diante do dever fundamental de pagar impostos e do entendimento sufragado pelo STF, objeto do presente estudo, caracterizada pela inexigibilidade de conduta diversa trazida pela calamidade sanitária de Covid-19, a qual fez (e ainda faz) com que muitos contribuintes de ICMS não repassassem referido tributo estadual aos cofres públicos – embora tenha sido cobrado do consumidor – na tentativa de manter suas atividades em funcionamento.

Ademais, a simples inadimplência tributária não pode ser considerada crime, conforme proibição fundamental de prisão civil por dívidas, constante na Constituição Federal, em seu artigo 5º, LXVII. Assim, deve o art. 2º II, da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43) ser interpretado conforme essa garantia constitucional:

“Ao nosso ver, a norma do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43) deve ser interpretada em conformidade com a Constituição. Seu alcance, assim, abrangerá somente aquelas situações nas quais o não pagamento do tributo envolva um artifício qualquer, que impossibilite a cobrança pelos meios ordinários, da quantia devida à Fazenda a título de tributo.” (MACHADO, 2011, p. 421).

Em que pese a importância da discussão no campo doutrinário acerca do sentido e alcance do tipo penal em análise, como antes anunciado, o objeto da presente pesquisa não a contempla. O recorte aqui adotado diz respeito ao dever fundamental de pagar impostos, reforçado pelo entendimento jurisprudencial supracitado, diante da possível excludente de culpabilidade trazida pela pandemia de Covid-19 – inexigibilidade de conduta diversa.

Nesse sentido, digno de relevo a seguinte matriz disciplinar:

“O princípio da dirigibilidade normativa indica que a responsabilidade criminal do homem, ou melhor, a culpabilidade, é formada pela capacidade de autodireção (elemento empírico) e pela possibilidade de comportamento conforme o direito (elemento normativo).

Esta concreta '*capacidade de autodireção* tem como fundamento o *princípio da alteridade*. O homem, em sociedade, é *alter e ego*. Em circunstâncias normais o homem *sabe o que faz* e tem o poder de *não fazer o que faz*'. (grifos do original)

A capacidade de autodireção do homem, formadora do poder de decidir, possui, como premissas alternativas de decisão, os valores que formam a personalidade ética do homem e a integram como consequência da interação com o ambiente social. Na busca de preservação dos valores ético-existenciais de convivência social, e, por conta do princípio da alteridade, capacidade de autodeterminação do homem, é que o direito dita regras e impõe sanção.

Neste sentido, o direito penal é um conjunto normativo que visa a atividade humana dentro de seu contexto social. Tem uma função preventiva geral, ou seja, os comandos normativos, que protegem valores sociais, têm, como meio de proteção dos bens jurídicos, a pena. Esta é utilizada quando o homem, por meio de determinada ação, desobedece ao mandamento contido na norma e ofende o bem tutelado por interesse de convivência social, refletindo uma personalidade jurídico-penalmente desvaliosa." (NAHUM, 2001, p. 17).

Então, o direito deve ditar suas regras e impor sanções considerando apenas as situações em que o homem tenha capacidade de se autodeterminar, mudar o destino das "coisas", por mais valioso que seja o bem jurídico tutelado pela norma penal incriminadora. Fora de tais casos (ausente o "poder de autodireção"), se estará diante de uma causa supralegal de justificação de uma conduta penalmente relevante – excludente de culpabilidade pela inexigibilidade de conduta diversa.

Assim, em que pese a conduta seja tida como ilícita, o que se cogita em tese, não seria o caso de punir o acusado, já que não seria razoável exigir do suposto infrator um comportamento diverso daquele tipificado penalmente.

Esse tipo de conduta, por ser considerada omissiva ou negativa diante de um dever de agir, é considerada delituosa quando o agente teve efetivas condições de não se omitir. Nesse sentido:

"Os crimes omissivos, por sua vez, são aqueles praticados mediante uma conduta negativa. São delitos de não fazer. Contudo, seria equivocado reduzir os crimes omissivos a mero ócio, à inatividade. [...]. Portanto, a omissão, *per sí*, não é razoável para categorizar crimes dessa natureza. Trata-se de uma modalidade criminosa que se configura a partir de uma tríade, a saber: omissão, dever jurídico e condição de intervir. Em outros termos, só se pode alegar crime omissivo quando o estado de inércia envolver pessoa que deveria atuar em razão de uma ordem normativa, tendo condições para tal." (BRAYNER; ANDRADE; BRAYNER, 2020, p. 261).

Adverta-se que inexigibilidade de conduta diversa ou capacidade reduzida de se determinar conforme o direito não equivale à ausência absoluta de opção comportamental. Pode até haver outra "saída" para o contribuinte, mas o contexto fático lhe mostrou que seria mais prejudicial, se comparada à inadimplência tributária. Seria o caso, por exemplo, do empresário ser forçado a escolher, naquele mês, o que pagar: o ICMS apurado ou a folha de salários de seus empregados.

Nessa perspectiva, a inexigibilidade de conduta diversa se aproxima a ponto de ser confundida com o estado de necessidade "exculpante", ambas excludentes de culpabilidade ou até mesmo da ilicitude.

Observa Toledo (1987, p. 166), ao diferenciar o estado de necessidade justificante⁹, do estado de necessidade exculpante¹⁰, que:

"Umás vezes o estado de necessidade exclui a ilicitude (caso do sacrifício de valores menores para salvar valores maiores), outras vezes exclui a culpa (casos de sacrifício de valores iguais aos que se salvam, ou mesmo de valores maiores, quando ao agente não era exigível outro comportamento)."

A par disto, a não exigência de outro comportamento (recolhimento pontual de ICMS) sacrifica – provisoriamente – valor igual (receita pública) ao que se salva (permanência daquela atividade econômica).

Diz-se causa “supralegal” porque, independentemente de estar descrita na norma penal como causa excludente da ilicitude, a ausência do poder decisório em determinada circunstância afasta a culpa do agente. “Realmente, a vida tem manifestações caprichosas que o Direito Penal Positivo não regula, porque foi humanamente impossível ao legislador as prever” (COSTA, 1999, p. 23).

Ademais, não há espaço nos Direitos Constitucional e Penal contemporâneos para a chamada “responsabilidade objetiva” – crime sem culpa ou pena sem culpa:

“Atualmente, já está assentado que o princípio da culpabilidade constitui não só um princípio de Direito Penal, como também no Direito Constitucional, que repudia qualquer espécie de responsabilidade objetiva. Também é certo que para ser imposta uma pena ao indivíduo é preciso que o fato lhe seja reprovável e é mister que seja culpável.

[...]

Assim, no Direito Penal atual é inconcebível falar em crime e, portanto, em pena sem culpa, fato expresso no brocardo latino *nullum crimen nulla poena sine culpa*.” (YAROCHEWSKY, 2000, p. 17).

O dolo de se apropriar do ICMS pertencente ao Fisco estadual não pode ser presumido diante desse cenário de calamidade sanitária. Ademais, nenhuma conduta poderá ser objeto de proibição ou de punição se não for intencional, praticada por “alguém com capacidade de entender e de querer” (SCHMIDT, 2001, p. 127), objeto de uma decisão de agir ou de se omitir e que acabou por violar um bem jurídico.

Nessa esteira de raciocínio, nem sempre as escolhas são racionais quanto ao cumprimento ou descumprimento de uma regra jurídica:

“Os custos sociais e econômicos, bem como os jurídicos, de observar e efetivar um dispositivo de lei se traduzem em uma escolha nem sempre racional, isto é, de forma consciente ou inconsciente a escolha vem pautada pelos efeitos que serão atribuídos às decisões.” (COUTINHO, 2017, p. 103).

Os efeitos econômicos da Covid-19 e a situação de excepcionalidade vivenciada permitem a flexibilização ora defendida, eis, inclusive, que não se pode desconsiderar que “toda aplicação do direito positivo envolve interpretação, o que ocorre num contexto histórico específico e pressupõe um pano de fundo compartilhável” (COURA; DE PAULA, 2008, p. 217).

Tal pensamento doutrinário, ao que parece, converge para a regra positivada no *caput* do art. 20 da denominada “Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro” (BRASIL, 1942), segundo a qual não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que tenham sido consideradas as consequências práticas dessa decisão.

A título ilustrativo do que ora se discorre, segue caso prático apontado por Costa (1999, p. 30), julgado pela corte penal alemã:

“Para se ter uma noção prática da extensão da aplicação do princípio da não-exigibilidade na esfera do dolo, vale lembrar um caso julgado pelo Tribunal de Reich. Uma empresa exploradora de minas concordou que, quando pelo nascimento de um filho, o pai mineiro poderia ficar em casa, recebendo integralmente seu soldo. Os mineiros então, quando o parto acontecia num domingo, exigiam da parteira que declarasse que ocorrera num dia útil de trabalho, sob pena de não lhe solicitar os préstimos. De maneira que a parteira, para não perder o sustento, foi levada a fazer declarações falsas no Registro de Nascimento. Conduzida a julgamento, a corte penal alemã isentou-a de culpa, sob o fundamento de que dela não se podia exigir outra conduta, em face das ameaças dos mineiros.”

A presença de circunstâncias fáticas extremamente anormais torna inexigível o comportamento legalmente definido (dever jurídico) e representam causa supralegal que exclui a culpabilidade do agente omissor.

Nahum (2001, p. 102) explica que a impossibilidade objetiva de realizar uma ação mandada implica um juízo de exigibilidade individual, personalística, diante da capacidade concreta do agente em poder agir (binômio: exigência do dever x exigência do poder agir). Arremata o penalista:

“Por isso, pode-se afirmar que a relevância da omissão, tanto nos delitos omissivos próprios como nos impróprios, está constituída pela exigência do dever e pela exigência do poder agir, perante a capacidade concreta, (objetiva e individual) do agente.

Inexistente essa capacidade concreta em virtude de fatores impeditivos imperiosos, não se poderá imputar responsabilidade criminal pela omissão do garantidor.”

Ainda segundo o autor, “em verdade esse poder e dever de agir compõe o tipo aberto do crime omissivo e, quando inexigível em virtude de fatores objetivos, a conduta é atípica” (2001, p. 103).

Esse “balanceamento entre o grau de ofensividade ao bem jurídico e as circunstâncias exteriores do caso” defendido por Nahum (2001, p. 104), se verifica aqui, ao considerarmos de um lado, o dever fundamental de pagar ICMS e, do outro, as consequências econômicas trazidas pela crise sanitária de Covid-19, potencializadas em razão das medidas administrativas restritivas ao funcionamento das atividades comerciais, industriais e prestadoras de serviços.

Verifica-se, portanto, a presença de uma causa supralegal, excludente de culpabilidade no crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43), a qual tem o efeito de flexibilizar o entendimento do STF, enquanto perdurarem os efeitos, notadamente econômicos, da pandemia de Covid-19.

5. Considerações finais

O estatuto jurídico do indivíduo não contempla apenas direitos, mas também, deveres, igualmente fundamentais. Embora pouco estudados doutrinariamente e pouco valorados pelos tribunais pátrios, existem deveres que transpassam a noção de mera obrigação legal e que, assim, são considerados fundamentais. Entre eles, se situa o de pagar impostos, contribuindo assim para a manutenção de um Estado Fiscal, o qual é caracterizado pela regra geral de inviolabilidade da propriedade privada e de financiamento privado dos gastos públicos.

A presente pesquisa se restringiu ao âmbito do tributo estadual ICMS – imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação dos serviços de transporte interestadual/intermunicipal e de comunicação –, diante do que restou decidido pela Corte Constitucional Brasileira (STF), sob o manto da repercussão geral, em meados de dezembro de 2019, no sentido que comete crime de apropriação indébita tributária o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço.

Em que pese aludida decisão vir causando muita polêmica entre os estudiosos do Direito Tributário, por conta, entre outros argumentos, da impossibilidade jurídica brasileira de prisão por “dívidas”, nos termos do art. 5º, LXVII, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) e de acordos internacionais dos quais o Brasil faz parte, o presente artigo primou por investigar juridicamente e responder à outra questão atinente ao ambiente acadêmico no qual foi elaborado: mesmo diante do dever fundamental de pagar ICMS e do entendimento firmado pelo STF, durante os efeitos da pandemia pela Covid-19 estaria presente uma excludente de culpabilidade (inexigibilidade de conduta diversa em razão da crise econômica igualmente instaurada) hábil a “descriminalizar” a conduta de não recolher o ICMS descontado ou cobrado do consumidor?

A resposta a tal indagação é afirmativa, no sentido de que, mesmo sem haver indicação expressa na lei penal, nem na tese de repercussão geral firmada pelo STF, se está diante de uma causa supralegal de exclusão de culpabilidade caracterizada pela inexigibilidade de conduta diversa.

6. Referências

BRAYNER, C., ANDRADE A., & BRAYNER, A. Memória e omissão: a tutela penal ambiental da

colecção Memória Nacional. *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, Vitória, v. 21, n. 3, p. 237-278, set.-dez. 2020. Disponível em: [<https://doi.org/10.18759/rdgf.v21i3.1661>].

CIDH. *Corte Interamericana de Derechos Humanos*: Convenção Americana sobre Direitos Humanos de 22.11.1969. Disponível em: [www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm]. Acesso em: 10.05.2021.

COSTA, Djalma Martins da. *Inexigibilidade de conduta diversa*: teoria, prática, como questionar os jurados. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

COURA, A. DE C.; DE PAULA, R. F. Interpretação e aplicação das súmulas vinculantes e a cláusula “se for o caso”: para uma análise crítica da pretensão de “aplicação automática” das súmulas vinculantes. *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, n. 4, p. 213-229, 25 ago. 2008.

COUTINHO, A. R. Força da lei e o projeto de declínio da ordem simbólica. *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, v. 18, n. 1, p. 89-112, 14 jun. 2017.

CRISÓSTOMO, Allana Carolina de Castro; DA CUNHA JÚNIOR, Dirley. Intervencionismo estatal na pandemia do Covid-19: diferimento de tributos e sua efetividade à luz da justiça social tributária. In: BAHIA, Saulo José Casali (Coord.). *Direitos e deveres fundamentais em tempos de coronavírus*. São Paulo: IASP, terceiro volume, 2020.

GONÇALVES, Luísa Cortat Simonetti; FABRIZ, Daury Cesar. Dever Fundamental: a construção de um conceito. In: DE MARCO, Christian Magnus e outros. *Direitos fundamentais civis: teoria geral e mecanismos de efetividade no Brasil e na Espanha*. Joaçaba: Editora UNOESC, 2013. t. I. p. 87-96.

HARADA, Kiyoshi. Criminalização do ICMS declarado e não recolhido. *Tributário: Revista Digital*, São Paulo, v. 20, n. 57, mar. 2019. [on-line]. Disponível em: [<https://tributario.com.br/harada/criminalizacao-do-icms-declarado-e-nao-recolhido/>]. ISSN 1676-4404.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos*: por que a liberdade depende dos impostos. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

MACHADO. Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. *Revista da AGU*, Brasília, v. 1, 2001. Disponível em: [www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/15184/1474]. Acesso em: 13.11.2019.

NAHUM, Marco Antônio R. *Inexigibilidade de conduta diversa*: causa supralegal excludente da culpabilidade. São Paulo: Ed. RT, 2001.

PEDRA, Adriano Santa'na. Deveres humanos em situações de calamidade sanitária. In: BAHIA, Saulo José Casali e outros (Coord.). *Direitos e deveres fundamentais em tempos de coronavírus*. São Paulo: Editora Iasp, 2020. v. 3. 708p.

PEDRA, Adriano Santa'na; FREITAS, Rodrigo Cardoso. A função social da propriedade como um dever fundamental – DOI: 10.12818/P.0304-2340.2015v66p53. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, [S.l.], n. 66, p. 53-74, set. 2015. ISSN 1984-1841. Disponível em: [<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1681/1597>]. Acesso em: 11.05.2020.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O princípio da legalidade penal no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. *Da inexigibilidade de conduta diversa*. São Paulo: Del Rey, 2000.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

7. Legislação

BRASIL. *Constituição*. República Federativa do Brasil de 1988. DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei 13.105. *Código de Processo Civil*. Brasília/DF, 16.03.2015. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm]. Acesso em: 18.10.2020.

BRASIL. Lei 8.137. *Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências*. Brasília/DF, 27.12.1990. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm]. Acesso em: 14.10.2020.

BRASIL. Decreto-Lei 4.657. *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LGL\1942\3)*. Brasília/DF, 04 de setembro de 1942. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm]. Acesso em: 11.11.2020.

8. Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 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 8.137/1990 (LGL\1990\43). RHC 163334/SC, Recorrente(s): Robson Schumacher e outros, rel. Min. Roberto Barroso. Brasília, 18.12.2019. *Diário da Justiça Eletrônico* 19, de 31.01.2020.

1 Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação dos serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

2 Art. 16, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66): Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

3 BRASIL. STF, Recurso Ordinário no HC (*habeas corpus*), Pleno, 163334/SC, j. 18.12.2019.

4 Lei 13.105/2015, Código de Processo Civil, arts. 1.035 e 1.036.

5 *Ibidem*, arts. 926 e 927, III.

6 Art. 5º, LXVII, da Constituição Federal de 1988.

7 Art. 7º, item 7, do “Pacto San José da Costa Rica” promulgado através do Decreto 678/92.

8 Foram reconhecidas como atividades essenciais as desenvolvidas por farmácias, estabelecimentos públicos ou privados prestadores dos serviços de saúde, supermercados, postos de combustíveis, entre outras poucas atividades.

9 Art. 34, do Código Penal alemão.

10 Art. 35, do Código Penal alemão.

