

**HC Nº 399.109 – SC (2017/0106798-0) A RECENTE CRIMINALIZAÇÃO DO STJ
DIANTE DA OMISSÃO NO RECOLHIMENTO E APROPRIAÇÃO INDÉBITA
DO ICMS PRÓPRIO.**

**HC Nº 399.109–SC (2017/0106798-0) THE RECENT CRIMINALIZATION OF
THE STJ BEFORE THE OMISSION IN THE COLLECTION AND
INDEMNIFICANT APPROPRIATION OF THE OWN ICMS.**

Amanda Rosa Damascena Mendes¹

Prof. Dr^a Fernanda Ravazzano Lopes Baqueiro².

RESUMO: O objetivo precípua do presente artigo científico é discutir os motivos que levaram o STJ a criminalizar a omissão diante do recolhimento e apropriação indébita do ICMS próprio, a ser aplicada nos crimes contra a ordem tributária, popularmente conhecida como crimes de colarinho branco, e regida pela Lei nº 8.137/90 e pelo Direito Penal Tributário. Em que são tratados como crimes de menor potencial ofensivo para a sociedade, e que sob a ótica da teoria do etiquetamento, esta prática tem sido o grande diferencial dos empresários, acarretando no crescimento desleal das empresas, além de discutir a dificuldade na identificação do agente, a possibilidade da extinção da punibilidade com o pagamento da obrigação, além do arquivamento por insignificância em razão do patamar fixado pelo STF, existindo, portanto, requisitos objetivos a serem analisados a fim de garantir, uma penalização mais efetiva no que tange à execução do pagamento da dívida e distribuição dos repasses advindos do ICMS, visando o desenvolvimento social, de atenção básica em relação às políticas voltadas para a saúde, educação e segurança. Para atingir o objetivo mencionado, analisamos a evolução histórica da cobrança do ICMS no Brasil, assim como a atuação do ordenamento jurídico brasileiro acerca da legislação aplicada aos crimes tributários, e a proposta de criminalização da conduta que versa sobre a omissão e apropriação indébita do ICMS.

PALAVRAS-CHAVES: Crimes tributários. ICMS. Criminalização pelo STJ. Crimes de Colarinho Branco. Aplicação da Pena.

ABSTRACT: The main objective of this article is to discuss the reasons which led the STJ to criminalise the omission before the recollection and misappropriation of ICMS itself, to be applied in crimes against the order of taxation, popularly known as white-collar crimes, and governed by Law No. 8.137/90 and Criminal Tax Law, in which they are treated as crimes of less potential offensive to society, and that in the perspective of the theory of tagging, this

¹Graduanda em Direito pela Universidade Católica do Salvador – UCSAL (2019.1). E-mail: amandardm86@gmail.com.

²Pós-doutorado em relações internacionais pela Universidade de Barcelona-ES. Doutora e Mestra em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia. Professora do Mestrado em Políticas sociais e cidadania da UCSAL. Membro do corpo permanente para o Mestrado em Direito da UCSAL. Professora da pós-graduação em ciências criminais, Direito Tributário e Direito médico da UCSAL e da pós-graduação em Direito Público da faculdade baiana de Direito. Professora na graduação da UCSAL e FSBA. Orientadora. E-mail: fernanda.baqueiro@pro.ucsal.br.

practice has been the great differential of entrepreneurs, resulting in unfair growth of companies, in addition to discussing the difficulty in the identification of the agent, the possibility of extinction of criminality with the payment of the obligation, in addition to the archiving by insignificance in reason. The level set by the Supreme Court, is, therefore, requirements, objectives to be analyzed in order to ensure a more effective penalty regarding the execution of the payment of the debt and distribution of Lendings arising from ICMS, aiming at the development of basic care in relation to targeted policies for health, education and security. To achieve the objective mentioned, we analyze the historical evolution of the levying of ICMS in Brazil, as well as the performance of the Brazilian legal about the legislation applied to tax crimes, and the proposal of criminalization of conduct which talks about the omission and misappropriation of the ICMS.

KEYWORDS: Tax crimes. ICMS. Criminalization by STJ. White Collar Crimes. Application of the Penalty.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL; 2.1 HISTÓRICOS DA COBRANÇA INDEVIDA DE ICMS. 2.2 PROBLEMAS SOCIAIS RELACIONADOS; 3 LEI 8.137/90 E A ATUAÇÃO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO; 4 O PROBLEMA DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES FISCAIS SEGUNDO A TEORIA DO ETIQUETAMENTO. 4.1 A RESPONSABILIDADE DO AGENTE. 4.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. 4.3 ARQUIVAMENTOS POR INSIGNIFICANCIA; HC N° 399.109 – SC (2017/0106798-0) QUE ENSEJOU NA DECISÃO DO STJ EM CRIMINALIZAR O RECOLHIMENTO INDEVIDO DE ICMS 5.1 RESP 1598005/SC; 6 CONCLUSÃO; REFERENCIAS.

1 INTRODUÇÃO

Existe uma problemática um tanto quanto histórica no sistema tributário brasileiro, no que diz respeito à criminalização, em decorrência da exacerbada cobrança no recolhimento de impostos, dando ensejo à sonegação fiscal, ou seja, na prática de crimes contra a ordem tributaria, passando a legislação a adotar meios para puni-las assim como a recente decisão do STJ em relação à omissão no recolhimento e apropriação indébita do ICMS próprio.

Preliminarmente ressalta-se que o 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”,

conforme preceitua o art.3º do Código Tributário Brasileiro. O conceito de tributo abrange os impostos, que vem a ser na acepção da palavra, uma imposição do Estado diante dos contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas objetivando o custeio de gastos com saúde, educação, segurança, dentre outros serviços essenciais. Dito isso, o imposto que norteará o presente artigo, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), tem como base, a constituição federal, especificamente no art.170 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

É imperioso destacar a importância da aplicação da Lei nº 8.137/90, sancionada em 27 de dezembro de 1990, lei que define os crimes contra a ordem tributária, aos quais elencam em seus artigos, os principais verbos que definem as diversas práticas de sonegação fiscal frente à ordem econômica financeira, bem como a proteção do contribuinte (BRASIL, 1990).

No Estado da Bahia, a fiscalização dos crimes contra a ordem tributária se dá em ação conjunta com o Ministério Público Estadual e a Secretaria da Fazenda, e seus órgãos fiscalizatórios e de inteligência.

Um dos problemas encontrados na recente criminalização se dá acerca da efetividade dos mecanismos adotados pelo Direito Penal Tributário e o poder punitivo do Estado para de fato disciplinar a prática criminosa, pelo fato de esta indignação se dá por se tratar de crimes que giram em torno de grandes fortunas, analisando como necessária a ressalva sobre a diferenciação entre o pequeno contribuinte que este, acabaria por encontrar dificuldades na ascensão, e manutenção do seu negócio, sofrendo então com a carga tributária, deste, não trataremos.

Ainda fazendo crítica as sanções penais aplicadas nos crimes tributários é forçoso mencionar à impossibilidade de prisão em flagrante, tendo em vista que, para instauração de Denúncia, tem como requisito a inscrição em dívida ativa, além de não poder deixar de trazer à baila, a aplicação da insignificância diante do valor histórico da dívida tributária, que no Estado da Bahia, com base em decisões dos tribunais superiores, que fixaram em até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), o valor necessário para ensejar o arquivamento de processos e procedimentos administrativos.

Levantaremos ainda, a questão da efetividade na punibilidade, pois, em razão desde instituto, os sócios administradores acabam por responder até com medidas socioeducativas,

não nos esquecendo de mencionar o curto prazo prescricional da imputação dos crimes, que com a realidade do sistema judiciário brasileiro, acaba também por beneficiar os imputados.

2 CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

A sonegação fiscal trata-se de desobediência civil do agente, diante do descumprimento da obrigação no que diz respeito ao pagamento de tributos, prática esta que já havia sido criminalizada, com a entrada em vigor da Lei nº 4.729, em 14 de julho de 1965, diante da violação de Leis e procedimentos fiscalizatórios tanto do processo penal, quanto às práticas envolvendo o direito tributário que norteiam e disciplinam a cobrança e o pagamento de tributos (BRASIL, 1965).

Em apreciação da aludida legislação, conforme dispõe, sua criminalização dá-se em razão das obrigações tributárias em que, os empresários, atuando como sujeitos ativos ou passivos, estão incumbidos ao pagamento de tributos, especificamente o ICMS, que é o cerne do nosso estudo, contudo, havendo a possibilidade do agente sofrer com a ação punitiva do Estado, diante do inadimplemento das mesmas, acarretando no cometimento de infrações, que são regidas pelo Direito Penal e Tributário, para assim garantirem o devido cumprimento legal.

Em análise das aludidas condutas, as medidas a serem adotadas, consistem na aplicação dos remédios legais, visando à reparação do dano, e, em se tratando de infração tributária, objetiva-se a reparação da prestação indenizatória, como forma de punir o infrator, como preceitua o doutrinador Luciano Amaro, senão vejamos:

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das *multas* ou *penalidades pecuniárias*, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado. (AMARO, Luciano, Direito tributário brasileiro, 2010, p.458).

Ainda nesta senda, o Código Tributário Nacional traz em seu texto legal, os arts. 136, 137 e 138, dispositivos estes que tratam da responsabilização do agente, natureza e extensão dos seus atos, bem como a forma como se procede a extinção da punibilidade através do pagamento do tributo devido. A depender do tipo de infração empreendida acerca do descumprimento de um dever legal, esta pode ser menos ou mais severa, para assim, se fazer

justiça, tendo em vista que as sanções servem tão somente como uma prevenção geral, para que o infrator não torne a reincidir, suscitando também como função educativa. (BRASIL, 1966).

A referida prática acaba sendo de difícil constatação, no que diz respeito à responsabilização dos atos, ao passo que aquele que intenta a sonegar, age de forma considerada sofisticada a fim de ludibriar o fisco, e com isso, é possível, em sede de investigações, encontrar um grande esquema ao qual envolva desde sócios ou proprietários fantasmas/laranjas, os chamados testas-de-ferro, além da possível ajuda na alteração de informações nos livros fiscais, no que diz respeito ao recolhimento dos tributos, podendo envolver diversos profissionais, tanto contadores contratados pelas empresas, como auditores, visando, a omissão de informações e notas fiscais na declaração dos mesmos. (LOVATTO, Alécio Adão, 2008, p.42).

Com isso, é imprescindível a aplicação da lei de crimes contra a ordem tributária, Lei nº 8.137/90, especificamente no que traz o art.2º, II, que ficou popularmente conhecido como apropriação indébita tributária, tendo em vista o dolo em torno do crime de sonegação, que tem como pena a detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (BRASIL,1990).

Ainda nesta senda, a fim de coibir a prática da omissão, ressalta-se a atuação das autoridades diante do inadimplemento do dever do contribuinte em recolher o tributo devido, assim como a forma como os agentes visam o recebimento, pagamento e restituição do mesmo através das penalidades pecuniárias, diante do acréscimo de juros e mora quando o crédito não for pago integralmente ao vencimento, conforme entendimento do legislador, dispostos nos artigos 161, 164 e 167 do CTN (BRASIL, 1966), visando coibir a sonegação, tendo em vista tratar-se de um problema histórico no que diz respeito à comparação tanto do sistema punitivo, quando da aplicação da carga tributária implantados no Brasil, que hora tende a lesar o empresário, em razão de não conseguir arcar com o pagamento de tributos, consequentemente o fisco por não conseguir arrecadar recolher, ou a sociedade em razão os repasses aos programas sociais.

2.1 HISTÓRICO DA COBRANÇA INDEVIDA DE ICMS

A sonegação de impostos no Brasil é sete vezes maior que a corrupção, destarte, reconhecendo a exorbitante carga tributária e sua complexidade, no que diz respeito ao ICMS, o imposto este, senão, o mais importante, por incidir sobre o consumo através de operações interestaduais diante do transporte de produtos a serem comercializados, permitindo ao Estado consumidor, arrecadar uma parcela da receita tributária. Todos os Estados são considerados

consumidores, havendo uma diferenciação com os Estados produtores, pois cada região tem uma peculiaridade no tipo de cultura, lavoura e produção, podendo um só estado produzir e distribuir seus produtos e alimentos para vários outros, evitando que além do lucro com as operações interestaduais, arrecadado dos impostos de outros estados, obtenha também lucro advindo do consumo interno em seu território, o que ocasionaria a concentração de arrecadação, sendo esta, feita entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria (PERIÓDICO, PUCMINAS 2014).

Algumas vertentes chamam atenção para a problemática da carga tributária, que estaria impedindo o crescimento de alguns empresários, tornando vantajosa a prática da sonegação, em razão dos problemas que envolvem o prazo prescricional, a lentidão do sistema fiscalizatório e judiciário no país, o lapso temporal entre a autuação, análise da incidência do fato gerador, inscrição em dívida ativa, análise dos recursos interpostos, instauração de Denúncia, Inquérito ou até mesmo arquivamento a depender do valor em que se encontra a dívida, e o prazo estipulado para o pagamento da obrigação, possibilitando que os empresários se aproveitem desse lapso temporal para cobrir alguns outros prejuízos ou despesas urgentes, em razão de por não caber prisão em flagrante nos crimes de sonegação fiscal.

Diante desse cenário, grandes empresários acabam sonegando ao invés de pagarem seus impostos em dia, pois, até que a infração chegue a ser inscrita em dívida ativa, o empresário tem a opção de pagar a dívida, extinguindo a punibilidade, recorrendo aos sistemas de parcelamento de dívidas.

Segundo dados disponibilizados pelo Ministério da Fazenda, a arrecadação total de ICMS em 2012, foi de cerca de R\$ 327 bilhões (Confaz, 2012). Em contrapartida, é sabido que as empresas mais sonegam do que pagam, e em 2015, o Ministério da Fazenda disponibilizou uma lista contendo os 500 maiores sonegadores do Brasil, com valor girando em torno de R\$ 1,46 trilhão de reais (Uol, 2016).

Em análise da referida lista, junto ao portal da Receita Federal, as empresas que mais sonegam e que possuem filiais no Estado da Bahia, são dentre elas, a mineradora Vale do Rio Doce S.A e Braskem S.A. (Box, 2015).

Empresas de patrimônios vultosos que encontram mercado em nosso Estado, e por muitas das vezes, podendo beneficiar-se com programas de incentivo fiscal, e que mesmo assim, ludibriam o fisco visando enriquecimento.

2.2 PROBLEMAS SOCIAIS RELACIONADOS

Conforme previsto na constituição, o ICMS é o um imposto que ao ser arrecadado pelo Estado, tem seu recurso distribuído a fim de suprir alguns programas de atenção básica, tais como financiar a implantação de programas sociais, ou seja, a administração pública municipal, que cuida dos interesses da população de forma mais próxima, tende a utilizá-los, visando à melhoria na produtividade e renda local, proporcionando assim certa qualidade de vida a uma parcela menos favorecida.

No Estado da Bahia, a cota-parte do ICMS destinado, é de 25%, conforme dispõe documento de transparência disponibilizado pela SEFAZ/BA, sendo a verba destinada às áreas de saúde, educação, previdência social, segurança pública, saneamento, direitos da cidadania, urbanismo, assistência social, cultura, energia, trabalho, habitação, desporto e lazer, conforme estudo realizado em plataforma de transparência do governo baiano, através da apresentação do balanço da LOA, e do Balanço Geral de Receitas do Estado da Bahia ambos referentes ao exercício de 2018, trazendo como exemplo, um programa social de extrema importância, o FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação).

Além da transparência e publicidade dos atos e gastos demonstrados nos referidos documentos, é necessário destacar além da realidade vivenciada nas comunidades e bairros periféricos, problemas que podem ser encontrados tanto na capital, quanto nos demais municípios do interior baiano, que por má administração, ou como no caso em comento, a sonegação de ICMS por grandes empresas, muitas das vezes lhes faltam o básico, seja na merenda escolar, na defasagem de livros infantis em creches, ou até mesmo materiais básicos como luvas, que são imprescindíveis para o atendimento em hospitais e postos de saúde. Por isso, a importância da atuação do direito penal tributário, a fim de garantir a devida arrecadação.

3 LEI 8.137/90 E ATUAÇÃO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

No que diz respeito ao Estudo da Sonegação fiscal no Brasil, a fim de garantir o devido processo legal, e o princípio da legalidade, para a devida imputação da criminalização decorrente da desobediência civil do contribuinte, destacamos a legislação que gira em torno dos crimes tributários, a Constituição Federal de 1988, Emendas Constitucionais, além das Leis Ordinárias, em se tratando do Código Tributário Nacional, Leis Complementares, assim como as Leis federais e Estaduais. (LOVATTO, Alécio Adão, 2008, p.35).

De acordo com o entendimento doutrinário, no Brasil, a legislação tributária, além de estabelecer o fato imponible, podendo aplicar vultosas multas administrativas, ainda assim, o Código Tributário Nacional não consegue abarcar e definir todos os crimes contra a ordem tributária necessitando o amparo e aplicação de normas especiais. (LOVATTO, Alécio Adão, 2008, p.38-39).

É imprescindível destacar a fusão entre o direito penal tributário, desenvolvido a fim de garantir a imputação nos crimes contra ordem tributária, bem como a legislação penal extravagante que norteia esse tipo de crime, em especial a lei nº 8.137/90, e em se tratando especificamente da omissão de ICMS, destacamos a importância do art.2º, II da referida lei:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

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;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (**GRIFOS NOSSOS**) (BRASIL, 1990).

É imprescindível enfatizar que a atuação do Direito Penal é de extrema relevância, por ser um assunto rodeado de críticas por parte da doutrina, no que diz respeito à eficácia, diante da aplicação da pena, a fim de manterem alicerçados os princípios que norteiam tantos outros tipos penais, assunto este tratado por Luciano Amaro:

Os crimes ditos “tributários” ou “fiscais” (assim designados porque atentam contra o interesse da administração fiscal) não se distinguem dos demais delitos a não ser por aspectos periféricos e acidentais. O fato de o bem jurídico objeto da tutela penal ser o recolhimento de tributo não dá à legislação que discipline tais crimes a condição de ramo jurídico apartado do direito penal [...] (AMARO, Luciano, Direito tributário brasileiro, 2010, p.460).

Ainda nesta senda, em análise à esfera penal, podemos destacar que o Brasil abraçou a teoria penalista, fazendo com que as infrações fiscais suscitadas pudessem ser tratadas pelas normas e princípios do direito penal e processual penal, fazendo com que se chegasse à conclusão de que os crimes, apesar de tributários, possibilitaria o tratamento como qualquer outro delito penal comum. Emerson Lima Pinto, explica que o Direito Penal

Tributário é “O conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções, sendo certo que o adjetivo “tributário” pretende apenas dizer que as normas penais, que fazem parte da disciplina matriz, colocam sob sua tutela matéria tributária”. (LIMA PINTO, 2001, p. 26- 34).

Ainda assim, a diferença da imputação da pena na prática se dá por se tratar de crime de menor potencial ofensivo, sob o argumento de que as práticas dos agentes não oferecem perigo frente à sociedade, podendo gerar controvérsias em relação aos ensinamentos de alguns autores.

4 O PROBLEMA DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES FISCAIS SEGUNDO A TEORIA DO ETIQUETAMENTO

O enfoque do presente capítulo é esclarecer a crítica por trás da teoria do etiquetamento, que diz respeito à diferenciação de tratamento em relação ao agente responsável pelo delito, e as consequências que podem ser geradas através dessa “seleção” que pode ser feita pelo Direito Penal. Alguns doutrinadores chamam atenção para essa questão, em relação ao chamado “contágio hierárquico”, que pode acontecer diante da prática que vier a ser cometida por aquele empresário de grande porte, que ao sonegar impostos, consequentemente observou um considerável crescimento em seu estabelecimento, além de uma punição mais branda, à qual está disposta no art.2º, II da Lei 8.137/90, podendo de certa forma, influenciar pequenos empresários a seguirem as mesmas práticas, podendo refletir diretamente na distribuição de recursos sociais.

Segundo o estudo da teoria do etiquetamento, também conhecida pela teoria do labelling approach, é imperioso ressaltar a importância da análise feita em torno dos crimes fiscais, no que diz respeito ao estudo sociológico, em relação ao pertencimento de grupos sociais dos indivíduos que praticam o crime, entendimento este trazido por ANDRADE:

Se criminal é o comportamento criminalizado e se a criminalização não é mais do que um aspecto do conflito que se resolve através da instrumentalização do Direito e, portanto, do Estado por parte de quem é politicamente mais forte, os interesses que estão na base da formação e aplicação do direito Penal não são interesses comuns a todos os cidadãos, mas interesses dos grupos que têm o poder de influir sobre os processos de criminalização. (ANDRADE, (1997, p. 213).

Como forma exemplificativa, é possível fazer uma pequena comparação entre um crime de menor potencial ofensivo cometido por um indivíduo de classe menos favorecida e

por um empresário aos olhos da sociedade, no que diz respeito aos interesses. (PIMENTEL, 1983).

O legislador Alessandro Baratta, também traz em sua doutrina a questão do aspecto sociológico, chamando atenção para a problemática conhecida como “espelhamento”, no que em razão da influência negativa que esta prática pode causar na sociedade, nas classes menos favorecidas, tanto no que tange à distribuição de renda e serviços sociais, quanto na diferenciação da aplicação da pena, sob o argumento de que a referida prática não ofereceria risco ou efetiva ofensividade à sociedade. Vejamos o que diz Baratta acerca desta dinâmica do sistema punitivo:

O direito penal tende a privilegiar os interesses das classes dominantes, e a imunizar do processo de criminalização comportamentos socialmente danosos, típicos dos indivíduos a elas pertencentes, e ligados funcionalmente a existência da acumulação capitalista, e tende a dirigir o processo de criminalização, principalmente, para as formas de desvio típicas das classes subalternas [...] as maiores chances de ser selecionado para fazer parte do sistema penal aparecem, de fato, concentradas nos níveis mais baixos da escala social [...] e não só as normas do direito penal se formam e se aplicam seletivamente, refletindo as relações de desigualdades existentes [...]. (BARATTA, 2002, p. 1665).

Ainda nesta senda, podemos destacar que as decisões jurisprudenciais dos Tribunais Superiores também tratam da diferenciação no tratamento da criminalização, chamando a atenção para a análise do recurso de apelação apresentado, diante do provimento do pedido do réu, reduzindo a pena-base, mantendo apenas as chamadas consequências negativas, em virtude do alto valor em que foram sonegados, conforme argumentos a seguir expostos:

APELAÇÃO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. OMISSÕES DE SAÍDAS. ART. 1º, INC. II, DA LEI Nº 8.137/90. REDUÇÃO DE ICMS. CONDENAÇÃO MANTIDA. PENA. REDUÇÃO. I O réu fraudou a fiscalização tributária, suprimiu tributo estadual ao omitir operações de saídas em que há a incidência do imposto. II **Pena-base reduzida, sendo afastadas as vetoriais de culpabilidade e motivos, mantidas as consequências negativas, haja vista o total sonegado. Pena de multa também reduzida.** APELO DEFENSIVO PARCIALMENTE PROVIDO. (Apelação Crime Nº 70077202257, Quarta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rogerio Gesta Leal, Julgado em 17/05/2018).(TJ-RS - ACR: 70077202257 RS, Relator: Rogerio Gesta Leal, Data de Julgamento: 17/05/2018, Quarta Câmara Criminal, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 06/06/2018) (**GRIFOS NOSSOS**).

Ainda em relação à questão social, Alessandro Baratta traz o seguinte ensinamento:

[...] Segundo o interacionismo simbólico, a sociedade – ou seja, a realidade social – é constituída por uma infinidade de interações concretas entre indivíduos, aos quais um processo de tipificação confere um significado que se afasta das situações concretas e continua a estender-se através da linguagem. Também segundo a etnometodologia, a sociedade não é uma realidade que se possa conhecer sobre o plano objetivo, mas o produto de uma ‘construção social’. Obtida graças a um

processo de definição e de tipificação por parte dos indivíduos e de grupos diversos. (BARATTA, 2002, p. 87)

Em se tratando da “construção social”, o processo de definição e identificação dos agentes frente à sociedade, é que tem gerado tamanha problemática, diante de praticas que se dão de forma estruturada, arquitetada, com dolo, a fim de lesar o fisco.

4.1 A RESPONSABILIDADE DO AGENTE.

No que tange à responsabilização de um agente pelo cometimento de infrações em virtude da sonegação fiscal, é natural que haja dificuldade na caracterização e classificação, pois pode ser praticado por um extenso rol de pessoas, levando em consideração de que podem ser eleitos agentes que recebam em troca da prática delituosa, responsabilizando-se pela assinatura de documentação além de integrar ao quadro societário, quando na verdade, não passam de empregados da empresa corroborando assim, com a sofisticação da prática, vejamos o entendimento de Alécio Adão Lovatto:

A questão da autoria é uma das matérias mais difíceis na área da sonegação fiscal. Quem sonega tributos, em linhas gerais, faz uso de expedientes sofisticados, com interposição de pessoas, sejam elas fantasmas, testas-de-ferro (sócios de empresas laranjas), ou pseudoproprietários, porquanto, na base da sonegação, está uma ação cujo meio de se fazer valer foi por meio de falsidade material ou ideológica. Ninguém ou pouquíssimos reconhecem que praticaram a ação de sonegar, mesmo porque lhes assiste o direito de mentir [...]. (LOVATTO, 2008, p.42)

É imperioso destacar que a responsabilização de quem administra o esquema de omissão de notas fiscais e informações ao fisco, podendo enquadrar-se, o gerente administrativo da empresa, que tem como atribuição, a gestão tributária da empresa, ou sócio administrador que desenvolva as mesmas atribuições, podendo além de empreender a prática, coordenar para que a equipe assim proceda na emissão de notas fiscais, este, por assim dizer, seria tão culpado quanto aquele que se beneficia dessa prática e dos lucros advindos dela, que são os demais sócios ou o proprietário, podendo beneficiar-se com estes valores, ou até mesmo aplicando-os, visando crescimento do seu negócio por meio ilícito, fazendo deste, o diferencial de sua ascensão no mercado, desenvolvendo a chamada concorrência desleal.

No que diz respeito a quem deva ser imputado o crime, SABBAG explica que:

[...] em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”) (SABBAG, 2009, p. 635).

Conforme decisão jurisprudencial, podemos analisar de que forma os agentes são descritos no processo para assim, distinguir as condutas:

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE ENTRADA E SAÍDA DE MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. PRELIMINAR REJEITADA. CONDENAÇÃO MANTIDA. PRELIMINAR. INÉPCIA DA DENÚNCIA. A inépcia da denúncia só pode ser reconhecida quando a deficiência da peça ministerial impedir a compreensão da acusação e, por consequência, a defesa do réu. Caso em que a exordial não apresenta vício de forma, contando com descrição suficiente dos fatos e possibilitando o amplo exercício da defesa pelo acusado. Ausência de prejuízo a ser declarado que determina a rejeição da pecha de nulidade. Preliminar rejeitada. RESPONSABILIDADE PENAL DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. Poder efetivo de mando. Cumpre ao sócio administrador, no exercício do poder decisório e de mando, manter as documentações fiscais fiéis à realidade. Nexo causal entre o crime de fraude à fiscalização tributária, pela supressão do tributo com a inserção de elementos inexatos que determinam a confirmação do decreto condenatório. DOLO ESPECÍFICO. DESNECESSIDADE. DOLO GENÉRICO CONFIGURADO. O crime de fraude tributária não exige a presença do dolo específico vinculado à intenção de fraudar o fisco. Jurisprudência pacificada no âmbito da Corte Superior. Pretensão do réu condenado, de obter vantagem... financeira, que causou prejuízo ao fisco, através do indevido creditamento [...]”PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO DEFENSIVO PARCIALMENTE PROVIDO. (Apelação Crime Nº 70072496185, Quarta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sandro Luz Portal, Julgado em 30/08/2018).(TJ-RS - ACR: 70072496185 RS, Relator: Sandro Luz Portal, Data de Julgamento: 30/08/2018, Quarta Câmara Criminal, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 10/10/2018). (GRIFOS NOSSOS).

A questão da imputação do crime, diante da tipificação do agente em casos envolvendo laranjas ou testas-de-ferro, interferindo na determinação dos comportamentos ilícitos perpetrados, podendo estar ligados a um problema social, em relação aos valores e costumes de uma sociedade, sendo representada pela pobreza, falta de oportunidades, mostrando uma realidade diferente no rol dos crimes contra ordem tributária (BARATTA, 2002), diante das possibilidades ofertadas para ainda assim, extinguir o procedimento em curso, livrando-se da condenação.

4.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

Um dos institutos aplicados aos crimes contra a ordem tributária, em debate é o da extinção da punibilidade, em relação à atuação do Estado. De acordo o art.109 do Código Penal que trata da prescrição, decadência ou preempção, e do inciso V, em relação ao prazo prescricional de 4 (quatro) anos (BRASIL, 1984), no que diz respeito à aplicação do art.2º, II da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990).

Além dos aspectos mencionados, a extinção da punibilidade através do pagamento do tributo realizado diretamente pelas empresas, previsto na legislação, atua como causa extintiva cogente (SCHMMIDT, 2003).

Pode-se identificar que com a política criminal da extinção de punibilidade, o Estado acaba perdendo a possibilidade jurídica de aplicar uma sanção diretamente ao sujeito ativo do crime (EISELE, 2002, p. 106).

A importância de trazer este assunto à baila, está relacionado com as implicações decorrentes da elevada carga tributária implementada em nosso sistema de arrecadação, que acaba por refletir no Direito do Estado de punir, para que, desta forma, com o *ius puniendi* possa determinar e preestabelecer seu ciclo.

É a partir do desafio de flexibilizar os institutos penais clássicos, para conter os conflitos trazidos pelas novas configurações sociais, que se insurge a problemática dos bens jurídicos difusos. O direito penal hoje já não tem mais como alvo o delinquente inadaptado à sociedade, resultado da má distribuição de renda. A criminalidade apresenta-se diferente, pois se tornou coletiva e integrou-se ao sistema econômico, político e social. O bem jurídico, a ser tutelado pelo direito penal, portanto, não é mais o mesmo. (LEMONS JÚNIOR, 2006, p. 282.)

Em contrapartida, a extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo é por assim dizer, benéfica à máquina pública no que diz respeito aos tramites procedimentais, facilitando o andamento dos processos e desafogando o judiciário, forçando o comprometimento e empenho das empresas em estabelecerem acordos, como por exemplo, beneficiar-se com programas de parcelamento da dívida ou até mesmo oferecer bens de valor considerável como garantia, visando à quitação da dívida com a Secretaria da Fazenda, Procuradoria Geral do Estado, Delegacias especializadas em crimes contra a ordem econômica, assim como com o Ministério Público, agindo como órgãos fiscalizadores, em que os pagamentos poderão ser realizados, antes do recebimento da denúncia, podendo assim, livrar-se da ação penal. O objetivo da arrecadação está diretamente ligado à devolução desses recursos a programas sociais que se encontram em defasagem advinda dos problemas no repasse do ICMS devido.

Com isso, podemos observar que o mecanismo da extinção da punibilidade mediante o pagamento, chega a assemelhar-se ao da execução fiscal, como a principal forma de regularização fiscal, que conforme estudos realizados não se tratam de novidade para o nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que esta prática já era tipificada, através do Decreto Lei nº 157/67, art.18 (BRASIL, 1967), que estava diretamente ligada à Lei 4.729/65 (BRASIL, 1965), que regia os crimes contra a sonegação fiscal, mas que prevaleceu com a Lei 8.137/90, art.14 (BRASIL, 1990), devendo o pagamento ser efetuado antes do recebimento da denúncia (BITENCOURT, 2013).

Conforme preceitua Alécio Lovatto, no que diz respeito às causas especiais, o art.14 da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990) acabou sendo revogado, e sua redação pôde ser incluída pela Lei nº 9.249/95, art.34 (BRASIL, 1995), ao qual absorveu também o sentido da antiga lei de sonegação fiscal, a lei nº 4.729/65 (BRASIL, 1965), e segundo decisões dos Tribunais Superiores, tomando como base o art.2º do Código Penal, podendo o benefício ser aplicado retroativamente fazendo com que a ação penal existente possa ser trancada de ofício, por meio de Habeas Corpus, ou revisão criminal. (LOVATTO, 2008, p.166-167).

Outra questão que tem suscitado controvérsias diz respeito ao pagamento. de que o pagamento total, pleno no débito principal e dos acessórios, antes da denúncia, extinga a punibilidade, não há dúvida. esta aflora quando o pagamento do tributo não é pleno, mas parcial, notadamente em razão do parcelamento do débito obtido nos órgãos fazendários, ou quando, por causa prevista na legislação tributária, o crédito tributário se extingue. Consequentemente, impõem-se não só a análise do pagamento total ou parcial do tributo, como também das demais causas de extinção do crédito tributário, objetivando identificar, em cada uma delas, os possíveis reflexos na esfera penal. (LOVATTO, 2008, p.169)

Ressalta-se ainda que a extinção da punibilidade se dê apenas com o pagamento da última prestação, a fim de que seja cumprido todo o acordo ajustado, tendo em vista que o objetivo do Estado nesse caso seja exclusivamente arrecadatório, a fim de recuperar os valores devidos diante da aplicação de multas e juros, ficando assim, a atuação do direito penal, como “ultima ratio”.

4.3 ARQUIVAMENTO POR INSIGNIFICANCIA

O arquivamento por insignificância trata-se tão somente, de um princípio doutrinariamente desenvolvido por Claus Roxin, e além dele, outros autores também retratam da sua aplicação diante da ínfima ofensividade de lesão ao bem jurídico, fazendo com que a reação do Estado seja mínima. (MAÑAS, Carlos Vico, 1994).

Visando explicar a questão da ofensividade do bem jurídico, César Roberto Bitencourt, também trata da aplicabilidade do princípio da insignificância nos crimes tributários:

Maus tratos não é aquele tipo de lesão à integridade corporal, mas somente uma lesão relevante; uma forma delitiva de injúria é só a lesão grave a pretensão social de respeito. Como *força* deve ser considerada unicamente um obstáculo de certa importância, igualmente também a ameaça deve ser *insensível* para ultrapassar o umbral da criminalidade. (BITENCOURT, 2013).

A fim de evitar o cerceamento da liberdade, Claus Roxin deixa claro que:

“O Direito Penal é de natureza subsidiária. Ou seja: somente se podem punir as lesões de bens jurídicos e as contravenções contra fins de assistência social, se tal for indispensável para uma vida em comum ordenada. Onde bastem os meios do direito civil ou do direito administrativo, o Direito Penal deve retirar-se (...) conseqüentemente, e por ser a reação mais forte da comunidade, apenas se pode recorrer a ela em último lugar.” (ROXIN, 1998, p.28).

O valor estipulado para que seja arquivado por insignificância pode variar em relação aos valores estabelecidos por decisões do STJ e o STF.

Contudo, a problemática se dá diante dos entendimentos que giram em torno da insignificância, no que diz respeito ao valor estipulado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, com base no art.20 da Lei nº 10.522/2002 (BRASIL, 2002), que se encontra fixado em R\$ 10.000,00 (dez mil reais), como valor máximo para se arquivar procedimentos fiscais, decorrente da incidência dos crimes contra a ordem tributária, acerca da aplicação do princípio da insignificância.

Em contrapartida, cumpre ressaltar que o STF – Supremo Tribunal Federal, mediante alterações trazidas pelas Portarias n. 75 e 130 (BRASIL, 2012), ambas do Ministério da Fazenda, fixou o arquivamento diante valor histórico de até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), ou quando a dívida não estiver devidamente inscrita, o que o levou a editar, a Súmula Vinculante nº 24, no que diz respeito à insignificância: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” (BRASIL, 2009).

É imperioso destacar, que estes entendimentos se dão em conformidade com a realidade dos andamentos, e das custas processuais arcadas pela máquina pública para mover as ações, visando também desafogar o judiciário, pautado no art. 337-a, § 2º, inc. II, do Código Penal, sendo tratado também como perdão judicial (Revista CEJ, 2007).

Ainda assim, R\$ 20.000,00 seria um valor considerável, podendo em algumas circunstâncias, trazer ofensividade para a sociedade.

5 HC Nº 399.109 – SC (2017/0106798-0) QUE ENSEJOU NA DECISÃO DO STJ EM CRIMINALIZAR O RECOLHIMENTO INDEVIDO DE ICMS

A presente jurisprudência exarada em 22 de agosto de 2018, em razão do Habeas Corpus nº 399.109, impetrado pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, em favor dos direitos de liberdade, assim como do constrangimento em razão da decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, em face dos réus Robson Schumacher e Vanderléia Silva Ribeiro Schumacher, aos quais respondem pela tipificação do art.2º, inciso II da Lei 8.137/90,

tendo em vista o não recolhimento de ICMS em operações próprias, operações estas que deveriam ter sido declaradas ao fisco, e que até o presente momento, tratam-na apenas como acometimento de mero inadimplemento fiscal.

Com isso, por meio de remédio constitucional, veio por requer à absolvição sumária dos mesmos, sob o argumento de atipicidade das condutas em que estariam sendo imputados, ao qual tiveram os pedidos denegados, conforme demonstra jurisprudência acostada:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

[...] “2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. [...]”

HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0) RELATOR: MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ.

Por seis votos a três, os ministros da 3ª Seção do STJ negaram Habeas Corpus dos empresários e em análise do voto do relator, o ministro Rogério Schietti Cruz, a prática foi considerada como apropriação indébita tributária, com pena de 6 meses a 2 anos, além de multa.(CONJUR, 2019).

Diante da divergência entre a 5ª e a 6ª turma, o caso subiu para o STF, sob a relatoria do ministro Luís Roberto Barroso (CONJUR, 2019).

A decisão do STJ em criminalizar a já debatida conduta, diante da facilidade encontrada por diversas empresas milionárias que se utilizam da apropriação indevida do ICMS declarado e não recolhido, a fim de obter vantagens e prosperarem no mercado, enquanto que a população vem sofrendo com a defasagem dos serviços públicos, além de arcarem com os altos preços a que passam a incidir nos produtos, como forma compensatória.

Diante de pesquisas realizadas pôde-se perceber que os empresários, sócios administradores, empregados testas-de-ferro, e contadores envolvidos em fraudes, temem pela descoberta dos esquemas, diante do acompanhamento de notícias acerca do andamento procedimental da proposta do cabimento da prisão por dívida de ICMS, em 12 de fevereiro, foi agendada uma reunião, buscando ouvir os envolvidos, ao passo que os advogados dos empresários, alegavam abuso ao direito penal, podendo este se transformar em instrumento de política fiscal, além dos potenciais impactos nos setores da atividade econômica (CONJUR, 2019).

Em 11 de março de 2019, o ministro Luís Roberto Barroso do STF conduziu audiência pública a fim de discutir o enquadramento criminal da apropriação indébita de ICMS próprio, matéria em discussão no Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163334, tendo sido ouvidos todas as partes interessadas no processo, alegando o ministro que levaria em consideração todas as teses e argumentações acerca do tema, tendo em vista a complexidade do sistema tributário brasileiro. (STF, 2019).

É imperioso ressaltar a importância da análise dos problemas que cercam a decisão da criminalização e prisão por omissão de ICMS próprio, levando em consideração também a falta de estímulo dos empresários em investir em negócios, a situação do fisco e do Estado, assim como da sociedade, além dos impactos que podem causar em cada uma dessas esferas.

5.2 RECURSO ESPECIAL Nº 1598005/SC

Em razão da sessão presidida pelo Ministro Luís Roberto Barroso, a fim de julgar perante o STF a criminalização, á qual foi até suscitado pela defesa dos empresários, a fim de beneficiar-se a possível exclusão do art.2º da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990), ao qual ficou popularmente conhecido como “apropriação indébita tributária, na conduta de declarar e não pagar ICMS em razão do dolo”.

Diante do ocorrido, o Colegiado Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal, apresentou Memorial a fim de debater o dolo dos empresários, diante da devida aplicação do art.2º, inciso II da referida lei, que trata da apropriação indébita tributária, ao qual se destacou que neste caso, o dolo seria genérico, no que diz ao não pagamento.

Fora discutido também, no que diz respeito à responsabilização do agente, sobre a atuação do administrador, que supostamente se utilizaria do recurso proveniente do ICMS, que seria destinado ao pagamento para custear despesas da própria empresa, configurando assim, o dolo, podendo configurar também, ilegal, imoral e indevido financiamento público de atividade privada (vide REsp Nº 1598005/SC).

Ainda nos debruçando sob o Recurso Especial em comento, cumpre ressaltar que o argumento de piedade trazido pelas empresas não foram acatados, em razão de que a evasão fiscal tem se tornado custoso para a sociedade, que acabam sofrendo com a crise que se instaura nos Estados.

Ademais, como fora argumentado pelos Procuradores, esta prática ilícita desempenhada pelos grandes empresários vem gerando uma péssima repercussão com seus concorrentes que disputam o mercado, fazendo desta prática o seu diferencial, fazendo com que os demais adotem prática semelhante para conseguir manter-se em um patamar.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou estudar a recente criminalização suscitada pelo STJ, em razão da omissão no recolhimento e apropriação indébita do ICMS próprio a fim de demonstrar a problemática que gira em torno da imputação do crime e arrecadação do ICMS.

Assim colocando em ênfase o estudo dos possíveis impactos relacionados tanto na sociedade, no que diz respeito ao repasse do ICMS, ao qual é destinado para a saúde, educação e segurança, quanto na repercussão negativa que gora em torno da problemática do crescimento de empresas pautado na omissão do referido imposto, fazendo com que este seja o diferencial da sua ascensão, além do que, quando seus agentes respondem por procedimentos administrativos, judiciais ou extrajudiciais, ainda assim, contam com a “piedade” do Estado, para garantir os pagamentos dos atos ilícitos, se beneficiando com os programas de parcelamento da dívida, baseando-se na extinção da punibilidade, no arquivamento por insignificância, ao qual segundo entendimento do STF, fixou o valor em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), demonstrando assim uma clara diferenciação no tratamento dos crimes cometidos por empresários, assim como trata a teoria do etiquetamento.

Como objetivo da análise da interposição de um Habeas Corpus nº 399.109 – SC (2017/0106798-0), em agosto de 2018, o STJ decidiu por criminalizar a omissão de ICMS próprio e apropriação indébita do mesmo, podemos observar o reconhecimento de uma gama de processos tramitando neste sentido, lesando sociedade. Logo em seguida diante de diversos recursos interpostos por grandes escritórios, alguns até com argumento de revogar o art.2º, inciso II da Lei 8.137/90, fora interposto também pelos Procuradores Gerais dos Estados, Recurso Especial para aventar a problemática de que o que aparenta é de que o crime de sonegação fiscal no Brasil compensa, diante de tantas facilidades em torno da quitação e até perdão de dívidas.

Restou demonstrado que o etiquetamento nos crimes tributários é perceptível, e que as penas a eles aplicadas, são também diferenciadas. Dito isso, ressalto que diversos direitos que seriam destinados à população carente, são ceifados, deixando milhares de pessoas com saúde precária, sem remédios de atenção básica disponíveis nos postos de saúde, sem merenda e livros nas escolas e creches, sem assistência na segurança, ruas escuras e sem proteção, enquanto que diversos empresários têm feito da sonegação de tributos o diferencial do seu crescimento no mercado, e que terão as suas dívidas parceladas, ou a depender do valor, arquivadas pelo princípio da insignificância, adotado pelo STF, o que vale ressaltar que, a fixação do valor em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), suscitando a possibilidade do entendimento e aplicação também da fixação feita pelo STJ em R\$10.000,00 (dez mil reais).

Entende-se como possíveis estratégias de prevenção a devida aplicação do art.2º, II da Lei 8.137/90, com atuação conjunta na cobrança com auxílio do Ministério Público do Estado da Bahia, SEFAZ/BA, Procuradoria Geral do Estado, além do auxílio de delegacias vinculadas à investigação dos Crimes contra a Ordem Econômica, de forma mais incisiva a fim de sanar tamanha problemática, que, conforme fora exposto, o etiquetamento nos crimes tributários adotado na imputação das penas, acaba por contribuir com o beneficiamento da sonegação, adotada pelos empresários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 16, ed. – São Paulo: Saraiva 2010, p.458 e 460.
- ANDRADE, Vera Regina Pereira de. **A ilusão de Segurança Jurídica: do controle da violência a violência do controle penal**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1997. p. 34.
- BAHIA. **Plano de Lei Orçamentária Anual do Estado da Bahia**. Disponível em: SEFAZ/BA,2018http://www.seplan.ba.gov.br/arquivos/File/ploa/PLOA2019/PLOA_2019_Mensagem_n_0262018_Versao_para_site.pdf. Acesso: 04 mai. 2019.
- BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e Crítica do direito penal**. Rio de Janeiro: Revan, 2002. Disponível: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1136 acessado. Acesso: 23 mai. 2019.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 84-85 e 87.
- BRASIL. **Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, e dá outras providências - Lei 7.209/1984**, Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/17209.htm. Acesso: 09 mai. 2019.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172**, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso: 10 mar. 2019.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**, Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso: 11 mar. 2019.

BRASIL. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Ministério da Fazenda. **Boletim do ICMS e demais impostos estaduais** (2012). Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>. Acesso: 02 abr. 2019.

BRASIL. **Constituição Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 06 jun. 2019.

BRASIL. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo**, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso: 01 jun. 2019.

BRASIL. **Crimes contra ordem tributária - Lei nº 8.137/90**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso: 06 jun. 2019.

BRASIL. **Crimes de sonegação fiscal - Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm. Acesso: 10 mar. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 157, DE 10 de fevereiro de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0157.htm. Acesso: 01 abr. 2019.

BRASIL. **Detalhamento da distribuição de renda para o FUNDEB**. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/contas/balanco_anual/balancogeral_2018.pdf. Acesso: 07 abr. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso: 2019.

BRASIL. **LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso: 14 mai. 2019.

BRASIL. **Portaria nº 130, de 19 de abril de 2012**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>.

BRASIL. **Portaria nº 130, de 19 de abril de 2012**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesoainformacao/institucional/legislacao/portariasministeriais/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>. Acesso: 11 mai. 2019.

BRASIL. **Portaria nº 75, de 22 de março de 2012**. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>. Acesso: 21 mai. 2019.

BRASIL. **Portaria nº 75, de 22 de março de 2012**. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>. Acesso: 14 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Ministro promove audiência para discutir enquadramento criminal de não recolhimento de ICMS.** Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=405468>. Acesso: 04 jun. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Aplicação das Súmulas no STF.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso: 27 mai. 2019.

DA SILVA, Marcelo Cardozo. Arquivamento Por Insignificância. Revista CEJ, Brasília, Ano XI, n. 37, p. 48-58, abr./jun. 2007.

JÚNIOR, Alberto Ribeiro Mariano. **Novo entendimento do STJ na aplicação do princípio da insignificância no crime de descaminho e crimes tributários federais - 2018.** Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/68244/novo-entendimento-do-stj-na-aplicacao-do-principio-da-insignificancia-no-crime-de-descaminho-e-crimes-tributarios-federais>. Acesso: 06 mai. 2019.

LIMA PINTO, Emerson de. **A criminalidade econômica - tributaria.** A (des) ordem da lei e a lei da (des) ordem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 26- 34.

LOVATTO, Alécio Adão, **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais - 3.ed.rev. e ampl. –** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p.33,36 e 42).

MAÑAS, Carlos Vico. **O Princípio da Insignificância como Excludente da Tipicidade no Direito Penal.** São Paulo. Saraiva. 1994, p.58.

MANSOLDO, Mary Cristina Neves. **Crimes tributários sob a ótica da criminologia crítica:** extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo e a teoria do etiquetamento. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/29893>. Acesso: 27 abr. 2019.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **O Crime e a Pena na Atualidade.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

PINTO DE LEMOS JÚNIOR, Artur. **O direito penal secundário e a ampliação do conceito de autor.** In: D'AVILA, Fábio Roberto; SPORLEDER, Paulo Vinícius. Direito penal secundário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11136. Acesso: 12 abr. 2019.

Pompeu, Ana. **Supremo julgará nesta terça-feira se cabe prisão por dívida de ICMS declarado.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-11/stf-julgara-nesta-terca-cabe-prisao-divida-icms-declarado>. Acesso: 11 de mai. 2019.

REDE JORNAL CONTÁBIL. **Conheça a história dos impostos no Brasil** - 2018. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/voce-ja-conhece-a-historia-dos-impostos-no-brasil/>. Acesso: 06 jun. 2019.

ROXIN, Claus. **Política criminal e sistema jurídico – penal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.28.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 635. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/31738/a-responsabilizacao-dos-socios-e-administradores-de-empresas-nos-crimes-contr-a-ordem-tributaria>. Acesso: 11 abr. 2019.

SCHMMIDT, Andrei. **A exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SCHMMIDT, Andrei. **A exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p.59-65.

SOUZA, Leonardo Nunes. **Tributação e desenvolvimento econômico: o ICMS e seu impacto nas operações interestaduais**. Revista da Faculdade Mineira de Direito. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/6904>. Acesso: 01 mai. 2019.