

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

ANA LAURA SILVEIRA MACHADO DE ARAUJO

CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS PRÓPRIO POR
PARTE DO STJ: HC 399.109/SC

SÃO PAULO

2021

ANA LAURA SILVEIRA MACHADO DE ARAUJO

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADOR: PROF. MS. ROGÉRIO LUIS ADOLFO CURY

SÃO PAULO

2021

ANA LAURA SILVEIRA MACHADO DE ARAUJO

CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS PRÓPRIO POR
PARTE DO STJ: HC 399.109/SC

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela minha vida e por ter me ajudado a ultrapassar todos os obstáculos que encontrei ao longo do curso.

Aos meus pais e minha irmã por sempre terem me dado todo o suporte necessário, nunca desistirem de mim, principalmente em 2019 quando pensei em parar com tudo, deram-me toda a força que eu precisava para continuar na faculdade e conseguir estar aqui hoje concluindo a graduação tão almejada.

Aos professores, nosso principal pilar, pelos inúmeros ensinamentos que nos passaram nesses cinco anos. E em especial agradeço ao meu orientador, o professor Rogério Cury que, diante da situação atípica vivenciada neste último ano, foi de uma maestria incrível ao me orientar de maneira esplêndida, sem nunca deixar de prestar seu auxílio na elaboração deste trabalho.

Aos meus colegas que passaram esses anos comigo e tornaram a caminhada mais leve e mais fácil de ser encarada, isso foi essencial para eu conseguir chegar ao final.

Em especial agradeço minhas amigas Samile Muriel e Isabella Clementino por todo incentivo no começo da minha faculdade quando eu ainda estava em Campinas e por todo apoio quando eu mais precisei. Maria Luisa Bdine, Gabriella Tavares, Giovana Gobbi e Leticia Satie pela recepção quando cheguei em São Paulo quase no final do curso, por terem me acolhido e me permitido estar com elas até hoje para concluirmos essa fase da nossa vida.

CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS PRÓPRIO POR PARTE DO STJ: HC 399.109/SC

Ana Laura Silveira Machado de Araujo¹

Resumo: O trabalho ora apresentado tem como assunto principal o Direito Penal Tributário e analisa, a partir de um estudo de caso, os fundamentos legais, jurídicos e doutrinários que basearam a Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça durante o julgamento do Habeas Corpus 399.109/SC. Os magistrados debateram a possibilidade de se aplicar ao caso a conduta tipificada no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990 (apropriação indébita tributária) pela conduta dos pacientes em não recolher o ICMS nas operações próprias. Apesar da importância de se fazer incidir o Direito Penal sobre determinadas questões tributárias, no caso em concreto foram claramente empregadas sanções penais com o objetivo de cobrar, de forma compulsória, os tributos devidos. Dito isto, o julgamento do HC 399.109/SC se tornou alvo de críticas e entendimentos divergentes entre os estudiosos, vez que a jurisprudência presente até o momento se apresentava contrária ao que foi decidido. O veredicto da Terceira Turma declarou os pacientes culpados pelo crime de apropriação indébita de ICMS que foi comprovadamente reconhecido e seus nomes inscritos em dívida ativa. Importante ressaltar que o STJ se mostrou falho ao não zelar por princípios constitucionais, entre eles a proibição de prisão por dívida em casos que não sejam relacionados à pensão alimentícia. O objetivo deste trabalho é demonstrar a importância de se proteger o bem jurídico estatal, entretanto é necessário manter-se um equilíbrio para que essa cobrança não seja feita de maneira excessiva, a ponto de prejudicar uma das partes. Ademais, serão levantados temas interessantes como a evolução do ICMS, suas diversas modalidades e também o entendimento que cada Magistrado teve ao proferir seu voto no julgamento. A pesquisa foi realizada por meio de consultas bibliográficas e jurisprudenciais.

Palavras-chave: ICMS. Não Recolhimento. Segurança Jurídica. Apropriação Indébita Tributária. Crime Tributário.

Abstract: The work to be presented has as its main subject the Tax Criminal Law and analyzes, from a case study, the legal, juridical and doctrinal foundations that based the Third Panel of the Superior Court of Justice during the trial of Habeas Corpus 399.109/SC. The possibility of

¹ Acadêmica de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Endereço eletrônico: analaurearaujo97@outlook.com

applying the crime of tax misappropriation (art. 2, II of Law 8137/1990) to the patients' practice of not collecting the ICMS in their own operations was discussed among the magistrates. Despite the importance of the existence of the practice of Criminal Law in tax issues, in the case in question the criminal sanctions were clearly employed with the objective of compulsorily collecting the taxes due. That said, the judgment of HC 399.109/SC has become the target of criticism and divergent understandings among scholars, since the jurisprudence present up to that moment was the opposite of what was decided. The decision taken by the Third Panel found the patients guilty of the crime of misappropriation of ICMS that was demonstrably declared and entered in the debt roster. Still, it is important to emphasize that the STJ showed itself to be flawed by not watching over constitutional principles, the main one being the prohibition of imprisonment for debt in cases that are not related to alimony. The objective of this work was to demonstrate that it is important to protect the state legal good, however, it is necessary to maintain a balance, so that this collection is not made in an excessive manner, damaging one of the parties. Furthermore, interesting themes will be raised, such as the evolution of the ICMS, its several modalities, as well as the understanding that each Magistrate had when voting in the judgment. The research was conducted through bibliographical and jurisprudential research.

Key words: Sales Tax (ICMS). No Recollection. Legality. Tax Misappropriation. Tax Crime.

Sumário: 1. Introdução. 2. Conceito e Natureza Jurídica do ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. 3. Da Análise do Delito Previsto no Artigo 2º, Inciso II da Lei nº 8.137/90. 4. Do Entendimento do Superior Tribunal de Justiça Antes e Depois do Julgamento do Habeas Corpus n. 399.109/SC. 4.1 Do Entendimento do Superior Tribunal de Justiça Antes do Julgamento do Habeas Corpus n. 399.109/SC. 4.2 Do Entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao Julgar o Habeas Corpus n. 399.109/SC. 5. Da Crítica em Torno da Mudança de Entendimento do Superior Tribunal de Justiça em Relação à Criminalização do Delito do Art. 2º, Inciso II da Lei 8.137/1990. 6. Conclusão. 7. Referências.

1 INTRODUÇÃO

A Carta Magna de 1988, fruto de Assembleia Constituinte Originária, traz consigo a estrutura básica para que se tenha um Estado Democrático de Direito. Isto permite que exista, entre diversas outras orientações, o poder de tributar, visto que a atividade tributária é considerada essencial para o funcionamento de um ente federativo.

A tributação no Estado tem duas atividades: a fiscal e a extrafiscal. A atividade fiscal é aquela na qual o Fisco arrecada os recursos que servirão para suas mais variadas atividades, em contrapartida, na atividade extrafiscal o tributo pode vir a se tornar incentivador de mercado, pois intervêm no sistema econômico. No geral, o objetivo da tributação em uma sociedade é fazer com que a população colabore com o seu patrimônio particular, a fim de que o Estado possa investir em pilares básicos, tais como educação, saúde, segurança entre outros.

Neste trabalho, entretanto, serão feitas análises de duas searas judiciais que se encontram inseridas em diversos momentos litigiosos. A interpretação penal diante de um caso de matéria tributária pode ser admitida como cheia de lacunas, o que a enfraquece. Exemplo disso é o Habeas Corpus 399.109/SC, que será o objeto principal do presente estudo. Essas duas áreas do Direito, quando juntas, demandam certa atenção dos operadores do direito, pois se deve sempre manusear com cuidado as normas penais em um caso tributário, a fim de que a visão de crime não se sobreponha ao real assunto naquele momento - a tributação e a relação entre Fisco e Contribuinte.

Esses limites são de suma importância, visto que a Fazenda Pública tem interesse na arrecadação fiscal, porém é mister o uso do Direito Penal apenas para fins de arrecadação do imposto desejado e não como forma de punir severamente o contribuinte. Além disso, é necessário, em matérias interdisciplinares no Direito, manter o princípio da intervenção mínima. Isto significa dizer que o princípio de maior domínio no caso concreto deve prevalecer em relação ao de menor importância.

Prius, será estudado e analisado em especial, o encontro dessas duas searas jurídicas no julgamento do Habeas Corpus 399.109/SC, decidido pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça. O desfecho desse caso foi que o inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90 englobou tanto os tributos por substituições como os de operações próprias (indiretos) - em especial, nesse caso, o não recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) em operações próprias pelos contribuintes, autores do Habeas Corpus HC. Portanto, cumpre-se adiantar que os Ministros responsáveis pelo caso decidiram, por seis

votos a três, pela criminalização do não recolhimento do ICMS próprio, equiparando-o ao crime de apropriação indébita, previsto no artigo 168 do Código Penal.

A decisão que a Terceira Seção tomou foi alvo de críticas, vez que modificou um entendimento já firmado no Judiciário de que o não recolhimento em operações próprias era considerado apenas um inadimplemento fiscal, objeto de uma mera execução fiscal e inapta a infringir ao contribuinte uma sanção penal.

No primeiro capítulo deste trabalho será feita uma breve linha do tempo no tocante à evolução do ICMS para que se compreenda de forma clara de onde surgiu a necessidade da cobrança desse tributo, bem como a importância dele para o sistema tributário no qual a população brasileira está inserida. Será realizado um levantamento histórico com todas as etapas pelas quais o imposto passou até então, a fim de que se tenha uma ideia das matérias que compõem sua tributação.

Em seguida, no capítulo 2, será analisado o delito disposto no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90, que foi objeto de discussão sobre a criminalização dos contribuintes no caso concreto. O citado instituto será analisado de forma didática de modo a se compreender o teor dos verbos que fazem parte do inciso com o fito de esclarecer quais condutas podem ser relacionadas a ele e afastar quaisquer dúvidas sobre a real intenção do legislador ao elaborar a citada Lei.

Já o terceiro capítulo será dividido em duas partes: na primeira o foco será o entendimento que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tinha antes do julgamento do HC 399.109/SC, quando a Corte entendia que o não recolhimento do ICMS próprio não era considerado crime, mas apenas operações por substituição; depois, na segunda parte, será feito um comparativo com o novo entendimento firmado pelo mesmo Colegiado, desta vez após o julgamento do HC, quando a partir de uma decisão apertada - visto que é um assunto de muita discussão -, foi decidido pela criminalização do ICMS na sua modalidade própria.

Por fim, o quarto e último capítulo traz consigo as críticas que surgiram no mundo jurídico quando o STJ decidiu por essa criminalização, posição que foi duramente enfrentada uma vez que a Constituição Federal e a própria Lei 8.137/90 claramente não englobam essa prática dos contribuintes como infração criminosa e, portanto, acaba por criar insegurança jurídica, bem como abre precedentes para que se condene qualquer conduta no âmbito tributário.

Sob esse enfoque será realizada uma análise e uma exposição bem detalhada acerca das decisões defendidas pelos Ministros no julgamento do HC e, a partir daí, construir-se-á uma

tese para contrapor de forma respeitosa os pontos do veredicto que foram motivos de críticas e dúvidas entre os estudiosos da área.

Vale ressaltar que o tema a ser abordado no decorrer do presente estudo é um assunto extremamente recente e apesar de muito comentado carece de informações mais aprofundadas. Entretanto, foi realizada uma varredura minuciosa no teor do Habeas Corpus 399.109/SC, por meio da qual se pôde entender e interpretar todos os votos proferidos. Cabe salientar que foi uma decisão acirrada, haja vista tratar-se de tema muito complexo e polêmico entre os doutrinadores.

2 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DO ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Preliminarmente, para se iniciar um estudo em torno do ICMS deve-se tomar conhecimento a respeito do Imposto de Vendas e Consignações, o IVC, que foi o pioneiro na linha de desenvolvimento do ICMS no âmbito tributário.

Dessa forma, para se abordar o IVC é necessário voltar a atenção à Constituição Federal de 1934 que trazia em seu bojo o imposto em questão, tornando-o ferramenta eficaz aos Estados-Membros a partir de sua entrada em vigor no ano de 1936. O imposto tinha como fato gerador o contrato de compra e venda entre os comerciantes e produtores da época.

Ademais, o Imposto de Vendas e Consignações influenciava de forma significativa a economia da época, uma vez que ele era considerado um imposto em cascata, ou seja, era caracterizado pela cumulatividade, pois um novo fato gerador surgia em cada extração financeira de um ciclo econômico, desde o produtor até o consumidor. Em outras palavras, para cada venda de uma mesma mercadoria era exigido o IVC sobre o preço final daquele determinado produto.

Ainda na linha cronológica do Imposto sobre Vendas e Consignações, em 1946 a Constituição Federal previa em seu artigo 202 a isenção da cobrança do IVC para produtos que eram considerados indispensáveis à população, a saber, o vestuário, a alimentação e o acesso à saúde para pessoas que necessitavam de auxílio do Governo.

Pois bem, diante dessa análise a respeito da origem do IVC no âmbito jurídico brasileiro foi possível observar a presença da cumulatividade, uma característica significativa desse imposto. Entretanto, essa particularidade não era muito bem vista pelos juristas da época, notadamente porque a cumulatividade não favorecia o crescimento econômico do país à medida

que se tratava de uma operação com várias fases, pois havia a necessidade de se cobrar o imposto final em todas elas.

A partir dessa manifestação contra a cumulatividade do IVC, em 1958 aconteceria a primeira passeata que marcaria forte revolta contra ela, como se observa na obra de autoria de Alcides Jorge da Costa:

A primeira manifestação da regra de não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo - e incidia sobre o ciclo da produção industrial -, dispunha que, do imposto devido em cada quinzena fosse deduzido o valor que, no mesmo período, tivesse sido aplicado sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos materiais tributados.²

Corroborando a isso, Ives Gandra Martins explana seu entendimento a respeito do assunto ao escrever que: “o princípio da não cumulatividade, com as peculiaridades de seus sistemas, batiza o tributo com a denominação de ‘valor agregado’, em clara alusão à oneração da parte adicionada e não daquele antecedente.”³

Ante ao exposto, chega-se agora a um momento emblemático da história, justamente quando houve a substituição do imposto apresentado anteriormente pela denominada Circulação de Mercadorias (ICM), e mais, este viera acompanhado da implementação do instituto da não cumulatividade dos tributos. Essa substituição significativa se deu a partir da Emenda Constitucional nº 18/65⁴, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e que passou a vigorar num sistema tributário imune às incidências em cascata e à cumulatividade.

Essa Emenda proporcionou o nascer de um aglomerado de impostos, entre eles o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que englobava três antigos impostos de competência federal de incidência única sobre os combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e as energias elétrica e mineral do país.

Antes, porém, de discorrer mais sobre o desenvolvimento tributário é válido evidenciar a importante modificação que a evolução para os moldes do ICM trouxe para a sociedade moderna, principalmente no que tange ao princípio da não cumulatividade e seus efeitos.

² COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 6.

³ MARTINS, Ives Gandra. **Temas Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Elevação Jurídica, 2001. p. 151.

⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília: Diário Oficial da União, 6 dez. 1965. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 23 dez. 2020.

Sua primeira afirmação constitucional se deu através da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, uma vez que até então só havia menção em torno desse princípio por meio de diplomas infraconstitucionais. Em seus artigos 11 e 12 foi estabelecido o exposto a seguir:

Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e **não cumulativo**, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é **não cumulativo**, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.⁵ (grifo nosso)

Esse princípio estabelecido pela Emenda foi visto como muito positivo, o que o levou a ser ratificado na Constituição Federal de 1967 em seu art. 24, inciso II, §5º:

Art. 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:
II – Operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

§5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é **não cumulativo**, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.⁶ (grifo nosso)

Em sequência, expõe-se mais uma previsão legal do princípio da não cumulatividade: a criação do artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal de 1988, que dispõe que: “Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou

⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília: Diário Oficial da União, 6 dez. 1965. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 23 dez. 2020.

⁶ BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília: Diário Oficial da União, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 28 dez. 2020.

outro Estado ou pelo Distrito Federal.”⁷ Ademais, o artigo que antecede o transcrito aqui estabelece em seu inciso I que todos os impostos com competência residual da União, inclusive aqueles não estabelecidos por lei, deverão ter natureza de não cumulatividade.

A partir dessa breve explicação a respeito do princípio da não cumulatividade, será estudado um pouco mais a fundo no decorrer deste trabalho o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, o ICMS, que teve acrescentado ao seu nome a “prestação de serviços”, uma vez que, em 1988 após a promulgação da nova Constituição, foi incorporado a este tributo os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – mesmo que as operações fossem oriundas do exterior –, deixando, portanto, de se aplicar o Decreto-Lei nº 406 de 31.12.1968⁸ que previa as hipóteses do fato gerador do tributo em questão.

O ICMS é um tributo previsto na Constituição Federal de 1988 em seus comandos normativos 146 e 155, também contemplado no Direito Tributário como um tributo indireto, ou seja, que incide sobre o produto e não sobre a renda. Em linhas gerais, o ICMS incide somente sobre a parcela de renda utilizada para consumo em um determinado ciclo econômico.

Ainda no que tange a incidência do ICMS, é de suma importância que se compreenda as hipóteses em que ele ocorre, uma vez que todas elas estão dispostas nos incisos do artigo 2º e parágrafo 1º da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996.⁹ A priori, tratar-se-á da “circulação de mercadorias e do fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”¹⁰, então, todas as vezes que alguém se direciona a um bar ou restaurante e pede uma porção de algum tipo de alimento, esse pedido sofre a incidência do ICMS, bem como os 10% (dez por cento) de serviço dos garçons que geralmente são cobrados pelos estabelecimentos.

No mais, há também os “serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”¹¹, incidindo o tributo em estudo sobre

⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 dez. 2020.

⁸ BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 31 dez. 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 29 out. 2020.

⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Diário Oficial da União, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 29 out. 2020.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem.

todos os serviços de transporte entre estados e municípios, exclui-se apenas o transporte realizado exclusivamente dentro dos municípios, já que neste caso a tributação é de competência municipal por meio do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Nesse sentido tem-se também as “prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a remissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”¹². Nessa última hipótese, a incidência recai sobre a televisão aberta, o rádio FM e o serviço de telefonia. Ressalta-se que o imposto incide apenas sobre os serviços efetivamente utilizados pelo cliente. Com efeito, além das hipóteses descritas, ainda se tem o “fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”¹³, ou seja, sobre toda circulação de mercadoria que for submetida a uma prestação de serviço e que não estiver prevista como de competência municipal incidirá o imposto estadual em questão, o ICMS.

As hipóteses de incidência mencionadas acima estabelecem regras que dizem respeito às mercadorias e serviços presentes dentro do Brasil, porém o ICMS recai também em situações que envolvem o comércio com outros países e são esses os aspectos pontuados a seguir.

Sucintamente, a incidência do tributo em casos que envolvam o comércio exterior, mais precisamente no que se refere à entrada de mercadorias importadas, recai sobre pessoa física ou jurídica, independente da finalidade a qual se destine, até mesmo quando o contribuinte não seja habitual no recolhimento desse imposto, bem como em casos de serviços prestados no exterior ou que tenha se iniciado no exterior e terminado no Brasil.

Ainda em sede de incidência, há uma última hipótese em que o imposto recai sobre o estado destinatário de uma operação: trata-se do transporte de petróleo, combustível, energia elétrica, entre outros. Todavia, o ICMS só incidirá quando o transporte for interestadual e com a finalidade de uso ou consumo próprio, ou seja, não será cobrado se a destinação for para comercialização ou industrialização.

Ao discutirmos a chegada do ICMS e suas hipóteses de incidência deparamo-nos com o momento final da evolução desse tributo, o qual é permeado de princípios tributários e peculiaridades e também possui uma gama de informações e características que o tornam um imposto de alta complexidade e importância.

¹² Ibidem.

¹³ BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Diário Oficial da União, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 29 out. 2020.

Anteriormente foi discutido de forma breve a implementação do princípio da não cumulatividade e suas previsões legais, um dos mais relevantes na análise do ICMS, ele é definido pelo jurista Eduardo Sabbag conforme segue:

[...] O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional de não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase de circulação do produto, evitando-se assim a ocorrência do chamado ‘efeito cascata’, decorrente da incidência do imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências.¹⁴

Outrossim, observa-se também no ICMS a sua característica seletiva, ou seja, as alíquotas¹⁵são estabelecidas a partir de algum critério específico relacionado ao objeto tributado. Com isso, conclui-se que as alíquotas para calcular o valor de um produto ou bem considerado supérfluo será diferente daquela que incidirá sobre um produto de uso popular.

Ratificando a ideia de seletividade do ICMS, tem-se abaixo um trecho extraído da obra de Paulo de Barros Carvalho:

Impondo que as alíquotas do imposto sejam estipuladas seletivamente, em função do grau de essencialidade dos produtos, serviu-se, para tanto, da divisão destes em três categorias: a) necessárias à sobrevivência (alíquotas); b) úteis, mas não necessários (alíquotas moderadas); e c) produtos de luxo (alíquotas significativas).¹⁶

Ante a todo o exposto, deslindou-se a questão referente à evolução do ICMS no âmbito do Direito Tributário da época em que foi concebido até os dias atuais por meio da Constituição Federal de 1988. Entretanto, não se pode deixar de analisar, mesmo que de maneira sucinta, a “Guerra Fiscal” que ocorre até hoje.

Nesse cenário, a Guerra Fiscal consiste na implementação por parte dos estados de concessões fiscais e creditícias derivadas do ICMS. Os estados brasileiros têm voltado mais sua

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: ideal para concursos públicos. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 950.

¹⁵ Alíquota é um valor percentual, fixo ou variável, que será usado para calcular qual será o valor do tributo.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 2, n. 1, p. 133-142, abr. 2007.

atenção para políticas públicas de investimentos e de geração de empregos em detrimento da implementação fiscal.¹⁷

Uma vez instalada a Guerra Fiscal, os estados começaram a empregar os mesmos instrumentos de benefícios fiscais e creditícios, o que resultou claramente numa anulação entre eles. Diante disso, é sabido que os estados não são capazes, por si só, de investirem em políticas claras de investimentos.

Sendo assim, no decorrer dessa análise a respeito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços foi possível perceber a complexidade que contempla o tributo e a importância de toda a sua evolução, desde o IVC e o ICM até o ICMS. Enfim, quando a Constituição Federal de 1988 entrou em vigor e junto com ela as Emendas e Leis Complementares, foram estabelecidas todas as hipóteses de incidência do ICMS e, bem assim, é perceptível o alcance que ele tem na economia do país uma vez que recai sobre quase todas as áreas e atividades da sociedade. Não obstante, foi mencionada brevemente a Guerra Fiscal que teve como objeto principal o ICMS e as políticas de investimento e incentivo adotadas pelo Estado em torno do imposto estudado.

3 DA ANÁLISE DO DELITO PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II DA LEI Nº 8.137/90

Antes de começar a tratar do delito previsto no artigo 2º, inciso II da Lei Nº 8.137/90 torna-se indispensável a compreensão de que, do Direito Penal e da sua interdisciplinaridade com o Direito Tributário, surgiu a necessidade da criação do artigo ora em estudo cujos incisos definem os crimes contra a ordem tributária e econômica e as relações de consumo.

Resumidamente, o Direito Penal tem como função proteger os bens jurídicos essenciais para o funcionamento de uma sociedade, sendo assim, quando a conduta de um cidadão ofende algum desses bens tutelados ela estará passível de sofrer as consequências previstas no mencionado diploma legal.

Diante dessa breve explicação, faz-se mister estabelecer uma ligação entre o Direito Penal e o Direito Tributário, de tal sorte que se possa dar início ao objeto de estudo deste trabalho, qual seja, a criminalização ou não de uma conduta praticada contra a ordem tributária, mais especificamente o não pagamento de tributos ou contribuições sociais devidas.

¹⁷ PEROBELLI, Fernando; PIANCASTELLI, Marcelo. ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Brasília, fev. 1996. Texto para discussão nº 402, p. 7-53.

A Lei 8.137/90 retromencionada trata dos crimes contra a ordem tributária e a forma como a sua violação reflete em toda uma sociedade, haja vista que os interesses são difusos, ou seja, merecem uma proteção especial, isto porque não atingem apenas um cidadão ou um grupo em particular, mas sim todos os indivíduos de uma comunidade.

Importante ressaltar que referida Lei não faz alusão tão somente a falta de pagamento do tributo, mas também à conduta praticada pelo contribuinte, a qual vem eivada da intenção de sonegar o pagamento devido. Isto se traduz pela constatação de fraudes, omissões e prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, entre outros fatores. Destarte, é sabido que este dispositivo legal não trata de punir o contribuinte por causa da sua dívida com o Fisco.

Aliás, com o objetivo de se aprofundar um pouco mais nas condições gerais da Lei dos Crimes Tributários é interessante que se mencione o artigo 5º, inciso LXVII da Constituição Federal que diz que: “Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.”¹⁸A necessidade dessa comparação tem o fito de firmar que os comandos legais presentes na Lei 8.137/90 não se encaixam na condição presente na Carta Magna, uma vez que possuem caráter penal.

Corroborando com o último parágrafo, no que se refere a não violação do texto constitucional, o entendimento do Supremo Tribunal Federal cravado no Agravo Regimental do Recurso Extraordinário 820993/14 do Espírito Santo cujo Relator foi o Ministro Gilmar Mendes. Vem a seguir Observa-se:

[Já com relação] à alegada violação constitucional à proibição de prisão civil por dívida, verifica-se que as condutas incriminadas na Lei 8.137/90 não se confundem com a inadimplência de natureza civil, resultando que eventual prisão não decorrerá de dívida, pois a lei visa a tutelar a ordem tributária, reprimindo a sonegação fiscal e fraude, realizadas mediante omissão de informações ou declaração falsa às autoridades fazendárias.¹⁹ (grifo nosso)

Confere-se julgado nesse sentido: “Penal. Omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados. Figura de caráter criminal inconfundível com a

¹⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 dez. 2020.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental do Recurso Extraordinário nº 820993/14. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 19 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 05 set. 2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/134787940/processo-n-839787-do-stf>. Acesso em: 23 dez. 2020.

da prisão por dívida. Precedentes. Decisão agravada não informada. Regimental não provido.”

²⁰ (grifo nosso)

Por conseguinte, para que se inicie um estudo em torno do inciso II, art. 2º da Lei 8.137/90 deve-se ter em mente também o artigo que o antecede, uma vez que a análise conjunta de ambos os dispositivos torna mais fácil a interpretação dos mesmos. Por isso, curial se observar ambas as previsões:

Art 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II – Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – Falsificar ou alterar a nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;

Pena – Reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menos complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

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 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.²¹

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento em Agravo Regimental nº 366.390. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 06 de agosto de 2002. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 18 out. 2002. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1966323>. Acesso em: 23 dez. 2020.

²¹ BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 23 dez. 2020.

Em outras palavras, os dois artigos transcritos acima dão conta que somente haverá crime contra a ordem tributária se forem realizadas quaisquer das condutas tipificadas, além disso, é necessário que haja a intenção do agente em cometer o crime. Cabe salientar que todas as condutas capituladas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 são caracterizadas como crimes dolosos, ou seja, quando existe a intenção do agente em praticar o delito, não havendo, portanto, que se falar em crime tributário na modalidade culposa.

Em suma, agora já se é possível interpretar o preconizado no inciso II do artigo 2º, de forma mais detalhada no tocante ao que o legislador quis trazer à baila quando previu determinada conduta do agente, conforme se observa:

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza: II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; Pena – detenção, de 6 meses a 2 anos e multa.²²

Pois bem, da interpretação pura do sobredito inciso depreende-se que a conduta descrita somente será considerada uma ação criminosa caso o agente vislumbre a redução do tributo ou contribuição social, porém desde que estes possuam natureza tributária, em razão do artigo 149 da Constituição Federal.

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.²³

Ainda sob ênfase o inciso II, mas agora a compreender seu tipo penal quando da ocorrência do fato gerador, o Estado é colocado como o sujeito ativo da obrigação tributária, já o contribuinte - aquele que efetua o pagamento de tributo -, como o sujeito passivo. Nota-se que, uma vez determinadas essas classificações, fica mais fácil de compreender que o sujeito ativo é o titular do valor de um determinado tributo, enquanto o passivo é aquele que efetivamente detém a obrigação de recolhê-lo aos cofres públicos, ou seja, o ato de deixar de recolher o tributo constitui uma omissão penalmente relevante. Não obstante, porém, o sujeito ativo da obrigação tributária (o Estado) é considerado para estes fins sujeito passivo da conduta,

²² Ibidem.

²³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 dez. 2020.

enquanto o sujeito passivo (o contribuinte) agora se torna o sujeito ativo, tudo sob a égide do previsto no inciso II.

Consoante a isso, a omissão do contribuinte é antecedida por uma outra ação, qual seja, a cobrança do expedido tributo, uma vez que o sujeito passivo somente não cometerá a conduta lesiva se, previamente, tiver ocorrido a cobrança e o efetivo pagamento desse valor. Portanto, o ato de não recolher o tributo é considerado ato omissivo próprio cuja caracterização da conduta se dá com a simples abstenção do agente em realizar o pagamento.

Diante dessa análise do inciso II, é interessante e importante que se faça uma breve comparação entre os dois primeiros artigos da Lei apresentada no respectivo capítulo, haja vista que apesar da semelhança nas condutas descritas em ambos, as penas cominadas são distintas, isto causou durante anos certo questionamento entre os doutrinadores da área os que passaram a apontar diferenças entre os dispositivos legais.

A distinção inicial entre resultado material e resultado formal existente nos artigos pode ser exemplificada pelos entendimentos de Gamil Foppel e Rafael de Sá, que expressam o seguinte:

Embora apontadas como similares, pela maioria dos autores e consoante entendimento jurisprudencial, as condutas delituosas previstas nos mencionados dispositivos, a Lei 8.137/90 estabeleceu, em seu art. 1º, tipo penal de resultado naturalístico (ou material), exigindo, para sua implementação, a supressão ou redução de tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas descritas nos incisos I a V. Os crimes do art. 2º, de outra sorte, seriam meramente formais, com resultado do tipo jurídico.²⁴

Ou seja, em atenção ao disposto no artigo 2º, agora sob holofotes, os autores entendem que os crimes previstos no mencionado dispositivo legal se consumam com a ação do agente independentemente do resultado. Em suma, basta o contribuinte ter a intenção de desobrigar-se do pagamento do tributo que a caracterização da conduta delituosa restará subsumida ao tipo penal.

Nesse cenário conflituoso de doutrinas começaram a ser utilizados os termos “suprimir ou reduzir tributo” e “eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”, com isso, Hugo de Brito Machado explicou que:

Suprimir o tributo na verdade é retirá-lo do mundo das realidades ordinariamente perceptíveis pelo fisco, e reduzir o tributo é fazer com ele se faça perceptível com expressão econômica menor do que aquela que deve ter em face do fato efetivamente ocorrido e da lei que sobre o mesmo incidiu.

²⁴ FOPPEL, Gamil; SANTANA Rafael de Sá. **Crimes tributários**. 2. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

Com a supressão deixa de aparecer inteiramente, enquanto com a redução deixa de aparecer parcialmente, no mundo das relações jurídicas ordinariamente perceptíveis, uma relação tributária que nascera da incidência da lei. É certo que o suprimir ou reduzir tributo, geralmente, implica deixar de pagar ou pagar em valor menor o tributo, mas suprimir não quer dizer não pagar, assim como reduzir não quer dizer pagar menos.²⁵

Com efeito, no que tange ao artigo 2º e diante do entendimento doutrinário apresentando acima, o fato de o termo usado ser “eximir-se, total ou parcialmente de pagamento de tributo”, englobaria condutas relacionadas ao crédito tributário, podendo ser sua constituição, extinção ou exclusão. Outrossim, com essa diferenciação entre os termos e a relação de um deles com o artigo 2º, conclui-se que os crimes previstos nele, em especial o do inciso II, possuem uma pena menor daquela estabelecida no artigo 1º, pois considera-se que uma conduta frente a um crédito tributário por si só já é considerada menos grave em face da ocultação de um fato gerador, mormente quanto ao que estabelece o artigo inicial da Lei.

Depois de esmiuçar a consistência, de fato, dos crimes previstos no artigo 2º, em específico no inciso II, na sequência será analisada as penas cominadas para essas condutas. A pena que o contribuinte pode receber é a de detenção de seis meses a dois anos e multa, entretanto Hugo de Brito Machado²⁶ em sua obra Crimes Contra a Ordem Tributária, estabelece que a pena privativa de liberdade - determinada pelo artigo em questão - pode ser substituída por penas restritivas de direito (artigo 43 do Código Penal)²⁷ quando as condições a seguir estiverem presentes: a) o crime não tenha sido cometido mediante violência ou grave ameaça a pessoa; b) o réu não for reincidente em crime doloso; e c) a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que a pena substitutiva for suficiente.

Em síntese, e com o intuito de finalizar as explanações sobre o inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90, será abordado o questionamento quanto a criminalização ou não desse artigo, bem como suas relevâncias em face da Lei da qual ele faz parte.

Segundo a obra de Gisele Barro Bossa e Marcelo Almeida Ruivo, os crimes previstos no artigo 2º da Lei 8.137/90 são considerados fraude fiscal, ou seja, são, segundo os autores “crimes de dano ou de perigo de dano em face do preceito verdade informacional e de perigo

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 403.

²⁷ Art. 43. As penas restritivas de direito são: I – prestação pecuniária; II – perda de bens e valores; III – limitação de fim de semana; IV – prestação de serviço à comunidade ou a entidades públicas; V – interdição temporária de direitos; VI – limitação de fim de semana.

de dano face ao preceito receita tributária.”²⁸ Assim, todos os incisos, à exceção do inciso II, preveem condutas de fraude ou de perigo inequívoco de fraude. Por suas vezes, os incisos I, III e IV exigem o dano à verdade informacional da declaração ou do registro da operação tributária, já o inciso V, porém, necessita apenas da prova da ocorrência do perigo ao bem jurídico da verdade informacional para se consubstanciar.

Depreende-se da análise feita no parágrafo anterior que existiu uma exceção entre os incisos estudados, no caso o inciso II. Esse dispositivo é considerado apartado da regra do artigo 2º por estar em desconformidade com o Direito Penal e Constitucional, pelas razões expostas a seguir retiradas da obra de Gisele B. Bossa e Marcelo A. Ruivo:

- a) A lei é clara na afirmação de que os crimes dos art. 1º e 2º possuem a mesma natureza jurídica, ou seja, trata-se de fraudes fiscais que atacam os mesmos bens jurídicos tutelados: receita tributária e verdade informacional. A diferenciação legal está no grau de ofensa aos bens jurídicos exigido para a configuração do crime: dano no art. 1º e perigo de dano no art. 2º, da Lei 8.137/90
- b) O simples não recolhimento do tributo não configura os crimes de fraude fiscal na tradição das legislações internacionais, sob pena de violação princípio constitucional da ofensividade (art. 98, I, CF). No Brasil, por exemplo, é preciso ao menos fraudar a verdade informacional (dano), criando o perigo de reduzir ou suprimir receita tributária (perigo de dano) para a tipicidade da conduta. A sonegação ou a fraude fiscal não são sinônimos da mera falta de recolhimento, inadimplemento tributário ou descumprimento dos deveres fiscais, sem uso de engano ou fraude;
- c) A mera falta de recolhimento da obrigação tributária declara não é fraude fiscal que lesa a verdade informacional. Ao contrário, existe o perfeito cumprimento da obrigação de declaração do tributo e o reconhecimento do valor devido pelo contribuinte. Resta insatisfeita a obrigação administrativo-tributária de recolhimento do valor do tributo declarado;
- d) O entendimento de que o não recolhimento do tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado dentro do prazo legal, pode ser crime transforma o direito penal em instrumento de cobrança de tributos por meio da ameaça de pena, em violação aos princípios da subsidiariedade e fragmentariedade penal (*ultima ratio legis*) dos arts. 1º, III, e 5º, LXVI da CF. O Direito Penal é o ordenamento de tutela de valores socialmente relevantes e não pode criar exceção na ordem tributária.²⁹

O entendimento acima exposto demonstra de forma didática que apesar da Lei 8.137/90 tratar de crimes contra a ordem tributária, o inciso II do seu artigo 2º se apresenta como exceção, uma vez que a criminalização da conduta prevista nele é questionada por não possuir os requisitos necessários para isso. Assim sendo, são encontrados entendimentos em

²⁸ BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. **Crimes Contra Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2019.

²⁹ BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. **Crimes Contra Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2019.

Tribunais que divergem quanto à criminalização ou não de situações tipificadas no mencionado comando legal.

4 DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ANTES E DEPOIS DO JULGAMENTO DO HABEAS CORPUS N. 399.109/SC

4.1 DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ANTES DO JULGAMENTO DO HABEAS CORPUS N. 399.109/SC

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça a partir do Habeas Corpus 399.109/SC sobre a criminalização do ICMS próprio se concretiza a partir de uma divergência existente entre dois outros entendimentos, os quais envolveram além do ICMS na modalidade própria, também o ICMS por substituição tributária, por isso se faz necessário apontar uma diferenciação em relação aos dois institutos de modo a permitir melhor compreensão da jurisprudência anterior ao ano de 2018, época em que o Habeas Corpus em questão foi julgado.

O ICMS próprio encontra guarida no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior [...]”³⁰

O artigo 19 da LC nº 87 de 1996 dispõe que o ICMS tem característica não cumulativa e compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A partir disso, é possível extrair entendimento importante afeto ao ICMS próprio - o de que nem todas as operações constantes nas notas fiscais representam dívidas de uma única operação comercial, mas sim, que podem ser oriundas de várias dessas operações tributárias.

Em contrapartida, existe o ICMS por substituição que, apesar de ser o mesmo tributo que o seu antecessor, tem sua cobrança realizada de forma distinta. A previsão constitucional é a do artigo 150, §7º, donde se extrai que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição de quantia

³⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 dez. 2020.

paga caso não se realize o fato gerador presumido. Não obstante, assim como o ICMS próprio, o imposto por substituição também é regulado pela Lei Complementar 87 de 1996.

Contudo, o principal diferencial entre essas duas modalidades de ICMS é que na modalidade por substituição acontece uma cobrança antecipada do tributo em determinada etapa da sua cadeia econômica - como uma forma de substituição de incidência das próximas tributações, o que acaba por facilitar a arrecadação do tributo. Já na outra modalidade isso não ocorre e tornar a cobrança do tributo algo extremamente complexo e inviável.

Diante dessa breve diferenciação, é interessante que se mostre dois exemplos que corroboram com ambas as modalidades acima, a começar pelo ICMS próprio que foi o primeiro mencionado e é o objeto principal do estudo deste trabalho. É interessante abordar o exemplo vindo dos comerciantes em época de final de ano, pois nos meses de outubro e novembro é comum que haja maior venda de mercadorias do que de costume. Isto se deve ao fato de que os estoques precisam ser esvaziados para poderem ceder espaço às novas mercadorias destinadas às festas natalinas. Entretanto, diante dessa aquisição acima da média passa a existir o acúmulo de crédito, mas como a compra é realizada com a finalidade de estocagem, o ICMS desses supostos dois meses não é descrito na nota fiscal e somente será auferido em dezembro.

Já para o ICMS por substituição, a doutrina aponta um exemplo relacionado aos postos de combustíveis. Nesses estabelecimentos, quando o contribuinte adquire o produto o imposto já vem inserido no preço final que será pago. Por outro lado, existe um número imenso de postos de combustíveis espalhados, o que dificulta sobremaneira o controle do ICMS, por isso tem-se optado pela fiscalização diretamente nas refinarias, que são em menor número. Nesse alinhamento, a cobrança que deveria ser realizada em face dos postos de combustíveis passa a ser transferida para o produtor dessa cadeia econômica (as refinarias), ou seja, aí está presente o clássico regime de substituição tributária: “antecipação à cobrança”.

Outra questão a ser levantada e uma das mais importantes para essa parte do capítulo é o momento em que cada modalidade de ICMS passa a ter a titularidade do Fisco sobre o tributo, ou seja, quando aquilo passa a ser considerado apropriação indébita e começa a se amoldar ao previsto no inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90. Já acerca do ICMS próprio e com foco no exemplo apresentado, não se pode considerar que o comerciante esteja cometendo uma apropriação indébita, pois ele não está tomando posse de algo que é do Fisco, mas sim daquilo que potencialmente pode vir a ser dele. No segundo exemplo relacionado à outra modalidade o agente é quem faz a arrecadação antecipada do tributo (e nesse caso, nas refinarias) e também já possui em suas mãos um valor devido ao Fisco, contudo, se inadimplir cometerá apropriação indébita.

Através dessa distinção entre as modalidades de arrecadação do ICMS fica mais fácil de compreender as jurisprudências que antecederam o HC 399.109/SC que foi julgado no ano de 2018. Anteriormente a isso, o ICMS próprio se caracterizava apenas por uma irregularidade tributária e não se encaixava como um ato ilícito na seara criminal, uma vez que, como já explicado e exemplificado, não ocorrera nenhuma inadimplência em relação a algo que não era de posse do Fisco, mas apenas de iminência de posse.

Observa-se a seguir um entendimento do Superior Tribunal de Justiça do ano de 2016 que decidiu por não acolher o ICMS próprio apenas como um inadimplemento, mas também como ato criminoso:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. (1) **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLEMENTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA.** (2) RECURSO PROVIDO. 1. O delito do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 exige que o sujeito passivo desconte ou cobre valores de terceiro e deixe de recolher o tributo aos cofres públicos. 2. **O comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, não realiza o pagamento do tributo, não deixa de repassar ao Fisco valor cobrado ou descontado de terceiro, mas simplesmente torna-se inadimplente de obrigação tributária própria.** 3. Recurso provido para, concedendo a ordem, trancar a ação penal.³¹ (grifo nosso)

Interessante ressaltar, a respeito do julgado mencionado, que a Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Relatora do caso, participa do julgamento do HC 399.109/SC que modificou o entendimento da criminalização, entretanto, a própria Ministra mantém a opinião externada em 2016 em face do julgamento do Recurso em Habeas Corpus nº 77.031-SC.

Novamente à luz do inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90 é mais uma vez de suma importância que se faça interpretação dos verbos usados para compor o inciso. São eles: “descontado” e “cobrado”. Acontece que na cobrança do ICMS próprio nada é descontado de fato do contribuinte e nesse quesito é necessária atenção, pois da mesma forma que este pode ter débito no final daquele mês, no mês subsequente pode apresentar crédito e, nessa situação, não se deve pagar o tributo ao Fisco. Logo, sob tal enfoque vê-se que a forma como o ICMS próprio foi cobrado pode torná-lo contrário ao pretendido no tipo penal analisado.

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 77031. Relator: Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 06 de dezembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 15 dez. 2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/468067326/recurso-em-habeas-corpus-rhc-77031-sc-2016-0267679-9>. Acesso em: 23 dez. 2020.

Em suma, o entendimento considerado pelos tribunais antes de 2018 era de que o atraso ou descumprimento do tributo próprio, o qual já foi regularmente declarado pelo contribuinte, constituía apenas um ilícito administrativo, podendo ser passível de sanções pecuniárias. Dito isso, não tem como se considerar uma intervenção penal em casos como esse, pois não se tem uma legitimidade material, apenas uma ameaça de possível pena estabelecida em lei como instrumento de poder do Estado, o que acaba por abrir precedente para que o contribuinte nessa situação seja considerado culpado mesmo após conseguir afastar qualquer hipótese de apropriação indébita.

4.2 DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA AO JULGAR O HABEAS CORPUS N. 399.109/SC

Em 2018, quando o Superior Tribunal de Justiça julgou o HC 399.109/SC relatado pelo Ministro Rogério Schietti Cruz, o entendimento a respeito da criminalização do ICMS próprio que vinha sendo mantido até então foi modificado e passou a vigorar como crime previsto no inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90.³²

Nesse diapasão, as divergências entre as Turmas 5º e 6º do STJ fizeram o Ministro Relator propor discussão em plenário da 3ª Seção do Tribunal, isto porque a 6ª Turma divergia da explanação aqui apresentada acerca do ICMS próprio e o por substituição tributária, criminalizando apenas a segunda hipótese. A 5ª Turma, no entanto, criminalizava a inadimplência de ambas as hipóteses desde que se fosse comprovado o dolo na conduta do agente.

Como se pode ver, os pacientes do Habeas Corpus 399.109/SC alegaram terem sofrido constrangimento ilegal em decorrência de um acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina que entendeu, assim como o recurso interposto pelo Ministério Público, que o cometimento da suposta prática de delito previsto no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 afastava a absolvição sumária e determinava que o prosseguimento do processo fosse pela denúncia delitiva.

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 28 dez. 2020.

Ademais, no *writ* em questão, a defesa alegou que o não recolhimento do ICMS em operações próprias devidamente declaradas ao Fisco não configurava crime e sim inadimplemento fiscal, corroborando decisões da mesma corte que julgava o caso.

Diante da necessidade de sanar a divergência entre as Turmas, foi proposto pelo Relator que o plenário da Terceira Seção analisasse o HC no qual os pacientes deixaram de recolher o valor do ICMS por oito vezes, os quais foram denunciados pelo crime doloso previsto no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90.

Superado isso, serão expostos a seguir os votos proferidos no teor do julgamento do HC 399.109/SC. A começar pelo do Relator, o ministro Rogério Schietti Cruz, o qual decidiu negar o pleito da defesa que defendia o não recolhimento de ICMS em operações próprias declaradas ao Fisco por entender caracterizar-se apenas inadimplemento fiscal e não crime. Diante disso, o Ministro Relator fundamentou a sua recusa à absolvição da seguinte forma: “O fato é típico e, em princípio, não há causa de excludente da ilicitude, impondo-se ressaltar que o dolo de se apropriar há de ser reconhecido com base no substrato probatório obtido após a instrução criminal.”³³

Não obstante, Rogério Schietti ainda menciona no início do seu voto o termo “apropriação indébita tributária” que é coligado pela doutrina majoritária ao crime previsto no inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90. Nessa parte ele faz alusão ao artigo 168 do Código Penal³⁴ e traz esclarecimentos que, segundo ele, são pertinentes para a conclusão que se pretende chegar ao fim do seu posicionamento.

Para introduzir seu posicionamento em torno da seara tributária o Ministro demonstra que em regra “somente os bens móveis infungíveis podem ser objeto de apropriação indébita, na medida em que o agente, ao receber bem alheio móvel fungível em depósito, não se apropria de algo que se tornou proprietário”. Cabe lembrar que bem infungível é aquele que não pode ser substituído por outro da mesma espécie, quantidade e qualidade. No entanto, existe sempre uma exceção, conforme ressaltam, por exemplo, Nelson Hungria e Claudio Heleno Frago:

Solução diversa tem que ser dada, como é claro, quando as coisas fungíveis são entregues, não para guardar, mas para serem transmitidas a terceiro ou para outro fim destinado pelo *dominus* [...] Em tais casos não há faculdade de

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 28 dez. 2020. p. 26.

³⁴ Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção. Pena: reclusão, de um a quatro anos, e multa.

substituição pelo *tantumdem*, e, quaisquer que sejam as coisas fungíveis, são suscetíveis de apropriação indébita.³⁵

Outro aspecto sobre a apropriação indébita é a existência de clandestinidade, de acordo Luiz Regis Prado³⁶, o que foi citado também pelo Ministro Relator em seu voto. Por isso, ainda em atenção ao que diz outros doutrinadores, desta vez Cezar Roberto Bitencourt, o pressuposto do referido delito “é a anterior posse lícita da coisa alheia, da qual o agente se apropria indevidamente.”³⁷

Concluindo a análise em torno do artigo 168 do Código Penal, antes de se fazer a correspondência com o tributo, o Ministro expõe que o sujeito ativo do delito é aquele que possui ou detém o bem móvel alheio com dolo, corroborando com isso Magalhães Noronha ao enfatizar que “consiste o dolo genérico na vontade de inverter o título, pelo qual se tem a posse ou a detenção, transformando-se de possuidor *alieno domine* em possuidor *animus domine*.”³⁸

Dessarte, como citado anteriormente, a jurisprudência considera como informal a conduta do artigo 2º inciso II da Lei 8.137/90, e a “apropriação indébita tributária”, nesse sentido explana o relator:

assemelhando-o ao delito de apropriação indébita, torna-se impositivo reconhecer que as características essenciais deste último ilícito, descritas linhas atrás, também compõem, *mutatis mutandis*, o crime tributário, sob pena de lhe creditar uma rubrica informal que não se coaduna com a essência da apropriação indébita.³⁹

Para terminar, sobre o crime de apropriação indébita e o entendimento no Direito Tributário, o Ministro que profere o voto resume em quatro aspectos essenciais o que ele intitula de “apropriação indébita tributária”. Assim observa-se:

1º) Em razão da inexistência de clandestinidade no delito de apropriação indébita, que pressupõe, como elemento estrutural, a posse lícita e legítima da coisa alheia móvel, conclui-se de igual forma que, para o delito de “apropriação indébita tributária”, o fato de o agente registrar, apurar e declarar

³⁵ HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Cláudio Heleno. **Comentários ao Código Penal**. Rio de Janeiro: Forense, 1980. v. VII. p. 134

³⁶ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal**: parte especial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. 2. p. 421.

³⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte especial. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3. p. 236.

³⁸ NORONHA, Magalhães. **Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1988-1991. v. 2. p. 334.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 28 dez. 2020. p. 14.

em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito;

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

3º) Assim como no crime de apropriação indébita, o delito de ‘apropriação indébita tributária’ exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo. Porém, a motivação não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial (v. g., AgRg no REsp n. 1.477.691/DF, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, 6ª T., DJe 28/10/2016; AgRg no REsp. 1.323.088/MA, Rel. Ministro Moura Ribeiro, DJe 19/5/2014).

4º) A descrição típica do crime de ‘apropriação indébita tributária’ contém a expressão "valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que ‘descontam’ ou ‘cobram’ o tributo ou contribuição. Em relação a esse último aspecto é de fundamental importância que se esclareça o alcance dos termos ‘descontado’ e “cobrado” de que trata do referido dispositivo legal, notadamente porque a exata compreensão desses termos exerce influência direta no próprio reconhecimento de incidência típica. Em virtude disso e com lastro na melhor didática, procedo a análise de tais termos sob dois enfoques: tributário e o penal.⁴⁰

Seguindo o voto do Relator, estiveram presentes ainda os ministros Reynaldo Soares da Fonseca e Felix Fischer que acompanharam o Ministro Rogério Schietti em sua decisão. A começar pelo voto proferido pelo Ministro Reynaldo, que após expor o seu posicionamento a respeito da matéria discutida, decidiu pelo seguinte:

Preservou-se, igualmente, o entendimento no sentido de que ‘o ICMS é imposto indireto cuja carga econômica recai sobre o consumidor final, de forma que o comerciante detém tão somente a obrigação de recolhimento e repasse aos cofres públicos’, sendo, assim, mantida a condenação pelo crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90. Ante o exposto, pedindo vênias à divergência, acompanho o Relator, para denegar a ordem no presente

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 28 dez. 2020. p. 14-15.

mandamus, porquanto típica a conduta imputada ao paciente, a denotar, assim, a ausência de constrangimento ilegal.⁴¹

Na mesma linha, como já havia adiantado, o ministro Felix acompanhou o relator da seguinte forma:

Desse modo, no caso em comento, não há como se vislumbrar o pretendido reconhecimento da atipicidade da conduta, porquanto tendo havido a efetiva cobrança do valor do ICMS do consumidor final, sem que tenha sido repassado ao ente público o valor declarado no lapso legal, caracterizado, em tese, o crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, que justifica o prosseguimento da ação penal, tal como delineado pelo Tribunal de Origem. Assim, acompanho o voto do Senhor Relator.⁴²

Entretanto, a ministra Maria Thereza de Assis Moura, que também participou da 3ª Seção de Julgamento, divergiu do relator em seu voto. Nota-se:

Importante ressaltar que não se discute, aqui, a constitucionalidade do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, nem se pretende afastar a ocorrência de sonegação fiscal quando há notícia da prática de fraude, omissão ou prestação de informações falsas com o intuito de reduzir ou suprimir tributo. Com efeito, a sonegação fiscal evidencia o fim deliberado de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social mediante artifício fraudulento, configurando o ilícito penal previsto na Lei nº 8.137/90. Por outro lado, o atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio que já foi regularmente declarado pelo contribuinte constitui inadimplência fiscal que configura ilícito administrativo passível de execução fiscal e inscrição em dívida ativa. A título de ilustração, ocorre inadimplência fiscal quando o contribuinte de imposto de renda informa corretamente seus rendimentos e seus pagamentos na Declaração de Ajuste Anual, mas deixa de recolher o DARF no prazo, praticando ilícito tributário sujeito à execução fiscal; por outro lado, ocorre sonegação fiscal quando o contribuinte presta informações falsas na Declaração de Ajuste Anual, ainda que recolha o DARF no prazo devido, praticando ilícito penal sujeito à persecução criminal. De todo o exposto resulta que a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, corretamente declaradas pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita tributária, nem sonegação fiscal. Tratando-se de fato atípico, não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria, em última análise, em prisão civil por dívida. Ante o exposto, divergindo do ilustre ministro relator, concedo a ordem para restabelecer a sentença de absolvição sumária.⁴³

⁴¹ Ibidem. p. 47.

⁴² Ibidem. p. 54.

⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 28 dez. 2020. p. 32.

A 3ª Seção de Julgamento responsável por decidir o caso em tela era composta pelos Srs. Ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornick e Felix Fischer, os quais votaram com o Sr. Ministro Relator Rogerio Schietti Cruz; houve também a participação da Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e dos Srs. Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior, que foram votos vencidos.

Então, apesar da presença de votos divergentes ao do Relator, por maioria o Superior Tribunal de Justiça decidiu manter a sentença condenatória em face dos pacientes proferida anteriormente pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, de modo que a decisão tomada causou uma mudança significativa no cenário jurídico no que se refere ao entendimento sobre a criminalização do ICMS em operações próprias.

5 DA CRÍTICA EM TORNO DA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM RELAÇÃO À CRIMINALIZAÇÃO DO DELITO DO ART. 2º, INCISO II DA LEI 8.137/1990

É notória a importância que tem a ordem tributária, uma vez que é considerada um bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário. Entretanto, existem situações em que não se pode garantir a tutela desse bem sem macular a preservação da Constituição Federal.

Neste capítulo serão apresentadas e discutidas as críticas que foram feitas em face do Superior Tribunal de Justiça quando entendeu criminalizar o ICMS em operações próprias, matéria tratada no Habeas Corpus 399.109/SC. Vale ressaltar que esse posicionamento vai de encontro com o que era entendido nas jurisprudências anteriores ao julgamento.

Primordialmente, uma vez que o ato de não recolher tributos por si só não atinge a ordem tributária de forma direta, não se via, até então, a necessidade de se mover ação penal contra o contribuinte. Uma execução fiscal seria suficiente para responsabilizar o contribuinte por seus atos. É pertinente destacar que “não se deve confundir a ordem tributária com o interesse imediato da Fazenda Pública, especialmente quanto à comodidade na arrecadação dos tributos.”⁴⁴

Curial frisar que o tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90⁴⁵ agora é dotado de nova jurisprudência, equiparada com o crime de apropriação indébita no qual se exige

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 20.

⁴⁵ “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;”

o dolo do agente, diferentemente do que ocorre com o contribuinte do ICMC, uma vez que o comerciante ou prestador de serviço não pode reter coisa alheia, tendo em vista o dinheiro para o pagamento do imposto ser dele, não havendo ação criminosa.

No que tange ao julgamento do HC 399.109/SC que modificou de forma bastante relevante o entendimento doutrinário sobre a criminalização do ICMS em operações próprias, faz-se necessário, mais uma vez, aprofundar-se no teor dos votos proferidos pelos Ministros que decidiram pela criminalização para se compreender o que os motivou a proferirem essa mudança doutrinária. Ressalta-se que, como já tratado no capítulo anterior deste trabalho, a decisão não foi unânime, ao contrário, foi uma votação apertada de seis votos a três, fato que comprova a controvérsia existente em torno do tema.

Após o julgamento do HC 399.109/SC, outro tema que foi bastante discutido entre os juristas e que também fora utilizado diversas vezes entre os Ministros foi o significado das expressões “descontado” e “cobrado”, controvérsia que já foi abordada alhures.

Nessa seara, abaixo pode-se observar um trecho da ementa que trata do assunto:

A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.⁴⁶

À título de curiosidade, o trecho em destaque corresponde ao posicionamento do Ministro Relator Rogério Schietti Cruz e do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, que em seu voto acompanhou o relator.

Sob o crivo da análise, agora o foco é o teor dos votos proferidos no Habeas Corpus. Primeiramente abordar-se-á a decisão do relator, Ministro Rogério, que se posicionou a favor da criminalização do ICMS próprio no caso em concreto. Baseou-se ele na linha social-democrática fundada na Constituição e entendeu que o não recolhimento do tributo poderia gerar uma ruptura no dever do indivíduo de contribuir com a coletividade em que está inserido, e que isso afetaria de forma significativa o sistema de arrecadação tributária. Além de também

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 28 dez. 2020. p. 2.

entender que o valor do tributo é cobrado do consumidor e o não repasse pelo comerciante ao Fisco se traduz em apropriação.

Ainda evidenciados os termos “cobrar” e “descontar”, o Relator usou como justificativa da sua interpretação do termo *cobrar* previsto no artigo estudado o fato do ICMS ser classificado corriqueiramente como um tributo indireto, senão vejamos:

É importante sublinhar, em casos tais, que a própria natureza da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo da obrigação tributária revela um ponto de convergência entre o tributo indireto e sua repercussão econômica, com o significado semântico do termo “cobrado”. De fato, os tributos indiretos são aqueles cujo ônus financeiro repercute em terceira pessoa, ou seja, quando o encargo tributário é transferido pelo contribuinte de direito para outra pessoa que o suportará, dentro da cadeia de consumo (repercussão econômica).⁴⁷

A primeira crítica relevante ao julgamento do HC se faz pela classificação de tributos indiretos e diretos tal como o Ministro Relator fez. Todavia, conforme descreve Alfredo Augusto Becker (1972, apud FIEL, 2019)⁴⁸, em meados do século anterior esta classificação seria impraticável e considerada culpada por inúmeros erros em decisões judiciais. Senão vejamos, Augusto Fiel:

[...] A afirmação contida na decisão do STJ, no sentido de que o ICMS repercute porque é tributo indireto, é contestada por Becker, pela própria impossibilidade de se classificar tributos em direto e indireto e pela afirmação de que todos os tributos repercutem, pois os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social. Com isso, a leitura de que o “cobrado” seria o ICMS próprio do comerciante que, por ser indireto, repercutiria economicamente em relação ao vendedor, não guarda nenhum respaldo científico e não pode ser aceita, ainda mais, para enquadramento de condutas em tipo penal, tendo em vista que a classificação entre tributos diretos e indiretos é falsa e impraticável e, na realidade, todos os tributos repercutem de alguma forma e, ademais, não será o adquirente que arcará com o ônus econômico do ICMS próprio do vendedor, pois ele também repercutirá esse ônus para terceiros e, assim por diante.⁴⁹

⁴⁷ Ibidem. p. 21.

⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 141-144.

⁴⁹ D’OLIVEIRA, Augusto Fiel J. Falta de recolhimento de ICMS próprio declarado e o crime de apropriação indébita. **Conjur**, 17 mar. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-17/augusto-fiel-falta-recolhimento-icms-proprio-declarado>. Acesso em: 29 abr. 2021.

Corroborando com este entendimento consolidado, vislumbra-se o voto da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, que foi contrário ao do Relator. Ela entendeu não ser justa a criminalização das condutas dos contribuintes neste caso. Destaca a Magistrada:

Isto, porém, não significa que apenas no ICMS ocorre este repasse da carga econômica do tributo. Pelo contrário, podemos dizer que quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa repassa, ao preço final de suas mercadorias, os tributos (inclusive as contribuições previdenciárias) que é obrigada a pagar. Tudo acaba compondo o custo final das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras, se a empresa deixasse de fazer tal repasse, em breve estaria operando com prejuízo e, nessa medida, caminhando a passos largos para a falência. O repasse, nesses casos, também existe, apenas não é contabilizado.⁵⁰

Ainda, é importante explicar, como forma de crítica à decisão proferida no ano de 2018, que a Lei 8.137/90 estabeleceu condutas que não se resumem ao simples não pagamento de tributos, mas sim a atos que objetivam a sonegação do tributo em face das autoridades fazendárias. Sendo assim, diferente do que o Superior Tribunal de Justiça entendeu ao julgar o HC, a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária não prioriza punir a inadimplência do contribuinte, mas sim o ato de má-fé do sujeito.

Andes de mais nada, e com foco na avaliação em torno dos institutos do ICMS, tributo discutido no caso, é inviável se falar em apropriação indébita quando a questão trata de ICMS próprio, vez que o seu não recolhimento se resume a um simples inadimplemento, já que existe certidão de dívida ativa e a sua retenção fora antecipada. De tal sorte que, como constatado nos autos, deveria a autoridade fazendária competente proceder com uma atitude mais branda que a prisão em si.

Em tempo, importante se cogitar que por mais louváveis que tenham sido todos os votos proferidos no julgamento, a impressão que se passou foi de uma tentativa de apropriação das sanções do Direito Penal como uma forma de punir os crimes contra a ordem tributária, bem assim criou-se um vácuo que permitiu diversas interpretações dos julgadores, fato demonstrado pelo próprio resultado apertado das decisões.

Além disso, outra ressalva a se fazer à decisão do Tribunal relaciona-se à prisão por dívida que é vedada pela Constituição Federal em seu principal artigo, o 5º. “Art. 5º, LVXVII – com exceção da pensão alimentícia, devido ao seu caráter alimentar”. Ou seja, em casos que

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 28 dez. 2020. p. 56.

não se enquadram ao não pagamento de pensão alimentícia, a prisão por qualquer outra dívida não é permitida.

Consoante todas as críticas oferecidas ao julgamento, a Lei nº 9.249/95 estabelece em seu artigo 34 que “**extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.**”⁵¹ (grifo nosso). Ou seja, a Fazenda Pública tem em mãos várias outras formas para cobrar a dívida, como por exemplo a execução fiscal, o protesto, a aplicação de multas e penhora de bens, entre outras, de modo que não necessita da decretação de prisão para ter seu direito ao crédito satisfeito.

Até agora restou demonstrado que o interesse do Estado em questões tributárias é arrecadar a qualquer custo e que usa do processo penal como forma de impor a quitação de tributos e ameaça o contribuinte com privação de liberdade.

Para firmar uma das análises acima exposta, tem-se que o consumidor final nunca será considerado o contribuinte do ICMS, pois não se estabelece dessa forma segundo a legislação vigente em qualquer relação jurídica no Direito Tributário que tange operações que contenham o ICMS entre consumidor final e Fisco. Ao negar esse fato, como fez o STJ, cria-se entre as duas partes uma relação jurídica obrigacional não prevista por lei nenhuma, o que viola frontalmente o Princípio da Legalidade na seara tributária, segundo o que vem previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que diz: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”⁵²

Como resultado, a nova construção jurisprudencial contrariou a formação da relação jurídico-tributária, vez que colocou o contribuinte como uma pessoa estranha à obrigação tributária existente na cobrança do ICMS, mais precisamente no tocante às operações próprias. Dito isto, o conceito de sujeito passivo, sob essa nova ótica, passa a ser desviado e ruma para gerar consequências criminais, de modo a causar medo no empresariado brasileiro com o fito de diminuir o inadimplemento tributário.

⁵¹ BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 dez. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 28 dez. 2020.

⁵² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 dez. 2020.

Por último, é possível se ter plena compressão acerca da decisão proferida pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a qual revestiu-se de argumentos e fundamentos facilmente questionáveis diante da inteligência clara e simples da Lei 8.137/90 e da Constituição Federal.

Como se pode ver, quando se julga o HC pela criminalização do ICMS próprio diante de todos esses pontos, ocasiona-se uma insegurança jurídica ao sistema como um todo e se abre margens para que se classifique como crime qualquer outro tributo que seja declarado e não pago. Isso faz o contribuinte se convencer, a partir da criação de tal precedente, de que a única opção de reparação com o Estado é a sua prisão e esta é considerada a sanção mais severa do Sistema Penal Brasileiro.

Num breve comentário a respeito da insegurança jurídica causada pela recente decisão, principalmente na seara da retroatividade, pode-se perceber claramente situações em que o novo entendimento jurisprudencial se aplicaria a casos anteriores que tratam da mesma matéria mas que não possuem ainda o trânsito em julgado e isso, como já mencionado neste trabalho, é repudiado e fortemente criticado vez que a decisão do HC 399.109/SC não é aceita pela maioria dos doutrinadores, justamente por não ser aquilo que o legislador transmitiu na Lei 8.137/90. Nesse cenário, não se vê de bom grado por boa parte dos estudiosos a opção pela criminalização do ICMS próprio.

Por derradeiro, é necessário que a todo momento se tenha uma efetiva tutela do Sistema Tributário Nacional, haja vista que o bom funcionamento da Ordem Tributária é benéfico para a sociedade. Contudo, como não podia deixar de ser, é preciso que essa proteção ao sistema não seja realizada de forma desproporcional. Ou seja, como já explanado, não é possível punir crimes tributários e ao mesmo tempo não afrontar princípios da Constituição Federal, tais como o da culpabilidade, da responsabilidade penal subjetiva, da proporcionalidade, da irretroatividade, da ampla defesa e contraditório, da presunção de inocência, do *in dubio pro reo*, do devido processo legal, entre outros.

6 CONCLUSÃO

A decisão proferida pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça a respeito da criminalização do ICMS em operações próprias fomentou uma importante discussão no mundo jurídico, principalmente naquilo que envolve o sistema penal-tributário, de tal sorte que modificou entendimento anterior que ia ao encontro do que previa a Lei responsável por legislar sobre os Crimes Contra a Ordem Tributária, transformando-o no oposto.

O veredicto da Colenda Câmara Superior não deveria ser sustentada, uma vez que, de acordo com o que restou demonstrado pela modalidade em que o imposto estava sendo exigido, não existia relação jurídica alguma entre o consumidor final e o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte), ou seja, não houve em momento algum qualquer fraude que pudesse ser cabalmente demonstrada em face do recolhimento do tributo ao Fisco.

No que tange à esfera penal, quando os Ministros que votaram a favor da criminalização compararam o ato de não recolher o ICMS próprio a um crime de apropriação indébita eles se equivocaram, haja vista inexistir dolo do contribuinte, logo, a conduta não se subsumi ao artigo 168 do Código Penal. Outra análise não menos difundida no elaborado em tela foi a da prisão por dívida. Esta, de acordo com o previsto na Constituição Federal, só é permitida em casos que envolvam pensão alimentícia, o que claramente não é o caso dos autores do HC, dessa forma, é inconstitucional decidir por uma prisão desses contribuintes quando, de fato, só se verifica uma inadimplência fiscal que pode ser perfeitamente resolvida por meio de uma execução e que possui consequências e caminhos mais brandos se comparados a quaisquer outros na seara criminal.

Há de se destacar que no quarto capítulo foi levantada questão de muita pertinência no que diz respeito ao interesse do Fisco, pois longe de ter um condão benéfico, tenta se utilizar dos mecanismos do Direito Penal para, de certa forma, ameaçar o contribuinte no recolhimento do tributo, evidenciando assim o objetivo de fazer diminuir os inadimplementos por parte dos cidadãos. Não obstante, o efeito causado pelo Fisco está bem distante do ideal almejado, pois faz transparecer imensa insegurança jurídica, bem como dá liberdade para precedentes extremamente prejudiciais ao contribuinte.

A partir do julgado objeto deste trabalho, apresentou-se uma análise e um estudo extremamente importante a respeito do que impacta de fato a existência do ICMS para a ordem tributária brasileira e quais são as suas principais características, bem como de que forma são aplicados os mandamentos dos seus dispositivos legais, mormente no que concerne ao artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90.

Em linhas gerais, procurou-se deixar demonstrada a evolução do ICMS no decorrer do tempo, bem como sua importância para o sistema econômico em que está inserido. Absorvida a relevância do imposto, tornou-se mais plausível compreender os motivos pelos quais uma mudança jurisprudencial tão severa como foi a do julgamento do HC 399.109/SC abalou a Ordem Tributária.

O ICMS é um tributo complexo e está presente em diferentes cenários da economia, também conta com um número extremamente elevado de contribuintes, e por isso, quando se

alterou entendimento já cravado sobre ele anteriormente, abriu-se a possibilidade do surgimento de prejuízo ao contribuinte. Daí a resposta traduzida em muitas críticas e reclamações em desfavor do julgamento do HC 399.109/SC.

7 REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte especial. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3.

BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. **Crimes Contra Ordem Tributária**. São Paulo: Almedina, 2019.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília: Diário Oficial da União, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 31 dez. 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 29 out. 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18**, de 1 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília: Diário Oficial da União, 6 dez. 1965. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-18-1-dezembro-1965-363966-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 23 dez. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Diário Oficial da União, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 29 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 23 dez. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 27 dez. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109. Relator: Ministro Rogerio Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 29 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 77031. Relator: Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 06 de dezembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 15 dez. 2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/468067326/recurso-em-habeas-corporis-rhc-77031-sc-2016-0267679-9>. Acesso em: 23 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento em Agravo Regimental nº 366.390. Relator: Ministro Nelson Jobim. Brasília, DF, 06 de agosto de 2002. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 18 out. 2002. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1966323>. Acesso em: 23 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental do Recurso Extraordinário nº 820993/14. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 19 de agosto de 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 05 set. 2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/134787940/processo-n-839787-do-stf>. Acesso em: 23 dez. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Introdução ao estudo do imposto sobre produtos industrializados. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 2, n. 1, p. 133-142, abr. 2007.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

D'OLIVEIRA, Augusto Fiel J. Falta de recolhimento de ICMS próprio declarado e o crime de apropriação indébita. **Conjur**, 17 mar. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-17/augusto-fiel-falta-recolhimento-icms-proprio-declarado>. Acesso em: 29 abr. 2021.

FOPPEL, Gamil; SANTANA Rafael de Sá. **Crimes tributários**. 2. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Cláudio Heleno. **Comentários ao Código Penal**. Rio de Janeiro: Forense, 1980. v. VII.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Ives Gandra. **Temas Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Elevação Jurídica, 2001.

NORONHA, Magalhães. **Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1988-1991. v. 2.

PEROBELLI, Fernando; PIANCASTELLI, Marcelo. ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Brasília, fev. 1996. Texto para discussão nº 402.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal**: parte especial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. 2.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: ideal para concursos públicos. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

**TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA PUBLICAÇÃO DO TRABALHO DE
CONCLUSÃO DE CURSO**

Material Bibliográfico: Artigo Científico Monografia

Graduação em Direito

Título do Trabalho: CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS
PRÓPRIO POR PARTE DO STJ: HC 399.109/SC

Nome do Autor(a): Ana Laura Silveira Machado de Araujo

E-mail: analaura_araujo97@outlook.com

Este e-mail pode ser divulgado SIM NÃO

Orientador(a): Prof. Rogerio Cury

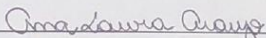
Na qualidade de titular dos direitos autorais da publicação supracitada, de acordo com a Lei nº 9.610/98, AUTORIZO NÃO AUTORIZO a Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o documento, em meio eletrônico, no *site* da base de dados Adelpha, para fins de leitura pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada pela Universidade, a partir desta data. Igualmente, declaro que a versão do Trabalho de Conclusão de Curso entregue em meio eletrônico corresponde fielmente e na íntegra à versão similar depositada de forma impressa em papel para a defesa ou apresentação.

Motivos no Caso de Não Autorização

Exigência de periódico de não divulgação até a publicação (exige justificativa, informe o nome do periódico)

Outros (justificar):

São Paulo, 14 de maio de 2021.

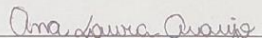

 Assinatura do(a) Autor(a)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, ANA LAURA SILVEIRA MACHADO DE ARAUJO, discente regularmente matriculada na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31609848, período matutino, turma E, tendo realizado o TCC com o título: CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS PRÓPRIO POR PARTE DO STJ: HC 399.109/SC, sob a orientação do Professor Rogerio Cury, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 14 de maio de 2021.


Assinatura do discente