HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0)

RELATOR	**:**	**MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**
IMPETRANTE	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
IMPETRADO	:	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PACIENTE	:	ROBSON SCHUMACHER
PACIENTE	:	VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

EMENTA

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

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

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

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito,

porquanto 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.
4. 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.
5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.
6. Habeas corpus denegado.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Terceira Seção, retomado o julgamento, após o voto-vista antecipado do Sr. Ministro Felix Fischer, acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, denegando a ordem, e os votos dos Srs. Ministros Antonio Saldanha Palheiro e Joel Ilan Paciornik, no mesmo sentido, e os votos dos Srs. Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior, acompanhando a divergência inaugurada pela Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, concedendo a ordem, por maioria, denegar a ordem, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Vencidos a Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e os Srs. Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior, que concediam a ordem. Os Srs. Ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Felix Fischer votaram com o Sr. Ministro Relator.

Votaram vencidos a Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e os Senhores Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior. Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Nefi Cordeiro. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Ribeiro Dantas.

Brasília (DF), 22 de agosto de 2018

Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0)

RELATOR	**:**	**MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**
IMPETRANTE	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
IMPETRADO	:	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PACIENTE	:	ROBSON SCHUMACHER
PACIENTE	:	VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ:

ROBSON SCHUMACHER e **VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER** estariam sofrendo constrangimento ilegal em decorrência de acórdão proferido pelo **Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina**, que deu provimento ao recurso de apelação interposto pelo Ministério Público, a fim de afastar a sentença de absolvição sumária e, com isso, determinar o regular prosseguimento do processo a que respondem pela suposta prática do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

Neste *writ*, alega a defesa que **o não recolhimento de ICMS em operações próprias, devidamente declaradas ao Fisco, não caracteriza crime, mas mero inadimplemento fiscal**, conforme recentes decisões desta Corte, ou seja, "não há tipicidade formal no caso do não recolhimento de ICMS próprio, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora repasse o custo aos consumidores), e não o consumidor" (fl. 6).

Requer, diante disso, seja restabelecida a sentença de primeiro grau "para o fim de absolver sumariamente os pacientes, diante da atipicidade formal das condutas pela qual foram processados criminalmente" (fl. 8).

Indeferida a liminar e prestadas as informações, foram os autos ao Ministério Público Federal, que, em parecer subscrito pela Subprocurador-Geral da República Maria Hilda Marsiaj Pinto, se manifestou pela denegação da ordem (fls. 327-332).

Tal como propus em relação ao REsp n. 1.598.005/SC e pelos mesmos fundamentos externados naquele caso, suscitei questão de ordem perante o órgão fracionário da 6ª Turma, motivado, principalmente, pela necessidade de assegurar, ainda que pela via mandamental, que o tema seja analisado pela Seção.

HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0)

EMENTA

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

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

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

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto 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.

4. 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.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.
6. Habeas corpus denegado.

VOTO

O SENHOR MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ (Relator):

I. Considerações iniciais

O caso retrata situação em que o acusado, **absolvido sumariamente** em primeiro grau da imputação do crime previsto no **art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990**, teve o curso do processo retomado, por força de decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que entendeu típica a conduta do agente que não recolhe ICMS em operações próprias, não obstante declarado em guias específicas.

Na ótica da defesa, o não recolhimento de ICMS, nas circunstâncias dos autos, devidamente declaradas ao Fisco, não caracteriza crime, mas mero inadimplemento fiscal.

II. Necessidade de prevenir divergência e de uniformizar o entendimento entre as Turmas que compõem a Terceira Seção (*ex vi* do art. 127 do RISTJ)

Em relação ao argumento da defesa – cujas consequências, caso acolhido, culminaria com a conclusão de que o caso se traduz em simples inadimplemento fiscal –, faço o registro de que **a compreensão da Quinta e da Sexta Turma, baseada em semelhante premissa fática, tem encontrado soluções distintas.**

A Sexta Turma, em alguns precedentes recentes tem sustentado que, na hipótese de não haver o repasse de ICMS retido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, **há de se distinguir duas situações**:

1ª) casos de **ICMS recolhido em operações próprias** ou;

2ª) casos de **ICMS recolhido por substituição tributária.**

Nos processos em que se discute a primeira situação, isto é, naqueles casos em que **não há o repasse de ICMS recolhido em operações próprias**, entende o referido Órgão Colegiado que se trata de **simples inadimplemento fiscal**. Assim, a previsão típica contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria incidência **nos casos de responsabilidade tributária por substituição**, ou seja, na segunda situação.

A Quinta Turma (e, também, algumas decisões monocráticas da Sexta Turma), contudo, não estabelece essa distinção. Assim, o não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, **em qualquer hipótese**, enquadra-se (formalmente) no tipo previsto art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, desde que comprovado o dolo.

Além disso, é importante o registro de que **eventual alegação da defesa tendente a afastar o dolo acabaria por exigir, em regra, o reexame vertical de provas**, o que se mostra incompatível com a via do recurso especial (incidência da Súmula n. 7 do STJ) e, em certos casos, até do habeas corpus.

Apenas para ilustrar, vejamos como tem se comportado a jurisprudência de ambas as turmas em casos semelhantes ao dos autos.

II. a) Sexta Turma

O primeiro caso analisado pela Sexta Turma a retratar a ideia de que a previsão típica contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria aplicabilidade nos casos de substituição tributária foi o **RHC n. 36.162/SC**, de relatoria do Ministro **Nefi Cordeiro** (DJe 17/11/2014). O segundo, na mesma direção, julgado pelo colegiado quase um ano depois, foi relatado pelo Ministro **Sebastião Reis Júnior**, nos autos do **AgRg no REsp n. 1.465.259/GO** (DJe 29/9/2015). Por fim, há outros três, todos de relatoria da Ministra **Maria Thereza de Assis Moura** (dois de 2016: **REsp n. 1.543.485/GO** e **RHC n. 77.031/SC**; um de 2017: **AgRg no REsp n. 1.632.556/SC**). Somente esses foram submetidos à apreciação do Órgão colegiado.

Entretanto, **monocraticamente**, há decisões de integrantes da própria Sexta Turma na direção daquela que vem decidindo a Quinta Turma, *v.g*, o **REsp n. 1.633.772/SC**, de relatoria do Ministro **Antônio Saldanha**

Palheiro (DJe 28/11/2016).

II.b) Quinta Turma:

No âmbito da Quinta Turma, fixou-se, de forma pacífica, a compreensão de que o não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, em qualquer hipótese e desde que comprovado o dolo, configuraria crime.

Exemplificativamente, menciono: **RHC n. 42.923/SC**, Rel. Ministro **Felix Fischer**, DJe 29/6/2015; **RHC n. 44.465/SC**, Rel. Ministro **Leopoldo de Arruda Raposo** (Desembargador convocado do TJ/PE), DJe 25/6/2015; **RHC n. 44.466/SC**, Rel. Ministro **Jorge Mussi**, DJe 29/10/2014.

Depois de pesquisa jurisprudencial interna, encontrei, no âmbito deste Órgão Colegiado, somente o **HC n. 161.785/SP**, de relatoria do Ministro **Reynaldo Soares da Fonseca** (julgado em 6/12/2016), no qual foi aventada a distinção feita pela Sexta Turma.

Todavia, monocraticamente, em decisões bem recentes, observei o entendimento de que, em qualquer hipótese de não repasse do ICMS recolhido, comprovado o dolo, configura-se o crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. Nesse sentido: **AREsp n. 1.067.270/GO,** Rel. Ministro **Joel Ilan Paciornik** (DJe 28/4/2017); **REsp n. 1.583.367/SC,** Rel. Ministro **Joel Ilan Paciornik** (DJe 28/3/2017).

Por tudo isso é que proponho a análise deste feito pela Terceira Seção, a fim de debatermos com maior profundidade o tema e, com isso, uniformizarmos o entendimento de ambas as Turmas, máxime pela necessidade de estabilização da jurisprudência.

III - A importância da tributação - tutela penal

Não obstante as profundas discussões sócio-filosóficas acerca das premissas reais, nas quais se alicerça e se justifica o discurso oficial da política criminal voltada para a proteção penal de bens ligados à ordem tributária, não há como deixar de reconhecer **a magnitude dos impactos que a criminalidade causa quando atinge esse setor**, notadamente pelas consequências indiretas, as quais implicam, dentre outras, **o aumento das desigualdades sociais**.

A dinâmica da ordem democrática consagrada pela Constituição Federal, vista sob a perspectiva da necessidade de contínuo processo de busca da igualdade e da liberdade, encontra raízes de sustentação na imposição tributária, ao menos sob o prisma deontológico, na medida em que os tributos servem de instrumento essencial para transposição das diferenças sociais e da satisfação dos bens essenciais da vida para aqueles que, por si sós, não têm condições de fazê-lo, ainda que isso represente apenas o plano ideal.

Sem embargo, a lógica que justifica **a ordem tributária**, no modelo de um Estado Social e Democrático de Direito, entrelaça-se com a ideia de cidadania – aqui compreendida como o pleno exercício de direitos e deveres de modo equilibrado e justo –, sobretudo porque **subsidia, de maneira proeminente, a implementação dos objetivos fundamentais da República**, a saber: o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, de garantir o desenvolvimento nacional, de erradicar a pobreza e a marginalização, bem como de reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º da CF).

Nessa perspectiva, é possível inferir que a imposição tributária se insere em um conjunto de mecanismos voltados para a consecução de políticas públicas de desenvolvimento. Representa, por isso mesmo, o **instrumento que torna possível assegurar as prestações sociais necessárias para permitir que todos tenham uma existência em condições de dignidade**. Isso significa que a proteção dos direitos ou das garantias fundamentais deve encontrar limite no próprio reconhecimento da existência de deveres igualmente essenciais, sem os quais se torna inviável a manutenção do modelo proposto pela Constituição Federal, que tem como um de seus fundamentos centrais **a dignidade da pessoa humana** (art. 1º, III). Sobrelevam-se, em tal modelo, valores calcados na solidariedade e na convivência igualitária entre os indivíduos que compõem a sociedade.

A necessidade, a finalidade e a importância da ordem tributária pode ser extraída da própria prodigalidade de normas programáticas enunciativas previstas na Constituição Federal, que entoam direitos fundamentais sociais (*v. g.*, arts. 6º, 196 e 205) e colocam o Estado como protagonista de políticas públicas voltadas à satisfação desses direitos, cuja implementação indiscutivelmente depende da arrecadação tributária.

Deveras, a cobrança de tributos, para além da concepção de sujeição obrigatória das pessoas e do caráter econômico que lhe subjaz, pode ser resumida, como o faz alguns doutrinadores, **como o preço para se ter e garantir a liberdade, já que imbricada com a consecução dos direitos**

fundamentais e a promoção da dignidade humana *(v. g.*, TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 97 e seg.; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TORRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 431-472).

Por tudo isso, considero, na mesma diretriz defendida por Luiz Regis Prado, que a tutela penal "**se encontra justificada pela natureza supra-individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais"** (*Direito penal econômico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 399).

Nesse particular, é válida a advertência feita por Miguel Bajo e Silvina Bacigalupo, para os quais, em tradução livre, o delito fiscal não só acarreta uma diminuição do valor econômico do erário público, como também afeta, como resultado próprio de um dos mais genuínos delitos econômicos, toda a política econômica social (Derecho Penal Económico. Madri: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 219, apud FISCHER, Douglas. *Delinquência econômica e estado social e democrático de direito*: uma teoria à luz da constituição. Porto Alegre: Verbo jurídico, 2006, p. 129).

Apenas para reforçar tal advertência, vale mencionar interessante artigo divulgado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, referentes ao exercício de 2016, no qual destaca que "a estimativa de sonegação iria de 7,6% para 9,1% do PIB. **Isso representaria uma perda de arrecadação de R$ 571,5 bilhões**, levando-se em conta o de PIB do ano de 2016**.** Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. **Esses R$ 571,5 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R$ 638,0 bilhões para o exercício de 2016**" (disponível em: < http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>. Acesso em: 6/5/2017).

Os dados apontados pela PGFN assinalam, ainda, que o

cruzamento dos indicadores coletados com o respectivo montante estimado de tributos resultou, em relação ao exercício de 2015 e já atualizado com dados oficiais, em um **incremento no montante estimado de evasão de R$ 24,3 bilhões, sendo que o ICMS, IPI e ISS**, segundo os estudos, **respondem pela maior parte de todo o montante sonegado** (*op. cit.*).

Entendo, assim, que a tutela penal da ordem tributária mostra-se consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos. Tais valores, programas e diretrizes programáticas revelam, outrossim, que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado.

IV - Art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 (apropriação indébita tributária)

Diante da rubrica "apropriação indébita tributária", atribuída pela jurisprudência desta Corte e por boa parte da doutrina ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 – assemelhando-o, em seu aspecto essencial, à figura da apropriação indébita, prevista no art. 168 do Código Penal –, permito-me fazer alguns esclarecimentos que se mostram pertinentes e relevantes para a conclusão a que pretendo chegar.

Uma das elementares que compõem a figura típica do crime de apropriação indébita é o seu objeto material "coisa alheia móvel". Isso significa que a a expressão "coisa móvel" implica dizer que a conduta do agente **deve recair, necessariamente, sobre um bem que pode ser transportado de um lugar para o outro**.

Assim, se o bem for imóvel e insuscetível de mobilização, jamais poderá ser cogitada a prática de apropriação indébita, inserindo-se a conduta que atente contra esse bem, *v.g.*, em possível crime de esbulho possessório, desde que haja o emprego de violência, de grave ameaça ou ocorra concurso de mais de duas pessoas (art. 161, § 1º, II, do CP).

A "coisa móvel", por sua vez, pode ser infungível ou fungível, esta última entendida, conforme dispõe o art. 85 do Código Civil, como um bem que pode ser substituído por outro da mesma espécie, qualidade ou

quantidade (*v. g*., o dinheiro, pois, quando se empresta uma nota de R$ 100,00 para outrem, não se exige de volta aquela mesma cédula, mas sim o mesmo valor, que pode ser pago com qualquer outra nota de real).

Entretanto, a descrição típica de apropriação indébita indica o elemento normativo "**coisa alheia**", que significa "**coisa de propriedade atual de outrem, esteja ou não, na posse direta ou imediata do proprietário**" (HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Claúdio Heleno. *Comentários ao Código Penal*, v. VII. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 17), o qual pode ser entendido como outra pessoa, que não o agente, ostentar sobre o objeto a condição de proprietária.

Sem embargo, é possível concluir 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. Assinalam Nelson Hungria *et. al*., que os bens, "quando entregues para guardar (depósito), mas ajustada ou autorizada a restituição do *tantumdem ejusdem generis*, *qualitatis et bonitatis*, não podem ser objeto de apropriação indébita, porque no caso se apresenta o depósito irregular, que é equiparado ao mútuo, de modo que o depositário se faz dono do *depositum"* (*Comentários ao Código Penal*, v. VII. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 133). Todavia, os referidos autores fazem uma importante ressalva:

> 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 substituição pelo *tantumdem*, e, **quaisquer que sejam as coisas fungíveis, são suscetíveis de apropriação indébita**. (HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Claúdio Heleno. *Comentários ao Código Penal*, v. VII. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 134).

Essa distinção acabou por se refletir na jurisprudência. Primeiro na do STF, com alusão expressa às lições de Hungria (*v. g*.**, RHC n. 64.942/RS**, Rel. Ministro **Octavio Gallotti**, DJ 26/6/1987); depois, na do STJ (*v. g*., **RHC n. 10.436/PR**, Rel. Ministro **José Arnaldo,** DJ 27/8/2001 e **REsp n. 880.870/PR**, Rel. Ministro **Felix Fischer,** DJ 23/4/2007). Em ambos os tribunais, firmou-se a compreensão de que **estará configurado o crime de apropriação indébita, quando o agente se apropria de coisa fungível que lhe foi confiada para transmissão a terceiro ou para outra finalidade que não o depósito.**

Outro aspecto relevante diz respeito ao fato de que, na apropriação indébita, **inexiste clandestinidade** (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal*, parte especial, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 421), **fraude ou qualquer outro ardil**. Assim, o pressuposto do referido delito "é a anterior posse lícita da coisa alheia, da qual o agente se apropria indevidamente" (BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal*: parte especial, v. 3. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 236).

Por fim, o **sujeito ativo do delito é aquele que possui ou detém o bem móvel alheio**. O **elemento subjetivo é o dolo**, caracterizado pela vontade livre e consciente de apropriar-se da coisa alheia móvel de que tem a posse em nome de outrem, ou seja, a vontade de não restituir ou de desviá-la de sua finalidade. Nas palavras de Magalhães Noronha, "[c]onsiste 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*" (*Direito Penal*, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1988-1991, p. 334).

Nessa perspectiva, ao adotarmos como premissa o fato de que a jurisprudência atribuiu informalmente a indicação marginal de "apropriação indébita tributária"ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 – *v. g.*, **HC n. 374.318/SP**, Rel. Ministro **Reynaldo Soares da Fonseca**, 5ª T., DJe 21/2/2017; **RHC n. 72.074/MG**, Rel. Ministro **Ribeiro Dantas**, 5ª T., DJe 19/10/2016; **AgRg no Ag n. 1.388.802/SP**, Rel. Ministro **Nefi Cordeiro**, 6ª T., DJe 24/2/2017, entre outros) –, **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**.

Diante do que até aqui foi exposto, resumo quatro aspectos essenciais que devem compor a prática do crime intitulado de "apropriação indébita tributária":

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 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.

4º.a) Enfoque tributário dos termos "descontado ou cobrado"

Os termos "descontado ou cobrado" não correspondem, tecnicamente, ao fenômeno tributário originado pela relação jurídica que serve

de substrato para a conduta descrita no tipo penal. Com efeito, **nenhum sujeito passivo de obrigação tributária (direto ou indireto) "desconta ou cobra" tributo; na verdade, ele retém.** A perfeita apreensão dessa afirmação impõe primeiramente que seja feita, de forma objetiva, distinção entre competência, capacidade ativa, sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária. Nesse particular, extrai-se do art. 119 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

> **Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular** da competência **para exigir o seu cumprimento**.

Como assinala Ricardo Alexandre, "não se pode confundir a atribuição constitucional de competência para instituir o tributo (competência tributária) com a possibilidade de figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária (capacidade ativa)" (*Direito Tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2010, p. 292). Isso porque **a competência para instituição de tributos é atribuição dos entes políticos do Estado** e, nessa medida, é indelegável, o que não ocorre com **a capacidade tributária ativa, que é aptidão de cobrar o tributo, que é passível de delegação**.

No que se refere à delegação da capacidade ativa, há duas correntes doutrinárias bem definidas. De um lado, há autores que, a partir de uma interpretação literal, defendem que somente as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeito ativo de uma obrigação tributária. De outro, há os que entendem que "o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada" (CARVALHO, Paulo Barros. *Direito Tributário*. Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 149).

Não obstante a existência dessa divergência doutrinária acerca de quem pode figurar como sujeito ativo da relação obrigacional tributária, o que importa saber é que **a capacidade tributária ativa é a aptidão para figurar, por lei, na posição de sujeito ativo da relação tributária, ou seja, na posição de credor, com as prerrogativas que lhe são inerentes de fiscalizar o cumprimento das obrigações pelos contribuintes e de cobrar os respectivos créditos tributários**.

Entretanto, há casos em que o Poder Público permite que o particular arrecade o tributo, sem que isso represente delegação da capacidade ativa tributária, já que o particular, nessa condição, apenas procede à exação (retenção). O objetivo de tal permissividade é o de facilitar a vida do sujeito

passivo da obrigação tributária. Válidas as palavras de Mauro Luís Rocha Lopes: "a permissão estatuída no § 3º do art. 7º do CTN, relacionada ao cometimento do encargo ou da função de arrecadar tributos a pessoa jurídica de direito privado, pode ser exercida independentemente de lei, por não se tratar de delegação de competência ou de capacidade tributária ativa" (*Direito tributário*. Niterói, RJ: Impetus, 2013, p. 187).

Diante disso, **é correto afirmar que somente o sujeito ativo da obrigação tributária é que pode cobrar tributo**, **cabendo ao agente de arrecadação, tão somente, a sua retenção para posterior recolhimento** ao Fisco. Tal percepção tributária do termo "cobrar" descrito no tipo penal do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, **acaba por se traduzir em uma deficiência de técnica legislativa na redação do dispositivo**, porquanto sujeito passivo jamais *cobra* tributo.

A mesma deficiência redacional, sob o enfoque da dogmática tributária, é observada para o termo "descontado", na medida em que **o sujeito passivo da obrigação tributária não pode descontar absolutamente nada relacionado ao tributo,** não obstante a utilização do termo de forma generalizada para indicar a **retenção** feita por **responsável tributário por substituição**, tal como nas hipóteses em que o empregador retém o imposto de renda do empregado para posterior recolhimento ao Fisco. De fato, a ideia de desconto está relacionada, na verdade, **à possibilidade de o Poder Público**, por meio de lei, **conferir abatimento nos casos em que há o pagamento antecipado do crédito tributário**, *ex vi* do art. 158, parágrafo único, do CTN, nestes termos:

> Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:
> [...]
> Parágrafo único. **A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento**, nas condições que estabeleça.

Pertinentes as ponderações de Alfredo Becker, ao afirmar que "**existem locuções cujo abuso, quer pelos financistas, quer pelos juristas, foi tão generalizado que oferecem riscos de contaminação da atitude mental científica**, seja no plano da Ciência das Finanças Públicas, seja no plano do Direito Tributário" (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 563).

4º.b) Enfoque penal dos termos "descontado ou cobrado"

Malgrado os termos "descontado ou cobrado" não reflitam, sob a ótica da dogmática tributária, significados linguísticos compatíveis com o sujeito passivo da obrigação tributária de que trata o delito de "apropriação indébita tributária", isso não implica a impossibilidade de imprimir-lhes significado penal que, neste caso, não poderá se subsidiar em conceitos tributários.

Conforme pontua Carlos Maximiliano, "*Verba cum effectu, sunt accipienda*: não se presumem, na lei, palavras inúteis", isto é, "deve-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia. As expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis [...] a verdade é que sempre se deve atribuir a cada uma a sua razão de ser, o seu papel, o seu significado, a sua contribuição para precisar o alcance da regra positiva" (*Hermenêutica a Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 250).

O juiz, no processo hermenêutico de construção do sentido das normas deve optar **não só pela elucidação das palavras utilizadas no texto da lei, mas também pela intertextualidade do direito** (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, p. 94). Tal diretiva ganha importância se considerado o dispositivo legal, voltado à tutela penal da ordem tributária, pode repercutir em restrição à liberdade individual, de sorte que impõe ao intérprete, com maior rigor, atribuir-lhe um significado preciso e consentâneo com a dogmática penal e alinhado aos princípios basilares que a norteia (*v. g.*, o princípio da *lex certa*, entendido como corolário da legalidade).

É induvidoso, como pontua Lourival Vilanova, que o conhecimento ocorre em um universo linguístico, no qual se fixam as significações conceptuais inseridas em uma comunidade-do-discurso (*As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997, p. 37-38). Nessa ótica, a sintaxe da linguagem própria do direito positivo é prescritiva, guiada por uma lógica deôntica (dever ser) que, apesar de técnica, **não possui rigor científico próprio das ciências, o que possibilita a existência de termos imprecisos, impróprios ou mesmo equivocados, resultantes, decerto, da formação heterogênea das Casas Legislativas**, o que ocorreu com os termos "descontado ou cobrado".

Por isso, cabe ao intérprete, ao deparar-se com o texto legal, construir o seu conteúdo, atribuindo significado à ideia suscitada pelas palavras nele contidas e extrair-lhes valores, de modo que se possa visualizar, no plano da semiótica, as suas relações com as realidades que exprimem e a forma de

sua aplicação pragmática.

Em uma acepção semântica do termo *descontado*, é possível imprimir-lhe significado semelhante ao dos vocábulos *abatido*, *diminuído* ou *reduzido*, denotando a ideia de que determinado valor, ao sofrer um desconto, terá alguma redução, abatimento ou diminuição. Tal percepção linguística pode ser verificada nos casos em que a incidência de determinados tributos reduzem o valor a ser percebido pelo contribuinte.

Exemplificadamente, menciono o caso do imposto de renda. O salário percebido por todos aqueles que auferem renda será reduzido pelo correspondente ao encargo tributário, de modo que receba um valor menor do que o que receberia se não houvesse imposto devido. Vale dizer, o termo "descontado" refere-se às operações tributárias que resultem diretamente na redução do valor a ser percebido pelo contribuinte que não pode repassar para outrem o ônus tributário.

Sob diversa angulação, é possível agregar significado penal mais preciso ao termo "descontado" com a utilização de métodos clássicos de hermenêutica. **Em uma visão sistemática**, observa-se que o Código Penal, nos dois crimes em que não há o recolhimento de tributo (contribuições previdenciárias), utiliza o termo "descontado" em estreita correlação com a ideia de responsável tributário por substituição. Vejamos:

> Art. 168-A. **Deixar de repassar** à previdência social as contribuições **recolhidas dos contribuintes**, no prazo e forma legal ou convencional:
> [...]
> § 1º Nas mesmas penas incorre quem **deixar de**:
> I – **recolher**, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social **que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados**, a terceiros ou arrecadada do público;
>
> Art. 337-A. **Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária** e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
> [...]
> II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as **quantias descontadas dos segurados** ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

Verifica-se, dos referidos dispositivos, que a conduta prevista

nos crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) **recai sobre aquele que tem a responsabilidade, por substituição, de recolher contribuição retida dos segurados**. Assim, o termo "descontado", no Código Penal, ganha contornos de aplicação em uma relação jurídica obrigacional tributária cuja responsabilidade se dá por substituição.

Historicamente, observa-se que a *mens legis* pode ser extraída do Projeto de Lei n. 4.788/1990, que deu azo à Lei n. 8.137/1990. O então Deputado Federal Nelson Jobim, depois de enumerar alguns "defeitos de estrutura e substância" do projeto original, apresentou substitutivo (Mensagem n. 340. Projeto de Lei n. 4.788/90. Rel. Deputado Nelson Jobim. Disponível em <*http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56*> . Acessado em 23/5/2017), cujo texto deu ensejo à redação final do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, em 6/6/1990 .

O projeto original previa o seguinte:

> Art. 3° Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:
> [...]
> IV - **deixar de recolher aos cofres públicos**, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, **tributo ou contribuição que tenha retido na fonte**;
> V - **deixar de recolher aos cofres públicos**, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, **o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado**;

Veja-se que a norma originalmente proposta previa, no inciso IV, a hipótese de não recolhimento de tributos ou contribuições aos cofres públicos que fossem retidos pela fonte pagadora, em nítida conexão com os tributos diretos nos quais houvesse a responsabilidade por substituição tributária (*v. g.*, casos em que a pessoa jurídica retém o imposto de renda de empregado e não repassa para o Fisco).

Já no inciso V, havia clara descrição de recolhimento de tributos indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e que repercutissem economicamente – praticamente todos os tributos de comércio sofrem a

repercussão econômica (ISS, ICMS, IPI), pois de maneira lógica, no momento que o produtor efetuar a venda do produto, considerará o custo tributário no preço da mercadoria.

A atual redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões "descontado ou "cobrado".

No que tange ao termo "cobrado", possui semelhante significado ao das palavras receber, pedir, embolsar ou coletar, denotando a ideia de acréscimo. Diversamente do que ocorre com o termo "desconto", há um significado de adição resultante daquilo que será agregado com o produto da cobrança. Essa percepção é apreendida nos tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato.

A título de exemplo, menciono o ICMS. **O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final.** Veja-se que nessa hipótese, **mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor "cobra**" (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será **acrescido ao valor final do produto**. Não há, portanto, "descontos" em nenhuma circunstância.

Historicamente, observa-se que, como visto até aqui, que a *mens legis* prevista no inciso V do art. 3º do Projeto de Lei n. 4.788/1990 era direcionada justamente para as hipóteses como a exemplificada.

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

Como assinala Sacha Calmon, "**quem recolhe o imposto, isto**

é, o 'contribuinte de jure', necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o 'contribuinte de fato'" (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 301), diversamente do que ocorre com os impostos diretos (IR, IPVA e IPTU), nos quais a incidência jurídica coincide com a econômica, ou seja, aquele contribuinte que a lei indicou para satisfazer a obrigação tributária é o mesmo que irá suportar o ônus econômico do tributo.

Assim, o significado da palavra "desconto" melhor se amolda, sob o prisma penal, aos casos de **tributos diretos em que há a responsabilidade por substituição tributária (nas hipóteses em que o responsável pela retenção na fonte não recolhe o tributo).**

O termo "cobrado", por sua vez, deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos, **mesmo aqueles realizados em operações próprias**, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.

Especificamente no que tange ao **ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção**, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor.

Roque Carrazza considera que o ICMS é um tributo neutro, porquanto "ao cabo do processo econômico de produção, distribuição e comercialização da mercadoria e de prestação de serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, **quem acaba suportando, por inteiro, a carga econômica do ICMS é o consumidor final**" (*ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2012, p. 400).

V. Análise do caso concreto

Os pacientes foram denunciados como incursos no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, nestes termos, no que interessa (fls. 11-12):

> Em procedimento rotineiro, a Fiscalização de Tributos Estaduais constatou que, apesar de terem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico - DIMEs à Secretaria da Fazenda, os denunciados, **nos períodos de setembro,**

> **novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010**, não recolheram aos cofres públicos, no prazo determinado pelo art 60 do RICMS/01, os valores apurados e declarados.
> [...]
> De acordo com o registro no Sistema de Administração Tributária - S@t, da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, os valores correspondentes aos crimes ora narrados estão inscritos em dívida ativa e não foram pagos nem parcelados até o momento (extratos de fls. 80/81 e 90/92).
> [...]
> Os denunciados, **por terem deixado de recolher ao Erário, no prazo legal, valor do tributo ICMS descontado ou cobrado, na qualidade de sujeitos passivos de obrigação, praticaram, de forma dolosa, por oito vezes, o crime previsto no art. 2º, inciso II, c/c art. 11, caput, ambos da Lei n. 8.137/90**, na forma continuada (art. 71 do Código Penal).

A sentença, ao absolver sumariamente os pacientes, destacou o seguinte (fl. 170-176):

> Importa registrar que a adequação típica da conduta de deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS devidamente declarado pelo contribuinte de direito, nos termos da legislação tributária, é tema polêmico na doutrina e na jurisprudência.
> Isso porque o caráter indireto do tributo, cujo ônus financeiro do encargo repercute na cadeia de consumo, gera o debate se o valor do imposto é cobrado/descontado ou não do consumidor, de modo a delimitar se o contribuinte de direito (o empresário) dele se apropria ou não em detrimento do fisco.
> [...]
> Entretanto, o empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte (Lei Complementar n. 87/1993, art. 4º c/c Lei n° 10.297/1996), já que tem relação direta e imediata com o fato gerador (a circulação de mercadoria; Lei Complementar n. 87/1993, art. 2º c/c Lei n° 10.297/1996). Ademais, deixando de lado o argumento subjacente de que a arrecadação do ICMS (indiscutível e inegavelmente) é a maior fonte de receita do Estado e, por corolário, representa significativa

parcela do volume de investimentos em obras e serviços de necessidade, utilidade e interesse público; juridicamente, em última análise, dada a sistemática própria de cálculo do ICMS devido ("por dentro"), embora não se negue o seu caráter indireto, o valor do tributo não é, técnica e economicamente, cobrado do consumidor porque o que este paga é o preço da mercadoria.

[...]

E, do ponto de vista da precificação, a toda evidência, o preço é integrado pela margem de lucro que o empresário deseja/pode obter e pelos custos do processo de produção da mercadoria (insumos, mão de obra, contribuições sociais, outros tributos, aluguéis, energia elétrica etc.). Mas, nem por isso, o empresário é denunciado por não pagar o aluguel do locador (CP, art. 168) ou recolher as contribuições sociais por ele devidas (Lei n. 8.137/1990, art. 2º, II, c/c Lei 8.212/1991), tampouco o consumidor deixa de pagar o preço para pagar o tributo. Até porque, economicamente, em razão da lei fundamental da oferta e da procura, embora "destacado" o valor do tributo na nota fiscal, nada impede que o seu pagamento saia da margem de lucro do fornecedor em razão de negociação havida com o consumidor. Ademais, nas hipóteses de venda a prazo, o fato de o consumidor deixar de honrar com a sua obrigação (pagar o preço) não afasta a incidência tributária, o que só reforça a tese de que o valor do ICMS declarado e não recol hido não necessariamente repercutiu economicamente. Isto é, foi "cobrado".

[...]

Inclusive, recentemente, a sexta turma do Superior Tribunal de Justiça, em posição divergente da adotada pela quinta turma, sufragou o entendimento de que não caracteriza crime, mas mero inadimplemento tributário, a conduta do contribuinte de ICMS que declara e deixa de recolher o valor devido no prazo legal [...]

[...]

In casu, os acusados foram denunciados por terem infringido o disposto no artigo 2º, inciso II, c/c artigo 11, caput, ambos da Lei n. 8.137/1990, na forma continuada (art. 71 do CP) porque, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010, conforme consta da exordial acusatória, "apesar de terem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIMEs à Secretaria da Fazenda, não recolheram aos cofres públicos, no prazo determinado pelo art. 60 do RICMS/01, os valores apurados e declarados".

Portanto, nos termos da fundamentação vertida acima, referida conduta é formalmente atípica, pelo que a absolvição dos acusados é

medida impositiva.

O tribunal de orim, ao dar provimento ao recurso do Ministério Público, consignou (fl. 256-262):

> Ao considerar que o tributo grava apenas o valor acrescido em cada etapa do ciclo econômico, ou seja, a diferença entre os montantes pagos pelo contribuinte e pelo comprador subsequente (em homenagem ao princípio da não cumulatividade, insculpido no inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal), só não gerará imposto a revenda por preço idêntico ao da compra. Contudo, jamais negada a variação entre os valores gastos pelo contribuinte a título de aquisição de mercadoria e o saldo derivado das vendas, é inafastável a conclusão de ter havido incidência do tributo e transferência de seu ônus a terceiro.
> Dessa forma, quando deixa de recolher aos cofres públicos, em tempo, o montante pago pelo contribuinte de fato, o contribuinte de direito incide na prática vedada no tipo sob exame.
> [...]
> A questão, no entanto, não é unânime no Tribunal da Cidadania, uma vez que a Quinta Turma posiciona-se pela tipicidade da conduta ora debatida:
> [...]
> Não sendo pacífica a questão na Corte Superior, é de se manter a jurisprudência deste Tribunal de Justiça, que por todas as suas Câmaras Criminais, entende que é crime, em tese, a conduta supostamente praticada pelos Apelados, a começar pela Primeira Câmara Criminal
> [...]
> Assim, declarado o tributo pelo sujeito passivo nas DIMEs, era dever seu o recolhimento dos valores aos cofres públicos.
> Estabelecida essa premissa, há de se destacar que, partindo de uma visão restrita, pode-se dizer que o sujeito passivo do delito de que cuidam os autos é o Estado, representado pela Fazenda Pública, ofendida nos seus interesses relacionados com a arrecadação dos tributos devidos. Porém, com base na ampliação da percepção do bem jurídico tutelado, é possível afirmar que o sujeito passivo é, na verdade, a coletividade difusa de cidadãos submetidos ao sistema tributário violado, que são de fato lesados pelo ilícito [...]

Por todo o exposto linhas atrás, estou de acordo com o Tribunal de origem quanto a impossibilidade de se absolver sumariamente os pacientes,

notadamente porque deixaram **de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, valor do tributo (ICMS) "cobrado" do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos**.

O fato é típico e, em princípio, não há causa excludentes da ilicitude, impondo-se ressaltar que **o dolo de se apropriar há de ser reconhecido com base no substrato probatório obtido após a instrução criminal.**

VI. Dispositivo

À vista do exposto, **denego a ordem**.

HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0)

VOTO-VOGAL

MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA:

Trata-se de *habeas corpus* impetrado em favor de ROBSON SCHUMACHER e VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER em face da 2ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina que deu provimento ao apelo ministerial para afastar sentença de absolvição sumária em acórdão assim ementado:

> APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, EM CONTINUIDADE DELITIVA (LEI 8.137/90, ART. 2º, INC. II, C/C O 71, CAPUT, CP). SENTENÇA DE ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ABSOLVIÇÃO CALCADA NA ATIPICIDADE DA CONDUTA. TESE DE QUE O COMERCIANTE FIGURA NO PAPEL DE CONTRIBUINTE DIRETO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA E DE QUE NÃO HÁ APROPRIAÇÃO DE IMPOSTO COBRADO OU DESCONTADO DE TERCEIRO. O ICMS É TRIBUTO INDIRETO, UMA VEZ QUE É INCLUÍDO NO PREÇO COBRADO NA VENDA DE MERCADORIA OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, E É OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA QUE O COBRA UNICAMENTE REMETER AO ERÁRIO O QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR. DECLARAÇÃO NAS DIMES E NÃO REPASSE QUE APERFEIÇOAM O DELITO. CRIMINALIZAÇÃO QUE NÃO SE ASSEMELHA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA PORQUANTO A CONDUTA É PENALMENTE RELEVANTE E NÃO SE EQUIPARA À MERA INADIMPLÊNCIA FISCAL.
>
> RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

Sustenta o impetrante a atipicidade da conduta consistente em deixar de recolher ICMS próprio na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora repasse o custo aos consumidores), e não o consumidor.

Invoca precedente da minha relatoria requerendo, ao final, o restabelecimento da decisão que absolveu sumariamente os paciente por atipicidade formal da conduta imputada.

Pois bem.

A questão posta em deslinde está em definir se a conduta consistente em deixar de recolher ICMS referente às operações próprias, regularmente declaradas em DIME (Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico), constitui o fato típico de **apropriação indébita tributária** previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, *verbis*:

> Art. 2° 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 ponto fulcral da questão reside em saber como se deve interpretar a expressão típica tributo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação".

Ao se referir ao tributo “descontado ou cobrado”, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros.

No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado". O consumidor é, apenas, "contribuinte de fato", conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao consumidor.

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo.

No caso, ao que se tem, o réu era administrador de uma empresa contribuinte de ICMS e, realizando a venda de mercadorias com o valor do tributo incluído no preço dos produtos, embora tenha registrado regularmente a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária.

Em casos tais, o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em nome próprio).

A propósito do tema, peço venia para invocar o entendimento que adotei no julgamento do Resp nº 1.543.485/GO:

> A questão que se coloca no presente recurso especial é a seguinte. Os recorridos eram administradores de uma sociedade comerciante varejista, contribuinte de ICMS. Realizando a venda de mercadorias com o valor do tributo incluído no preço dos produtos, tal pessoa jurídica, embora tenha registrado regularmente a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária.

A denúncia parte da premissa de que, ao assim fazê-lo, os recorridos - através da pessoa jurídica - teriam deixado de recolher ICMS "descontado ou cobrado" do consumidor final dos produtos, que arcou economicamente com o custo do tributo.

(...)

O ponto fulcral da questão reside em saber como se deve interpretar a expressão típica tributo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação". A regra penal incriminadora se vale de elementos normativos, cuja interpretação deve ser buscada no âmbito do direito tributário.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional diferencia duas categorias de sujeito passivo tributário: o contribuinte e o responsável. Confira-se a redação do dispositivo legal:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O contribuinte é o titular da capacidade contributiva, aquele que, nos impostos, realiza os fatos signo-presuntivos de riqueza e é, por essa razão, escolhido pelo legislador como sujeito passivo direto da obrigação tributária.

Já o responsável tributário é a pessoa que, em razão de exercer atividade conexa com os fatos signo-presuntivos de riqueza, tem, em algum momento, poder de disposição sobre os valores do contribuinte, o que justifica que a lei o coloque como sujeito passivo (indireto) da obrigação tributária.

Há responsabilidade tributária, por exemplo, na substituição tributária, para frente ou para trás.

Na substituição tributária para frente, o tributo relativo a fatos geradores que ainda não ocorreram - mas deverão ocorrer posteriormente - é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. De acordo com o artigo 150, § 7º, da Constituição, a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Por exemplo, a refinaria, ao vender o combustível, recolhe o tributo devido por ela mesma na operação, assim como o tributo referente às futuras operações do distribuidor e do varejista. Para proceder à apuração do *quantum* devido, o Estado divulga uma base de cálculo presumida, segundo critérios definidos em lei. Essa base de cálculo deve observar a realidade do mercado, para a determinação do preço final praticado em cada operação.

Quando o substituto vende a mercadoria ao substituído (contribuinte), aquele já *cobra* no valor do total da operação também o valor devido por este último.

Já na substituição para trás, ou diferimento, o que ocorre é justamente o contrário. Apenas a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas.

Pense-se, por exemplo, numa indústria leiteira, que se vale de matéria-prima fornecida por diversos produtores rurais. Ao realizar o pagamento pela matéria-prima, o estabelecimento industrial *desconta* o valor devido pelos produtores nas suas operações próprias.

O tipo penal examinado se refere, justamente, a tais hipóteses de responsabilidade tributária, em que o sujeito passivo indireto *desconta* ou *cobra* valores pertencentes ao contribuinte e deixa de recolhê-los ao erário. Existe aí, portanto, uma circunstância que justifica a maior reprovabilidade da conduta do que o mero inadimplemento, pois o sujeito passivo não deixa simplesmente de recolher o tributo por si devido, mas, em verdade, apropria-se do tributo devido por outrem.

Pois bem. No caso concreto, os recorridos deixaram, na qualidade de administradores da sociedade, de recolher o ICMS próprio da pessoa jurídica - e não o ICMS devido por terceiros, na condição de responsáveis ou substitutos tributários.

O ICMS, como se sabe, está embutido no preço da mercadoria, de modo que o ônus econômico da tributação é repassado ao consumidor. Seria essa característica suficiente para que se reconheça que os recorridos, "na qualidade de sujeitos passivos da obrigação", "descontaram" ou "cobraram" da obrigação" do consumidor o valor do tributo e deixaram de repassá-lo ao erário estadual?

Reputo que não.

Da dicção do tipo penal resulta que somente comete o delito que "desconta" ou "cobra" o valor de tributo "na qualidade de sujeito passivo da obrigação". Uma interpretação sistemática entre direito penal e direito tributário, de acordo com os fundamentos anteriormente expostos, leva à conclusão de que o tipo penal está a se referir justamente à figura da responsabilidade tributária, forma de sujeição passiva indireta em que o sujeito passivo tributário se torna legalmente responsável pelo recolhimento de tributo de outrem.

Não é o caso do ICMS próprio, em que a sujeição passiva tributária é direta, ou seja, o contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária, não havendo que se falar em responsável tributário ou em sujeição passiva indireta.

O fato de o consumidor arcar com o ônus econômico do tributo em nada afeta essa conclusão, do ponto de vista jurídico. O consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado".

O consumidor é, apenas, "contribuinte de fato", conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao

consumidor.

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo.

Cito, por fim, neste sentido, as lições de Roque Antonio Carrazza a respeito da questão (O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90: problemas conexos. *Justitia*. São Paulo, v. 56, n. 168, out./dez. 1994, pp. 22-23; destaquei):

O consumidor final não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não, que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante, o industrial ou o produtor, que praticou a operação mercantil. Ainda que o comerciante, o industrial ou o produtor deixarem de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirão do dever de pagar o ICMS (justamente porque são eles os contribuintes *de jure*).

Notamos que, no caso do ICMS, o repasse da carga econômica do tributo é feito às abertas e publicadas. Melhor dizendo, tudo é devidamente escriturado. Assim, as coisas se processam, exatamente para se viabilizar o cumprimento do princípio da não-cumulatividade, isto é, para que, com acentuado grau de certeza, se possa compensar "o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (art. 155, §2°, I, da CF).

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.

Fixada essa premissa de que o sujeito passivo do ICMS não é o consumidor final, mas o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil, fica fácil, segundo supomos, sustentarmos a inexistência, na questão proposta, de qualquer crime contra a ordem tributária.

O comerciante que não recolhe o ICMS, dentro dos prazos que a lei lhe assinala, não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2°, II, da Lei nº 8.137/90.

De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária. A Fazenda Pública, neste caso, poderá - e, ousamos dizer, deverá - executá-lo, nos termos da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais).

Mas apenas isso. Nunca esse inadimplemento poderá conduzi-lo a uma condenação criminal. Por quê? Porque sua conduta não é típica. E, sem tipicidade, não pode haver crime, nem muito menos condenação criminal.

Do exposto resulta que a conduta dos recorridos não preenche os

elementos do tipo penal do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990."

De todo o exposto resulta que o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, deixa de recolher o tributo, não pratica apropriação indébita tributária porque o consumidor não é contribuinte do ICMS.

Demais disso, tampouco incorre em sonegação fiscal o comerciante que deixa de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS referente às operações próprias, **se estas foram corretamente declaradas em DIME, sem qualquer notícia de fraude, omissão ou prestação de informações falsas às autoridades fazendárias.**

Conforme ressaltou o ilustre ministro Ricardo Lewandowski, no julgamento que reconheceu repercussão geral no ARE nº 999.425/SC, "Desta forma, **as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco**." (ARE 999425 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 02/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-050 DIVULG 15-03-2017 PUBLIC 16-03-2017)

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 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.

É O VOTO.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
TERCEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2017/0106798-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **HC 399.109 / SC**
MATÉRIA CRIMINAL

Números Origem: 09001635420158240011 900163542015824001l

EM MESA JULGADO: 14/03/2018

Relator
Exmo. Sr. Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro NEFI CORDEIRO

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. ALCIDES MARTINS

Secretário
Bel. GILBERTO FERREIRA COSTA

AUTUAÇÃO

IMPETRANTE	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
IMPETRADO	:	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PACIENTE	:	ROBSON SCHUMACHER
PACIENTE	:	VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

ASSUNTO: DIREITO PENAL - Crimes Previstos na Legislação Extravagante - Crimes contra a Ordem Tributária

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia TERCEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator, denegando a ordem, e o voto antecipado divergente da Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, concedendo a ordem, pediu vista o Sr. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca.

Aguardam os Srs. Ministros Ribeiro Dantas, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik, Felix Fischer, Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Nefi Cordeiro.

HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0)

RELATOR	**:**	**MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**
IMPETRANTE	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
IMPETRADO	:	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PACIENTE	:	ROBSON SCHUMACHER
PACIENTE	:	VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO REYNALDO SOARES DA FONSECA:

Trata-se de *habeas corpus*, com pedido liminar, impetrado em favor de ROBSON SCHUMACHER e VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER apontando como autoridade coatora o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina.

Consta dos autos que os pacientes foram denunciados como incursos no art. 2º, inciso II, c/c o art. 11, *caput*, da Lei n. 8.137/1990, em continuidade delitiva, tendo, no entanto, sido absolvidos sumariamente. Irresignado, o Ministério Público interpôs recurso de apelação, ao qual se deu provimento, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 248):

> *APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, EM CONTINUIDADE DELITIVA (LEI 8.137/90, ART. 2º, INC. II, C/C O 71, CAPUT, CP). SENTENÇA DE ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ABSOLVIÇÃO CALCADA NA ATIPICIDADE DA CONDUTA. TESE DE QUE O COMERCIANTE FIGURA NO PAPEL DE CONTRIBUINTE DIRETO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA E DE QUE NÃO HÁ APROPRIAÇÃO DE IMPOSTO COBRADO OU DESCONTADO DE TERCEIRO. O ICMS É TRIBUTO INDIRETO, UMA VEZ QUE É INCLUÍDO NO PREÇO COBRADO NA VENDA DE MERCADORIA OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, E É OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA QUE O COBRA UNICAMENTE REMETER AO ERÁRIO O QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR. DECLARAÇÃO NAS DIMES E NÃO REPASSE QUE APERFEIÇOAM O DELITO. CRIMINALIZAÇÃO QUE NÃO SE ASSEMELHA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA PORQUANTO A CONDUTA É PENALMENTE RELEVANTE E NÃO SE EQUIPARA À MERA INADIMPLÊNCIA FISCAL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.*

No presente *mandamus*, aduz a impetrante, em síntese, que o não

recolhimento de ICMS próprio é conduta atípica, motivo pelo qual deve ser restabelecida a decisão de absolvição sumária.

A Sexta Turma, ao iniciar a análise da matéria, acolheu questão de ordem suscitada pelo Relator, Ministro Rogério Schietti Cruz, e afetou o processo à Terceira Seção, em virtude da importância do tema.

Na Terceira Seção, o Ministro Relator denegou a ordem, por considerar, em síntese, que o crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não pressupõe a clandestinidade, motivo pelo qual é indiferente ter havido a declaração dos valores. Assentou, outrossim, que:

> *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 relação 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.*

A Ministra Maria Thereza de Assis Moura, por seu turno, antecipou seu voto, para divergir do Relator, concedendo, assim, a ordem no presente *habeas corpus*.

Para melhor analisar a matéria, pedi vista dos autos, e passo a tecer minhas considerações sobre o tema.

A questão apresentada à Terceira Seção diz respeito ao adequado alcance da norma trazida no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, cuidando-se de matéria de grande relevância, com enorme repercussão para a economia do país, sendo imprescindível, portanto, a uniformização do tema pelo Superior Tribunal de Justiça.

A propósito, transcrevo a norma em exame:

> *Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...).*
>
> *Art. 2° 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; (...).*

Na Quinta Turma, prevalece o entendimento no sentido de que pratica referido tipo penal "aquele que não paga, no prazo legal, tributo aos cofres públicos que tenha sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco" (RHC n. 44.466/SC, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe de 29/10/2014).

Mais recentemente:

> *AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENAL. DECISÃO MONOCRÁTICA.OFENSA AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. INOCORRÊNCIA.*
>
> *1. O art. 255, § 4º, inciso II, do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça, autoriza ao relator a negar provimento a recurso especial contrário à jurisprudência consolidada desta Corte, como ocorre na hipótese dos autos, não se configurando, portanto, ofensa ao princípio da colegialidade. Precedentes.*
>
> *2. Assim, não há ilegalidade no julgamento monocrático do recurso especial, sendo certo que a possibilidade de interposição de agravo regimental contra a respectiva decisão, exatamente como ocorre na espécie, permite que a matéria seja apreciada pela Turma, afastando o vício suscitado pelo agravante CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.ATIPICIDADE DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. QUESTÃO NÃO DEBATIDA NOS TERMOS APRESENTADOS PELO RECORRENTE. FUNDAMENTO DO JULGADO NÃO ATACADO. SÚMULA N. 283/STF. RECURSO IMPROVIDO.*
>
> *1. Remanescendo na decisão atacada fundamento suficiente para a manutenção da sua conclusão e contra o qual não se insurgiu o recorrente, afigura-se inviável o processamento do recurso especial ante a incidência, por analogia, do óbice constante do Enunciado n.*
>
> *283 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.*
>
> *2. De fato, não houve debates nas instâncias ordinárias a respeito da condição de sujeito passivo da obrigação tributária principal ou sobre a figura do contribuinte do ICMS. Portanto, a ausência de prequestionamento não permite a apreciação da matéria, tal como deduzida pela recorrente, em sede de recurso especial. Este é o teor*

do enunciado n. 211 da Súmula desta Corte.

3. ***Além disso, não se pode afirmar que a conduta imputada à agravante seja manifestamente atípica, pois se amolda, em tese, ao delito previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, que atribui a prática do ilícito nele descrito àquele que não paga, no prazo legalmente assinalado, tributo que haja sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco.***

RECURSO FULCRADO NA ALÍNEA "C" DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO PARADIGMA PROFERIDO EM HABEAS CORPUS. INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO. RECURSO IMPROVIDO.

1. A jurisprudência deste Sodalício tem entendimento assente no sentido de que "o acórdão proferido em habeas corpus, por não guardar o mesmo objeto/natureza e a mesma extensão material almejados no recurso especial, não serve para fins de comprovação de divergência jurisprudencial, ainda que se trate de dissídio notório" (AgRg no REsp n. 1469363/GO, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 2/10/2014, DJe 13/10/2014).

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1565151/SC, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 07/11/2017, DJe 14/11/2017).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL PENAL E PENAL.CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ICMS COBRADO DO SUBSTITUÍDO. NÃO RECOLHIMENTO AOS COFRES PÚBLICOS. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. MERO INADIMPLEMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. DOLO ESPECÍFICO.

INEXIGÊNCIA.

I - A decisão merece ser mantida por seus próprios fundamentos.

II - ***"Não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal" (RHC n. 44.466/SC, Quinta Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe de 29/10/2014).***

III - E esse entendimento aplica-se ao caso de não recolhimento de ICMS que foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas

> ***em circulação, mas não recolhido aos cofres públicos, como na presente hipótese. (Precedentes).***
>
> *IV - "O tipo penal previsto no art. 2°, II, da Lei n. 8.137/1990 não exige elemento subjetivo específico, mas apenas o ato voluntário de deixar de repassar ao fisco o valor do tributo descontado ou cobrado de terceiro na qualidade de sujeito passivo da obrigação, ainda que declarado, sendo irrelevante o especial fim de se apropriar de tal numerário ou de obter proveito particular com o crime" (AgRg no AREsp n. 772.503/SC, Sexta Turma, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, DJe de 29/2/2016).*
>
> *Agravo regimental não provido.*
>
> *(AgRg no REsp 1631400/SC, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 10/10/2017, DJe 18/10/2017)*

No mesmo diapasão: RHC 78.613/SC, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 08/08/2017, DJe 16/08/2017; RHC 47.193/SC, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 09/05/2017, DJe 17/05/2017; RHC 78.628/SC, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 27/09/2017; RHC 70.805/SP, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 19/08/2016; RHC 44.465/SC, Rel. Ministro LEOPOLDO DE ARRUDA RAPOSO (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/PE), QUINTA TURMA, julgado em 18/06/2015, DJe 25/06/2015 e HC 235.406/SC, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, julgado em 12/03/2013, DJe 18/03/2013.

Na Sexta Turma, entretanto, firmou-se entendimento em sentido contrário, considerando-se que "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" (AgRg no REsp 1.632.556/SC, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, DJe 17/03/2017).

Registro, por oportuno, que encontrei precedentes da Sexta Turma anteriores em sentido contrário (AgInt no HC 331.387/SC, Rel. Ministro ANTONIO

SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 14/02/2017, DJe 21/02/2017 e AgRg no AREsp 772.503/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 18/02/2016, DJe 29/02/2016, por exemplo).

Como visto, os julgados supramencionados da Quinta Turma não fazem distinção se o valor do tributo ou contribuição social foi descontado ou cobrado do substituído tributário ou do consumidor, considerando-se o tipo penal preenchido em ambas as hipóteses. Mencionada diferenciação, no entanto, está presente nos julgados da Sexta Turma, que considera que o crime apenas se perfaz se o agente agir como substituto tributário.

Ao me deparar pela primeira vez com o tema, em um processo de minha relatoria, considerei que o tipo penal, de fato, merecia um exame a partir de conceitos tributários. Dessarte, concluí que a conduta delitiva dependeria do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado **do contribuinte**, só podendo ser praticado, portanto, pelo **substituto tributário**, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real (HC 161.785/SP, DJe 15/12/2016).

Considerei, portanto, à época, que o tipo penal de **apropriação indébita tributária** deveria ser lido de acordo com as situações em que há substituição tributária, visualizando, assim, hipótese típica mais restrita, para incluir apenas o substituto. Referida tese, inclusive, foi delineada com o respaldo de entendimento doutrinário, no sentido de que "o tipo exige que o valor do tributo seja efetivamente **descontado ou cobrado do contribuinte**. Caso contrário, a conduta será atípica" (HABIB, Gabriel. Leis Penais Especiais. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2014. p. 188).

Dessarte, entendi que o tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não poderia ser lido sem o necessário conhecimento da matéria tributária, não sendo possível, assim, reconhecer a tipicidade penal nas hipóteses em que o imposto é repassado ao consumidor, uma vez que este **não é contribuinte do ICMS**. Assim, firmei compreensão no sentido de que, embora repassado o valor ao consumidor, não poderia se falar em apropriação, porquanto se trataria de mero repasse dos custos operacionais da atividade, como tantos outros.

A interpretação acima foi reafirmada em outro precedente de minha relatoria (RHC 48.089/SC, julgado em 13/06/2017, DJe 21/06/2017) e da relatoria do eminente Ministro Jorge Mussi, nos autos do AgRg no AREsp 1138189/GO, julgado em 12/12/2017, DJe 19/12/2017.

Nada obstante, ao lançar novo olhar sobre a matéria, **verifico que a limitação realizada, no sentido de que o tipo penal somente se perfaz quando o valor é descontado ou cobrado de quem também é contribuinte, não encontra amparo no tipo penal em estudo**, uma vez que a norma não traz essa especificação. Nesse contexto, entendo que a conclusão no sentido de que o tipo só é preenchido nos casos de substituição tributária não resiste à mais simples forma interpretação normativa, que é a gramatical.

A própria Ministra Maria Thereza de Assis Moura esclarece, no voto proferido no Recurso Especial n. 1.643.858/SC, que o termo "sujeito passivo de obrigação", trazido no tipo penal, abrange **o contribuinte e o responsável**, o qual aparece nas hipóteses de substituição tributária. Dessarte, o termo utilizado no tipo penal é amplo, cuidando, portanto, da apropriação do imposto recolhido em operações próprias, bem como por substituição tributária. E, como é de conhecimento, onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Dessa forma, o crime em tela só pode ser praticado pelo sujeito passivo de obrigação tributária, que, nessa qualidade, descontar ou cobrar valor de tributo ou de contribuição social, de terceiro, **não necessariamente contribuinte**, e não recolher o valor aos cofres públicos.

Irrelevante, assim, a ausência de relação jurídica entre o Fisco e o consumidor, porquanto o que se criminaliza é o fato de o contribuinte se apropriar do dinheiro relativo ao imposto, devidamente recebido de terceiro, quer porque descontou do substituído tributário quer porque cobrou do consumidor, não repassando aos cofres públicos.

Ademais, o fato de também ser repassado ao consumidor outros custos da atividade econômica não impede a tipificação do crime de apropriação indébita tributária do

ICMS, nas hipóteses em que o valor do tributo é efetivamente repassado. Com efeito, tendo o consumidor arcado com o imposto, tem-se que o valor foi dele cobrado sem que tenha sido devidamente repassado aos cofres públicos, havendo, assim, sua **indevida apropriação**.

Não se pode descurar que o ICMS é imposto sobre o consumo, o qual é repassado, em regra, ao consumidor de forma integral. Difere, no entanto, dos demais custos da atividade comercial, uma vez que encargos com aluguel, empregados e demais impostos são custos fixos já pagos pelo comerciante, independentemente da comercialização das mercadorias.

Cuida-se de caso típico de tributo indireto, "porque a figura do contribuinte de fato não coincide com a do contribuinte de direito", verificando-se o "fenômeno da repercussão econômica, que é a transferência do ônus tributário embutidos nas mercadorias e nos serviços ao consumidor final" (Rocha, Roberval. Direito Tributário. 4. ed. rev. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2017. p. 366). Outrossim, o critério identificador dessas hipóteses ocorre somente nos casos em que a lei estabeleça os parâmetros da dita transferência, conforme definiu o Superior Tribunal de Justiça, no seguinte precedente:

> *TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. LEIS NºS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95. 1. (...). 2. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais* ***a própria lei estabeleça dita transferência.*** *3. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência. 4. Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o*

> *enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito. (...). (EREsp 168.469/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/1999, DJ 17/12/1999, p. 314)*

Assim, o repasse do ICMS ao consumidor não se confunde com os demais custos fixos da atividade comercial, porquanto é a própria lei que estabelece mencionada transferência. Ademais, o imposto apenas incide se o produto for efetivamente comercializado, sendo, de pronto, repassado ao consumidor, que inevitavelmente participa do fato gerador, porquanto "o imposto não incide sobre mercadorias e sim sobre operações onerosas que transfiram a titularidade de bens classificados como mercadorias" (Rocha, Roberval. Direito Tributário. 4. ed. rev. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2017. p. 524).

Relevante registrar, ainda, que, em recente julgado do Supremo Tribunal Federal, considerou-se não ser possível incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, uma vez que não se trata de receita da empresa, a qual apenas faz o intermédio no repasse do imposto efetivamente cobrado do consumidor, que deve ser diretamente repassado ao Estado. Por oportuno, transcrevo notícia do referido julgamento, noticiada no informativo n. 857 do Supremo Tribunal Federal:

> *Consignou que a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições sociais leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos desses tributos fariam ICMS, o que não ocorre. Assim, enquanto o montante de* ***ICMS*** *circula por suas contabilidades,* ***os sujeitos passivos das contribuições apenas obtêm ingresso de caixa de valores que não lhes pertencem****. Em outras palavras, o montante de ICMS, nessas situações, não se incorpora ao patrimônio dos sujeitos passivos das contribuições, até porque tais valores são destinados aos cofres públicos dos Estados-Membros ou do Distrito Federal. Ponderou, igualmente, que a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento (nem mesmo de receita), mas de* ***simples ingresso de caixa****. Por essa razão, não pode compor a base de cálculo da contribuição para o PIS ou da COFINS. Asseverou que tanto a análise jurídica quanto a contábil do ICMS – ambas pautadas em sua não cumulatividade, principal característica desse tributo – revelam não ser possível incluir o ICMS na base de cálculo da*

contribuição para o PIS e da COFINS, nem também excluí-lo totalmente. Isso porque, enquanto parte do montante do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele mantém-se no patrimônio do contribuinte até a realização de nova operação. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, entretanto, leva em consideração apenas o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, I, da CF1. Sobre esse aspecto, também com fundamento na doutrina, pontuou que a Constituição, no tocante à compensação, consagrou a ideia de que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável. O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante do ICMS a recolher os valores cobrados, a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe aos cofres públicos a diferença resultante dessa operação matemática. Assim, nem todo montante de ICMS é recolhido pelos contribuintes posicionados no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na fatura é aproveitada pelo contribuinte para compensar com o montante do imposto gerado na operação anterior. Em algum momento, ainda que não exatamente o mesmo, ele será recolhido e, por isso, não constitui receita do contribuinte. Logo, ainda que contabilmente escriturado, não guarda expressa definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, pois o valor do ICMS tem como destino fiscal a Fazenda Pública. Ademais, por ser inviável a apuração do ICMS, considerando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil ou escritural do imposto. Nesse sentido, o montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, com base no total de créditos decorrentes de aquisições e no total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços. Em suma, o princípio da não cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação entre débitos e créditos na escrituração fiscal. Para a relatora, o regime da não cumulatividade impõe concluir que, embora se tenha a escrituração da parcela do ICMS ainda a se compensar, o montante integral não se inclui na definição de faturamento adotada pelo Supremo Tribunal Federal, motivo por que ele não pode compor a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Enfatizou que, embora o ICMS incida sobre todo o valor da operação, o regime de compensação importa na possibilidade de, em algum momento da cadeia de operações, haver saldo a pagar do tributo, se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida desse aumento do valor. Em outras palavras, o valor do ICMS é indeterminável até se efetivar a operação subsequente. Afasta-se, pois, da composição do custo e deve, por conseguinte, ser excluído da base de cálculo das mencionadas

> *contribuições. Por fim, verificou que o recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário (Lei 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I, "in fine") importa transferência integral às Fazendas Públicas estaduais do montante recolhido, sem a necessidade de compensação e, portanto, de identificação de saldo a pagar, pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos.* ***Se a norma exclui o ICMS transferido integralmente para os Estados-Membros da base de cálculo das mencionadas contribuições sociais, também deve ser excluída a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade.*** *(...). RE 574706/PR, rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 15.3.2017. (RE-574706)*

Não convence, portanto, o argumento de que o conceito de contribuinte de fato tem relevância apenas para repetição de indébito, porquanto se é ele que pode pedir a repetição é porque foi ele quem arcou com o ônus econômico e, se não houve o devido repasse aos cofres públicos, tem-se a apropriação, a tipificar o crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990.

Ao ensejo:

> *Ambas as Turmas de Direito Público vem entendendo que se aplica a condição exigida pelo art. 166 do CTN para a repetição de ICMS que indevidamente incidiu sobre a venda de passagens áreas, não sendo possível, em face da Súmula 7/STJ, alterar o juízo de convicção das instâncias de origem, formada com base no acervo probatório de cada caso, quanto existência, ou não, de prova da não* ***transferência do encargo financeiro do tributo ao consumidor final****. A título ilustrativo: AgRg no AREsp 438.863/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 07/03/2014; AgRg no Ag 1.254.991/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 29/05/2012. (EREsp 1191469/AM, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/04/2016, DJe 17/05/2016)*

Note-se que não há dúvidas quanto ao fato de o consumidor não ser contribuinte do ICMS, o que, conforme já referido acima, é irrelevante para tipificar o crime em análise, que não restringe sua abrangência ao substituto tributário.

Porém, o fato de o valor do tributo ser repassado ao consumidor, haja vista sua efetiva cobrança no momento da transação comercial, impede que o seu não repasse aos

cofres públicos seja considerado mero inadimplemento de imposto próprio do contribuinte, porquanto o valor foi efetivamente descontado ou cobrado de terceiro.

Assim, embora o substituto tributário desconte ou cobre o imposto do substituído, o que por certo tipifica o crime em tela, tem-se que o desconto ou cobrança não se restringe a quem é contribuinte, tipificando igualmente o crime o repasse e cobrança do valor do ICMS do consumidor.

Portanto, não há se falar em atipicidade penal nos casos em que o imposto foi previamente descontado ou cobrado do consumidor final, na composição dos valores do produto. De fato, reitero que, tendo havido seu efetivo **desconto ou cobrança**, sem que se tenha recolhido o valor aos cofres públicos, tipificado está o delito de apropriação.

No mais, conforme bem elucidado pelo Relator, tem-se que os verbos utilizados no tipo em análise, "descontar" ou "cobrar", não encontram identidade com termos técnicos tributários, o que, a meu ver, reafirma que não se buscava limitar o tipo penal ao substituto tributário.

Relevante ressaltar, igualmente, ainda nos termos do voto do Relator, que o projeto de lei que deu origem ao art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 não deixa dúvidas quanto à abrangência da norma. Assim, o crime se perfaz com o não recolhimento aos cofres públicos do "tributo ou contribuição que tenha retido na fonte", ou que tenha "recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado".

Por fim, no que concerne à suposta menor reprovabilidade da conduta nos casos em que o imposto é devido pelo próprio contribuinte, tem-se que a conduta reprovável criminalizada não é dever imposto, e sim cobrá-lo de terceiro sem repassá-lo, apropriando-se do valor. Ora, se houve a comercialização do produto, com o repasse do valor do tributo ao consumidor, o valor do ICMS está na posse do contribuinte, o qual opta por não dar a correta destinação. Não se está a punir, dessarte, o mero inadimplemento.

Inegável, outrossim, a importância da tutela penal do tributo, haja vista a

magnitude do impacto que o crime tributário causa, incrementando as desigualdades sociais. Busca-se proteger, assim, bem jurídico supraindividual. Note-se que, além de o consumidor arcar com o valor do tributo a ele repassado e não recolhido aos cofres públicos, deixa de ser beneficiado com as políticas públicas que ficam prejudicadas pela evasão, verificando-se, uma verdadeira desproteção sistêmica.

Não por outro motivo, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar alegada inconstitucionalidade do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, afirmou, em repercussão geral, que os crimes previstos na Lei n. 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal.

A propósito:

> *PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição. II - Julgamento de mérito conforme precedentes. III - Recurso extraordinário desprovido. (ARE 999425 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 02/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-050 DIVULG 15-03-2017 PUBLIC 16-03-2017).*

Destaque-se que mencionado recurso extraordinário foi desprovido, sendo, assim, mantido acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, no sentido de que "o não pagamento de tributo é fato típico e viola o bem jurídico de natureza difusa", não se exigindo "qualquer finalidade específica de agir".

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. 8.137/1990.

Ante o exposto, pedindo vênia à divergência, acompanho o Relator, para denegar a ordem no presente *mandamus*, porquanto típica a conduta imputada ao paciente, a denotar, assim, a ausência de constrangimento ilegal.

É como voto.

Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA
Relator

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
TERCEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2017/0106798-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **HC 399.109 / SC**
MATÉRIA CRIMINAL

Números Origem: 09001635420158240011 900163542015824001l

EM MESA JULGADO: 25/04/2018

Relator
Exmo. Sr. Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro NEFI CORDEIRO

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO AUGUSTO BRANDÃO DE ARAS

Secretário
Bel. GILBERTO FERREIRA COSTA

AUTUAÇÃO

IMPETRANTE	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
IMPETRADO	:	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PACIENTE	:	ROBSON SCHUMACHER
PACIENTE	:	VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

ASSUNTO: DIREITO PENAL - Crimes Previstos na Legislação Extravagante - Crimes contra a Ordem Tributária

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia TERCEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Retomado o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, denegando a ordem, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Felix Fischer.

Aguardam os Srs. Ministros Ribeiro Dantas, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik, Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Nefi Cordeiro.

HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC (2017/0106798-0)

RELATOR	**:**	**MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**
IMPETRANTE	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
IMPETRADO	:	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PACIENTE	:	ROBSON SCHUMACHER
PACIENTE	:	VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO FELIX FISCHER: Trata-se de **habeas corpus** substitutivo de recurso próprio, impetrado em favor de **ROBSON SCHUMACHER e VANDERLÉIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER** contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina que, ao julgar a apelação do Ministério Público, deu-lhe provimento para cassar a sentença e determinar o seguimento do processo, cuja ementa tem o seguinte teor (fl. 248):

> *"APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, EM CONTINUIDADE DELITIVA (LEI 8.137/90, ART. 2º, INC. II, C/C O 71, CAPUT, CP). SENTENÇA DE ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO.*
>
> *ABSOLVIÇÃO CALCADA NA ATIPICIDADE DA CONDUTA. TESE DE QUE O COMERCIANTE FIGURA NO PAPEL DE CONTRIBUINTE DIRETO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRÓPRIA E DE QUE NÃO HÁ APROPRIAÇÃO DE IMPOSTO COBRADO OU DESCONTADO DE TERCEIRO. O ICMS É TRIBUTO INDIRETO, UMA VEZ QUE É INCLUÍDO NO PREÇO COBRADO NA VENDA DE MERCADORIA OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, E É OBRIGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA QUE O COBRA UNICAMENTE REMETER AO ERÁRIO O QUE FOI REPASSADO AO CONSUMIDOR. DECLARAÇÃO NAS DIMES E NÃO REPASSE QUE APERFEIÇOAM O DELITO. CRIMINALIZAÇÃO QUE NÃO SE ASSEMELHA À PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA PORQUANTO A CONDUTA É PENALMENTE RELEVANTE E NÃO SE EQUIPARA Á MERA INADIMPLÊNCIA FISCAL.*
>
> *RECURSO CONHECIDO E PROVIDO."*

Depreende-se dos autos que os pacientes foram denunciados como incursos nas sanções do art. 2º, inciso II, c/c art. 11, **caput**, ambos da Lei n. 8.137/90 (**crime contra a ordem tributária**), na forma continuada, tendo o Juízo de Primeira Instância absolvido-os

sumariamente da imputação, asseverando para tanto que a conduta lhes imputada é formalmente atípica, pois "*não caracteriza crime de apropriação indébita tributária a conduta do empresário que, na condição de contribuinte de direito do ICMS, declara devidamente suas operações tributáveis, nos termos da legislação tributária, mas deixa de recolher o valor devido no prazo legal. Referida conduta caracteriza mero inadimplemento tributário que não pode ser criminalizado, sob pena de se constituir hipótese de prisão civil por dívida (CRFB/1988, art. 5º, LXVII)*" (fls. 175-176).

Inconformado, o Ministério Público apresentou recurso de apelação, o qual restou provido pelo Tribunal de Origem, seguindo o entendimento pacificado naquela Corte, ao argumento de que é típica a conduta do comerciante que não repassa aos cofres públicos o valor do ICMS cobrado do consumidor final e declarado ao fisco, por suplantar a mera inadimplência fiscal.

O impetrante, além de afirmar o cabimento do **writ** na presente hipótese, defende a atipicidade manifesta da conduta imputada ao pacientes, pois "*o não recolhimento de ICMS não caracteriza crime, em razão de não preencher a elementar do tributo "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação" (Lei 9.137/90, art. 2.°, II). É dizer, não há tipicidade formal no caso do não recolhimento de ICMS próprio, na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora repasse o custo aos consumidores), e não o consumidor*" (fl. 6).

Pede, assim, o restabelecimento da decisão de primeiro grau, com a absolvição sumária dos pacientes, ante a manifesta atipicidade das condutas.

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo não cabimento do **habeas corpus,** pois pretende substituir recurso especial, o que vem sendo rechaçado pela jurisprudência desta Corte Superior. No mérito, diz que o tipo penal do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 não se limita a hipótese de substituição tributária, atingindo igualmente os intermediários do pagamento do tributo. Opina pela manutenção do acórdão vergastado.

O Senhor Ministro Relator proferiu voto com profunda digressão acerca do art. 2º, II da Lei n. 8.137/90 e sua abrangência, compreendendo que a dolosa ausência de repasse do ICMS cobrado e recebido pelo sujeito passivo da obrigação tributária configuraria,

em tese, em qualquer hipótese, o crime em comento, razão pela qual concluiu pela denegação da ordem, no que foi acompanhado pelo douto **Ministro Reynaldo Soares da Fonseca.**

A digna **Ministra Maria Thereza de Assis Moura**, por sua vez, apresentou voto divergente, aduzindo que o comerciante que não paga ICMS declarado dentro dos prazos que a lei assinala não comete delito algum, pois não está deixando de recolher tributo devido por outrem, como exige o tipo penal, já que o consumidor final não figuraria na relação jurídico-tributária, mas somente arcaria com o ônus econômico do tributo. "*O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária*". Assim, conclui pela concessão da ordem.

É o relatório.

Pretende o impetrante, em síntese, o restabelecimento da absolvição sumária reconhecida pelo Juízo de Primeiro Grau, sob o argumento da atipicidade da conduta imputada aos pacientes, que ultrapassaria as balizas do delito do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90.

Em que pese a cautela bem posta pela Senhora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, ouso discordar de seu fundamento, por comungar do mesmo entendimento externado pelo em. Relator em seu voto, ao não vislumbrar, na hipótese, motivo legítimo que justifique a concessão da almejada ordem.

Conforme asseverado em seu voto, sem razão o impetrante quando alega que a conduta de declarar, mas não recolher o tributo aos cofres públicos consistiria em mero inadimplemento tributário. A Quinta Turma já decidiu que *"Não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal"* (RHC n. 44.466/SC, **Quinta Turma**, Rel. Min. **Jorge Mussi**, DJe de 29/10/2014).

E esse posicionamento, de fato, aplica-se ao caso do não recolhimento de

ICMS agregado ao preço de serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido aos cofres públicos no prazo, como na presente hipótese, por não haver qualquer relevante distinção jurídico-penal, para a incidência do crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, se o valor do tributo foi descontado ou cobrado do substituído tributário ou do consumidor final (contribuinte de fato). Em ambas as hipóteses (substituído tributário ou consumidor final) estará configurado o tipo penal, que não se limita aos casos de responsabilidade tributária, não cabendo assim uma interpretação restritiva, sob pena de criar obstáculo a incidência da lei em situação em que o legislador não previu.

A título ilustrativo, cito precedentes desta Corte:

> *"RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ATIPICIDADE DA CONDUTA.* ***NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE****. FATO QUE SE AMOLDA, EM TESE, AO CRIME PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CARACTERIZADO. DESPROVIMENTO DO RECURSO.*
>
> *1. O trancamento de ação penal em sede de habeas corpus é medida excepcional, só admitida quando restar provada, inequivocamente, sem a necessidade de exame valorativo do conjunto fático-probatório, a atipicidade da conduta, a ocorrência de causa extintiva da punibilidade, ou, ainda, a ausência de indícios de autoria ou de prova da materialidade do delito.*
>
> *2.* ***Da leitura do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, depreende-se que pratica o ilícito nele descrito aquele que não paga, no prazo legal, tributo aos cofres públicos que tenha sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco.***
>
> *3. Não há que se falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal. Precedente.*
>
> *4. Recurso desprovido"* (RHC n. 44.465/SC, **Quinta Turma**, Rel. Min. **Leopoldo de Arruda Raposo** - Desembargador convocado do TJ/PE, DJe de 25/6/2015, grifei).

> *"RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME*

CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ***NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE****. FATO QUE SE AMOLDA, EM TESE, AO CRIME PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CARACTERIZADO. DESPROVIMENTO DO RECURSO.*

1. O trancamento de ação penal em sede de habeas corpus é medida excepcional, só admitida quando restar provada, inequivocamente, sem a necessidade de exame valorativo do conjunto fático-probatório, a atipicidade da conduta, a ocorrência de causa extintiva da punibilidade, ou, ainda, a ausência de indícios de autoria ou de prova da materialidade do delito.

2. ***Da leitura do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, depreende-se que pratica o ilícito nele descrito aquele que não paga, no prazo legal, tributo aos cofres públicos que tenha sido descontado ou cobrado de terceiro, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco****.*

3. Não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal.

4. Recurso desprovido" (RHC n. 44.466/SC, **Quinta Turma**, Rel. Min. **Jorge Mussi**, DJe de 29/10/2014, grifei).

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**.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
TERCEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2017/0106798-0 **PROCESSO ELETRÔNICO** **HC 399.109 / SC**
MATÉRIA CRIMINAL

Números Origem: 09001635420158240011 900163542015824001l

EM MESA JULGADO: 22/08/2018

Relator
Exmo. Sr. Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro RIBEIRO DANTAS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. HAROLDO FERRAZ DA NOBREGA

Secretário
Bel. GILBERTO FERREIRA COSTA

AUTUAÇÃO

IMPETRANTE	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
IMPETRADO	:	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PACIENTE	:	ROBSON SCHUMACHER
PACIENTE	:	VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADVOGADO	:	DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO

ASSUNTO: DIREITO PENAL - Crimes Previstos na Legislação Extravagante - Crimes contra a Ordem Tributária

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia TERCEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Retomado o julgamento, após o voto-vista antecipado do Sr. Ministro Felix Fischer, acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, denegando a ordem, e os votos dos Srs. Ministros Antonio Saldanha Palheiro e Joel Ilan Paciornik, no mesmo sentido, e os votos dos Srs. Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior, acompanhando a divergência inaugurada pela Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, concedendo a ordem, a Terceira Seção, por maioria, denegou a ordem, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Vencidos a Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e os Srs. Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior, que concediam a ordem.

Os Srs. Ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Felix Fischer votaram com o Sr. Ministro Relator.

Votaram vencidos a Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura e os Senhores Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Nefi Cordeiro.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Ribeiro Dantas.