

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
BACHARELADO EM DIREITO

LUÍS PAULO DIAS MIRANDA

**CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS: ANÁLISE DA TIPICIDADE DA CONDUTA
PREVISTA NA LEI 8.137/1990**

ARACAJU
2019

LUÍS PAULO DIAS MIRANDA

**CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS: ANÁLISE DA TIPICIDADE DA CONDUTA
PREVISTA NA LEI 8.137/1990**

Monografia apresentada à Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe- FANESE
como um dos requisitos para a obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Sandro Luiz da Costa

ARACAJU
2019

MIRANDA, Luís Paulo Dias

Criminalização do ICMS: Análise da tipicidade da conduta prevista na Lei 8.137/1990 / Luis Paulo Dias Miranda; Aracaju, 2019. 77p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

M671c

Orientador: Prof. Dr. Sandro Luiz da Costa.

1. ICMS 2. crimes tributários 3. artigo 2º, II, da Lei Nº 8.137/1990 4. substituição tr.

34:336.22 (813.7)

LUÍS PAULO DIAS MIRANDA

**CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS: ANÁLISE DA TIPICIDADE DA CONDUTA
PREVISTA NA LEI 8.137/1990**

Monografia apresentada à comissão julgadora como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito pela Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe- FANESE.

Aprovada em 7/12/19

BANCA EXAMINADORA

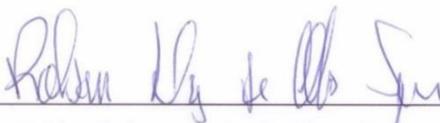


Orientador

Prof. Dr. Sandro Luiz da Costa
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Prof. Dra. Sandra Regina Oliveira Passos de Bragança Ferro
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Prof. Me. Robson Luiz de Melo Souza
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Acima de tudo, agradeço a Deus por mais esta realização alcançada.

Dedico aos meus pais, Geovan e Sônia, aos meus irmãos Gabriel e Luísa, a minha noiva, Luana, ao amigo Alexandre César, e ao professor Sandro Costa pela colaboração e paciência durante o desenvolvimento deste trabalho.

“A força do direito deve superar o direito da força”.

Rui Barbosa

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar as elementares típicas do crime previsto no artigo 2º, II, da Lei Nº 8.137/1990, no caso do recolhimento do ICMS à entidade tributante, para definir se o delito ocorre em hipóteses de substituição tributária ou quando há inadimplemento do imposto nas operações próprias. Nesse sentido, foi analisada a regra-matriz penal-tributária prevista no dispositivo, buscando averiguar o alcance do tipo penal descrito. O trabalho explica os aspectos conceituais do ICMS na Constituição de 1988 e na Lei Complementar nº 87/1996. Delimita o que é substituição tributária no ICMS, da sua implementação no sistema tributário brasileiro aos dias atuais. Define qual o motivo da criação e qual o alcance da Lei Nº 8.137/1990. Analisa os preceitos do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, que considerou crime o inadimplemento do ICMS nas operações próprias. A pesquisa tem natureza qualitativa, através do método dedutivo de abordagem. O instrumento de pesquisa utilizado foi a pesquisa bibliográfica. O trabalho de pesquisa justifica-se através da contribuição para o mundo jurídico e acadêmico, pois aborda um importante tema para o contribuinte e o Estado. Por fim, a partir da construção da regra-matriz penal-tributária, concluiu-se que o crime previsto no artigo 2º, II, da Lei Nº 8.137/1990 somente ocorre em hipóteses de substituição tributária, sendo o inadimplemento de operações próprias do ICMS uma conduta penalmente atípica.

Palavras-chave: ICMS; crimes tributários; artigo 2º, II, da Lei Nº 8.137/1990; substituição tributária; inadimplemento.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the typical elements of the crime provided for in Article 2nd, II, of Law N° 8,137 / 1990, in the case of the payment of ICMS to the taxing entity, to determine if the offense occurs in cases of tax substitution or when there is default of the tax on own operations. In this sense, the penal-tax matrix rule provided for in the device was analyzed, seeking to ascertain the scope of the criminal type described. The paper explains the conceptual aspects of the ICMS in the 1988 Constitution and Complementary Law N° 87/1996. It defines what is a tax substitution in ICMS, from its implementation in the Brazilian tax system to the present day. It defines the reason for the creation and the scope of Law N° 8.137 / 1990. It analyzes the precepts of the understanding signed by the Superior Court of Justice in Habeas Corpus N° 399.109 / SC, which considered the default of ICMS in its own operations as a crime. The research is theoretical in nature, based on bibliographic and documentary research, based on the deductive method through legislation, jurisprudence and books. The research work is justified by contributing to the legal and academic world, as it addresses an important topic for the taxpayer and the state. Finally, from the construction of the penal-tax matrix rule, it was concluded that the crime provided for in article 2nd, II, of Law N° 8,137 / 1990 only occurs in cases of tax substitution, and the default of ICMS operations is a criminally atypical conduct.

Keywords: ICMS; tax crimes; Article 2nd, II, of Law N° 8,137/1990; tax substitution; default.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Ilustração sobre a incidência da teoria do construtivismo lógico semântico	34
Figura 2: Substituição para frente numa cadeia de produção e circulação	53
Figura 3: Substituição para trás numa cadeia de produção e circulação	55
Figura 4: Construção do sentido dos textos jurídicos	61

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CRFB Constituição da República Federativa do Brasil

CTN Código Tributário Nacional

HC Habeas Corpus

ICMS Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

RHC Recurso Ordinário em Habeas Corpus

STJ Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
2. A NORMA JURÍDICA PENAL	16
2.1 ESBOÇO SOBRE AS TEORIAS DO DELITO.....	16
2.1.1 ESCOLA CLÁSSICA.....	16
2.1.2 POSITIVISMO.....	17
2.1.3 NEOKANTISMO	19
2.1.4 FINALISMO	21
2.1.5 TEORIA CONSTITUCIONALISTA DO DELITO.....	23
2.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA PENAL	25
2.3 DA HIPÓTESE	26
2.3.1 DO CRITÉRIO MATERIAL	26
2.3.2 DO CRITÉRIO TEMPORAL.....	28
2.3.2 DO CRITÉRIO ESPACIAL	29
2.4 DO CONSEQUENTE	30
2.4.1 DO CRITÉRIO PESSOAL.....	30
2.4.2 DO CRITÉRIO OBJETIVO.....	31
3. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	33
3.1 INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA.....	33
3.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA ...	35
3.3 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	35
3.3.1 CRITÉRIO MATERIAL.....	36
3.3.2 CRITÉRIO ESPACIAL	36
3.3.3 CRITÉRIO TEMPORAL	36
3.4 DO CONSEQUENTE	37
3.4.1 DO CRITÉRIO PESSOAL.....	37
3.4.2 DO CRITÉRIO QUANTITATIVO.....	38
3.5 A TUTELA DOS BENS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS E SUA IMPORTÂNCIA..	38
4. ASPECTOS CONCEITUAIS DO ICMS	41
4.1 CONCEITO DO IMPOSTO E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.....	41
4.2 CONTRIBUINTES.....	43
4.3 CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO.....	44

4.3.1 LEGALIDADE	44
4.3.2 SELETIVIDADE	44
4.3.3 NÃO CUMULATIVIDADE	46
4.4 LANÇAMENTO	48
5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	50
5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	50
5.2 MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE	51
5.2.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA.....	51
5.2.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO	52
5.3 ICMS E INCIDÊNCIA DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO	56
6. DA NORMA JURÍDICA PENAL TRIBUTÁRIA: DO TIPO PREVISTO NO ARTIGO 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990.....	57
6.1 BREVE ESBOÇO DA LEI Nº 8.137/1990.....	57
6.2 DA NORMA PENAL TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990	59
6.2.1 ANÁLISE DO TIPO PENAL PREVISTO NO DISPOSITIVO E A CONSTRUÇÃO DA REGRA-MATRIZ PENAL-TRIBUTÁRIA	60
6.2.2 INADIMPLEMENTO DE ICMS NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS E A ATIPICIDADE DA CONDUCTA PREVISTA NO ARTIGO 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990.....	63
6.3 O CASO DO HC 399.109/SC.....	66
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	70
REFERÊNCIAS.....	72

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é o ramo do direito público brasileiro incumbido de regular as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte. Nesse sentido, esse ramo da ciência jurídica, através da lei, estabelece o alcance e o limite da norma tributária que proverá os recursos necessários para financiar as atividades estatais.

Diante da importância da arrecadação tributária como bem jurídico necessário para a consecução das atividades do Estado, estabeleceu-se um vínculo de interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e o Direito Penal, com a criação da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137/1990), como forma de punir os contribuintes que deixam de recolher, de diversas maneiras, o tributo devido.

Dentre os tributos vigentes no país, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos estados brasileiros e do Distrito Federal, representa grande fonte de receita tributária.

Em linhas gerais, a hipótese de incidência ou fato gerador do imposto se concretiza com a saída da mercadoria de um estabelecimento. A partir daí, emerge uma operação de arrecadação que pode ser chamada de própria, quando o contribuinte ao vender essa mercadoria, destaca o valor do ICMS sobre aquele bem e faz o posterior pagamento do imposto, através do cotejamento entre débitos e créditos que possui, obtendo assim o valor devido que deve recolher a entidade tributante. Caso não o faça, incorre em inadimplemento junto ao fisco, com a abertura de processo administrativo e consequente execução fiscal.

Por outro lado, a fim de facilitar a fiscalização tributária, dado o volume de operações que ocorrem em uma cadeia econômica, além de diminuir custos, a lei criou a figura da substituição tributária, uma espécie de responsabilidade tributária, na qual apenas um agente, o substituto tributário, irá recolher todo o imposto da cadeia e recolher aos cofres públicos.

Nesse sentido, surge uma indagação: no caso do ICMS, o crime previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, ocorre em situações de operações próprias; somente nos casos de substituição tributária; ou em ambos?

A doutrina e a jurisprudência pátrias dividem-se quanto à tipificação da conduta do dispositivo acima, no caso do ICMS. Ora apontam para o crime em

qualquer situação, ora apontam para a incidência somente na hipótese de substituição tributária.

Entretanto, o julgamento recente do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, firmou entendimento em sentido diverso, ao estabelecer que o crime se estende àquele que declara e não recolhe o ICMS próprio, classificando-o como apropriação indébita tributária.

Sendo assim, o objetivo geral do presente trabalho é construir a regra-matriz penal-tributária prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e averiguar o alcance do tipo penal descrito nesse dispositivo. Partiu-se dos seguintes objetivos específicos: I) explicar os aspectos conceituais do ICMS na Constituição de 1988 e na Lei Complementar nº 87/1996; II) delimitar o que é substituição tributária no ICMS, da sua implementação no sistema tributário brasileiro aos dias atuais; III) definir qual o motivo da criação e qual o alcance da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137/1990); IV) analisar os preceitos do HC 399.109/SC.

Segundo Mezzaroba e Monteiro (2009, p. 109), a pesquisa quantitativa se baseia em medir ou mensurar um objeto de estudo, a fim de descobrir se ele é capaz de produzir um resultado condizente com o fim a que se propõe o pesquisador. De outro lado, a pesquisa qualitativa não visa quantificar ou mensurar dados, mas tem como foco a compreensão das ideias em sentido amplo ou global, e como eles influenciam ou se relacionam com outros fatores (MEZZAROBA; MONTEIRO, 2009, p. 110). Nesse passo, nota-se que a metodologia aplicada nesse trabalho é a qualitativa.

Em relação ao método de abordagem, Marconi e Lakatos (2003, p. 83) ensinam que “não há ciência sem o emprego de métodos científicos” e apresentam os seguintes métodos: indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo e o dialético. Nessa pesquisa, utilizou-se o método dedutivo. De acordo com Mezzaroba e Monteiro (2009, p. 65), nesse método o pesquisador centra sua pesquisa nos aspectos gerais do estudo, porque eles terão o condão de fornecer conclusões sobre os aspectos particulares. Sobre o instrumento de pesquisa utilizado, é utilizado a pesquisa bibliográfica, através de livros, artigos mais recentes sobre a temática, teses e dissertações, bem como pesquisou-se jurisprudências do STJ e legislações federais.

O segundo capítulo expôs sobre as teorias do delito, perpassando pela evolução da definição de crime, na escola clássica, no positivismo, no neokantismo,

no finalismo e na teoria constitucionalista do delito, bem como construiu-se a regra-matriz de incidência penal, com seus critérios do antecedente e do consequente.

O terceiro capítulo versa sobre a construção da regra-matriz de incidência tributária, partindo-se dos conceitos do professor Paulo de Barros Carvalho que em sua tese de doutorado desenvolveu essa teoria.

O quarto capítulo aborda os aspectos conceituais do ICMS, as suas características, quem são os contribuintes e tipo de lançamento.

O quinto capítulo apresenta o que é responsabilidade tributária, abordando as duas espécies existentes, mas destacando a substituição tributária e as suas modalidades.

O sexto capítulo é apresentada a norma jurídica penal tributária: do tipo previsto no artigo 2º, I, da Lei nº 8.137/1990. Também é feito um breve esboço da referida lei, é apresentado entendimentos doutrinários e jurisprudenciais e é analisado o tipo previsto no dispositivo.

Por fim, o presente trabalho de pesquisa justifica-se através da contribuição para o mundo jurídico e acadêmico, pois aborda um importante tema: a tutela do bem jurídico da arrecadação tributária e sua importância para as atividades delegadas pela Constituição de 1988 aos Estados e ao Distrito Federal em relação aos limites do poder de tributar do Estado, a partir do novo entendimento do STJ no HC 399.109/SC.

2. A NORMA JURÍDICA PENAL

Nesta seção, apresenta-se um breve esboço da norma jurídica penal a partir do desenvolvimento das teorias do delito, desde a sua concepção pela escola clássica até a abordagem mais recente no Direito brasileiro através da Teoria Constitucionalista do Delito.

2.1 ESBOÇO SOBRE AS TEORIAS DO DELITO

2.1.1 ESCOLA CLÁSSICA

A escola clássica foi desenvolvida num contexto social em que as sanções criminais eram aplicadas na mais absoluta crueldade. Nesse sentido, o surgimento dessa corrente da teoria geral do delito marcou uma revolução sobre o sistema punitivo em voga. Os ideais inspiradores da teoria estavam alicerçados na noção de que o homem possuía um direito natural anterior a ele e da noção de um pacto social que estabelecia liberdade entre os homens, segundo o acordo de vontades de Rousseau. Um dos expoentes da escola clássica – Beccaria –, dedicou parte da sua famosa obra a retratar a importância da constituição do pacto social, como forma de lançar questionamentos acerca da imposição das penas cruéis (BITENCOURT, 2011, p. 81).

O movimento libertário e garantista presente no iluminismo forneceu o substrato necessário para a emergência da escola clássica do delito originada entre o fim do século XVIII e que perdurou até o século seguinte. Essa escola também foi assim denominada pela corrente positivista como um contraponto a ela. Os doutrinadores clássicos tinham como premissa a noção de que a pena serviria apenas para castigar o indivíduo infrator (GOMES; MOLINA; BIANCHINI, 2007, p. 91).

Bitencourt (2011, p. 85) aduz que “foram os clássicos, sob o comando do insuperável Carrara, que começaram a construir a elaboração do exame analítico do crime, distinguindo os seus vários componentes”. Para Masson (2014, p. 138) os clássicos “tinham em comum a utilização do método racionalista e dedutivo (lógico) e eram, em regra, jusnaturalistas, ou seja, aceitavam que normas absolutas e naturais prevalecessem sobre as normas do direito posto.”

Ensina Bitencourt (2011, p. 83) que Beccaria e Carrara foram os dois expoentes da escola clássica. Enquanto o primeiro colaborou na criação do Direito

Penal Liberal, o segundo criou as bases de estudo da dogmática penal. Como bem explicou Gomes, Molina e Bianchini (2007, p. 92) “a escola clássica [...] simboliza a passagem o pensamento mágico, sobrenatural, ao abstrato”.

Os fundamentos do pensamento de Carrara consistiam em compreender que o crime não podia ser um fato, tampouco uma ação. Para ele o crime era uma infração, porque representava apenas a violação da norma. Segundo, o indivíduo tem que ser orientado por uma vontade livre e consciente ao cometer a infração. Terceiro, a pena imposta nada mais é do que uma retribuição da violação da lei. Por fim, a infração somente torna-se passível de sanção quando confronta a lei (BITENCOURT, 2011, p. 84).

Para os filósofos clássicos, dado que todos os homens são iguais perante a lei, não há uma distinção entre os indivíduos delinquentes e não delinquentes. O crime representa um momento de irracionalidade, em que a pessoa não soube se comportar diante de uma situação e deixou-se levar por suas emoções. Outro ponto relevante é a preferência pelo fato e não o agente (GOMES; MOLINA; BIANCHINI 2007, p. 93).

Como assevera Masson (2014, p. 139), a teoria clássica observava que o crime era resultado da infração da lei do Estado, fruto de uma ação externa do indivíduo, e que, por isso, seria passível de reprovabilidade moral e danoso sob o ponto de vista político. Ademais, o indivíduo é capaz de autodeterminar-se, decidir, e escolher, assim é moralmente responsável por suas ações, culminando assim numa pena como retribuição pela infração cometida.

2.1.2 POSITIVISMO

A escola positiva da teoria do delito surgiu a partir do pensamento filosófico positivista do final do século XIX que predominava no mundo. Essa escola apesar de ter nascido em um momento de efervescência dos estudos da sociologia, não incorporou o método de estudo social dessa ciência. Em caminho oposto, o positivismo jurídico avocou para si o método de observação e investigação das ciências naturais ou experimentais como forma de estudar o delito (BITENCOURT, 2011, p. 231).

O surgimento da escola positiva também foi um ponto de inflexão em relação à escola clássica do delito. Enquanto esta corrente se ocupava em combater a arbitrariedade do Estado e a irracionalidade do sistema penal vigente, aquela procurou

estudar o delito através do conhecimento científico, visando proteger a nova ordem social nascente (GOMES; MOLINA; BIANCHINI, 2007, p. 97).

Nesse viés, a Ciência Jurídica somente será considerada Ciência com a aplicação dos métodos das ciências físico-matemáticas, pois somente elas são capazes de inferir certezas no comportamento humano. Nesse sentido, somente essa percepção da realidade é que é capaz de propor às leis que regeram as condutas entre os homens (OLIVEIRA, 2008, p. 15).

Para a escola positiva, a relação de certeza que predominava nas ciências naturais seria a chave para entender os comportamentos sociais. A partir dessa compreensão seria possível compreender o porquê das ações dos indivíduos e readequar a sociedade de forma ordenada (BITENCOURT, 2011, p. 231).

Para Gomes, Molina e Bianchini (2007, p. 97) o positivismo “trata de submeter constantemente à imaginação, à observação bem como os fenômenos sociais às leis férreas da natureza.”. Greco (2017, p. 83) cita que para a escola positiva “a observação e a medição deviam constituir as estratégias habituais do conhecimento criminológico, além da racionalidade e da especulação do mundo jurídico.”.

Com o positivismo jurídico o comportamento humano delituoso passou a ser conceituado como uma relação de causa e efeito, desprovida de qualquer valor filosófico, biológico ou sociológico por trás do ato. Assim, a conduta estaria carregada somente da formalidade, ou seja, está adequada ao que preceitua a norma (BITENCOURT, 2011, p. 231).

Na abordagem de Von Liszt e Beling, os requisitos objetivos do crime seriam a tipicidade e a antijuridicidade. Aquela representa a fiel descrição entre a ação delituosa e o que está definido na norma, enquanto esta representa a inadequação da conduta ao preceito legal. Por sua vez, a culpabilidade é que representaria o elemento subjetivo, dado que a ação causava um resultado e conseqüente modificação no mundo exterior (BITENCOURT, 2011, p. 232).

Para a escola positiva, o crime era composto pela tipicidade que representava o enquadramento da ação com a norma escrita; a ilicitude sendo apenas uma contrariedade à norma; e à culpabilidade, onde seria possível analisar o dolo ou a culpa da ação (OLIVEIRA, 2008, p. 16).

A ordem social é a fonte das leis naturais e não a metafísica ou o jusnatural. Por isso, a realidade dos fatos é que será a bússola de orientação para a construção

das normas jurídicas, porque o conhecimento é objetivo, enquanto que o indivíduo é dotado de subjetivismos. Nesse passo, o modelo científico ocupa-se da análise causal explicativa, onde, a partir de uma observação, chega-se a uma definição (GOMES; MOLINA; BIANCHINI, 2007, p. 99).

O objeto de análise da escola positivista centrava-se somente no direito positivado, composto pelos códigos e leis, sem considerar qualquer outra influência a que o comportamento humano pode estar sujeito, distinguindo-se do jusnaturalismo (BITENCOURT, 2011, p. 232).

Masson (2014, p. 140) destaca que a escola positiva contribuiu também com o rompimento da análise individual do delito, trazendo à tona a ideia de responsabilidade social do agente em relação aos efeitos que o crime traz para a coletividade.

A teoria positiva limitava-se apenas a descrever o delito sobre o aspecto formal ou positivo. Por conseguinte, crime era o que a lei determinava, não considerando outros aspectos da conduta. Esta era vista apenas como uma distensão muscular. Ainda sobre o aspecto formal, não era possível explicar como uma omissão poderia constituir um delito, já que não estava expresso na lei (OLIVEIRA, 2008, p. 16).

Zaffaroni descreve em seu livro uma crítica sobre o positivismo:

A primeira contradição da criminologia residia no fato de que ela era considerada uma "ciência" objetiva e asséptica ideologicamente, mas que pressupunha um objeto que era delimitado pelo poder político. Isso levou a que se buscasse por primeiro um "delito natural" e que logo se apelasse a conceitos jurídicos comparados, sobre a base de um certo "consenso universal", que garantisse contra a arbitrariedade do poder (ZAFFARONI, 2011, p. 145).

Para o autor, ocorria uma contradição, pois o poder político ao criar uma lei, implicitamente estabelecia um certo conteúdo de valor àquela norma.

2.1.3 NEOKANTISMO

O neokantismo diferente da concepção positivista - que tinha no método jurídico-formal o procedimento de estudo -, vai além e procura estudar o delito em uma concepção axiológica e material, afastando-se assim da simples explicação causal das ações delituosas. Essa corrente introduz o conteúdo valorativo à norma jurídico penal (BITENCOURT, 2011, p. 234).

Masson (2014, p. 149) distinguindo o pensamento positivista do neokantismo diz que “os positivistas atribuíam prioridade ao ser do direito, ao passo que os neokantistas propunham um conceito que supervaloriza o dever ser, mediante a introdução de considerações axiológicas e materiais”.

Para Oliveira (2008, p. 17) a ciência jurídica não podia ser vista como as ciências naturais, porque estas prezam pela observação e experimentação, enquanto que aquelas são dotadas de conteúdo valorativo, ou seja, são em essência caracterizadas pelo mundo do dever-ser e não do ser.

Bitencourt afirma ainda que o neokantismo, apesar de fundamentar o estudo do delito na dimensão axiológica, destaca que essa corrente:

[...] sofreu profunda transformação, embora sem abandonar completamente seus princípios fundamentais, justificando-se, dessa forma, a denominação de conceito neoclássico. Esse conceito neoclássico correspondia à influência no campo jurídico da filosofia neokantiana, que priorizava o normativo e axiológico. Substituiu a coerência formal de um pensamento jurídico circunscrito em si mesmo por um conceito de delito voltado para os fins pretendidos pelo Direito Penal e pelas perspectivas valorativas que o embasam (teoria teleológica do delito) (BITENCOURT, 2011, p. 236).

Destaca o autor que não houve uma dissociação por completo entre a escola clássica e o neokantismo. Na visão desta, a ciência jurídica deveria alinhar-se às ciências experimentais na construção de uma ciência cultural, que abrangesse as duas formas de compreender o fenômeno do delito.

Gomes, Molina e Bianchini (2007, p. 82) apontam que a natureza do objeto de estudo para a corrente do neokantismo seriam os conflitos sociais. E para estudá-los não haveria uma técnica causal explicativa que pudesse resumir tudo a uma fórmula. Era preciso observar os conflitos e entender o manto valorativo que há sobre eles. Logo, o estudo das relações de conflito na sociedade também tem seus métodos, os quais são distintos das ciências naturais. Somente assim é que se pode conhecer toda a realidade.

A corrente do neokantismo quebrou a noção de tipicidade como sendo apenas uma ligação entre a ação e a norma. Ela foi além, para ela a lei positivada representa uma noção valorativa atribuída pelo corpo legislativo. Nesse caminhar, a antijuridicidade não devia ser mais vista como algo somente oposto a lei, mas sim, como uma medida da valoração negativa que a ordem social entrevia naquela conduta. Quanto à culpabilidade, não seria tão somente uma medida de natureza

psicológica. Ela deve ser entendida como uma medida de reprovação pessoal do agente (OLIVEIRA, 2008, p. 18).

Com o neokantismo ocorreu uma mudança significativa no conceito de crime. A tipicidade deixou de ser apenas um ato objetivo e passou a carregar um conteúdo de valor. A antijuridicidade, por sua vez, desvinculou-se da mera contrariedade que a definia, passando a carregar um conceito material, de danosidade da conduta para a coletividade. A culpabilidade, por seu turno, passou a exprimir a indicação de reprovabilidade da conduta que descumpra um dever imposto (BITENCOURT, 2011, p. 237).

Um conceito fundamental trazido pelo neokantismo foi a de proteção ao bem jurídico. Essa é a razão que legitimava o Direito Penal, porque não devia somente observar o fato contrário ao direito, mas também interpretar a conduta como contrária aos valores estabelecidos como importantes em uma sociedade (OLIVEIRA, 2008, p. 18).

2.1.4 FINALISMO

O finalismo, criado por Wezel, representou uma resposta à teoria do neokantismo, assim como esta pretendeu ser em relação à corrente anterior. A corrente finalista vai além do que defendia essas duas escolas anteriores. Para o finalismo, a teoria do delito deve estar centrada no estudo do objeto e não do método, ou seja, deve-se afastar do subjetivismo dos métodos empregados pelo neokantismo, porque o método é característico das ciências naturais, enquanto que o objeto, o ser, é o foco de estudo do delito (GOMES; MOLINA; BIANCHINI, 2007, p. 139).

A abordagem objetivista do finalismo reconheceu o indivíduo como um ser dotado de conteúdo valorativo. Visão totalmente diferente do que apregoava o positivismo e o neokantismo. Nesse raciocínio, o legislador ao construir a norma penal teria plena liberdade em definir a conduta delituosa passível de punição, todavia esse comportamento tinha que estar centrado na consciência e vontade do agente (OLIVEIRA, 2008, p. 19).

Bitencourt (2011, p. 239) informa que a doutrina finalista de Wezel centrou-se no método fenomenológico de investigação. Esse método ensina que existem pressupostos materiais, dentre eles a conduta humana, que são anteriores à valoração humana e, por conseguinte, a qualquer valoração jurídica. Esse

pensamento, portanto, estabelece que não é o subjetivismo dos homens, ou a metodologia das ciências, que deve determinar a ordem social, mas sim o estudo do homem inserido nessa ordem social que é capaz de fornecer o substrato necessário para a compreensão do fenômeno do delito.

Oliveira (2008, p. 20) retrata que a escola positiva e o neokantismo analisavam a teoria do delito como um desvalor do resultado. Para o finalismo “a teoria do delito deve ser totalmente reformulada, tendo por fundamento o conceito finalista da ação, que deveria ser entendida como atividade humana dirigida a um fim.”.

Segundo Wezel a ação deixa de ser uma distensão muscular e passa a ter uma finalidade, ou seja, o homem ao praticar uma conduta delituosa sabe exatamente a que fim se propõe, ele visa a um fim específico. Portanto, se o agente sabe o que faz e almeja uma finalidade com essa conduta, então chega-se à conclusão que o dolo pertence à ação. Essa é uma das primeiras grandes mudanças trazidas pelo finalismo, separando o dolo em dois: uma parte comporia a tipicidade, já que o agente tem consciência da atitude realizada e o segundo núcleo permanece na culpabilidade, porque o autor tem plena consciência do que a sua conduta causa (GOMES, 2004, p. 21).

Ainda delineando sobre a culpabilidade, Gomes (2004, p. 21) ensina que para o finalismo, o magistrado analisaria se o agente tinha capacidade de compreender a ilicitude do ato praticado. Logo, exaure-se todos os aspectos subjetivos, destacando-se os aspectos normativos da conduta.

A contribuição mais incisiva do finalismo, mas que já foi retratada de forma incipiente no neokantismo, foi o deslocamento dos elementos subjetivos da culpabilidade. A corrente finalista retirou o dolo e a culpa para a tipicidade ou injusto. Assim, para a culpabilidade caberia apenas os aspectos normativos ligados a reprovação da conduta contrárias a norma jurídica (BITENCOURT, 2011, p. 240).

O crime para a teoria finalista do delito continuava sendo um fato típico, antijurídico e culpável. Todavia, as características de cada composição do delito seriam totalmente diferentes. A tipicidade seria composta de um elemento psicológico, o dolo, e um elemento normativo representado pela culpa, retratada como o dever de agir com cuidado. A antijuridicidade, além de exprimir a contrariedade em relação à norma, teria ainda em sua composição o elemento volitivo e a necessidade de agir com a devida prudência. Quanto à culpabilidade, esta seria puramente normativa,

exigindo do agente a consciência do que a sua conduta poderia provocar (OLIVEIRA, 2008, p. 20).

2.1.5 TEORIA CONSTITUCIONALISTA DO DELITO

A análise do delito não deve ficar mais circunscrita a uma mera formalidade, tampouco devemos analisar se um fato é contrário à lei penal. A emergência do Estado Democrático de Direito impõe que as normas sejam analisadas à luz do que dispõe a Carta Maior do país, a qual tutela todo o ordenamento jurídico. Por isso, a teoria do delito deve ultrapassar os conceitos das teorias causal-naturalista e finalista, e analisar o crime como uma ofensa aos valores protegidos constitucionalmente. Essa é a ideia matriz da teoria constitucionalista do delito (OLIVEIRA, 2008, p. 76).

Gomes ensina que:

A teoria constitucionalista parte do pressuposto de que a função principal do direito penal consiste na proteção dos bens jurídicos mais relevantes diante dos ataques mais insuportáveis (GOMES, 2011, apud KIELBOVICZ, p. 42).

Destaca-se a importância que a constituição tem ao irradiar para o ordenamento jurídico as orientações gerais na proteção dos valores abraçados por uma população como irrefutáveis e considerados da mais alta importância, e que por isso devem ser resguardados de maneira ímpar.

O crime não mais deve ser analisado pelo desvalor do resultado que produz, mas sim, como um fato que causa uma lesão ou perigo de lesão a um bem jurídico de grande relevância para uma população e que foi relegado ao alto mais alto grau pelo texto constitucional. Com isso em mente, a teoria constitucionalista verifica que na tipicidade não há apenas formalidade, mas há um elemento material ali presente. E esse elemento faz uma total diferença em relação às demais teorias (OLIVEIRA, 2008, p. 76).

O crime representa apenas um fato típico e antijurídico, todavia a teoria constitucionalista do delito ensina que não se pode confundir o crime com o fato punível. Este seria somente se manifestaria quando o fato típico pudesse ser submetido à ameaça da pena. Portanto, com base nessa teoria, o direito penal, somente considera o crime, se ele se transforma em um fato punível (KIELBOVICZ, 2013, p. 42).

A tipicidade na teoria constitucionalista será composta de um elemento objetivo ligado à aderência do fato punível ao disposto na norma penal e um elemento material ou axiológico que é supervalorizado à luz do que determina o texto constitucional. Essa supervalorização é exercida pelo Estado quando da aplicação do Direito Penal ao caso concreto, já que ele não estará tão somente analisando o fato e a lei, mas estará sim analisando o ato a partir da visão do que a constituição considera ser o bem juridicamente relevante para a coletividade (OLIVEIRA, 2008, p. 78).

Não se deve verificar a tipicidade da conduta apenas como mera subsunção do fato à lei penal. Ela deve ser composta pela adequação formal, tipicidade legal, somada à tipicidade material, a qual manifesta-se a ofensa ao bem consagrado pelos homens como fundamental para manutenção do bem-estar social (GOMES, 2004, p. 40).

Sobre a conduta, a teoria constitucionalista considera que ela deve ser concebida como uma ação voluntária dominada pela vontade. Nesse sentido, o dolo considera a consciência e a vontade na consecução do objetivo pretendido. Ele, portanto, deve abranger além do requisito objetivo, a lesão ou perigo de lesão que pode causar ao bem jurídico. No tocante a culpa, ela é concebida como um dever de agir com cuidado (OLIVEIRA, 2008, p. 81).

A antijuridicidade sob os auspícios da supervalorização do bem jurídico que agora está atrelado às orientações do texto constitucional e não apenas ao disposto na lei penal, trouxe novos contornos ao entendimento do que é a tipicidade para a teoria constitucionalista, que a considera como um fato materialmente típico. Desse modo, o fato punível já não deve mais centrar-se na conduta, mas sim no fim provocado com a mesma que ou lesiona ou coloca em risco aquilo que é de mais valorado pela Lei Maior (KIELBOVICZ, 2013, p. 44).

O nexos causal para a teoria constitucionalista continua sendo o mesmo, mas é levando em conta a imputação de caráter objetivo e axiológico, observando a conduta e o resultado. Em relação à conduta importa saber se ela cria ou potencializa o risco sobre o bem jurídico. Sobre o resultado é relevante saber se ele também cria ou potencializa o risco sobre o bem jurídico (OLIVEIRA, 2008, p. 82).

Ainda sobre a importância do bem jurídico, vale destacar a teoria do funcionalismo teleológico ou teoria dos fins do Direito Penal desenvolvida por Claus Roxin. Segundo Greco:

[...] o sistema funcional trabalha com duas vigas mestras: a teoria da imputação objetiva e a ampliação da culpabilidade para a categoria de responsabilidade. A primeira delas, nos crimes de resultado, passa a exigir, além da relação material de causalidade, um nexó normativo de causalidade, a fim de aferir se o resultado produzido pelo agente pode, juridicamente, ser a ele imputado. A segunda coluna do funcionalismo, ampliando o conceito de culpabilidade para o de responsabilidade, exige, sempre, a aferição da necessidade preventiva (especial ou geral) da pena, sem a qual se torna impossível a imposição desta (GRECO, 2017, p. 527).

Segundo Masson (2014, p. 153), diferente das concepções clássica, neoclássica e finalista, em que os delitos se reduziram a uma relação de causalidade, a teoria dos fins do Direito Penal de Roxin utiliza como critério fundamental de imputação o risco que o acontecimento do delito causa ao bem jurídico protegido pela norma.

Para Capez (2012, p. 27), “a tipicidade penal exige um mínimo de lesividade ao bem jurídico protegido, pois é inconcebível que o legislador tenha imaginado inserir em um tipo penal condutas totalmente inofensivas ou incapazes de lesar o interesse protegido”.

A antijuridicidade na teoria constitucionalista do delito foi transferida para a tipicidade material, todavia, sobre o foco do que o texto constitucional dispõe sobre os bens juridicamente relevantes. Quanto à culpabilidade, ela apenas se diferencia da teoria finalista no caso da potencial consciência da ilicitude e na imputabilidade (OLIVEIRA, 2008, p. 88).

2.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA PENAL

A ideia de regra matriz foi desenvolvida por Paulo Barros de Carvalho na sua tese de doutorado. No seu estudo, o doutrinador analisou como o legislador estabelece a hipótese e o consequente de uma norma, a partir de algumas propriedades do fato e da relação a ser regulada. Ele notou que o legislador faz uso dos mesmos critérios para a construção da norma jurídica tributária e que poderiam ser replicados para compreender qualquer outra norma jurídica (CARVALHO, 2009, p. 281).

Ferreira expõe o conceito de regra matriz de incidência construído por Paulo Barros de Carvalho:

[...] consiste em um esquema lógico-semântico utilizado na construção das normas jurídicas tributárias. Trata-se de uma norma jurídica cuja estrutura associa um ato ou fato lícito (a hipótese de incidência tributária) a um consequente composto por uma relação jurídica em que o sujeito passivo tem

o dever de pagar certa quantia (tributo) ao sujeito ativo (ente público) (FERREIRA, 2016, p. 50).

É possível com base no estudo de Barros de Carvalho construir a regra matriz de incidência para a norma penal. Para tanto, teríamos: a hipótese, que descreve de maneira abstrata, um fato que pode acontecer, tendo a composição de critérios de ordem material, temporal e espacial, servindo estes para identificação do fato no tempo, no espaço e o conseqüente, descrevendo a conduta a ser realizada ou não realizada pelos sujeitos, baseada na relação jurídica construída pelo fato concreto (FERREIRA, 2016, p. 51).

Os critérios mínimos da regra matriz de incidência (material, temporal e espacial) fornecem o substrato mínimo para a configuração da relação jurídica, todavia Carvalho (2009, p. 288) destaca que “nada impede, porém, que o intérprete, analisando os textos positivados, selecione mais propriedade do evento, como por exemplo, nos casos das normais penais da parte especial (tipificadoras dos crimes).”.

2.3 DA HIPÓTESE

A hipótese enunciada em uma norma tem que descrever um evento futuro e que poderá acontecer. Ela não pode ser determinista, nem tampouco pode descrever a conduta concretamente. Por sua vez, a hipótese tem que descrever de forma abstrata e futura a conduta, a fim de que se possa conhecer quando da sua ocorrência, o tempo e o espaço em que se manifestou (CARVALHO, 2009, p. 288).

No caso da norma penal, a hipótese descrita no enunciado do dispositivo fornece os elementos necessários para que se possa analisar um fato social ocorrido como fato jurídico penal, nomeando-o como delito. Nesse caso, a conduta praticada subsume-se ao que está estabelecido na norma (FERREIRA, 2016, p. 51).

2.3.1 DO CRITÉRIO MATERIAL

Nas palavras de Carvalho (2009, p. 289) “critério material é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico.”.

Desse modo, Paulo Barros de Carvalho entende que a hipótese é um ato promovido pelo homem, que pode ser um fazer, dar ou receber. Esse comportamento representado por um verbo somado ao seu complemento caracteriza o que podemos

chamar de critério material. Vale ressaltar, que nem sempre o verbo denominará uma ação a ser realizada pelo sujeito. Ele pode exprimir também um estado em que se encontra o agente (CARVALHO, 2009, p. 290).

Para o direito penal, a conduta delituosa representa a identificação de uma ação ou omissão no plano social que é considerada aderente ao que está prescrito na lei penal. Portanto, um fato típico, antijurídico e culpável, que impõe ao Estado o dever de mover-se em direção ao causador da infração, mediante uma sanção penal (FERREIRA, 2016, p. 51).

Na ciência penal, verbo e complemento formam o que se denomina tipo. Segundo Greco (2017, p. 287) “o tipo, [...], é a descrição precisa do comportamento humano, feita pela lei penal.”. Assim, para definir se uma conduta constitui um delito é preciso observar se o fato está adstrito ao que está na norma penal. Além disso, é imperioso que ele gere um resultado, o qual será o elemento de ligação entre ambos, o chamado nexos de causalidade (FERREIRA, 2016, p. 52).

Ainda dentro do fato típico, faz-se fundamental intervir sobre os elementos subjetivos da imputação, compostos pelo dolo e culpa. Segundo Greco (2017, p. 329), “a ausência de conduta dolosa ou culposa faz com que o fato cometido deixe de ser típico, afastando-se, por conseguinte, a própria infração penal cuja prática se quer imputar ao agente”. Nesse sentido, sobre o dolo, Masson aponta que ele se divide em duas partes, consciência e vontade:

Tais elementos se relacionam em três momentos distintos e sucessivos. Em primeiro lugar, opera-se a consciência da conduta e do resultado. Depois, o sujeito manifesta sua consciência sobre o nexos de causalidade entre a conduta a ser praticada e o resultado que em decorrência dela será produzido. Por fim, o agente exterioriza a vontade de realizar a conduta e produzir o resultado. Basta, para a verificação do dolo, que o resultado se produza em conformidade com a vontade esboçada pelo agente no momento da conduta (MASSON, 2014, p. 350).

Explica o autor que a consciência e vontade de cometer o fato delituoso pode ocorrer em dois momentos: no instante em que o agente comete o delito, ou em momento diverso, quando o agente não consegue finalizar o crime, mas acaba levando o terceiro à morte através de uma fuga por exemplo, onde este pode ser atropelado ou levar uma queda.

Em relação à culpa, dispõe Capez (2012, p.226) que ela é “o elemento normativo da conduta. A culpa é assim chamada porque sua verificação necessita de um prévio juízo de valor, sem o qual não se sabe se ela está ou não presente.”.

Ferreira (2016, p. 55) destacando a exceção que o crime culposo representa no Código Penal afirma que “para que um delito seja considerado culposo, é indispensável que a modalidade culposa esteja expressa no tipo penal.”.

2.3.2 DO CRITÉRIO TEMPORAL

De acordo com Carvalho (2009, p. 298), o critério temporal exposto pelo professor Paulo seria “o feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico.”.

Em matéria penal, o critério temporal, obedecendo à teoria da atividade adotada pelo código Penal aduz que o crime ocorrerá quando da realização da conduta, ainda que diverso o local do resultado. Adicionalmente, faz-se basilar que se tenha uma lei anterior que torne esse fato como delituoso, sem o qual a conduta não será crime. Esse pensamento também é utilizado quando da edição de lei mais grave para a conduta. Essas são as (FERREIRA, 2016, p. 57).

Todavia, para os crimes permanentes e continuados, o Código Penal estabelece uma regra diferenciada. Para o primeiro, os crimes perpetuam-se no tempo enquanto durar a conduta criminosa. Já para o segundo, a ideia é a mesma, porém ele ainda considera os delitos que acontecem em circunstâncias iguais e como uma única conduta delitiva (Ferreira, 2016, p. 58).

Sobre o crime continuado, estatui o artigo 71, do Código Penal:

Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

Parágrafo único - Nos crimes dolosos, contra vítimas diferentes, cometidos com violência ou grave ameaça à pessoa, poderá o juiz, considerando a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias, aumentar a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, até o triplo, observadas as regras do parágrafo único do art. 70 e do art. 75 deste Código (BRASIL, 1940).

O crime continuado, também conhecido como continuidade delitiva, é uma das espécies de concurso de crimes, em que o agente pratica ou deixa de praticar duas ou mais condutas delituosas iguais, de forma sequenciada, nas mesmas

condições de tempo, lugar e modo de execução e outras assemelhadas (MASSON, 2014, p. 842).

Ney Júnior (2012, p. 185) entende que o crime continuado é uma fantasia jurídica, dado que permite a unificação de várias condutas criminosas buscando, desse modo, evitar um apenamento excessivo ao agente que praticou em sequência e de forma assemelhada os mesmo crimes. Nesse sentido, busca-se atender os objetivos humanitários da Política Criminal do Estado e atender ao princípio constitucional da proporcionalidade das penas em relação à lesão gerada ao bem jurídico protegido pela norma penal.

Bittencourt entende que:

O crime continuado é uma ficção jurídica concebida por razões de política criminal, que considera que os crimes subsequentes devem ter sido como continuação do primeiro, estabelecendo, em outros termos, um tratamento unitário a uma pluralidade de atos delitivos, determinando uma forma especial de puni-los (BITTENCOURT 2011, p. 607)

Masson ao explanar sobre o crime continuado, cita importante súmula do Supremo Tribunal Federal (STF) que é aplicada em comum para os crimes permanentes e continuados, no caso de lei penal mais gravosa:

A lei mais gravosa deve ser aplicada a toda a série delitiva, pois o agente que insistiu na empreitada criminosa, depois da entrada em vigor da nova lei, tinha a opção de seguir ou não seus mandamentos. Além disso, se o crime continuado é um único delito para fins de aplicação da pena, deve incidir a lei em vigor por ocasião da sua conclusão. Nesse sentido é o teor da Súmula 711 do Supremo Tribunal Federal: “A lei penal mais grave aplica-se ao crime continuado ou ao crime permanente, se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência (MASSON, 2014, p. 850).

O doutrinador aponta uma exceção à aplicação da lei penal no tempo, no caso de ocorrer o conflito de leis para os crimes permanentes e continuados. Nesse caso, a Excelsa Corte definiu que a cessação da conduta é que definirá se aplicará a lei mais gravosa, se a conduta terminou durante a vigência desta, mesmo sendo mais nova.

2.3.2 DO CRITÉRIO ESPACIAL

Conforme Carvalho (2009, p. 293), o critério espacial é “a expressão ou, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer”.

No âmbito penal, o critério espacial delimita o espaço de ocorrência do delito, apresentando vinculação direta com o espaço territorial de aplicação das leis

brasileiras. Nesse sentido, mais uma vez, adotando a teoria da atividade, a Lei penal centra-se no disposto no artigo 70 do Código de Processo Penal, deixando a aplicação do disposto no artigo 6º do Código Penal para os casos de conflitos que dizem respeito ao direito penal internacional (FERREIRA, 2016, p. 59).

2.4 DO CONSEQUENTE

Quando buscar definir a hipótese, o legislador busca transpor para a norma os critérios que na sua visão são mais coerentes para regular aquele fato social, de maneira indeterminada, abstrata e tentando não definir tudo em apenas um enunciado. Todavia, no critério do consequente, ele procura indicar quais seriam os sujeitos que estariam sendo abarcados devido a ocorrência do fato jurídico (CARVALHO, 2009, p. 302).

Carvalho também aponta que o critério do consequente prescreve:

[...] um comportamento relacional que vincula dois ou mais sujeitos em torno de uma prestação (S' R S"), o conceito do consequente da regra matriz de incidência deve identificar os elementos desta relação, quais sejam: sujeitos (ativo e passivo) e o objeto da prestação, pois é sob esta forma, instituindo vínculos relacionais entre sujeitos no qual emergem direitos e deveres correlatos, que a linguagem do direito realiza sua função disciplinadora de condutas intersubjetivas (CARVALHO, 2009, p. 302).

Nesse ponto, a autora destaca que o critério do consequente visa estabelecer quais os sujeitos estarão ligados devido à ocorrência o fato jurídico, e qual é o objeto dessa relação.

Sob o manto da ciência penal, a emergência de um fato jurídico penal enseja que seja imposta uma sanção àquela conduta que inflige a lei. Nesse sentido, busca-se definir quais os sujeitos que compõem a relação e a qual deles caberá a atuação estatal de coibir a conduta, através de uma pena ou medida de segurança. Ademais, no momento de aplicação da sanção, é preciso verificar a classificação da pena e proceder com a análise do caso, visando que a mesma seja razoável e justa (FERREIRA, 2016, p. 59).

2.4.1 DO CRITÉRIO PESSOAL

Para Carvalho (2009, p. 303), o critério pessoal é “o feixe de informações contidas no consequente normativo que nos permite identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico.”.

Na ciência penal, somente o Estado é dotado de autorização legal para exercer a força contra àqueles que descumprem a norma penal. Assim, não há qualquer dúvida que apenas ele é quem tem o condão de aplicar a sanção. Já em relação ao sujeito passivo, este será o indivíduo que descumpriu a hipótese prevista na norma penal (FERREIRA, 2016, p. 63).

Capez (2012, p. 39) explanando sobre o artigo 5º, XLV da Carta Magna de 1988 dispõe que “os resultados danosos que decorrem da ação livre e inteiramente responsável de alguém só podem ser imputados a este e não àquele que o tenha anteriormente motivado”.

Masson também doutrina sobre a questão do sujeito passivo ser responsável pelos seus atos:

Os tipos penais devem definir fatos, associando-lhes as penas respectivas, e não estereotipar autores em razão de alguma condição específica. Não se admite um Direito Penal do autor, mas somente um Direito Penal do fato. Ninguém pode ser punido exclusivamente por questões pessoais. Ao contrário, a pena se destina ao agente culpável condenado, após o devido processo legal, pela prática de um fato típico e ilícito (MASSON, 2014, p. 109).

A conduta somente pode ser cominada ao causador do fato delituoso. A ciência penal há muito já evoluiu no sentido de punir os crimes cometidos e não em punir as pessoas pura e simplesmente.

2.4.2 DO CRITÉRIO OBJETIVO

Carvalho (2009, p. 308), refere-se ao critério objetivo como sendo “um feixe de informações que informa qual o dever jurídico do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo e qual é o direito subjetivo que este tem em relação àquele.”.

Na ciência penal o critério objetivo representa o momento em que se estabelece os parâmetros para aplicação da sanção àquele indivíduo que cometeu o fato delituoso. Nesse passo, o conseqüente da norma penal é representado pelos limites mínimo e máximo descritos para cada pena. Essa é a primeira fase da aplicação da sanção. Para chegar ao cálculo da pena, o magistrado ainda observa outros parâmetros que caracterizam o agente e sua conduta, tais como: agravante, atenuante, causas de aumento e diminuição, em consonância com o que dispõe o artigo 59 do Código Penal (FERREIRA, 2016, p. 64).

O critério objetivo divide-se ainda em duas partes importantes: critério qualitativo e quantitativo. Aquele seria classificado como qual o tipo de pena que deve

ser aplicado, observando o que dispõe o artigo 32 do Código Penal, que elenca três tipos que podem ser aplicados separadamente ou conjuntamente. Sobre o critério quantitativo, observa-se que a lei não determina uma pena fixa para cada caso. Ela informa limites mínimos e máximos para aplicação (FERREIRA, 2016, p. 65).

3. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Nesta seção, apresenta-se a construção do entendimento da norma jurídica tributária, com base na teoria desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho que desenvolve uma compreensão da norma jurídica tributária baseada na construção de uma regra-matriz de incidência.

3.1 INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA

Segundo André Oliveira (2010, p. 12), a norma jurídica, composta de proposições prescritivas e enunciados de condutas que objetivam regular as relações intersubjetivas, é o centro de estudo do Direito, porque é através dela que se constrói o ordenamento jurídico necessário e suficiente para os cidadãos e os operadores do direito.

De acordo com Ferreira, há duas teorias que explicam a incidência da norma jurídica:

[...] teoria tradicional: esta teoria, defendida por Miguel Reale e Pontes de Miranda, entende que a incidência é automática e infalível no plano factual. O sistema jurídico é visto como um fenômeno social, produto da atividade do homem de tornar controlável as relações em sociedade. É tido como um fato social e como tal é analisado e estudado. Assim, não há distinção entre os planos do direito positivo e da realidade social (FERREIRA, 2016, p. 14).

Para essa teoria, a incidência da norma jurídica funciona apenas como um ato de ação e reação. Assim, entende-se que a norma foi feita tão somente para regular os fatos sociais que ocorrem na sociedade, sem se preocupar em distinguir esses fatos de outros que existem e que, por sua vez, devem ser analisados sobre um outro prisma.

De acordo com Aurora Carvalho (2009, p. 318), a partir da ocorrência de um evento social, a norma projeta-se sobre ele imediatamente. Desse modo, entende-se que para a teoria tradicional o fato surgido tem o condão de eclodir a manifestação da norma, dado que o fato se amolda à prescrição legal, sendo por isso passível de consequências jurídicas. Portanto, essa corrente entende que os sistemas jurídico e social estão correlacionados.

Aurora Carvalho ensina ainda que nessa doutrina:

[...] a norma recai como um raio sobre todo e qualquer acontecimento verificado nos moldes da hipótese normativa, qualificando-o como jurídico e instaurando, de forma imediata, os efeitos prescritos em seu consequente. Sob esta perspectiva, os direitos e deveres jurídicos correlatos, tidos como

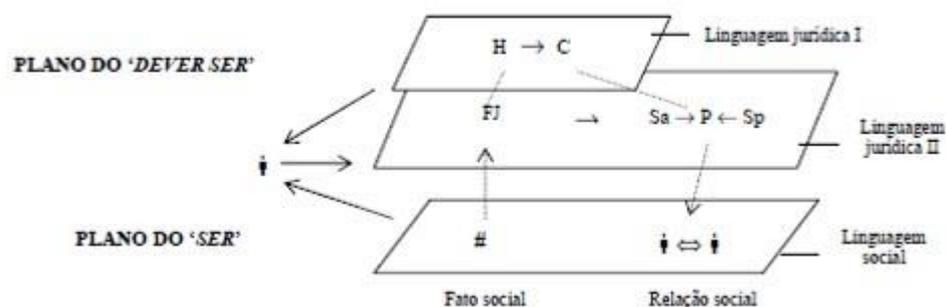
efeito normativo, nascem automaticamente, assim que ocorridos os eventos descritos na hipótese (CARVALHO, 2009, p. 318).

Contrariando a visão acima, Paulo de Barros Carvalho inicia a teoria do construtivismo lógico semântico para estudar a incidência da norma jurídica. De início, aborda que o plano do direito positivo e a realidade social, apesar de estarem ligados, sobre certos aspectos, são distintos. Por isso, enquanto os fatos sociais representam valores sociais e normas culturais da coletividade, o direito positivo deve ser entendido como um sistema dotado de linguagem única, e que somente se relaciona com a realidade social quando o fato ocorrido se adequa à linguagem definida no direito positivo (FERREIRA, 2016, p. 15).

Segundo Aurora Carvalho (2009, p. 319), o sistema jurídico representa apenas um sistema dentro da heterogeneidade social que é muito mais ampla. Nesse sentido, a norma jurídica é um ato de vontade humano construído numa linguagem única, que prescreve direitos e deveres a determinados fatos sociais que se subsumem às normas do direito positivo.

A referida autora descreve uma ilustração da incidência para essa doutrina:

Figura 1: Ilustração sobre a incidência da teoria do construtivismo lógico semântico



Fonte: Carvalho (2009, p. 320).

De acordo com o sistema disposto, podemos compreender que existem dois planos divididos. O plano do “ser” aqui entendido como a realidade social e o plano do “dever ser”, representando pelo Direito. Quando um acontecimento social causa uma perturbação nessa realidade e este, por sua vez, guarda intrínseca relação com a hipótese descrita na norma jurídica, então a relação social passa a não mais existir, emergindo o fato jurídico. Assim, surge o dever de um terceiro conhecedor da norma responsabilizar o sujeito passivo pelo evento causado.

O construtivismo lógico semântico é o método de interpretação da ciência jurídica que tem como objetivo analisar os termos do discurso positivo, observando a

mensagem mínima e irreduzível que o texto normativo impõe, a fim de que a análise do texto seja coerente com a mensagem normativa e evite-se discricionariedades, ambiguidades e imprecisões (OLIVERIA, 2010, p. 12).

3.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A regra matriz de incidência é uma teoria criada por Paulo de Barros Carvalho para analisar a norma jurídica tributária, conforme já explanado no tópico em que se construiu a regra matriz de incidência penal. No tópico anterior, foi explanado como o seletor professor construiu a sua teoria a partir do construtivismo lógico semântico. Desse modo, passamos a analisar os critérios norteadores da regra matriz de incidência tributária.

3.3 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A hipótese de incidência tributária composta pelo legislador é igual às demais normas jurídicas, ou seja, geral e abstrata. Nesse sentido, a ocorrência de um acontecimento social que guarda intrínseca relação com a hipótese descrita na norma jurídica faz surgir a hipótese tributária. Esta, por sua vez, representa o antecedente da norma (MIGUEL, 2012, p. 56).

Schoueri entende que a hipótese de incidência tributária é a acepção mais adequada para revelar o antecedente da regra matriz. O autor ensina que:

É fato que o Código Tributário Nacional, e até mesmo a Constituição Federal, utilizam a expressão “fato gerador” para referir-se tanto à circunstância abstrata, definida pelo legislador (a qual parte da doutrina vem denominando “hipótese de incidência”, ou “hipótese tributária”), quanto a cada um dos fatos concretos, que correspondem àquela hipótese (o chamado “fato imponible”, ou “fato jurídico tributário”) (SCHOUERI, 2018, p. 492).

De acordo com Paulo Carvalho (2005, p. 250), o objeto de interesse do Direito tributário é sobre a incidência da norma tributária em sentido estrito, ou seja, a regra matriz de incidência tributária. Nesse passo, determinado evento somente será compreendido como fato jurídico tributário se subsumir à norma prescrita de forma automática e infalível na hipótese tributária.

Para Vieira (2014, p. 25), “a hipótese descreve uma situação futura, estabelecendo os critérios (conotação) que identificam o fato jurídico tributário.”. Segundo Darzé (2009, p. 39), “a especificidade da norma jurídica tributária em sentido estrito se encontra, portanto, no plano do seu conteúdo, que gravita em todo do conceito de tributo”.

3.3.1 CRITÉRIO MATERIAL

Para o direito tributário, o proceder humano consubstanciado no verbo e no complemento, podem exprimir tanto uma ação de venda de mercadorias ou industrialização de produtos quanto um estado de ser caracterizado pela propriedade de um bem (VIEIRA, 2014, p. 26).

Miguel entende que o critério material:

[...] corresponde a um comportamento humano possível. Refere-se a uma conduta de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionada por circunstância de espaço e tempo, correspondendo, pois, ao núcleo da hipótese. Compõe-se de um verbo pessoal e de predicação incompleta, além de um ou mais complementos (MIGUEL, 2012, p. 58).

Somente o critério material tem o condão de descobrir se o acontecimento é apto a gerar a obrigação tributária. Para Schoueri (2018, p. 510) “é, nas palavras do Código Tributário Nacional (artigo 114), a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

3.3.2 CRITÉRIO ESPACIAL

A legislação estabelece de forma expressa o critério espacial em que deve ocorrer o fato gerador e em outros cabe ao contribuinte, com base na lei instituidora do tributo identificar a qual ente será dirigido (VIEIRA, 2014, p. 27).

Vieira (2014, p. 27) ensina ainda que “deve-se salientar, contudo, que o critério espacial não se confunde com o âmbito espacial da vigência da norma, que é a delimitação territorial onde a norma está apta a produzir efeitos jurídicos.”.

Acerca do critério espacial, Schoueri orienta que ele:

[...] traz ponderação sobre a existência de limites ao exercício da competência tributária, já que, de um lado, a lei poderá definir seu âmbito de aplicação expressamente (quando, então, apenas os “fatos geradores” ocorridos dentro do território assim definido é que estarão sujeitos a tributação) e, de outro, no silêncio da lei, encontrar-se-á, de todo modo, limite equivalente ao próprio âmbito de aplicação da lei tributária (SCHOUREI, 2018, p. 516).

O critério espacial considera a área territorial da ocorrência do fato gerador para o surgimento da obrigação tributária. Entretanto, o lugar pode estar de forma expressa ou implícita na norma tributária (MIGUEL, 2012, p. 65).

3.3.3 CRITÉRIO TEMPORAL

De acordo com Vieira (2014, p. 28), “o critério temporal é definido como o preciso instante em que ocorre o fato jurídico, unindo credor e devedor em torno do dever tributário”.

Sobre o critério temporal, Miguel ensina que:

[...] A definição deste instante coube à lei complementar no que concerne aos impostos discriminados na Constituição, consoante dispõe o seu art. 146, III, “a”. De acordo com este dispositivo, cabe à lei complementar definir o fato gerador destes impostos. Com relação aos demais tributos, o fato gerador, entendido aqui como critério temporal da hipótese de incidência é definido pelo legislador, no momento em que o institui (MIGUEL, 2012, p. 60).

Schoueri (2018, p. 511) leciona que “a referência a uma situação tributável exige que se determine um momento a partir do qual se considera constituída a obrigação. Tem-se, aí, o aspecto temporal da hipótese tributária”.

3.4 DO CONSEQUENTE

Miguel (2012, p. 70) entende que o consequente “corresponde à estipulação hipotética da regulação da conduta intersubjetiva, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.”.

Schoueri ensina que:

[...] a obrigação tributária instaurada como consequente normativo da regra matriz de incidência denotar uma relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, tendo por objeto o pagamento do tributo. Desdobra-se seu estudo, pois, na compreensão de seus critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota) (SCHOUERI, 2018, p. 522).

Para Paulo Carvalho (2005, p. 285), o critério do consequente retrata a previsão descrita na norma jurídica, que prescreve para as pessoas físicas ou jurídicas da relação antecedente, o que deve ser ou não seguido, devido a concretização do fato. Desse modo, caberá a essas pessoas ou a um terceiro recolher o tributo devido no quantum estabelecido na hipótese tributária.

3.4.1 DO CRITÉRIO PESSOAL

Para Vieira, o critério pessoal será composto pelo sujeito ativo, que será o agente incumbido de exigir a prestação tributária, podendo ser uma pessoa jurídica de direito público ou de direito privado. Em relação ao sujeito passivo, é o agente

incumbido do dever de recolher o tributo aos cofres públicos, podendo ser uma pessoa física ou jurídica, pública ou privada (VIEIRA, 2014, p. 29).

Miguel (2012, p. 71) entende que “este critério representa a conexão entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação.”. De acordo com Schoueri (2018, p. 537), “é a própria pessoa jurídica de direito público que tem competência para instituir o tributo. Neste sentido, normalmente a União será sujeito ativo dos tributos de sua competência; assim como os Estados, Distrito Federal e Municípios, respectivamente”.

Sobre o sujeito passivo, Schoueri (2018, p. 539) entende que “o vínculo obrigacional surge, no âmbito da relação tributária, entre sujeitos ativo e passivo; este, embora possa ser o contribuinte, poderá, também, ser terceira pessoa (artigo 121, parágrafo único)”.

3.4.2 DO CRITÉRIO QUANTITATIVO

Conforme Vieira (2014, p. 30) o critério quantitativo “consiste nos elementos que permitem a aferição exata do objeto prestacional da quantia a ser paga como tributo, sua formação se dá pela conjunção da base de cálculo e da alíquota.”.

Dado que o objeto da obrigação jurídica formada é o tributo, seu cálculo será elaborado a partir da base de cálculo e da alíquota. Em relação à base de cálculo, ele é compreendido como o aspecto quantitativo da hipótese tributária, porque representa o seu desdobramento (SCHOUERI, 2018, p. 523).

3.5 A TUTELA DOS BENS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS E SUA IMPORTÂNCIA

O advento da nova Carta da República do Brasil de 1988, construindo direitos, deveres e objetivos jamais vistos na nossa história, surgiu a necessidade também de um novo olhar para a tributação e como ela deve estar inserida em um Estado Democrático de Direito. O direito tributário nacional vigente até então tinha que abandonar a sua estrutura epistemológica e pautar sua visão de acordo com a nova ordem surgida (FOLLONI; DIB, 2015, p. 324).

No entanto, as novas perspectivas trazidas pela constituição de 1988 que influenciou a revisão da doutrina do direito tributário, foram construídas em um momento histórico-político diferente que o mundo atravessava, com as

transformações do direito e do Estado nos estados europeus e nos Estados Unidos após a Segunda Guerra Mundial. Igualmente, a ciência jurídica também passou por transformações (FOLLONI; DIB, 2015, p. 326).

Folloni e Dib doutrinam que:

A perspectiva ativa do Estado enquanto elemento de transformação socioeconômica traz ao debate a função que o tributo exerce no Estado Democrático de Direito. Retomar a ideia de funções do tributo gera, por consequência, a necessidade de análise da arrecadação e como ela atende aos interesses da coletividade. Como consequência dessas premissas, reconhecem-se no direito tributário lacunas de pesquisa, dentre as quais se destaca o estudo do bem jurídico (FOLLONI; DIB, 2015, p. 327).

Para o estudo do bem jurídico no direito tributário, os referidos autores recorrem à teoria desenvolvida por Claus Roxin, segundo a qual os bens jurídicos são necessários e fundamentais para a convivência pacífica e harmoniosa em sociedade. Somente eles são capazes de proporcionar um regular funcionamento do Estado, visto que não visa a proteger somente os direitos individuais, mas também os direitos da coletividade (FOLLONI; DIB, p. 328).

Na busca para conter os excessos da criminalidade, Birnbaum em obra publicada em 1834, inicia os estudos da tutela penal do bem jurídico, a partir da visão de que o direito penal não deve cuidar apenas dos direitos subjetivos, mas sim de bens jurídicos (LUIZI, 1998, on-line).

E a tutela dos bens jurídicos, seguindo a linha do grande jurista alemão, não abrange apenas os direitos individuais, mas também os direitos da coletividade previstos na Constituição de 1988. Desse modo, podemos compreender que os tributos estão abrangidos, pois são bens da generalidade, visto que são essenciais para as funções do Estado (FOLLONI; DIB, 2015, p. 328).

Baseado em uma premissa semelhante, o argentino Zaffaroni entende que os bens jurídicos fazem parte da tipicidade penal. Para ele, quando um agente comete um ato lesivo a um terceiro, manifesta igualmente a lesão ao bem jurídico tutelado pela norma penal, porque essa lesão não pertence somente a quem sofreu o ato, mas a toda coletividade, dado que é uma interação humana (FOLLONI; DIB, 2015, p. 328).

Dentre as várias funções que o bem jurídico exerce no Direito Penal, Mello Neto destaca algumas delas:

[...] a função de garantia – segundo a qual o conteúdo da norma jurídico-penal é informado e limitado pela idéia de bem jurídico, limitando o jus puniendi, seja na criação do tipo penal, seja na sua consequente aplicação; função teleológica – servindo como um critério de interpretação dos tipos penais; função individualizadora – contribuição do bem jurídico à aplicação

proporcional da pena, na medida em que devem ser levadas em conta a importância do bem protegido e a gravidade da sua afetação (desvalor do resultado); função sistemática – interfere o bem jurídico na classificação dos diversos grupos de tipos penais da Parte Especial do Código Penal (MELLO NETO, 2012, p. 24).

Da formulação penalista de direito penal sobre bem jurídico, observa-se que existem duas espécies de bens jurídicos tutelados pela Constituição de 1988 para o direito tributário. O primeiro seria caracterizado pela relação do cidadão com a sua propriedade em relação as limitações do poder de tributar do Estado. E a segunda, representa a relação que o cidadão destinatário das ações do mesmo Estado tem em relação à arrecadação tributária, que tem o condão de promover os direitos coletivos (FOLLONI; DIB, 2015, p. 332).

Prado entende que o:

[...] bem jurídico protegido é o erário, ou seja, o patrimônio tributário da Fazenda Pública. Porém, adverte que não se deve entender o bem jurídico num "sentido simplesmente patrimonialista ou individualista, mas como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional", que visa proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades e que implica também a diminuição das possibilidades de o Estado levar a cabo uma política financeira e fiscal justa (PRADO, 2010, *apud* SISTI; TEIXEIRA, p. 4).

Em relação à consideração da arrecadação tributária como bem jurídico, entende-se que não se trata de um bem qualquer, mas um que abrange toda a coletividade e que, portanto, é dotado de uma importância ímpar para o convívio social e a construção de políticas públicas (MELLO NETO, 2012, p. 43).

4. ASPECTOS CONCEITUAIS DO ICMS

Nesta seção, apresenta-se o conceito constitucional do ICMS (Imposto relativo à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), destacando-se as suas características, os seus contribuintes e forma de lançamento.

4.1 CONCEITO DO IMPOSTO E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

À luz do artigo 155, II, da Constituição Federal, aos Estados e ao Distrito Federal cabem instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (BRASIL, 1988).

Antes nova ordem constitucional em vigor, o tributo era denominado como ICM, pois incidia apenas sobre a circulação de mercadorias. A partir de 1988, ao campo de incidência do imposto foram acrescentadas duas espécies de serviços: o de transporte interestadual e intermunicipal; e os serviços de comunicação. Por isso, foi adicionada a letra “S” à sigla do imposto, passando a ser conhecido como ICMS (ALEXANDRE, 2017, p. 694).

Coelho (2010, p. 460) entende que “não são três impostos, mas um só, sobre circulação de mercadorias e serviços específicos, pois a não-cumulatividade os interliga”. De acordo com Miguel:

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, além do imposto sobre as operações mercantis, foi outorgada a competência às Unidades da Federação instituírem e cobrarem também o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, retirando-se tais serviços da competência até então entregue aos Municípios (MIGUEL, 2012, p. 102).

A Assembleia Nacional Constituinte de 1988 entendeu ser necessário atribuir às unidades federativas a responsabilidade de instituir o ICMS, a somente duas espécies de serviços, devido ao interesse regional que esses entes possuem, visando ao máximo a uniformização das legislações e deixando aos municípios a atribuição de cobrar tributos para atividades que sejam desenvolvidas em âmbito local.

Vasconcellos (2013, p. 58) destaca que “excepcionalmente, a União Federal também tem competência para instituir o ICMS, na iminência ou no caso de guerra externa, por força do disposto nos artigos 147 e 154, II da Carta Magna.”.

Para incidência do ICMS deve haver “um processo de circulação de mercadorias, ou um ciclo econômico que corresponda àquele conjunto encadeado de operações que vão desde a fonte de produção até o consumo de certos bens” (MARTINS et al, 2001, p. 531). De acordo com Paulsen (2017, p. 370) “operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio”.

Somente quando há a transferência de titularidade de uma mercadoria é que ocorre a operação mercantil e, portanto, a hipótese de incidência do ICMS. É uma relação de causa e consequência. Nesse passo, entende-se que a saída de uma mercadoria para o estabelecimento do mesmo proprietário não tem o condão de materializar a mudança de titularidade do bem (COELHO, 2010, p. 462).

Não ocorre a incidência do imposto no caso do proprietário de uma mesma mercadoria deslocá-la para um outro estabelecimento da mesma empresa, pois não houve a circulação jurídica da mercadoria que enseje a tributação. Houve tão somente a transferência do bem entre as propriedades de um mesmo titular. Esse é o entendimento das Cortes Superiores (PAULSEN, 2017, p. 370).

Para André Oliveira (2010, p. 63), a incidência do imposto nas operações de transporte interestadual e intermunicipal possuem uma hipótese de incidência distinta das operações mercantis. Enquanto nestas, configura-se uma obrigação de dar, ou seja, uma transferência do bem ou objeto através do ato mercantil, naquela ocorre uma obrigação de fazer, já que ocorrerá a prestação do serviço de transportar pessoas ou objetos, por qualquer meio, para uma certa localidade.

A prestação de serviço de transporte para incidência do ICMS não representa o ato de movimento entre um ponto A e B. O que se observa é o conteúdo do serviço prestado, nesse caso, representado pelo transporte de pessoas e coisas (MARTINS, 2001, p. 540).

De acordo com André Oliveira (2010, p. 71), em relação a prestação de serviços de comunicação, a incidência do tributo somente ocorre quando um terceiro presta um serviço de comunicação, por qualquer meio, para que duas pessoas possam enviar e receber dados e mensagens. No entanto, somente a prestação do serviço pelo terceiro que enseja o pagamento do ICMS.

A prestação de serviços de comunicação é realizada quando o terceiro fornece as condições materiais e técnicas suficientes para a construção da relação

comunicativa entre dois interlocutores. Ou seja, ele não participa diretamente da relação comunicativa, mas serve tão somente como ponto de ligação entre os dois. Portanto, ao terceiro cabe dispor aos usuários dos seus serviços, os instrumentos necessários para a transmissão e recebimento de mensagens e dados. Desse modo, ao dispor os usuários esses meios de comunicação, enseja-se a obrigação de recolher o imposto (MARTINS, 2001, p. 543).

De acordo com André Oliveira (2010, p. 72), a Emenda Constitucional nº 33/2001 criou mais uma hipótese de incidência do ICMS. Nesse caso, estabeleceu que o tributo é devido por qualquer pessoa que tenha adquirido bem, mercadoria ou serviço originado do exterior, cabendo ao destinatário do produto recolher o imposto ao Estado que está domiciliado.

4.2 CONTRIBUINTES

Segundo disposto no artigo 4º, da Lei Complementar nº 87/1996, os contribuintes do ICMS são:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

Para se configurar como contribuinte do imposto é necessário que ocorra a habitualidade ou a movimentação de volume de bens ou serviços que importe em grande volume comercial. Isso vale tanto para quem dispõe seus bens e serviços ao público como para quem adquire-os. Em sentido contrário, a pessoa física ou jurídica será classificada como não contribuinte do tributo, porque estará apenas realizando uma transação esporádica (ALEXANDRE, 2017, p. 735).

Alexandre (2017, p. 735) entende ainda que “os incisos do dispositivo tratam de situações em que a condição de contribuinte independe dos requisitos do *caput* (habitualidade ou volume que caracterize interesse comercial)”.

Sabbag (2013, p. 1.223) destaca que “há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador”.

4.3 CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO

4.3.1 LEGALIDADE

O arcabouço jurídico que delimita a instituição do ICMS está previsto na Constituição Federal, artigo 155, inciso II, perpassando pelos parágrafos §§ 2º a 5º; pela Lei Complementar nº 87/1996, denominada de Lei Kandir; nas leis e outros dispositivos infralegais das unidades federativas; passando pelos convênios dos estados no âmbito Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz); e, pelas resoluções do Senado Federal formando um todo extenso e complexo (PAULSEN, 2017, p. 369).

Martins (2001, p. 545) destaca que “em matéria de legalidade, alguns aspectos da disciplina do ICMS são regulados por atos normativos que não têm natureza de lei em sentido formal”.

Alexandre entende que:

[...]a Constituição Federal delegou à regulação, mediante lei complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS (CF, art. 155, § 2º, XII); previu a celebração de convênios entre os entes federados como ato-condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais (CF, art: 155, § 2º, XII, g); delegou ao Senado importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo, entre outras regras de uniformização e pacificação fiscal (ALEXANDRE, 2017, p. 695).

O legislador constitucional reservou à matéria de lei complementar o estabelecimento de normas gerais para disciplinar a instituição do ICMS, mas também deferiu aos Estados a opção de organizarem-se no âmbito do Confaz e estabelecerem isenções e incentivos fiscais que sejam de comum acordo entre eles. Também delegou ao Senado, o estabelecimento de alíquotas do imposto, de maneira que vise construir um equilíbrio em matéria fiscal, visto que é um tributo de representatividade dos estados.

4.3.2 SELETIVIDADE

Dispõe o artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (BRASIL, 1988).

A característica de seletividade ocorre quando a incidência do imposto é distribuída de acordo com o grau de essencialidade de determinado produto. Desse modo, bens e serviços diversos estarão sujeitos a diferentes graus de carga fiscal do tributo. Destaca-se ainda que essa característica considera o bem ou o serviço e não o momento da circulação ou destinação. (MARTINS *et al*, 2001, p. 545).

De acordo com a essencialidade do produto determina-se alíquotas maiores ou menores de incidência do imposto. Assim, para bens e serviços considerados fundamentais para a coletividade são estabelecidas menores alíquotas, enquanto que para àqueles que são consumidos por pessoas de maior capacidade contributiva, determina-se uma maior alíquota (ALEXANDRE, 2017, p. 704).

Quanto à questão da seletividade, Paulsen entende que ela:

[...] se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva (PAULSEN, 2017, p. 161).

Para o autor, somente a seletividade é capaz de dotar o princípio da capacidade contributiva de efetividade, dado que visa dosar a proporção de incidência do tributo, a partir do que o bem ou serviço representa para a coletividade.

Segundo Vieira (2014, p. 53), a característica da seletividade não é uma faculdade, porque o “ICMS é um tributo extrafiscal, que estimula ou desestimula a prática de operações ou prestações úteis à sociedade, entendemos que a seletividade é obrigatória para esse imposto”.

Entretanto Paulsen menciona que:

[...] o art. 155, § 2º, III, autoriza a seletividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) também em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Assim é que os Estados deliberaram, através de convênios, que a carga tributária de ICMS sobre a cesta básica poderia ser reduzida ao patamar de 7%, bem inferior às alíquotas comuns de 17% ou 18% (PAULSEN, 2017, p. 160).

Em posição contrária, o autor defende que a Carta da República de 1988 apenas autorizou que o imposto seja seletivo. Nesse sentido, caberiam as unidades federativas, conhecendo a sua realidade regional, definir quais bens e serviços seriam considerados essenciais e supérfluos.

Para André Oliveira (2010, p. 81), a Carta Maior estabeleceu que o ICMS além de ser dotado de finalidade arrecadatória e fiscalizatória, também teria um caráter extrafiscal, cabendo a ele incentivar ou onerar o bem produzido de acordo com a sua essencialidade. Por conseguinte, deve-se levar em consideração a essencialidade do bem quando da determinação da tributação que incidirá sobre ele.

4.3.3 NÃO CUMULATIVIDADE

Estabelece o artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que o imposto:

[...] será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (BRASIL, 1988).

A não cumulatividade no ICMS é uma técnica imposta pela Constituição Federal para distribuir de maneira uniforme a carga tributária entre os agentes envolvidos em uma operação de produção e circulação. Nesse sentido, visa-se promover uma dedução do imposto devido entre essas etapas, com o propósito de que cada parte do processo suporte apenas parte da carga fiscal (MARTINS *et al*, 2001, p. 546).

Baleeiro ensina que:

[...] por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor) (BALEEIRO, 2003, p. 419).

Na opinião abalizada do professor, a Carta da República de 1988 consagrou a técnica da não-cumulatividade do ICMS como um princípio, observando o confronto de imposto pago com imposto devido, a fim de se obter o valor do imposto devido.

Para evitar a sobreposição de tributação a uma mesma riqueza produzida, o legislador constituinte entendeu ser necessário que o ICMS fosse não cumulativo, evitando, por sua vez, a incidência sucessiva do mesmo imposto nas diversas etapas

de produção e comercialização, contribuindo ainda para que a carga tributária não fosse demasiada elevada (PAULSEN, 2017, p. 162).

Paulo de Barros Carvalho sobre a não cumulatividade ensina que:

[...] É um “limite objetivo”, mas que se volta, mediante, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária (CARVALHO, 1998, *apud* OLIVEIRA, p. 99).

O autor entende que a opção do legislador constituinte em inserir na Carta Magna a não cumulatividade sobre o ICMS visou garantir aos contribuintes justiça e equilíbrio no momento de recolher o tributo aos cofres públicos.

A não cumulatividade é uma norma de eficácia plena, visto que é uma atribuição constitucional obrigatória para a instituição do tributo pelas unidades federativas. Nesse sentido, ao impor a dedução do imposto entre as etapas da operação e circulação, o legislador determinou que essa técnica representa a condição necessária para a validade da lei tributária (MOREIRA, 2009, p. 107).

Miguel (2012, p. 112) entende que a não cumulatividade do ICMS ocorre “mediante a apropriação de crédito, pelo estabelecimento destinatário das mercadorias, do valor do ICMS incidente nas operações anteriores.”. Por outro lado, Vieira (2014, p. 52) destaca que “a mercadoria adquirida em operação isenta ou imune não autorizará o creditamento do imposto pelo adquirente desse bem [...] e, ainda, acarretará a anulação do crédito da entrada pelo vendedor da mercadoria [...]”.

Para cada aquisição de mercadoria, o contribuinte terá sobre esse valor um direito de crédito ou ICMS a recuperar que será abatido nas operações subsequentes. Por sua vez, a cada mercadoria alienada, o mesmo contribuinte contrai uma obrigação de recolher o tributo à entidade tributante. Quando do período legal em que deve efetuar o recolhimento do imposto à administração tributária, o contribuinte deve fazer uma comparação entre créditos e débitos (ALEXANDRE, 2017, p. 704).

Pedro da Silva descreve a operacionalidade da não cumulatividade do ICMS:

Uma empresa comercial X que possui inscrição no Estado de São Paulo, vende 100 televisores no valor de R\$ 100.000,00 (já inclusos demais custos como fretes, seguros) à empresa Y inscrita no Estado da Bahia através da nota fiscal nº 001 e aplica uma alíquota de 7%, destacando no valor do imposto R\$ 7.000,00.

A empresa Y da Bahia ao pagar R\$ 100.000,00 nos produtos, também está pagando R\$ 7.000,00 de ICMS que já vem embutido no valor da mercadoria. Posteriormente, a firma Y acrescenta uma margem de lucro de 10% sobre os produtos e revende os 100 televisores ao preço de R\$ 110.000,00 à empresa Z (inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Sergipe) aplicando a alíquota para a respectiva operação que é de 12%. A empresa Y emite a nota fiscal nº 002 e destaca o imposto no valor de R\$ 13.200,00 relativo ao ICMS.

É aí, que entra a atuação do princípio da não-cumulatividade do ICMS; porque se não houvesse este princípio, a empresa Y pagaria R\$ 7.000,00 fruto da primeira operação de compra junto à empresa de São Paulo e pagaria mais R\$ 13.200,00, referente à revenda da mercadoria para o Estado de Sergipe.

Assim, pelo Princípio da Não-Cumulatividade, quando a empresa Y comprou os produtos e pagou R\$ 7.000,00 de ICMS já incluso no valor da nota fiscal, ela passou a ter um crédito junto ao Estado no valor de R\$ 7.000,00. Entretanto, quando ela revendeu os produtos à empresa Z no Estado de Sergipe, o valor destacado na nota fiscal nº 002 de R\$ 13.200,00 passa a ser um débito para a empresa Y da Bahia, e o valor a recolher aos cofres do Estado pela empresa Y é justamente a diferença entre o débito e o crédito que é de R\$ 13.200,00 menos R\$ 7.000,00 que é igual a R\$ 6.200,00 que é o valor que a empresa Y, via de regra, vai recolher ou pagar ao fisco do Estado da Bahia (SILVA, 2013, p. 22).

O autor destaca que a técnica da não cumulatividade do imposto se desenvolve através do mecanismo de créditos e débitos que ocorrem durante a operação e circulação de um bem ou serviço. Nesse passo, um estabelecimento, antes de recolher o tributo devido aos cofres das unidades federativas, deve fazer o cotejamento entre as obrigações e direitos no âmbito do ICMS, tendo ao final um valor a receber, a pagar ou a não recolher.

4.4 LANÇAMENTO

A partir da ocorrência do fato gerador de um tributo surge a obrigação tributária do sujeito ativo em recolher aos cofres públicos o seu quinhão devido. Todavia, apenas o nascimento da obrigação não tem o condão de impor exigibilidade ao tributo, sendo necessário que o sujeito ativo, o Estado, cumpra o ato formal previsto em lei, notificando o contribuinte, para a cobrança do tributo que é chamado de lançamento (AMARO, 2006, p. 334).

Amaro aduz ainda que:

O lançamento deve ser efetuado pelo sujeito ativo nos termos da lei, vale dizer, tem de ser feito sempre que a lei o determine, e sua consecução deve respeitar os critérios da lei, sem margem de discricção dentro do qual o sujeito ativo pudesse, por razões de conveniência ou oportunidade, decidir entre lançar ou não, ou lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária (AMARO, 2006, p. 347).

O autor destaca que o lançamento é um ato vinculado e que deve obedecer aos ditames do que está caracterizado entre o fato gerador e a obrigação tributária decorrente. Essa inclusive é a determinação do artigo 142, parágrafo único, do CTN, o qual determina que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Baleeiro ensina que o CTN define o lançamento como:

[...] procedimento administrativo com os seguintes objetivos: a) a verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente; b) determinação da matéria tributável; c) o cálculo do montante do tributo devido; d) identificação do sujeito passivo; e e) aplicação da penalidade, se cabível no caso (BALEEIRO, 2003, p. 781).

Entende-se o lançamento tributário como um procedimento administrativo que terá como finalidade precípua, constituir o crédito tributário ao Estado. Para isso, examina-se a existência do fato gerador do imposto, procede-se ao reconhecimento do sujeito sobre quem recairá a obrigação de recolhê-lo e, não ocorrendo o recolhimento, o Estado poderá exercer uma medida administrativa cabível.

Schoueri (2018, p. 594) entende que “o ordenamento jurídico tributário prevê um procedimento administrativo, o lançamento, para que aquele fato jurídico seja formalmente apurado, quantificando-se o montante devido”. Paulsen (2017, p. 251) diz que o lançamento é “o modo de formalização do crédito tributário que é feito independentemente do reconhecimento do débito pelo contribuinte e mesmo contrariamente ao entendimento deste.”.

Segundo Antônio Carvalho (2011, p. 42), a Lei nº 5.172/1966 impõe três formas de lançamento tributário. O lançamento de ofício, chamado de direto, quando a entidade tributante diante da obrigação tributária surgida, faz ela mesma a constituição do crédito, sem que o sujeito passivo participe do ato. E o lançamento por declaração, conhecido como misto, quando o sujeito passivo informa os dados da obrigação tributária a administração tributária e esta procede a escrituração do crédito tributário.

O lançamento por homologação é uma espécie de lançamento tributário em que o sujeito passivo procede a escrituração do imposto sem que ocorra qualquer manifestação da autoridade tributária. A esta, em momento posterior, caberá analisar e validar o lançamento realizado (MARTINS *et al*, 2001, p. 626).

Para o ICMS, a lei impõe que o lançamento seja realizado pelo contribuinte, sujeito passivo, observando as obrigações e direitos a que tem sobre o imposto. Ao Estado, sujeito ativo dessa relação, cabe fiscalizar lançamento, dentro da correta sistemática de créditos e débitos e posteriormente homologá-lo. Entretanto, em caso de lançamento indevido, o Estado deve lançar de ofício essas diferenças (ALEXANDRE, 2017, p. 736).

5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Nesta seção, destaca-se quem será o responsável legal de recolher um determinado tributo à entidade tributante, dado que a lei determina qual o sujeito da relação jurídica tributária que deverá efetuar o pagamento do tributo originado de um fato jurídico tributário.

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A obrigação tributária delega a um contribuinte ou a um terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do tributo aos cofres públicos. O contribuinte será o responsável quando se relacionar diretamente com o fato gerador do tributo. Por sua vez, a lei determina quem será o terceiro responsável pelo pagamento, integrando assim a relação jurídico-tributária mesmo sem possui relação direta (ALEXANDRE, 2017, p. 371).

Alexandre (2017, p. 371) ainda ensina que “não é lícito ao legislador definir arbitrariamente como sujeito passivo pessoa totalmente alheia à situação definida em lei como fato gerador do tributo.”. Nesse sentido, estatui o artigo do 128 do CTN que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 1966).

O artigo 128 do CTN abrange dois tipos de responsabilidade. Na primeira modalidade, a responsabilidade é entendida quando uma terceira pessoa é responsável pelo recolhimento do tributo, após a ocorrência de fato gerador alheio. Essa é a denominada responsabilidade por transferência. Na segunda modalidade, um agente que não está envolvido com o fato gerador é responsável pelo pagamento, porque mantém relações com o contribuinte que lhe dotam de capacidade de compensar-se com a substituição (COELHO, 2010, p. 604).

Baleeiro (2003, p. 735) ensina que “a lei, e só ela, de modo expresso, pode substituir o contribuinte por outra pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação tributária”. Para ele, esse terceiro são os responsáveis descritos no artigo 121, parágrafo único, II, do CTN, vejamos:

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 (BRASIL, 1966).

A sujeição passiva em matéria tributária pode ser dividida em direta e indireta. No caso daquela, a lei define que há uma relação que liga o sujeito ao fato gerador da obrigação tributária, devido a sua capacidade contributiva. De outro lado, a sujeição passiva ocorre quando há uma relação reflexa e mediata entre o terceiro e o fato gerador (MARTINS *et al*, 2001, p. 557).

Segundo Franciele Silva (2018, p. 6), “o art.121 do Código Tributário Nacional não elenca o sujeito passivo por transferência do sujeito passivo por substituição, essas definições foram instituídas pela doutrina”.

A condição necessária para que um terceiro seja caracterizado como responsável tributário é que possua um vínculo com o fato gerador da obrigação tributária. Todavia, essa vinculação não pode ser de caráter direto e pessoal, pois assim o terceiro será um contribuinte (ALEXANDRE, 2017, p. 372).

5.2 MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE

5.2.1 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

A responsabilidade por transferência ocorre quando há a transferência da sujeição passiva para outra pessoa, que terá o encargo de efetuar o recolhimento do tributo. Desse modo, a lei define que, em determinadas situações, cabe ao terceiro cumprir com a obrigação tributária (ALEXANDRE, 2017, p. 374).

O legislador definiu quais são as situações de transferência do responsável tributário no artigo 131 do CTN:

- Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
- I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
 - II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
 - III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão (BRASIL, 1966).

Alexandre demonstra um exemplo prático de responsabilidade por transferência:

[...] a cada ano verificam-se novos fatos geradores do IPTU. Os sujeitos passivos são os proprietários dos imóveis, objetos da incidência tributária. Todavia, com a morte do proprietário de um imóvel determinado, a sujeição é transferida para o espólio (conjunto de bens e direitos deixados pelo

falecido). Mais à frente, com a partilha dos bens, a responsabilidade é novamente transferida, desta feita para os sucessores e para o cônjuge meeiro (ALEXANDRE, 2017, p. 375).

O legislador, ciente das necessidades que o Estado tem da tributação para a consecução das políticas públicas, transferiu a um terceiro a responsabilidade do pagamento. Nesse sentido, deixou ligado o cordão umbilical do tributo ao espólio do contribuinte.

Franciele Silva (2018, p. 6) ensina que “a responsabilidade por transferência ocorre após o surgimento de um fato posterior da obrigação, transferindo para um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Devendo ter expressa previsão legal”.

Para Martins *et al.* (2001, p. 559) “na transferência, a obrigação tributária nasce atrelada ao sujeito passivo direto, mas pela ocorrência de um fato posterior, passa a ser de responsabilidade de uma outra pessoa física ou jurídica”.

5.2.2 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Na responsabilidade por substituição não ocorre a mudança da sujeição passiva entre o contribuinte e o responsável. Nessa modalidade, a obrigação tributária pelo recolhimento já é definida desde o nascimento do fato gerador do tributo. Ou seja, a sujeição passiva não recai sobre o agente que possui vínculo pessoal e direto com o fato, o contribuinte, mas sim, com o terceiro, definido como responsável (ALEXANDRE, 2017, p. 375).

A respeito do tema, leciona Alexandre:

O exemplo mais conhecido é o da responsabilidade que a lei faz recair sobre a fonte pagadora dos rendimentos, no caso do imposto de renda das pessoas físicas. Nesse caso, no momento em que a fonte disponibiliza os rendimentos ou proventos, nasce a obrigação tributária relativa ao IRPF. O sujeito passivo já é a fonte pagadora, que possui o dever legal de efetuar a retenção e recolher o imposto devido aos cofres públicos federais (ALEXANDRE, 2017, p. 375).

Martins *et al.* (2001, p. 559) ensina que na responsabilidade por substituição “o sujeito passivo indireto ocupa, desde o nascimento da obrigação tributária, o lugar reservado originalmente ao sujeito passivo direto, sendo desnecessária a superveniência de fato novo”.

Junior e Oyadomari (2010, p. 74) lecionam que “a sistemática da Substituição Tributária tem previsão constitucional no parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88”.

5.2.2.1 CONVENCIONAL

Para Daniel Silva (2009, p. 33), a modalidade convencional de substituição tributária se manifesta quando surge o fato jurídico tributário. Nesse sentido, não há uma postergação ou adiamento, ocorre uma substituição do sujeito devedor que deverá suportar o ônus tributário.

Darzé entende que nessa modalidade de substituição:

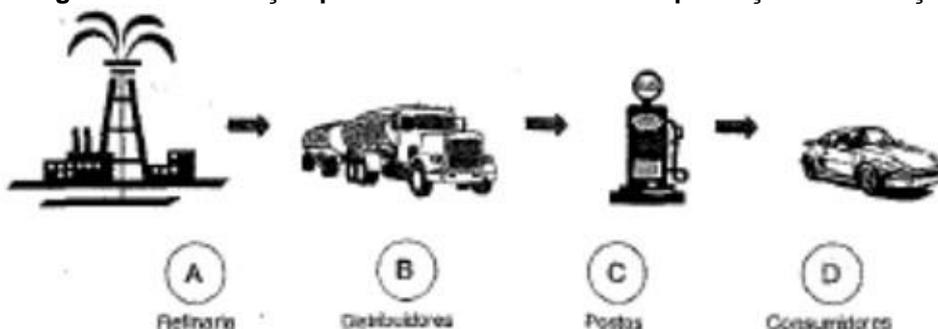
[...] o legislador escolhe outra pessoa, que não o realizador de um único fato jurídico tributário, para ocupar com exclusividade o pólo passivo da obrigação. O critério de *discrimen* que a afasta das outras modalidades de substituição reside na circunstância de a responsabilidade se referir apenas a um evento tributário, não a uma cadeia deles. Exemplo típico desta subespécie de substituição é a *retenção na fonte* (DARZÉ, 2009, p. 185).

O autor destaca que nessa modalidade de substituição considerou-se suficiente a manifestação de um fato tributário para imposição do recolhimento do tributo, e não há a necessidade de se observar uma cadeia de produção para se determinar o responsável.

5.2.2.2 SUBSTITUIÇÃO PARA FRENTE

A substituição para frente ocorre quando os agentes posteriores da cadeia de produção e circulação são substituídos da obrigação tributária pelos agentes anteriores da cadeia. Nesse sentido, a estes será imputado o dever de recolher numerário aos cofres do Estado (ALEXANDRE, 2017, p. 377). A respeito do tema, o autor descreve um exemplo na sua obra:

Figura 2: Substituição para frente numa cadeia de produção e circulação



Fonte: Alexandre (2017, p. 377).

No aspecto acima, tem-se uma refinaria de derivados de petróleo (A), a distribuidora (B), os postos de combustíveis (C) e os consumidores (D). Nesse caso,

a refinaria será incumbida de recolher o tributo devido por B, C e D para o Estado onde estará localizado os consumidores finais do combustível. Desse modo, entende-se que por questão de eficiência e concentração de esforços de fiscalização nos postos de combustíveis, que a lei imponha as refinarias a tarefa de recolher todo o tributo da cadeia. No entanto, as refinarias na definição do preço presumido baseiam-se no que dispõe a legislação pertinente.

Nessa modalidade de substituição, convencionou-se tributar um fato tributário futuro, ou seja, que ainda não ocorreu, baseando-se na presunção de que esse fato irá se materializar em algum momento. Por isso, o Estado impõe a antecipação do pagamento do tributo, ocorrendo uma transferência de riqueza antes da sua ocorrência (DARZÉ, 2009, p. 187).

Maneira (2003, p. 2) destaca que na substituição tributária para frente “presume-se a ocorrência de um fato gerador para antecipar a sua obrigação e, conseqüentemente, presume-se a base de cálculo do fato gerador futuro.”.

Junior e Oyadomari ensinam que nesse tipo de substituição, o responsável tributário:

[...] recolhe o imposto devido pelo produto, calculado sobre o preço final que chegará ao consumidor final (estimado pela legislação tributária), após todo o percurso da cadeia de valor. Assim, ocorre na prática uma antecipação do imposto, cobrado antes da ocorrência dos fatos geradores futuros (circulação das mercadorias nas etapas seguintes) (JUNIOR; OYADOMARI, 2010, p. 75).

O responsável tributário terá que obedecer aos parâmetros estabelecidos pela legislação tributária para definir qual seria o preço final suportado pelo consumidor ao adquirir um determinado bem. Desse modo, entende-se que não se faz uma estimativa aleatória e sim de acordo com o que a lei determina.

Segundo Daniel Silva (2009, p. 34), na substituição para frente não se espera que o fato típico tributário seja concretizado. A mera expectativa ou suposição da ocorrência do fato gerador já é suficiente para o surgimento da relação jurídica que enseja o recolhimento do tributo pelo terceiro.

5.2.2.3 SUBSTITUIÇÃO PARA TRÁS

Nessa modalidade de sujeição passiva, o tributo somente será recolhido em momento posterior quando da ocorrência de novo fato tributário. Este se dará na etapa final da cadeia de produção, já que se desobriga o recolhimento do tributo no primeiro momento da operação. Portanto, somente na etapa final da cadeia de produção, o

terceiro recolhe o tributo devido das etapas anteriores, cotejando entre créditos e débitos, e aquele devido pela operação própria de comercialização (DARZÉ, 2009, p. 186).

Sobre a substituição para trás, Maneira ensina que essa modalidade:

[...] não trabalha com a figura da presunção: o que se dá é o diferimento do pagamento do imposto de fato gerador já ocorrido, pagamento este que deverá ser feito por um substituto tributário que tenha alguma vinculação com o “fato gerador” e com aquele que o praticou, a fim de que possa ser ressarcido financeiramente da incumbência legal da substituição (MANEIRA, 2003, p. 1).

A substituição tributária para trás, portanto, é conhecida como uma técnica em que o terceiro será responsabilizado pelo recolhimento do tributo, no instante em que transformar um bem que para ele é uma matéria-prima em outro bem beneficiado ou industrializado. Essa é a relação que o responsável tem com o fato gerador do tributo, e que, desse modo o legislador arrogou para ele a obrigação tributária.

Para Daniel Silva (2009, p. 33), a substituição tributária para trás ou regressiva há um adiamento do recolhimento do tributo para um momento posterior. Entretanto, esse adiamento do pagamento não deve ser confundido com a mudança da data para efetuação da obrigação. Enquanto esta é apenas uma data estabelecida na norma infralegal, o adiamento condiciona o recolhimento a ocorrência de um fato gerador futuro.

A substituição para trás ocorre quando os agentes posteriores na cadeia de produção e circulação substituem os agentes anteriores como responsáveis pelo recolhimento do tributo (ALEXANDRE, 2017, p. 375). O referido autor exemplifica a operacionalidade da substituição para trás:

Figura 3: Substituição para trás numa cadeia de produção e circulação



Fonte: Alexandre (2017, p. 376).

No caso em tela, os produtores rurais representados pela letra “A” iniciam a cadeia de produção e circulação de um produto X. Por sua vez, a indústria compra esse produto para beneficiá-lo, resultando em um novo produto X’. A entidade

tributante visando poupar capital humano e financeiro, além de direcionar seus esforços para fiscalizar a produção industrial por ser mais complexa, e também para não onerar demasiadamente os pequenos produtores, impõe à indústria a obrigação de recolher o tributo da atividade A, de acordo com o novo produto gerado X'. Desse modo, B fica incumbido de recolher o tributo aos cofres públicos, observando o crédito que obteve pela compra do bem X. Portanto, terá que fazer o cotejamento entre X' menos X para obter o valor a pagar. Entre B e C (Supermercados) somente ocorrerá uma relação de alienante e adquirente. Não há, neste caso, relação de substituição para trás.

5.3 ICMS E INCIDÊNCIA DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Segundo disposto no artigo 155, § 2º, XII, b da Carta da República, “cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária”, (BRASIL, 1988).

Para Junior e Oyadomari ensinam que:

[...] a Lei Complementar que rege as disposições gerais do ICMS e dispõe sobre as regras gerais da substituição tributária aplicável a todos os Estados é a Lei Complementar 87/1996, conhecida por “Lei Kandir. O artigo 6º da Lei Complementar 87/1996 por sua vez prevê que a substituição tributária deve ser instituída pelas respectivas leis estaduais (JUNIOR; OYADOMARI (2010, p. 74).

Antônio Carvalho (2011, p.22), por sua vez aduz que “a LC nº 87/96 não institui o regime de substituição tributária, mas tão somente fixa diretrizes a serem observadas pelo legislador estadual”.

6. DA NORMA JURÍDICA PENAL TRIBUTÁRIA: DO TIPO PREVISTO NO ARTIGO 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990

Nesta seção, apresenta-se a interpretação jurídica legal, doutrinária e jurisprudencial do tipo penal previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, destacando-se o recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a temática.

6.1 BREVE ESBOÇO DA LEI Nº 8.137/1990

O legislador, diante da importância das funções estatais para a população brasileira, trazidas pela emergência da nova Carta da República de 1988, buscou formular uma lei específica para tratar da regulação e proteção da ordem tributária nacional. Essa nova lei, ao resguardar a ordem tributária deveria também manter certa equidistância da Lei Penal para evitar interpretações conflituosas com ela. Dentro desse contexto surgiu a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que disciplina os crimes contra a ordem tributária e contra as relações de consumo (BOTELHO; TESSMANN; BOLDORI, 2013, p. 2).

Baltazar Junior entende que os crimes contra a ordem tributária são uma das espécies de crimes econômicos:

[...] ao lado dos crimes contra a economia popular (Lei 1.521/51), contra o sistema financeiro nacional (LCSFN), contra o consumidor (CDC) e as relações de consumo (Lei 8.137, art. 7º) e a ordem econômica (Lei 8.137, arts. 4º a 6º, e Lei 8.176/90) (BALTAZAR JUNIOR, 2017, p. 796).

Antes de vigorar a Lei nº 4.729/1965, os ilícitos tributários foram regidos inicialmente pelas Ordenações do Reino de Portugal, o que previa pena de morte àqueles que não recolhessem o tributo devido à Coroa Portuguesa. Posteriormente, os crimes tributários passaram a ser disciplinados pelo Código Criminal do Império, e por fim, pelos Códigos Penais de 1890 e 1940 (VELOSO, 2008, p. 57).

A publicação da Lei nº 8.137/1990 substituiu a Lei nº 4.729/1965. Esta lei determinava penas mais brandas e também a substituição da pena privativa de liberdade pela de multa. Desse modo, a lei anterior estimulava a prescrição da pena. A nova lei, por sua vez, aumentou a pena prevista, além de possibilitar a decretação de prisão preventiva (LOVATTO, 1992, p. 36).

Vale ressaltar que a entrada em vigor da Lei nº 8.137/1990 não causou um conflito aparente de normas com a Lei nº 4.729/1965, que disciplinava os chamados crimes de sonegação fiscal. A norma mais nova, apesar de mais severa, não poderia retroagir e imputar crimes por fatos passados que estavam regulados pela lei

revogada. Adicionalmente, a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária também não estaria em conflito com a Lei nº 9.983/2000, porque esta tipifica os crimes previdenciários (VELOSO, 2008, p. 61).

Sobre os tipos penais tributários previstos no Código Penal e na Lei nº 8.137/1990, Paulsen entende que:

Alguns dos crimes estão previstos no próprio Código Penal, como a apropriação indébita de contribuições previdenciárias e da sonegação de contribuição previdenciária (artigos 168-A e 337-A do CP); outros, na Lei 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária praticados por particulares e por funcionários públicos (artigos 1º, 2º e 3º da Lei 8.137/90). Note-se que, em matéria penal tributária, curiosamente, os tipos comuns estão em lei especial, enquanto os tipos especiais estão no Código Penal (PAULSEN, 2017, p. 260).

Para Alencar (2006, p. 114) “os crimes contra a ordem tributária estão definidos na legislação penal brasileira na Lei 8.137/1990, em seus artigos 1º a 3º, e no Código Penal, em seus artigos 168-A, 334 e 337-A.”. De acordo com Dutra (2011, p. 14) “não obstante a Lei 8.137/90 seja mais conhecida como a Lei dos crimes contra a ordem tributária, a mesma possui um extenso capítulo dedicado aos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo”.

Entende-se que o bem jurídico protegido pela Lei nº 8.137/1990 é a ordem tributária. Desse modo, visa-se proteger a Fazenda Pública dos Estados em relação ao ingresso e administração dos tributos necessários para a consecução dos gastos públicos. No entanto, mesmo que os tributos sejam administrados pelas fazendas estaduais, o bem jurídico não pode ser compreendido somente como interesse exclusivo desses órgãos (BOTELHO; TESSMANN; BOLDORI, 2013, p. 3).

O primeiro capítulo da Lei nº 8.137/1990 trata efetivamente dos crimes contra a ordem tributária, sendo composto por duas seções. A primeira delas, do artigo 1º ao artigo 2º, prescreve os crimes que são cometidos por particulares, enquanto que a segunda seção, composta somente do artigo 3º, descreve os crimes que são praticados por funcionários públicos (DUTRA, 2011, p. 14).

Em relação aos demais dispositivos da Lei nº 8.137/1990, Dutra ensina ainda que:

Os arts. 4º a 7º compõem o segundo capítulo, descrevendo condutas típicas de crimes contra a ordem econômica e dos crimes contra as relações de consumo. Os artigos 8º a 10º dispõem sobre as penas de multas aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária, e preveem a possibilidade de conversão das penas de detenção em multa pecuniária nos casos de crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo. Os arts. 18 a 23 dão nova redação à diversos dispositivos do Código Penal, com a revogação do art. 279 do mesmo diploma normativo (DUTRA, 2011, p. 14).

Sobre a ação penal, nota-se que não é necessário aguardar que o contribuinte não proceda com o recolhimento para que se materialize a condição necessária para a persecução penal. Ela independe do exaurimento do processo administrativo fiscal para prosseguimento, sendo cabível apenas a adequação típica (LOVATTO, 1992, p. 44).

6.2 DA NORMA PENAL TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990

Compreende-se o disposto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990 como o delito de apropriação indébita tributária. Essa espécie de crime tributário é semelhante ao disposto no artigo 168-A do Código Penal, que disciplina a apropriação indébita previdenciária. Todavia, esta espécie é considerada uma forma especial daquela disposta na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária (BALTAZAR JUNIOR, 2017, p. 842).

O agente comete o crime descrito no inciso II, do artigo 2º, da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, quando não recolhe no prazo estabelecido em lei o tributo devido, apropriando-se indevidamente de recurso que pertence ao Estado. Adicionalmente, é compreendido como uma conduta omissiva por parte do agente que deixa de efetuar o pagamento e lesa o patrimônio público. Para esse tipo de crime não é possível haver tentativa (BOTELHO; TESSMANN; BOLDORI, 2013, p. 13).

A conduta disposta no inciso II, do artigo 2º, objetiva punir o não recolhimento daquele que reteve, cobrou ou descontou tributo que deveria ser destinado aos cofres públicos no prazo legal. Desse modo, observa-se que a figura penal descrita é diferente daqueles casos em que os agentes atrasaram o pagamento ou que recolheram o tributo devido fora do prazo legal (DUTRA, 2011, p. 18).

A diferença entre os crimes de apropriação indébita tributária e o crime de sonegação é que no primeiro não há fraude. O que caracteriza a apropriação indébita é que o agente tem a obrigação tributária de recolher à entidade tributante um tributo não devido por ele (BALTAZAR JUNIOR, 2017, p. 842).

Em relação aos conceitos de tributo descontado ou cobrado, Baltazar Junior entende que:

Quanto ao IRRF, que é descontado, o funcionamento é o seguinte: a fonte pagadora do rendimento (empregador ou contratante) é obrigada a reter uma parcela desse rendimento e fazer o recolhimento para a Receita Federal. Se a fonte fizer o desconto e não recolher, o crime se consuma, e o sujeito ativo é o responsável tributário (empregador ou contratante), uma vez que o tributo

foi descontado do sujeito passivo da obrigação, que é o empregado ou prestador de serviço [...].

O IPI, ao contrário, é cobrado. O modo, em rápidas linhas, é o seguinte: quando uma operação é sujeita à cobrança do IPI, como, por exemplo, a compra de uma mercadoria, o consumidor paga o valor da mercadoria mais o valor do tributo. Se a mercadoria vale 100 reais, o vendedor deve cobrar 110 reais, porque 10 reais são devidos de IPI. O valor de 10 reais, cobrado em razão do IPI, não pertence ao vendedor, mas sim à União, para quem esse valor deve ser recolhido.

Em relação ao ICMS, que é, usualmente, cobrado “por dentro”, ou seja, incluído no preço, ao contrário do IPI, que é destacado ou cobrado por fora, o crime ocorreria apenas nos casos de substituição tributária (BALTAZAR JUNIOR, 2017, p. 843).

O artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 estabelece que o agente deve agir com dolo ao se apropriar de recurso que deveria ser repassado ao Estado. Em relação à consumação, entende-se que o não recolhimento do tributo descontado ou cobrado no prazo devido já enseja a prática do crime. Admite-se ainda o concurso de crimes, através da perpetuação do não pagamento do tributo por vários meses (BALTAZAR JUNIOR, 2017, p. 844).

Para Comin (2015, p. 39) “a tipificação exposta no inciso II do artigo 2º estão voltadas aos atos praticados sobre os valores oriundos das operações tributadas, realizado por responsáveis sobre tais operações.”.

O delito delineado no inciso em comento se manifesta quando ocorre o fato gerador do tributo, mas não ocorre o recolhimento do montante devido ao Estado. O agente que sabe da existência do fato gerador e não procede com o pagamento no devido tempo disposto em lei, o faz de maneira dolosa (DANTAS, 2012, p. 64).

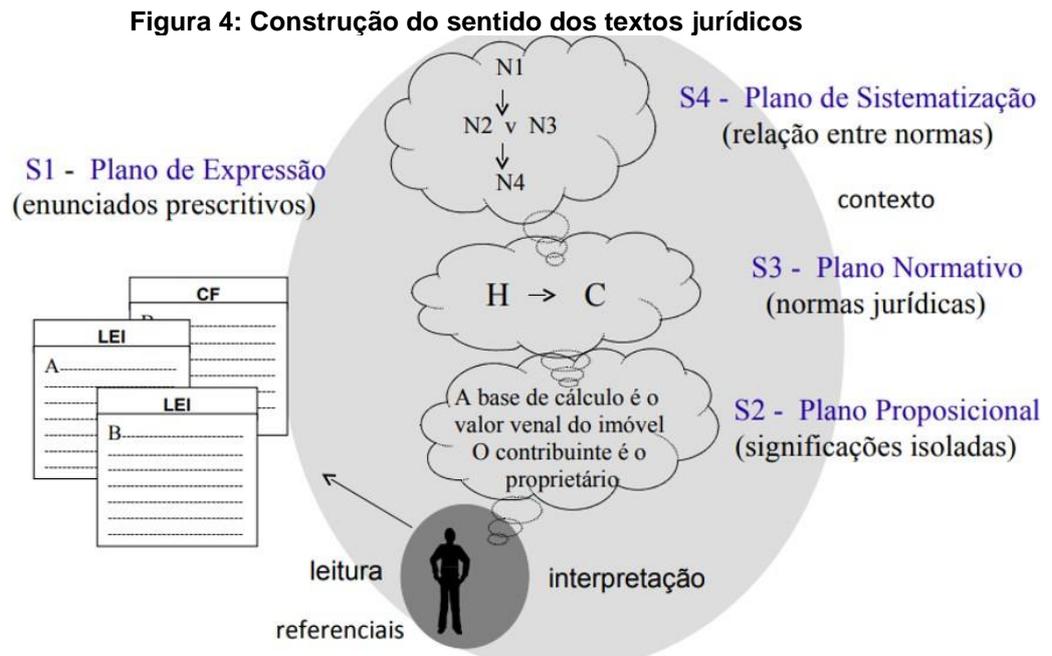
A partir da venda de uma mercadoria, surge a obrigação de recolher o tributo à administração tributária, visto que o agente repassou o valor do tributo a um terceiro. Caso esse recolhimento não ocorra, fica caracterizado o crime previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 (CALIL, 2008, p. 51).

6.2.1 ANÁLISE DO TIPO PENAL PREVISTO NO DISPOSITIVO E A CONSTRUÇÃO DA REGRA-MATRIZ PENAL-TRIBUTÁRIA

Aurora Carvalho (2009, p. 185) entende que para compreender o sentido de uma norma jurídica é necessário interpretá-la, a fim de descobrir o real sentido do seu texto. Nesse sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho desenvolveu um modelo de interpretação em que se pode compreender o sintagma jurídico descrito em uma norma. Inicialmente, deve-se entender que a norma é um enunciado prescritivo (S1); em seguida, o interprete na leitura do texto visualiza, ainda de forma isolada, o

estabelecimento de valores na proposição (S2); no entanto, para compreensão da proposição como norma jurídica é preciso que a hipótese estabelecida na proposição tenha um conteúdo prescritivo (S3); por fim, situa-se a norma em um plano de significações ou plano de atuação (S4).

A autora apresenta uma demonstração dessas etapas, vejamos:



Fonte: Carvalho (2011, p. 3).

O operador do direito na busca pela compreensão do texto jurídico encontra de início um texto na linguagem vernácula, através das expressões ali contidas (S1); porém, a literalidade das palavras não é capaz de oferecer sentido ao texto, sendo necessário observar os aspectos axiológicos daquele enunciado, que é entendido como uma proposição jurídica (S2); na sequência, entende-se que as proposições são estruturadas com uma hipótese e o seu conseqüente (S3); por fim, o sentido do texto jurídico somente é completado com o entendimento do seu alcance (S4) (TEIXEIRA, 2019, p. 297).

Em relação à regra matriz de incidência tributária, Miguel ensina que:

[...] só ocorrerá a subsunção do fato ocorrido na norma tributária se verificados todos os critérios da "hipótese de incidência", ou seja, quando corresponder rigorosamente à descrição que do fato faz a lei. Uma vez verificada a ocorrência do fato com conteúdo econômico descrito em regra de direito, constitui-se o vínculo obrigacional prescrito nessa mesma regra, que é determinado consoante os critérios subjetivo e quantitativo estabelecidos em seu conseqüente (MIGUEL, 2012, p.118).

Uma simples leitura do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não é suficiente para compreender a exata extensão do dispositivo. É preciso entender cada elementar normativa prevista para se entender o delito em questão. Nesse sentido, é importante construir a regra matriz da norma penal tributária para o dispositivo, a fim de compreender o seu real significado (TEIXEIRA, 2019, p. 297).

Igualmente é possível construir uma regra matriz de uma norma penal, dado que toda norma jurídica é construída tendo como premissa uma hipótese e a descrição de uma consequência caso o fato jurídico descrito se manifeste. Nesse sentido, Teixeira ensina que:

Com efeito, a norma penal descreve, no antecedente, a prática de uma conduta ilícita e, no consequente, o direito do Estado ao cumprimento da pena na hipótese de concretização do antecedente. Na hipótese, para ser mais específico, descrevesse um fato futuro, definido como ilícito criminal (critério material), delimitado temporalmente pelo local da ação ou omissão (Artigo 4º do Código Penal) (critério temporal) e, espacialmente, pelo local da ação ou do resultado (Artigo 6º do Código Penal) (critério espacial).

Já no consequente, responsável por identificar os sujeitos da relação (critério pessoal) e o objeto (critério objetacional), verifica-se: i) sujeito ativo é o titular do direito de exigir o cumprimento da pena, no caso, o Estado; ii) sujeito passivo é a pessoa, física ou jurídica, que pratica ou concorre, na condição de autor ou partícipe (Artigo 29 do Código Penal), para a prática do fato imponible. No critério objetacional, prescreve-se uma pena, nos aspectos qualitativo, isto é, a espécie da pena (ex: pena privativa de liberdade ou multa) e quantitativo, ou seja, o quantum da pena (valor da multa ou período de tempo da privação de liberdade (TEIXEIRA, 2019, p. 298).

Para os crimes previstos nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137/1990 e os artigos 168-A e 337-A da Lei Penal, a regra-matriz-penal-tributária constitui na sua hipótese um critério material, representado pela supressão ou redução do tributo, caracterizado ainda pela vontade livre e consciente do agente em praticar o delito, o elemento subjetivo. Soma-se a ele, o critério temporal que ocorre quando o agente deixa de efetuar o recolhimento no prazo legal devido. Por fim, para completar o entendimento da hipótese normativa, tem-se o critério espacial, quando se observa o local onde se produziu o resultado. Esse é o primeiro percurso de interpretação da norma. Para completa-lo, existe o consequente normativo, composto dos critérios subjetivo e quantitativo. Naquele, define-se o Estado, representante da coletividade, como sujeito ativo, devendo impor uma sanção à pessoa física ou jurídica que praticou o delito. Esta sanção, critério quantitativo, poderá ser uma pena privativa de liberdade e multa, aplicadas cumulativamente (TEIXEIRA, 2019, p. 298).

Estabelece o artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos [...] Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

Teixeira explica a construção normativa do mencionado artigo, separando cada critério da hipótese e do seu conseqüente, vejamos:

- i) Critério material: não se trata de um mero inadimplemento de tributo, mas sim o não recolhimento de um tributo²¹ cujo valor foi cobrado ou descontado de um terceiro, em uma hipótese de substituição tributária (convencional, para trás ou para frente). Tal entendimento é confirmado pela utilização dos vernáculos “descontado” e “cobrado”, mecanismos típicos para ressarcimento do substituto tributário. Afinal, não há como “descontar” e “cobrar” tributo de quem não faz parte da relação jurídico tributária (ex: consumidor final de ICMS).
- ii) Critério temporal: é verificado na data do vencimento do tributo que foi cobrado ou descontado do substituído tributário, seja ao término do prazo para recolhimento, seja com o encerramento de eventual discussão administrativa, isto é, quando não há nenhuma causa suspensiva e o tributo encontra-se, efetivamente, vencido.
- iii) Critério espacial: é o local determinado pela legislação tributária para o recolhimento do tributo, normalmente o domicílio tributário.
- iv) Critério pessoal: o sujeito ativo é o Estado, enquanto representante da sociedade, titular do direito subjetivo ao cumprimento da pena. Já o sujeito passivo é a pessoa física (ex: adquirente de automóvel importado pelo recolhimento de IPI) ou o responsável pela administração da pessoa jurídica, ambos na condição de substitutos tributários.
- v) Critério objetacional: qualitativamente, pena de detenção e multa e, quantitativamente, 06 (seis) meses a 02 (dois) anos para a pena de detenção e 10 dias-multa a 360 dias-multa para a pena de multa, de modo que cada dia-multa é fixado entre 1/30 e 5 vezes o salário mínimo vigente à época dos fatos (Artigo 49 do Código Penal) (TEIXEIRA, 2019, p. 300).

Portanto, extrai-se da regra descrita no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, que se o substituto tributário, de forma dolosa, não recolher o tributo descontado ou cobrado do substituído no prazo legal, então ele estará sujeito à uma pena de detenção e multa aplicadas cumulativamente.

6.2.2 INADIMPLEMENTO DE ICMS NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS E A ATIPICIDADE DA CONDUTA PREVISTA NO ARTIGO 2º, II, DA LEI Nº 8.137/1990

A construção normativa do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, se caracteriza somente nos casos de substituição tributária. No entanto, esse entendimento não está pacificado na doutrina e jurisprudência pátrias, principalmente nos critérios material do antecedente e no critério pessoal do conseqüente. A divergência reside no fato de que nos casos de operações próprias, entende-se que o inadimplemento do ICMS está configurado no dispositivo acima, porque o empresário repassa o ônus do tributo

ao consumidor final. Portanto, ao não recolher o imposto aos cofres estaduais, haveria subsunção do fato à norma (TEIXEIRA, 2019, p. 301).

Teixeira aponta entendimentos de alguns doutrinadores sobre o tema:

Tal posicionamento é defendido, por exemplo, por Guilherme de Souza Nucci ao exemplificar uma hipótese de caracterização do delito em análise: “o comerciante (sujeito passivo da obrigação, por imposição legal), cobra do comprador o ICMS referente à mercadoria vendida, mas não repassa a quantia ao tesouro”.

É exatamente esse o entendimento de Andreas Eisele, o qual defende a concepção de que o “contribuinte de direito” do ICMS, ao deixar de recolher o ICMS cujo valor foi supostamente transferido para o “contribuinte de fato”, está obtendo uma vantagem econômica ilícita. Pedro Roberto Decomain é ainda mais enfático ao pontuar que “o não pagamento, no vencimento, do ICMS, mesmo daquele incidente sobre operações próprias, configura, portanto, o crime previsto pelo Art. 2º, Inciso II, da Lei Nº 8.137/90” (TEIXEIRA, 2019, p. 301).

O delito disposto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, somente se manifesta com a substituição tributária, porque a lei impõe ao substituto tributário a obrigação de reter o tributo, tendo posteriormente a obrigação de repassar o montante à entidade tributária. Desse modo, quando o substituto retém o valor em nome da administração tributária e não a repassa é que se configura o delito (PAULSEN, 2017, p. 291).

Sobre o artigo 2º, II, da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, Martins (2002, *apud* PORTO; BECK, 2018, p. 22) entende que o dispositivo “revela um contribuinte que nada esconde do Fisco, dizendo-lhe o que deve e que, portanto, não se confunde com aqueles que, deliberadamente, pretendem manipular operações tributáveis.”.

Teixeira (2019, p. 303) destaca que “é esse também o posicionamento de Roque Antônio Carraza, o qual é enfático no sentido de que o tributo não é cobrado ou descontado do consumidor final, o qual apenas suporta a carga econômica dos custos fiscais.”.

A divergência de entendimento sobre a ocorrência do delito previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, para os casos de operações próprias ou no caso de substituição tributária também se dava entre a 5ª e a 6ª Turmas do STJ. O aresto a seguir colacionado aborda um acórdão da 5ª Turma:

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.

(Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 44466/SC (2014/0010111-7), Relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, data do julgamento: 21/10/2014; data de publicação no DJe: 29/10/2014; fonte: www.stj.jus.br).

Trilhando diferente orientação, a 6ª Turma no julgado abaixo entende que:

PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90. INCONSTITUCIONALIDADE AFASTADA. DÍVIDA FISCAL PRÓPRIA. INOCORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONDUCTA ATÍPICA.

1. Afastada a alegação de inconstitucionalidade do disposto o art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, nos termos dos precedentes desta Corte.

2. Não agindo como substitutos tributários, mas simplesmente deixando de recolher tributo próprio, não incidem os pacientes nem no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, nem em tipo penal outro de sonegação tributária, pois mera dívida fiscal inadimplida.

3. Trancamento da ação penal por atipicidade da conduta.

4. Recurso ordinário em habeas corpus provido.

(Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 36162/SC (2013/0068737-5), Relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, data do julgamento: 26/08/2014; data de publicação no DJe: 17/11/2014; fonte: www.stj.jus.br).

Os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a incidência do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não levam em consideração a construção da regra-matriz do dispositivo em comento, dado que o sentido correto dos termos “descontado” e “cobrado” apenas ocorrem em hipóteses de substituição tributária. Naquele, desconta-se o tributo nas modalidades convencional e para trás, enquanto neste último cobra-se o tributo na modalidade para frente. Portanto, quando o vendedor ou prestador de serviços inclui o valor do ICMS no preço para o comprador não se configura um caso de substituição tributária, mas sim uma operação própria (TEIXEIRA, 2019, p. 302).

Teixeira entende ainda que o ICMS destacado na nota fiscal da operação própria não corresponde àquele que será destinado a entidade tributante, devido ao princípio da não-cumulatividade:

[...] como dizer que o contribuinte não recolheu o tributo referente a uma mercadoria em particular, se o valor a ser pago a título de tributo somente será determinado ao final do período de apuração, mediante o imprescindível cotejo entre créditos e débitos, observando o princípio da não-cumulatividade? Tais considerações reforçam, mais uma vez, que a ausência de recolhimento de ICMS nas operações próprias não se subsume à regramatrix da norma penal-tributária do Artigo 2º, II, da Lei Nº 8.137/1990 (TEIXEIRA, 2019, p. 305).

O consumidor final que adquiriu o produto ou serviço posto em comercialização pelo contribuinte não faz parte da relação jurídico tributária deste com a administração tributária. Ele está fora da relação obrigacional tributária, além do que a em momento algum ele se situa na condição de contribuinte e tampouco de substituto tributário, porque o ICMS é considerado um tributo indireto, em que a repercussão econômica do imposto, quando o vendedor repassa no seu preço o valor do tributo não se confunde com a relação jurídica que o contribuinte tem com a receita estadual (HOBEIKA, 2019, p. 216).

Em relação ao inadimplemento, Teixeira destaca que:

[...] o inadimplemento de tributo regularmente declarado para o fisco não caracteriza infração administrativa apta a ensejar a responsabilização do administrador. A jurisprudência é pacífica nesse sentido, consoante a Súmula Nº 430 do Superior Tribunal de Justiça: “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Seguindo essa linha de raciocínio, se o administrador não responde nem mesmo civilmente por essa conduta, como pode ser responsabilizado criminalmente? Admitir a tipicidade do delito nessa hipótese é subverter a lógica jurídica. Afinal, se tal conduta

não configura infração para os fins do Artigo 135 do CTN, jamais pode caracterizar uma infração criminal (até mesmo porque a “infração penal” é uma espécie do gênero “infração à lei”) (TEIXEIRA, 2019, p. 306).

Entende-se que o contribuinte nas operações próprias não incorre na prática delituosa do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, porque ele não está na posse ou na detenção do tributo arrecadado, já que não é o consumidor final que paga ao contribuinte para que este repasse a entidade tributante, porque o que ele recolhe a título do ICMS não corresponde exatamente ao custo tributário que foi repassado para o consumidor. O contribuinte, assim como os outros integrantes da cadeia de produção de um produto ou serviço, apenas é recompensado ou reembolsado pelo tributo que já foi recolhido. São situações distintas (HOBEIKA, 2019, p. 220).

6.3 O CASO DO HC 399.109/SC

O Habeas Corpus 399.109/SC decorreu de decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina que reformou decisão de primeira instância após recurso do Ministério Público entendendo que os dois pacientes incorreram na prática do delito previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. A decisão de primeiro grau entendeu pela absolvição sumária dos acusados. Os réus alegaram que o não recolhimento do ICMS em operações próprias não se enquadraria no tipo previsto na lei de crimes contra a ordem tributária (PORTO; BECK, 2018, p. 2).

Nesse sentido, o entendimento consubstanciado na ementa que ora transcrevo:

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 DIRETO 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.

(Habeas Corpus n. 399109/SC (2017/0106798-0), Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira Seção, data do julgamento: 22/08/2018; data de publicação no DJe: 31/08/2018; fonte: www.stj.jus.br).

A 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de Habeas Corpus nº 399.109/SC, em decisão não unânime, pacificou o entendimento de que o não recolhimento do ICMS é caracterizado como uma conduta delituosa tipificada no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Nos autos do processo, entendeu-se que as declarações fiscais do imposto perpetradas pelos pacientes e o seu posterior não recolhimento em alguns meses dos anos de 2008, 2009 e 2010 tinham o condão de conduta ilícita, já que ingressaram na dívida ativa e também não foram objeto de parcelamento (HOBEIKA, 2019, p. 211).

No Superior Tribunal de Justiça, o entendimento sobre a matéria não estava pacificado. A maioria dos ministros da 6ª Turma da Colenda Corte entendiam que haveria uma distinção entre o não recolhimento do ICMS em operações próprias e daquele advindo das operações de substituição tributária. Em relação ao primeiro, entendiam que se tratava apenas de inadimplemento tributário, portanto, não configurando a conduta típica da Lei nº 8.137/1990. Por sua vez, nos casos de substituição tributária, os ministros entendiam configurado o delito. De outro lado, a 5ª Turma da Corte, tratava qualquer hipótese de não recolhimento do tributo como configuração do delito previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, desde que comprovado o dolo (PORTO; BECK, 2018, p. 3).

Diante das posições divergentes das Turmas criminais do STJ, o Ministro Rogério Schietti Cruz, à luz do que determina o Regimento Interno da Corte da Cidadania, submeteu o Habeas Corpus 399.109/SC ao exame da 3ª Seção do Tribunal, visando a pacificação do entendimento. O ministro, relator da ação constitucional, votou pela não concessão e foi acompanhado pelos ministros Felix Fischer, Antônio Saldanha Palheiro e Reynaldo Soares da Fonseca. Por seu turno, a Ministra ariá Thereza de Assis Moura inaugurou divergência e foi acompanhada pelos ministros Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior (PORTO; BECK, 2018, p. 3).

Porto e Beck destacam os termos do voto do relator:

[...] 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 (CRUZ, 2018, *apud* PORTO; BECK, 2018, p. 4).

A conclusão do relator, segundo Porto e Beck é que:

[...] o termo “descontado” serviria para autorizar a persecução penal dos tributos diretos retidos pelo responsável e o termo “cobrado” se prestaria para autorizar a tipificação de não recolhimento de tributos indiretos (seja tributo próprio ou na condição de substituição) porque os tributos indiretos em qualquer circunstância podem ser repassados ao contribuinte de fato. Logo, nesse raciocínio, sempre que a repercussão econômica do tributo estiver demonstrada e o não recolhimento comprovado, estar-se-ia diante da hipótese insculpida no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90 (PORTO; BECK, 2018, p. 18).

O relator do processo entendeu que a prática é criminosa, porque o empresário opta por reter valores do tributo ao invés de procurar o sistema financeira e contrair um empréstimo. Em outro giro, ele destaca que o imposto é cobrado do consumidor final e, desse modo, o não repasse ao tesouro estadual acarreta apropriação indébita tributária (HOBEIKA, 2019, p. 211).

Os referidos autores também destacam os termos da divergência abertos pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura, acerca da possibilidade do delito do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, apenas ocorrer sobre as operações de substituição tributária, vejamos:

[...] 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 (MOURA, 2018 *apud* PORTO; BECK, 2018, p. 5).

A nova construção jurisprudencial da 3ª Seção da Corte da Cidadania, altera a relação jurídica tributária que obedece ao princípio da legalidade. Eleva-se a posição de contribuinte um agente que é estranho à obrigação tributária, além de distorcer a figura do sujeito passivo para fins criminais, caracterizando-se assim uma intimidação de pagamento do tributo pelo Estado quando diante da figura do inadimplemento (HOBEIKA, 2019, p. 212).

Outrossim, a decisão vai na contramão da própria jurisprudência da Corte que entendia que o inadimplemento do imposto ensejava uma infração à lei, cabendo, portanto, responsabilizar da pessoa física ou jurídica pela via da execução fiscal. Assim, após mais de 17 anos, da prevalência de um entendimento, o Tribunal subverteu a lógica (HOBEIKA, 2019, p. 214).

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme demonstrado no presente trabalho, ocorre inadimplemento do ICMS nas operações próprias quando o contribuinte repassa o valor do imposto no preço final do produto ou serviço comercializado, desse modo, não caracterizando o delito previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, porque não ocorre a subsunção do fato à hipótese normativa prevista na regra-matriz penal-tributária.

Outrossim, o fato da empresa inserir o custo tributário no preço final do produto ou serviço disposto no mercado não significa que o consumidor final é contribuinte do ICMS ou qualquer outro tributo, pois ele não é o responsável pelo fato imponible do tributo, dado que não é contribuinte do imposto.

Esse entendimento é construído a partir da construção da regra-matriz penal-tributária do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, a qual define os seguintes termos: deixar de recolher, de forma dolosa, o tributo cobrado ou descontado do substituído tributário (critério material), no prazo determinado na legislação (critério temporal), em local definido na norma (critério espacial), o responsável, substituto tributário (critério pessoal), será obrigado a cumprir uma pena de detenção entre 06 (seis) meses a 02 (dois anos) e uma pena de multa, estabelecida entre 10 e 360 dias-multa (critério objetivo).

Desse modo, compreende-se que a inadimplência do ICMS decorrente de operações próprias não atende aos requisitos do delito em comento, dado que o critério material exige que o tributo seja descontado ou cobrado em uma relação de substituição tributária, além de que o critério pessoal exige, por sua vez, que o sujeito passivo ou responsável seja substituto tributário. Portanto, no caso das operações próprias não há subsunção do fato à norma.

Ademais, se o contribuinte declara o ICMS, mas não o recolheu no tempo determinado, então não está presente o elemento volitivo na conduta, sendo este um

dos componentes do critério material da hipótese descrita na regra-matriz penal-tributária. Nesse sentido, não há intuito fraudatório do agente.

Soma-se ainda a existência de um outro fator fundamental sobre o ICMS, que é o princípio da não-cumulatividade, onde o custo tributário repassado ao consumidor final, não representa o *quantum* do imposto que deve ser recolhido aos cofres públicos, já que ainda deve haver o cotejamento entre débitos e créditos, a fim de saber o valor a ser efetivamente recolhido.

Diante do exposto, entende-se como legítima e importante a cobrança fiscal do inadimplemento tributário das operações próprias do ICMS, dado a importância do bem jurídico representado pela arrecadação tributária. Todavia, tal conduta não pode ser compreendida como um crime, porque falta a subsunção do fato à norma, observada segundo os preceitos norteadores da regra-matriz penal-tributária.

Quanto à interpretação do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 dada pelo STJ, em sede do HC 399.109/SC, explanou-se que a Corte da Cidadania firmou entendimento no sentido de considerar os termos “descontado” e cobrado” presentes em operações próprias do ICMS como também em hipóteses de substituição tributária, configurando-se o crime de apropriação indébita tributária.

Destarte, o entendimento recente da Corte da Cidadania pode configurar a abertura de um caminho perigoso no sentido de que o Estado buscará fazer uso da *ultima ratio* de maneira arbitrária e indevida na busca incessante pelo pagamento do tributo, indo na contramão do que a lei, doutrina e jurisprudência tributária pátrias refutam.

Por fim, destaca-se que, diante de um quadro econômico-social agravante como o atual, se um estabelecimento diante das dificuldades do mercado e devido a problemas de caixa, declara e não paga o tributo, preferindo honrar o compromisso com seus trabalhadores e fornecedores, deveria arcar com o ônus do atraso pela via da execução fiscal e não como um crime.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4524>. Acesso em: 17 set. 2019.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário.** 11. ed. Salvador: Juspodium, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BITENCOURT, Cesar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral, I.** 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 set. 2019.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 06 set. 2019.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm. Acesso em: 06 set. 2019.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 06 set. 2019.

_____. **Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 16 set. 2019

_____. Superior Tribunal de Justiça. RHC Nº 44.466/SC (2014/0010111-7). Ministro Relator Jorge Mussi. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 29 out. 2014,

Brasília/DF, 2014a. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=44466&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 20 set. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RHC Nº 36.162/SC. Ministro Relator Nefi Cordeiro. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 17 nov. 2014, Brasília/DF, 2014b. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28%22NEFI+CORDEIRO%22%29.MIN.&processo=36162&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 20 set. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus 399.109, Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 31 ago. 2018, Brasília/DF, 2018c. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=399109&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 20 set. 2019.

BOTELHO, Alceu Braga; TESSMANN, Dakari Fernandes; BOLDORI, Jordana. O ilícito tributário de acordo com os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990. **Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Alta Floresta**, Alta Floresta, v. 51, p. 1-18, 2013. Disponível em: http://www.ienomat.com.br/revistas/judicare_arquivos/journals/1/articles/102/public/102-506-1-PB.pdf. Acesso em: 18 set. 2019.

CALIL, Marcelo. **O princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária**. Trabalho de conclusão (Bacharelado em Direito) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2008. Disponível em: <http://siaibib01.univali.br/pdf/Marcelo%20Calil.pdf>. Acesso em: 17 set. 2019.

CARVALHO, Antônio Augusto Silva Pereira de. **Contribuição ao estudo do diferimento na legislação paulista do icms**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03072012-134710/pt-br.php>, Acesso em 04 set. 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/8649/1/Aurora.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2019.

_____. **Aula: Regra-matriz de Incidência – Hipótese Tributária**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2011. 28 slides. Disponível em: https://pt.slideshare.net/BetniaCosta/aurora-tomzani-de-carvalho-tsj-aula-6?from_action=save. Acesso em: 15 out. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, volume 1, parte geral**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COMIN, Fabíola. **A omissão no recolhimento do icms declarado e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da Lei nº 8.137/1990**: análise da divergência jurisprudencial entre o tribunal de justiça de Santa Catarina e o tribunal de justiça de Goiás, no período entre 2014 e 2015. Trabalho de conclusão (Bacharelado em Direito) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2015. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/4281/1/FAB%C3%8DOLA%20COMIN.pdf>. Acesso em: 18 set. 2019.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8535>. Acesso em 03 set. 2019.

DANTAS, Francisca Matias Ferreira. **Extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal sob a égide da Lei nº 8.137/1990**: uma proteção deficiente da ordem tributária. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/5969>. Acesso em: 16 set. 2019.

DUTRA, Bruna Jeunon. **Extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário nos crimes contra a ordem tributária**. Trabalho de conclusão (Pós-Graduação em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Bruna-Jeunon-Dutra-Extin%C3%A7%C3%A3o-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-cr%C3%A9dito-tribut%C3%A1rio-nos-crimes-contra-a-ordem-tribut%C3%A1ria.pdf>. Acesso em: 16 set. 2019.

FERREIRA, Ana Lya Ferraz da Gama. **Direito penal tributário**: da norma jurídica prevista no artigo 1º da lei nº 8.137/90 e a extinção da punibilidade pelo pagamento. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7001>. Acesso em: 20 ago. 2019.

FOLLONI, André; DIB, Natália Brasil. Notas sobre a tributação como bem jurídico coletivo. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito**, São Leopoldo, v. 7, n. 3, p. 322-333, 2015. Disponível em: <http://www.revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2015.73.11>. Acesso em: 03 set. 2019.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**: parte geral, volume I. 19. ed. Niterói: Impetus, 2017.

GOMES, Luiz Flávio (Coord.). **Direito penal**: parte geral: teoria constitucionalista do delito. v. 3. (Série Manuais para concursos e graduação). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: IELF, 2004.

_____. Luiz Flávio (Coord.); MOLINA, Antônio García-Pablos de; BIANCHINI, Alice. **Direito Penal, volume 1: introdução e princípios fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

HOBEIKA, Mônica Lourença Defilipi. A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 138, p. 155-208, 2019. Disponível em: <http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/rtrib-138-26>. Acesso em: 25 set. 2019.

JUNIOR, Ney Fayet. Do avanço interpretativo na compreensão do instituto do delito continuado: da necessidade de demarcação fático-temporal precisa dos crimes componentes da cadeia continuada. **Revista Direito e Justiça**, Santo Ângelo, v. 12, n. 18, p. 183-20. 2012. Disponível em: http://srvapp2s.santoangelo.uri.br/seer/index.php/direito_e_justica/issue/view/47. Acesso em 03 set. 2019.

JUNIOR, Roberto Biava; OYADAMARI, José Carlos Tiomatsu. Impactos da substituição tributária do icms na lucratividade e nos custos empresariais. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 4, n. 2, p. 71-91, maio/ago. 2010. Disponível em: <https://www.politicasculturaisemrevista.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/4456/3368>. Acesso em 03 set. 2019.

KIELBOVICZ, Luiz Edmundo. **A teoria constitucionalista do delito: uma comparação com as outras concepções de delito**. Trabalho de conclusão (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2013. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/90505>. Acesso em: 15 ago. 2019.

LOVATTO, Alécio Adão. Dos crimes contra a ordem tributária ou sonegação fiscal. **Revista do Ministério Público/RS**, Porto Alegre, n. 28, p. 35-48, 1992. Disponível em: https://www.amprs.com.br/public/arquivos/revista_artigo/arquivo_1285251505.pdf. Acesso em: 17 set. 2019.

LUISI, Luiz. Bens constitucionais e criminalização. **Revista CEJ**, Brasília, v. 2, n. 4, p. 103-108, jan/abr. 1998. Disponível em: <http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewArticle/138/226>. Acesso em 03 set. 2019.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no icms. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 95, p. 56-64, ago. 2003. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/11/Da-Substituicao-Tributaria-para-a-frente-no-ICMS.pdf>. Acesso em 03 set. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASSON, Cleber. **Direito penal esquematizado** – Parte geral – vol. 1. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Cervilha Monteiro. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Regimes especiais de icms: natureza jurídica e limites** Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-04092014-165654/pt-br.php>. Acesso em 03 set. 2019.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (ipi, icms, pis/cofins, impostos e contribuições residuais)**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/pt-br.php>. Acesso em 04 set. 2019.

MORETTI, Isabella. **Regras da ABNT para TCC: conheça as principais normas**. 2019. Disponível em: <https://viacarreira.com/regras-da-abnt-para-tcc-conheca-principais-normas>. Acesso em: 13 set. 2019.

OLIVEIRA, André Félix Ricotta de. **A regra-matriz do direito ao crédito de icms**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/9037>. Acesso em 04 set. 2019.

OLIVEIRA, Marcos José de. **A filtragem constitucional como ferramenta para construção de uma teoria constitucionalista do delito**. Trabalho de conclusão (Pós-Graduação em Direito Constitucional) - Universidade Vale do Acaraú – Uva, Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará. Fortaleza, 2008. Disponível em: <https://bdjur.tjce.jus.br/jspui/bitstream/123456789/258/1/Monografia%20Marcos%20Jos%C3%A9%20de%20Oliveira.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PORTO, Éderson Garin; BECK, Francis Rafael. Criminalização da inadimplência tributária: uma análise ao leading case Habeas Corpus nº 399.109 do Superior Tribunal de Justiça. **Revista de Direito da Empresa e dos Negócios**, São Leopoldo, v. 2, n. 2, p. 54-81, jul/dez. 2018. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/rden/index>. Acesso em: 20 set. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Daniel de Paula Gama da. **Os diferentes aspectos da responsabilidade tributária**. Monografia (Pós-Graduação em Direito) – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: https://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k209796.pdf. Acesso em 03 set. 2019.

SILVA, Franciele Pereira Silva. **Responsabilidade tributária de terceiro com atuação irregular**. Trabalho de Conclusão (Pós-Graduação em Direito) – Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/3_2018/pdf/FrancielePereiraSilva.pdf. Acesso em 03 set. 2019.

SILVA, Pedro da. **O icms como reflexo do desenvolvimento econômico dos municípios do estado de Sergipe**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, 2013. Disponível em: <https://ri.ufs.br/handle/riufs/4501>. Acesso em: 04 set. 2019.

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 23, n. 117, p. 175–199, nov/dez. 2015. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBCCrim_n.117.05.PDF. Acesso em 03 set. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TEIXEIRA, Vinícius Pereira Veloso. O inadimplemento de ICMS nas operações próprias e o crime previsto no Artigo 2º, II, da Lei Nº 8.137/1990. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 138, p. 291-312, 2019. Disponível em: <http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/rtrib-138-26>. Acesso em: 15 set. 2019.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06022014-135007/pt-br.php>. Acesso em: 04 set. 2019.

VELOSO, Roberto Carvalho. **A inexigibilidade de conduta diversa e sua aplicação nos crimes contra a ordem tributária**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4149>. Acesso em: 16 set. 2019.

VIEIRA, Rodrigo Rodrigues Leite. **A competência para a instituição do icms na extração do petróleo**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-152827/pt-br.php>. Acesso em: 04 set. 2019.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de direito penal brasileiro: volume 1 - parte geral**. 9. ed. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais. 2011.