

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE DIREITO

FABÍOLA COMIN

**A OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO E SUA TIPIFICAÇÃO
COMO ILÍCITO PENAL NO ARTIGO 2º, II DA LEI Nº 8.137/90: 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.**

CRICIÚMA, NOVEMBRO DE 2015

FABÍOLA COMIN

**A OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO E SUA TIPIIFICAÇÃO
COMO ILÍCITO PENAL NO ARTIGO 2º, II DA LEI Nº 8.137/90: 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 de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. Especialista Leandro Alfredo da Rosa

CRICIÚMA, NOVEMBRO DE 2015

FABÍOLA COMIN

**A OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO E SUA TIPIIFICAÇÃO
COMO ILÍCITO PENAL NO ARTIGO 2º, II DA LEI Nº 8.137/90: 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 de Curso aprovado
pela Banca Examinadora para obtenção do
Grau de Bacharel, no Curso de Direito da
Universidade do Extremo Sul Catarinense,
UNESC.

Criciúma, 30 de novembro de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Leandro Alfredo da Rosa – Especialista – UNESC - Orientador

Prof. Alfredo Engelmann Filho - Especialista - UNESC

Prof. Vinicius Garcia - Especialista - UNESC

**Aos meus pais Lirio e Dilma
Às minhas irmãs Fabiana e Edilaine**

Porque família é tudo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por me conceder forças para conseguir alcançar meus objetivos.

Aos meus pais e minhas irmãs, por sempre estarem presente e me apoiar, saibam que vocês são minha base meu alicerce; obrigada por me ajudar a concretizar e encerrar mais uma caminhada da minha vida.

Ao meu namorado, por toda paciência, carinho e compreensão, e por me ajudar diversas vezes, obrigada por tudo.

Ao meu orientador professor pelo seu acompanhamento no desenvolvimento dessa monografia.

As minhas amigas que o Direito me deu, obrigada pelo convívio, aprendizado e momentos divertidos, foram únicos e memoráveis.

Aos meus amigos, que me apoiaram e sempre estiveram ao meu lado no decorrer dessa caminhada.

A UNESC e todo o corpo docente do curso de Direito, pelo conhecimento proporcionado e dedicação oferecida aos acadêmicos.

Meus sinceros agradecimentos!

**“Um povo corrompido não pode tolerar um
governo que não seja corrupto.”**

Marquês de Maricá

RESUMO

O Direito Tributário é um conjunto de regras e procedimentos impostos à ação do Estado em requerer tributos das pessoas sujeitas às imposições tributárias. O tributo está previsto em lei e seu descumprimento no recolhimento ocasiona fraude ou sonegação fiscal. O Estado encontrando irregularidades na cobrança dos tributos determina que o descumprimento de uma obrigação tributária motiva a uma penalidade que deve ser imposta ao inadimplente da obrigação tributária, assim a Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990, define os crimes contra a ordem tributária estipulando as penalidades cabíveis a cada ato ilícito praticado. A presente monografia tem por objetivo analisar a possibilidade de caracterizar o não recolhimento do ICMS declarado, no prazo como infração tributária, tipificando o ato no artigo 2º, II da Lei 8.137/90, corroborando com o estudo na jurisprudência entre o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina e o Tribunal de Justiça de Goiás, no período entre janeiro de 2014 a dezembro de 2015. O ato de omissão no prazo legal sobre o recolhimento do ICMS declarado pode ser tipificado como crime previsto no artigo 2º, II da Lei 8.137/90 ou mero inadimplemento de obrigação tributária devido ao fato gerador do ICMS não ter sua tipificação prevista no ilícito penal. Tal análise possui suma importância, pois o tributo possui Função Social, o Estado atua para a consecução do bem-comum e o tributo é considerado uma fonte do financiamento sustentável, logo, para que ocorra o crescimento econômico e se obtenha qualidade de vida para a sociedade o Estado necessita dessa receita derivada e com o descumprimento de uma obrigação tributária acarreta reflexos em toda coletividade. Dessa forma, a presente pesquisa busca uma compreensão doutrinária e jurisprudencial, que incide sobre o não recolhimento do ICMS no prazo, que relaciona o Direito Tributário e o Direito Penal, no qual ambos possuem relação de afinidade, visto que o primeiro determina a compulsoriedade do tributo e o segundo aplica as sanções em caso de descumprimento das regras impostas pelo primeiro, para que o Estado obtenha receita derivada realizando sua função social. Por fim, será demonstrado o posicionamento dos Tribunais sobre a conduta de omissão no recolhimento do ICMS declarado e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da lei nº 8.137/90. O método de pesquisa utilizado será o dedutivo, em pesquisa teórica e qualitativa com emprego de material bibliográfico e documental legal.

Palavras-chave: ICMS declarado. Omissão recolhimento. Crime contra ordem tributária. Lei nº 8.137/90 artigo 2º inciso II. Inadimplemento de obrigação tributária.

ABSTRACT

The tax law is a set of rules and procedures imposed on state action to require taxes of persons subject to tax levies. The payment is provided by law and noncompliance in gathering leads fraud or tax evasion. The State finding irregularities in the collection of taxes determines that the breach of a tax obligation motivates a penalty that should be imposed on the defaulting of tax liability, so the Law 8.137, of December 27, 1990, defines crimes against the tax order stipulating the penalties applicable to each tort practiced. This monograph aims to examine the possibility of covering the non-payment of the declared ICMS within as tax violation, typifying the act in Article 2, II of Law 8.137/90, corroborating the study in the jurisprudence of the Court of State of Santa Catarina and the Court of Goiás, in the period from January 2014 to December 2015. The failure to act within the legal deadline for the payment of the declared ICMS may be deemed to be a crime under Article 2 II of the Law 8137/90 or mere breach of tax liability due to the ICMS taxable event does not have its classification provided for in criminal offense. This analysis has very important because the tax has social function, the State acts to the attainment of the common good and the tax is considered a source of sustainable funding, so to occur economic growth and obtain quality of life for society the state needs this derivative and with the failure of a tax liability recipe entails repercussions on the entire community. Thus, this research seeks a doctrinal and jurisprudential understanding, which focuses on the non-payment of ICMS on time, relating the Tax Law and the Criminal Law, which both have affinity relationship, since the first determines the compulsory way of tribute and the second applies the penalties for noncompliance with the rules imposed by that, for the state to get revenue derived from performing its social function. Finally, it will demonstrate the positioning of the courts on the conduct of default in payment of the declared ICMS and its classification as a criminal offense in Article 2, II of Law 8.137/90. The research method used is deductive, in theoretical and qualitative research with the use of library materials and legal documents.

Keywords: ICMS declared. Omission gathering. Crime against tax order. Law 8137/90 Article 2^o paragraph II. Breach of tax liability.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2. SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL	13
2.1 O ESTADO E SUA ATIVIDADE FINANCEIRA.....	14
2.2 O PODER E A COMPETÊNCIA DE LEGISLAR E TRIBUTAR	15
2.3 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO	19
2.4 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO, CONCEITO E ESPÉCIES	20
2.5 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS.....	23
2.5.1 COMPETÊNCIA	24
2.5.2 FATO GERADOR	26
2.5.3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	30
2.5.4 SUJEITO PASSIVO	30
2.5.5 SUJEITO ATIVO	33
3 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	35
3.1 DIREITO PENAL	35
3.2 DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - LEI 8.137 DE 1990	37
3.3 DO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº. 8.137/90	39
3.3.1 OBJETIVIDADE JURÍDICA	41
3.3.2 AÇÃO FÍSICA	42
3.3.3 OBJETO MATERIAL	44
3.3.4 SUJEITO ATIVO	44
3.3.5 CONSUMAÇÃO E TENTATIVA	47
3.3.6 SANÇÃO	48
3.3.7 AGRAVANTES ESPECIAIS	50
3.3.8 CRIMES COMISSIVOS/OMISSIVOS	51
4 DA OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO E SUA CONDUTA TÍPICA (ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº. 8.137/90)	54
4.1 DO ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO MAJORITÁRIO	54
4.2 DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL	58
4.2.1 DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE GOIÁS	59

4.2.2 DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA	64
4.2.3 DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL ENTRE O DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE GOIÁS E O DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA	71
4.3 DA DISCUSSÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL E O POSICIONAMENTO NO STJ/STF.....	72
5 CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS.....	78

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 entre seus títulos e capítulos normatiza sobre a ordem econômica e financeira do país, no qual está incluído o Sistema Financeiro Nacional, que busca contribuir ao Estado, para que o mesmo garanta a coletividade o bem estar social, proporcionando o desenvolvimento do país.

Assim, o Sistema financeiro Nacional é utilizado como um meio, no qual o Estado o utiliza para cumprir com a sua finalidade, pois é necessário haver recursos financeiros, para que ocorra o cumprimento de suas obrigações perante a sociedade, conforme a necessidade e demanda da população.

Disponibilizando também os direitos sociais cabíveis a população, tais como os serviços de educação, saúde, lazer, seguridade, assistência social e demais direito promulgado pela Constituição Federal.

A arrecadação tributária é um meio de obtenção de uma parte da receita pública pelo cofre público, por meio da instituição do tributo, que possui sua função social, permitindo o desenvolvimento sustentável, garantindo o bem estar social, qualidade de vida e demais garantias esboçadas pela Constituição Federal.

Deste modo, os valores arrecadados com a exigibilidade dos tributos serão retornados a coletividade como educação, prestação de serviço à saúde, transporte e demais áreas sociais, no qual o Estado possui o dever de disponibilizar os bens e serviços a sociedade.

Logo, as normas reguladoras sobre o tributo é imposta pelo Código Tributário Nacional e demais leis esparsas, entretanto para proteger o patrimônio público das fraudes, sonegações e evasões fiscais ao erário, o Direito Penal tipifica tais atos como crime e puni os sujeitos passivo da obrigação tributária.

Essa tipificação ocorre em várias situações devido ao descumprimento de obrigação tributária, tais como, em algumas situações, o responsável ou contribuinte não recolhe ao cofre público o valor que lhe pertence, oriundo das operações tributáveis, para tais circunstâncias a lei 8.137 de 1990 dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária, no qual normatiza as penalidades cabíveis sobre tais infrações tributárias.

Contudo para tipificar determinados atos tributários como tipo penal o Direito Penal busca os conceitos, definições no Direito Tributário, auferindo assim a tipificação de determinadas condutas.

Entretanto, sobre a omissão no recolhimento do ICMS declarado e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da lei nº 8.137/90, requer análise sobre a forma de recolhimento do ICMS nas operações mercantis, bem como o sujeito passivo da obrigação tributária.

Devido que o não recolhimento do valor devido do ICMS ao cofre público ocasionará um dano à coletividade, visto que o Estado necessita da receita oriunda da arrecadação tributária para cumprir com as suas obrigações sociais.

Assim, o Direito Penal busca coibir a fraude nos cofres públicos, pois o indivíduo ao descumprir uma obrigação tributária de recolher aos cofres públicos determinado valor prejudicará toda a coletividade.

Diante da possível tipificação, no presente estudo busca analisar por meio do método de pesquisa dedutivo, com pesquisa teórica e qualitativa e emprego de material bibliográfico e documental legal a omissão no recolhimento do ICMS declarado e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da Lei nº 8.137/90 e 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.

2. SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

O Sistema Financeiro Nacional é composto por vários órgãos, no qual regulam a questão monetária, para promover o desenvolvimento equilibrado da sociedade.

Aduz Carrazza (2013, p. 62) sobre o Sistema Tributário Nacional no Sistema Financeiro Nacional, que

O Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade, os ‘princípios sistematicamente fundamentais’ (*systemtragendem Prinzipien*), que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.

O Sistema Financeiro permite o funcionamento da máquina estatal, dentre os meios está a receita derivada originada pela tributação, estando o mesmo vinculado a Constituição Federal que dispõe sobre os direitos e garantias fundamentais à sociedade, assim ambos estão votados ao bem comum.

A Constituição Federal no seu artigo 192 delinea sobre o Sistema Financeiro Nacional

Art. 192. O Sistema Financeiro Nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do país e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram. (BRASIL, 2015a).

Para Amaro (2013, p. 23) o direito financeiro é um sistema normatizador de toda a atividade financeira do Estado, abrange as prestações pecuniárias exigidas pelo Estado, sendo as mesmas abrangidas no conceito de tributo, assim o objetivo do direito financeiro é a disciplina do orçamento público, das receitas públicas incluindo as receitas tributárias e da despesa pública.

Dessa forma, o Sistema Financeiro Nacional dentre várias funções está à regulamentação sobre a matéria tributária incidente no território nacional, sendo cumprindo e estabelecido às normas tributárias conforme premissas estabelecidas pela Constituição Federal.

2.1 O ESTADO E SUA ATIVIDADE FINANCEIRA

O Estado atua com o intuito de obter o bem comum a toda sociedade, para conseguir auferir a referida finalidade, o mesmo precisa de recursos financeiros, para a máquina estatal suprir as necessidades básicas do ser humano e na medida do possível desenvolver demais projetos, condicionados ao desenvolvimento.

A natureza da atividade financeira do Estado é econômica, podendo ainda ser analisado outras influências, como fatores políticos, sociais e jurídicos no processo do fenômeno financeiro. (FRANÇA, 2003, p. 42).

Assim, a atividade financeira do Estado possui vínculo com os demais fatores existentes na sociedade e juntamente com a atividade financeira o Estado busca cumprir as suas atividades perante a coletividade.

Para Gianni (1945 apud França, 2003, p. 42) a atividade financeira do Estado não é considerada uma atividade fim, pois por meio dela o Estado realiza uma função instrumental perante a organização da sociedade, atuando como uma atividade meio, para o Estado auferir seus escopos.

Para administrar o patrimônio, para determinar e arrecadar os tributos, para conservar, destinar e investir as somas que ingressaram, o Estado cumpre uma série de atos cujo conjunto constitui a atividade financeira, a qual se distingue de todas as demais no que não atende diretamente a satisfação de uma necessidade da coletividade, senão que cumpre uma função instrumental de fundamental importância, sendo seu normal desenvolvimento uma condição indispensável para o desenvolvimento de todas as outras atividades.

Os recursos financeiros são alcançados de duas formas, havendo duas classificações, sendo elas, as receitas Originária, no qual o Estado utiliza as tradicionais vantagens que o regime jurídico de direito público proporciona, sendo uma maneira semelhante à de um particular, que obtém receitas patrimoniais ou empresarias, podendo servir como exemplo, o caso de um contrato de aluguel em que o locatário é o particular e o locador é o Estado, assim o particular manifesta sua vontade ao assinar o contrato e paga o aluguel, não havendo nenhuma parcela do poder de império estatal, o Estado explora seus bens ou serviços, ou ainda exerce alguma atividade que seja direito público disponível, assim a receita provem do próprio patrimônio público ou de relação disciplinada pelo direito privado. (ALEXANDRE, 2013, p. 04).

A outra receita é a Derivada, no qual o Estado utiliza de suas prerrogativas de direito público, edita uma lei e obriga o particular que ao praticar determinado ato previsto na norma vigente, coloca-o na obrigação de depositar valores aos cofres públicos, independente de sua vontade, um exemplo dessa obtenção de receita é o particular auferir rendimentos e posteriormente passar a ser devedor do imposto de renda, assim o Estado obtém a receita oriunda do patrimônio ou de renda de particulares. (ALEXANDRE, 2013, p. 04).

Logo, o Estado com base em seu ordenamento jurídico possui formas para trazer recursos aos cofres públicos, permitindo o funcionamento da máquina estatal.

Para França (2003, p.42) “a atividade financeira do Estado tem, numa visão clássica, o objetivo de proporcionar a coletividade o acesso a bens e serviços públicos”, assim por meio da atividade financeira o Estado procura organizar a sociedade de modo a proporcionar o bem comum.

Assim, a atividade financeira pode ser vista como um meio utilizado pelo Estado para cumprir com a sua finalidade estabelecida na Constituição Federal.

Machado (2013, p. 24) expõe que a tributação é o instrumento válido para a economia do Estado capitalista sobreviver, pois sem esse meio o Estado não conseguiria realizar os fins sociais, somente se monopolizasse toda a atividade econômica, sendo que o tributo é de suma importância contra a estatização da economia.

Com o objetivo de sanar as necessidades públicas, o Estado através da regulamentação constitucional busca recursos com o subsídio da atividade financeira estatal, no qual arrecada e administra o valor econômico arrecadado, cumprindo com suas finalidades institucionais.

2.2 O PODER E A COMPETÊNCIA DE LEGISLAR E TRIBUTAR

Ao administrar a máquina Estatal a Constituição Federal concedeu aos entes políticos atribuições e competências ao seu funcionamento.

Machado (2013, p. 27) preleciona que “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.

O artigo 24 da Constituição Federal e incisos prevê a competência da União, dos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre vários assuntos, entre eles está o Direito Tributário e financeiro.

Para Silva (2014, p. 483) as “competências são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções”.

O poder constitucional atribui a competência para legislar sobre o Direito Tributário, para que sejam editadas leis que regulamentem os tributos e relações jurídicas, sendo uma competência genérica, com essa competência a União publicou o Código Tributário Nacional, considerado a lei que regulamenta norma geral sobre o Direito Tributário.

A competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. (CARVALHO, 2013, p. 218).

Logo a competência tributária versa sobre o poder constitucionalmente atribuído ao ente estatal para editar leis que instituem tributos, sendo uma faculdade realizada conforme a necessidade e política do órgão.

A Constituição Federal ao estabelecer uma competência à União cria um dever aos entes públicos, estando obrigado a realizar as atividades determinadas na norma estatal.

A competência tributária está relacionada à capacidade de instituir tributos e a competência do ente estatal de participar no produto da arrecadação daqueles tributos instituídos. (OLIVEIRA e HORVATH, 2000, p. 52).

Na participação do produto da arrecadação das receitas derivadas busca-se dividir as receitas de forma equilibrada entre os entes da Federação, conforme os percentuais definidos pelo critério de cálculo, sendo uma maneira de repartição das receitas tributárias estabelecida pela Constituição.

Contudo esse poder de tributar é aplicado por meio de competência tributária do sistema tributário nacional, havendo a limitação constitucional sobre esse poder.

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico constitucional). A

competência tributária subordina-se as normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior as de nível legal, que preveem as concretas obrigações tributárias. (CARRAZZA, 1997 apud FRANÇA, 2003, p. 49).

Dessa forma, todo tributo é instituído por lei, devendo ser analisado o princípio da legalidade ao legislar sobre uma norma tributária, e o Estado em sua soberania poderá instituir tributos, conforme regulamentação para que tenha os recursos necessários na sua administração.

No Direito Tributário o princípio da legalidade é considerada uma das importantes colunas que se determina, intensificando a atuação, pois no art. 150, I, da Constituição Federal, é estabelecido que somente a lei pode definir, de forma absolutamente minuciosa os tipos tributários, cabendo o nascimento do tributo pela própria lei. (CARRAZZA, 2013, p.275).

Carrazza (2013, p. 575) ainda detalha que os elementos essenciais só podem ser estabelecidos por lei, no qual esses elementos essenciais da norma tributária são os que, de algum modo influenciam no *an* e no *quantum* do tributo, expondo a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

Assim, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem competência para criar tributos, entretanto a Constituição Federal determina os padrões no qual devem atuar, para que os contribuintes não sofram com o livre arbítrio desses entes políticos.

Devido ao regime federativo do Brasil e por normatização prevista no artigo 145 da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem constituir os tributos de sua competência, essa prerrogativa é aplicada devido ao regime federativo que prevê a autonomia das entidades que compõem a federação. (FRANÇA, 2003, p. 50).

Assim, cada pessoa política possui competência tributária, sujeitando-se ao ordenamento jurídico, no qual determina por meio das normas os seus limites de tributação.

Carrazza (2013, p.574) detalha que a competência tributária “[...] é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência derivada, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição”.

A competência tributária compõe uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. (CARVALHO, 2013, p. 218).

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção de princípios da legalidade, os tributos são criados *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei. (CARRAZZA, 2013, p. 575).

Portanto, a competência imposta aos entes políticos é deferida por meio de normatização, pois a capacidade atribuída afeta o desenvolvimento da sociedade.

O poder tributário afeta profundamente a vida econômica de um país, assim o mesmo deve estar assentado em princípios de justiça e equidade, respeitando a capacidade contributiva, a legalidade e segurança jurídica. (FRANÇA, 2003, p. 45).

Silva (2014, p.838) expõe que “o Sistema Financeiro Nacional esta regulado em Leis Complementares”, assim por meio dessa normatização são determinadas algumas regulamentações que devem ser seguidas pelos entes políticos ao legislarem sobre as normas tributárias.

Entre as competências tributárias, está à privativa, residual e comum, sendo a privativa a competência atribuída com exclusividade a determinados entes políticos, um exemplo é o imposto de importação de competência da União, o ICMS sobre a competência dos Estados e do Distrito Federal; na competência residual, atribuída a União, sobre os impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas; e na competência Comum, no qual refere-se a taxas e contribuições de melhorias é atribuída a todos os entes políticos como a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios. (AMARO, 2013, p.117).

Em suma, compreende-se que a competência tributária é a permissão para criar tributos, dentro dos padrões estabelecidos pela Carta Magna conferidos por meio de direito subjetivo, delegadas as pessoas políticas em um campo tributável próprio, gerando uma obrigação aos terceiros que estão sujeitos ao campo de incidência do tributo.

2.3 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário está inserido no Sistema Financeiro Nacional, para Freitas (2007, p. 24), o Código Tributário Nacional no seu artigo 2º detalha que o sistema tributário nacional:

É o resultado de um plexo normativo formado basicamente pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais, pelas leis complementares – entre as quais se inclui o Código Tributário Nacional – e pelas leis ordinárias de cada pessoa política. (FREITAS, 2007, p. 24).

Logo, temos um sistema de normatização para regular toda a atividade financeira do Estado e sua legislação aplicável ao caso, sendo por meio do Direito Tributário que se gere a relação do fisco com o particular sujeito as imposições tributárias, no qual estipula os limites nessa relação de tributo versus cidadãos, para que não ocorra abuso de poder.

Segundo Sabbag, o Direito Tributário:

É ramificação autônoma de Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrado o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos” (2014, p. 35).

Deste modo, compreende-se que o Código Tributário Nacional estabelece normas regulamentadoras entre o Fisco e o contribuinte, ou o responsável pela obrigação tributária ocorrida sobre sua atividade.

Sobre cada conduta estabelecida pela lei origina obrigações tributárias, que requer o seu cumprimento, logo, o seu descumprimento acarretará uma sanção, visto que as receitas oriundas dos impostos são aplicadas na sociedade, havendo um vínculo de caráter social.

Assim, a compulsoriedade na tributação, possibilita a aplicação de sanções em caso de inadimplemento obrigacional ou de infração tributária, ocorrendo vínculos entre o Direito Tributário e o Direito Penal, ambos os ramos do Direito. (SABBAG, 2014, p. 47-48).

Machado (2013, p. 56) aduz que “o Direito Tributário regula a atividade financeira do Estado no pertinente à tributação”.

Logo, o mesmo é uma norma base no qual os entes políticos criam suas normas com base na regulamentação exposta no Direito Tributário.

Para Carvalho (2013, p. 42) o Direito Tributário esta ligado ao universo de normas jurídicas vigentes, sendo que o tratamento jurídico desse ramo não se refere

apenas as proposições normativas que tratam da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, incluindo também aquelas que de maneira indireta possam vir a interessar a essa matéria, sendo necessárias para integrar o conteúdo, ou que sirva para explicitar os efeitos jurídicos dela decorrente.

O Direito Tributário está relacionado ao ramo do direito público, devido a preponderância do interesse coletivo, havendo em suas normas o caráter cogente, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária. (AMARO, 2013, 27).

2.4 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO, CONCEITO E ESPÉCIES

O tributo é o meio obtido pelo Estado para haver a vigência e aplicação do Código Tributário Nacional. Assim, o Código Tributário Nacional, em seu Livro Primeiro, Sistema Tributário Nacional no artigo 3º preleciona que o Tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2015b).

A definição da palavra tributo pode ser descrita em algumas características que são conforme Oliveira et al (2013, p. 05) em prestação pecuniária: denota que o tributo deve ser pago em unidade de moeda corrente, não havendo o pagamento in natura ou in labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço; compulsória: não há vontade do contribuinte, a obrigação ocorre independente de sua vontade; em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: os tributos são definidos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores; que não constitua sanção de ato ilícito: o pagamento do tributo não ocorre por meio de infração de determinada norma ou descumprimento de lei, assim as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; instituída em lei: somente haverá uma obrigação perante o pagamento de um tributo se houver uma norma jurídica, com força de lei que estabelecer essa obrigação; e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a lei prevê todos os passos a serem seguidos para cobrar o tributo, assim a autoridade administrativa não possui liberdade para escolher a melhor opção e oportunidade para cobrar o tributo.

Ademais, o tributo possui algumas particularidades que corroboram com a sua instituição e cobrança no sistema normativo vigente, pois, o tributo possui Função Social, o Estado atua para a consecução do bem-comum e o tributo é considerado uma fonte do financiamento sustentável, logo, para que ocorra o crescimento econômico e se obtenha qualidade de vida para a sociedade o Estado necessita dessa receita derivada.

Para Machado (2013, p. 45) a palavra tributo representa seis significações, quando estiverem expressa no direito positivo, sendo elas

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

Ainda sobre a função dos tributos, finanças e seu objetivo, Machado delinea que

Embora se trate de matéria própria da ciência das finanças, não se pode deixar de fazer referência a função dos tributos. O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas, mas os autores em geral apontam o uso de tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de função extrafiscal. (2013, p.69).

Ainda sobre a definição de tributos o Código Tributário expõe que a tributação não é caracterizada como uma penalidade, mesmo tendo a compulsoriedade, e em casos de atividades ilícitas não há incidência de tributo, porém se houver a materialização de hipótese de incidência do tributo na atividade ilícita ocorrerá à tributação.

A expressão “Que não constitua sanção de ato ilícito” no artigo 3º do Código Tributário Nacional relaciona a licitude para o fato que desencadeia a obrigação tributária, no qual os acontecimentos ilícitos vêm conexos a uma providência sancionatória, separando a relação jurídica do tributo da relação jurídica referente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. (CARVALHO, 2009, p.26).

O sistema Tributário Nacional é constituído de tributos, que conforme determinado pela Constituição são os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, assim compreende-se que ele cuida de três espécies tributárias, das quais o termo tributo é o gênero. Sendo considerado o fato gerador a situação que faz nascer à obrigação de pagar a importância pecuniária correspondente e o tributo a prestação pecuniária compulsória instituída em lei e exigida mediante atividade administrativa vinculada, não sendo ato ilícito ou sanção. (SILVA, 2014, p.718).

Prontamente, os tributos estão vinculados à atividade financeira do Estado, no qual por meio dele obtêm-se os recursos necessários ao funcionamento do Estado.

Os tributos podem estar vinculados a uma atuação do Estado, sendo classificados como taxa e contribuição de melhoria ou não vinculados sendo os impostos. As demais contribuições, por serem em uma ocasião tributos vinculados em outra de impostos, não formam categoria a parte e sim incluída em uma das espécies enumeradas. Dessa forma, os impostos é uma espécie de tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. (CARVALHO, 2013, p. 57).

Sobre as espécies dos tributos Oliveira et al (2013, p. 5), detalha que o Sistema Financeiro Nacional, está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de

- ✓ Impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte;
- ✓ Taxas: que estão vinculadas a utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- ✓ Contribuição de melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas.

Logo, os impostos são não vinculados, conforme as definições expostas no artigo 16 do Código Tributário Nacional, no qual detalha que seu fato gerador ocorre independente de qualquer atividade estatal específica e ocorre sobre a manifestação de riqueza do sujeito passivo, compreendido como o devedor da obrigação.

Assim sendo, por meio dos tributos aplicáveis conforme o acontecimento do fato, o Estado obtém sua receita financeira para cumprir com os deveres perante a sociedade, fornecendo serviços, atendimentos com o intuito de obter o bem comum a toda coletividade.

2.5 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

O ICMS é uma espécie do tributo, sendo qualificada como imposto, Gorges (2013, p. 813) define o “ICMS como “imposto indireto”, posto que admite a transferência do encargo, mediante o fenômeno da repercussão”.

O autor ainda expõe que “imposto real”, porque grava a circulação econômica de mercadorias, independentemente da capacidade contributiva”. (GORGES, 2013, p. 813).

Logo se compreende que o ICMS é aplicado nas operações de circulação econômica de mercadorias (mercantilização) e prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Para Alexandre (2013, p. 579)

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2º, III), faculdade que, se utilizada proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de forma a redistribuir a renda.

A Constituição Federal prevê tal imposto ao Estado e Distrito Federal sobre as operações realizadas de comercialização e transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, artigo 155, II da Constituição Federal.

Na extrafiscalidade, o tributo possui outras finalidades como a econômica, política, social, além de haver o interesse arrecadatório. (KALACHE, 2006, p. 81).

Sobre a essencialidade, o ente estadual público fixará as alíquotas conforme a essencialidade do produto, no qual a alíquota será menor para as mercadorias consideradas essenciais ao indivíduo, e maior para os produtos designados supérfluos, aumentando sua tributação.

As operações de comercialização determinam o fato gerador do imposto, a prática de um ato jurídico, transmitindo um direito, sendo esse a posse ou propriedade, faz ocorrer o fato gerador do ICMS. (MELLO, 2002, p.13).

A palavra circulação, juridicamente demonstra a “troca de titularidade” e mercadoria representa “coisa posta a venda”. (GORGES, 2013, p. 814).

Para Oliveira et al (2013, p.61) “operações relativas de mercadorias são aquelas que movimentam coisas móveis e corpóreas com destino ao consumo, na cadeia produtiva, desde a produção passando por todas fases até o seu uso final”.

Já a designação Serviços de Comunicação e de Transporte Interestadual, Intermunicipal, explana que o serviço de transporte dentro do próprio município está fora do campo de incidência do ICMS, aos serviços de transporte iniciado aqui e concluído no exterior também não vai haver incidência e em carga própria caracterizada quando o frete é CIF e o remetente transporta em veículo próprio ou quando for FOB e o destinatário transporta com veículo próprio, operação esta que não esta no campo de incidência do ICMS. (GORGES, 2013, p. 814).

A Constituição Federal ainda prevê no artigo 155 § 2º, I que o ICMS será não-cumulativo, no qual deve ser compensando 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.

A sistemática da não cumulatividade funciona mediante a utilização do mecanismo dos débitos e créditos. (ALEXANDRE, 2013, p. 585).

Na aquisição cujo produto possui incidência do ICMS o valor tributado na operação será contabilizado como crédito, ao realizar uma venda com produto tributado pelo ICMS o valor devido do ICMS é contabilizado como débito, ao final do período é realizada a apuração, se o valor do débito for superior ao crédito à diferença deve ser recolhida ao cofre público, caso ao contrário o valor do crédito superior será compensado posteriormente.

Para Machado (2013, p. 371) o ICMS é um tributo que possui a função predominantemente fiscal, sendo uma fonte expressiva de receita derivada para os Estados e Distrito Federal.

Assim sendo, o ICMS está previsto como uma espécie do gênero tributo, no qual está inserido no Código Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal e sendo acoplado pelo Sistema Financeiro Nacional.

2.5.1 Competência

A Constituição Federal prevê a competência para instituir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços

de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação aos Governos dos Estados e do Distrito Federal, conforme descreve o artigo 155, inciso II

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL, 2015b).

A Lei Complementar 87 de 1996, conhecida como a Lei Kandir, norma constitucional complementar, no qual 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, estabeleceu no seu artigo 1º as competências para estabelecer o imposto nas operações relativas a circulação e prestação de serviço expondo que

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto 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, 2015c).

A referida Lei Complementar ainda enumerou os fatos sobre quais operações caberia à incidência do ICMS, no qual a partir dessa normatização, cada Estado e o Distrito Federal defini por meio de seu Regulamento as hipóteses de incidência do ICMS.

Art. 2º O imposto incide sobre:

- operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. (BRASIL, 2015c).

Prontamente, o ICMS está regulamentado no sistema normativo tributário, sendo estipulada sua competência e operações tributáveis.

2.5.2 Fato gerador

Ao haver a incidência do ICMS sobre uma determinada operação é necessário haver a ocorrência do fato gerador para nascer a obrigação tributária perante o caso.

O fator gerador representa como um aspecto objetivo da hipótese de incidência, no qual é demonstrada como uma situação abstrata, descrita em lei, no qual ao ser efetivada ocorre o surgimento da obrigação tributária. (OLIVEIRA et al, 2013, p. 61).

Logo a lei deve prevê o fato gerador para que ocorra de maneira lícita sua exigência, sucedendo um fato que motive a obrigação de pagamento do imposto.

O Código Tributário Nacional já aduz em seu capítulo sobre o fato gerador expondo no Art. 114 que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (BRASIL, 2015b).

A Constituição Federal determina que o fato gerador deve ser estabelecido por Lei Complementar e aplicar em todo território, conforme preconiza o Artigo 146, inciso III alínea 'a'

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (BRASIL, 2015b).

Amaro (2013, p.289) detalha que o fato gerador é uma situação material descrita pelo legislador, sendo definido pela referência a uma ação ou situação, no qual se identifica pelo núcleo ou materialidade do fato gerador.

A Lei Complementar nº 87 de 1996 que normatiza sobre as operações com o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estabelece no seu artigo 12 o fato gerador sobre as operações que são

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (BRASIL, 2015c).

O Regulamento do ICMS de Santa Catarina Decreto 2.870/01 no seu Art.

1º prevê as operações que estabelece o fato gerador do ICMS

Art. 1º O imposto tem como fato gerador:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

VI - o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;

VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.

Parágrafo único. O imposto incide também:

I - sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado, em operação interestadual, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (SANTA CATARINA, 2015a).

Assim, o decreto normatizou as hipóteses de incidência do ICMS no Estado de Santa Catarina, seguindo os pressupostos na Lei complementar 87 e Código Tributário Nacional, visto que o mesmo poderá ter várias hipóteses de incidência.

Para Silva (2014, p.738)

“fato tributável é a operação sobre a circulação de mercadorias, a entrada da mercadoria em circulação. Fato tributável é a operação sobre circulação de mercadorias, o momento do fato gerador pode ser: a saída da mercadoria do estabelecimento, o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes ou similares, o desembaraço aduaneiro de mercadorias importada do exterior, ou o início de transportes terrestre, aéreos, aquáticos, ou a prestação onerosa de serviço de comunicação e outros, nos termos de lei complementar (LC 87/1996).

O fato gerador é designado para demonstrar a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se encontra no âmbito das ideias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas, sendo os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedentes de normas individuais e concreta. (CARVALHO, 2013, p. 252).

Assim, compreende-se que o fato gerador é a concretização das hipóteses descritas na legislação, sendo um acontecimento do que estava previsto.

A base de cálculo oriunda do fato gerador será o valor da operação, a Lei Complementar 87/96 expõe no seu artigo 13 que a base de cálculo para apurar o valor do ICMS devido sobre a operação será o preço de venda da mercadoria.

Logo, compreende-se que o fato gerador deve estar expresso na legislação que institui o imposto, definindo o início da obrigação tributária.

2.5.3 Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária sobre uma determinada operação será atribuída a um sujeito, que por meio da legislação será o responsável pelo recolhimento do imposto ao cofre público.

Para Machado (2013, p. 154) o termo responsabilidade possui sentido amplo outro estrito que são

Em, sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.

A obrigação tributária será vinculada ao contribuinte ou um responsável pela relação jurídica, no qual estará expresso na lei.

A obrigação é uma relação composta pelos seguintes elementos à lei, o objeto e o fato gerador, sendo os mesmos fundamentais para haver um responsável tributário sobre a relação jurídica, designando o Estado como o sujeito ativo, que exige do contribuinte o sujeito passivo a prestação do objeto conforme designação expressa em lei. (OLIVEIRA et al, 2013, p. 07).

A Lei ao instituir um imposto no ordenamento jurídico define o responsável perante tal situação, sobre a responsabilidade tributária do ICMS o Regulamento do ICMS de SC no seu artigo 8º, determina os responsáveis diretos e o solidário pelo pagamento do imposto e acréscimos legais. (GORGES, 2013, p. 1267).

Dessa forma, por meio da norma expressa no Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina o Estado poderá cobrar do sujeito responsável, o valor devido do ICMS sobre as operações ocorridas.

2.5.4 Sujeito passivo

O sujeito passivo ou o contribuinte é qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que demonstre a finalidade comercial na operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte ou de comunicação.

Logo, o sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, sendo a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. (AMARO, 2013, p. 323).

O Código Tributário Nacional expõe que o sujeito passivo possa ser o contribuinte, designado como aquele que possui relação pessoal e direta com a situação que origina o fato gerador, ou o responsável sendo aquele que não possui características de contribuinte, ou seja, não pratica ato que ocasione o fato gerador, está designado como o responsável em pagar o tributo devido ao dispositivo legal. (OLIVEIRA et al, 2013, p. 08).

Tal responsabilidade sobre o sujeito passivo está prevista na carta magna no seu artigo 150 § 7º, no qual presumi que

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 2015b).

Além de estar previsto na Constituição Federal sobre a responsabilidade do sujeito passivo o Código Tributário Nacional, no seu artigo 121 do aduz que

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, 2015b).

Logo, sobre uma obrigação principal o sujeito passivo poderá ser o contribuinte ou responsável, cabendo à aplicação do sujeito conforme a operação comercial e determinação legal.

O contribuinte é o sujeito passivo direto, no qual tem relação de fato com o fato tributável, sendo uma maneira de manifestação de sua capacidade contributiva, assim o sujeito passivo direto no imposto sobre a renda é o que aufera a renda, já no imposto sobre o consumo, o consumidor é o sujeito passivo direto. (MACHADO, 2013, p.146).

Amaro (2013, p. 325) detalha a figura do contribuinte como devedor do tributo, é demonstrado em muitos casos pela descrição da materialidade do fato gerador, tais como “auferir renda” transporta a pessoa que auferir renda, “prestar serviço” refere-se ao prestador de serviço, “importar” reporta ao importador. Logo, o tal responsabilidade será atribuída a alguém que tenha “praticado” ou “realizado” o fato, sendo o mesmo o contribuinte responsável pelo pagamento do tributo.

Logo, o contribuinte terá relação pessoal e direta com o acontecimento que originou o fato gerador.

Já o sujeito passivo indireto, denominado o responsável, não tem relação direta de fato com o fato tributável, porém, está por determinação da lei, como o sujeito passivo obrigado ao pagamento do tributo. (MACHADO, 2013, p. 146).

Ainda sobre o responsável, o sujeito passivo da obrigação tributária (Amaro, 2013, p. 329) esboça que é um terceiro, eleito como devedor da obrigação tributária.

Portanto, o responsável possui sua obrigação tributária prevista em norma legal tributária, atribuindo a sua obrigação de recolhimento do tributo.

A Lei Complementar de 87 no seu Art. 4º estabelece o que seria o contribuinte ou sujeito passivo nas operações que ocorre a incidência do ICMS.

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.

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os

atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo. (BRASIL, 2015c).

Os incisos do Art. 4º demonstram situações em que a condição de contribuinte independe dos requisitos do caput do Art. 4º, sendo a mesma habitualidade ou volume que caracterize interesse comercial.

Conforme o doutrinador Machado (2013, p. 154) considera-se o responsável o sujeito passivo da obrigação tributária, no qual sem revestir a condição de contribuinte, ou seja, não possui relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo exposto em lei.

Logo, o sujeito passivo é o responsável pelo recolhimento do ICMS ao cofre público.

2.5.5 Sujeito ativo

Sobre o sujeito ativo em uma relação tributária, compreende-se a pessoa que possui competência para requerer o tributo sobre determinada operação.

Assim, no polo ativo da relação jurídica obrigacional tributária, figura o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, sendo o mesmo o sujeito ativo da relação. (AMARO, 2013, p. 317).

A pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, sendo demonstrada na relação como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor. (CARVALHO, 2013, p. 219).

Logo, o credor sobre tal operação poderá requerer do devedor o pagamento do tributo incidente sobre a obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional relata no seu artigo 119 que o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. (BRASIL, 2015b).

Machado detalha que (2013, p. 142)

O sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 119 do CTN, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Pode ter recebido – de quem tenha essa competência – delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, sem tenha a competência para instituir o tributo. O art. 119 há de ser interpretado em consonância com os arts 6º e 7º do CTN. Não se há de confundir a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição Federal e é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito da respectiva

obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei, nos termos da ressalva feita pelo art. 7º e seus §§ do CTN.

Assim, o sujeito ativo é considerado o credor sobre tal operação, pois a Lei determinou a incidência do imposto em determinados fatos jurídicos, cabendo ao ente político a sua cobrança.

3 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A expressão Crimes contra a ordem tributária expõe sobre a normatização sobre os descumprimentos de obrigações tributárias, no sentido de ordem jurídica referente aos tributos.

Para Schoerpf (2004, p.135) “os crimes tributários estão afetos ao Direito Penal Tributário e à inafastabilidade do controle jurisdicional”.

O descumprimento de uma obrigação tributária acarretará sanções ao responsável tributário, sendo que tais atos não serão excluídos da análise do Poder Judiciário.

O Direito Penal não possui a finalidade de cobrar a dívida tributária causada pelos infratores, ou ainda assegurar os créditos tributários não satisfeitos e sim de coibir a fraude fiscal nos cofres públicos. (KALACHE, 2006, p. 143).

Dessa forma, a normatização das sanções, sobre as infrações cometidas nas operações tributárias ao erário público, visa reduzir o dolo causado ao patrimônio público.

3.1 DIREITO PENAL

O Direito Penal é uma ramificação do Direito, no qual visa reprimir os delitos, aplicando sobre os agentes infratores as penas cabíveis.

O Direito Penal possui a missão de proteger os valores fundamentais para a subsistência do corpo social, tais como a liberdade, a vida, a saúde, entre outros, denominados bens jurídicos. A proteção exercida não busca apenas a intimidação coletiva e sim prevenção geral. Que espargi o temor geral aos possíveis infratores do risco da sanção penal, tendo principalmente a celebração de compromissos éticos entre o Estado e o indivíduo, auferindo o respeito às normas, não pelo temor de punição e sim pela certeza da necessidade de justiça. (CAPEZ, 2003, p. 01).

Logo, o Direito Penal possui um conjunto de normas vigentes abstratas, que são aplicadas ao indivíduo após a infração cometida.

Para Nucci (2013, p. 45) o Direito Penal “é o corpo de normas jurídicas voltados a fixação dos limites do poder punitivo do Estado, instituindo infrações

penais e as sanções correspondentes, bem como regras atinentes a sua aplicabilidade”.

Assim, será aplicado as normas vigentes após o fato se concretizar, sendo os mesmos na área criminal ou relativas a obrigações tributárias não cumpridas, prejudicando assim o erário público.

No Direito Tributário Penal cuida das sanções tributárias, compreendidas as que decorrem da legislação tributária, sendo aplicadas pelo descumprimento dos dispositivos legal ou regulamentar relativo à obrigação tributária, principal ou acessória. (FILHO, 1997, p. 35).

A aplicação da penalidade se realiza quando o indivíduo pratica algo contra que estatui a legislação tributária, sem analisar a culpabilidade, para Filho (1997, p. 35) “o principal traço deste tipo de sanção está em que a penalidade pode ser aplicada independente de ficar comprovada a culpabilidade do sujeito passivo, bastando, para isso, que a lei tributária assim determine”.

O Código Tributário Nacional expõe no artigo 136 o princípio informador da aplicação das sanções tributárias, no qual detalha que

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (BRASIL, 2015b).

Assim, o indivíduo ao praticar algo contra as normas tributárias, incidirá as normas do Direito Penal Tributário, que para Filho (1997, p.35) essas normas são consideradas um conjunto de normas jurídicas que tutelam o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, no qual prescrevem penas privativas de liberdade e multa, sempre que o descumprimento de tais obrigações ocorrerem por meio de artifícios fraudulentos, conforme a descrição contida na lei, e que estejam presentes os elementos que informam a culpabilidade.

Para que o Estado cumpra com suas finalidades o mesmo precisa das receitas oriundas dos tributos, o indivíduo ao descumprir uma obrigação tributária de recolher aos cofres públicos determinado valor prejudicará toda a coletividade, assim o Direito Penal Tributário delinea as sanções para os crimes tributários.

Ainda o Código Tributário Nacional delinea no seu artigo 97, inciso V que somente a lei pode estabelecer a imposição de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (BRASIL, 2015b).

E no artigo 108 do referido código, no capítulo da interpretação e integração da legislação tributária, aduz que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de Direito Tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Logo, ocorre a integração do Direito Tributário com outros ramos do direito, pois a constatação e o lançamento da sanção tributária são realizados por meio de procedimentos tributário administrativo, para tais sanções, que visam a repressão ao inadimplemento da obrigação tributária é aplicado penalidades, no qual será considerado a análise dos princípios do Direito Penal.

Direito Penal Tributário quando se pretenda tratar dos crimes relacionados diretamente a atividade tributária do Estado, sendo possível utilizar-se, ao inverso, a expressão Direito Tributário Penal quando se esteja a cuidar de ilícitos meramente administrativos que atinjam a normalidade da atuação tributária. Na primeira situação, estaremos diante de um ramo do Direito Penal; na segunda, de um setor do Direito Tributário. (DECOMAIN, 1995 apud KALACHE, 2006, p. 111).

O Código Penal juntamente com o Código Tributário Nacional, e demais normas esparsas, decretos regulamentadores, bem como a Lei número 8.137 de 1990 compõem a estrutura do Direito Tributário Penal, no qual possui o intuito de reprimir as infrações fiscais, por meio de imposição de sanções.

3.2 DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - LEI 8.137 DE 1990

A Lei 8.137 de 1990 define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, no qual atribui aos inadimplentes das obrigações tributária as sanções cabíveis.

O Estado encontrando irregularidades na cobrança dos tributos determina que o descumprimento de uma obrigação tributária motive a uma penalidade que deve ser imposta ao infrator da obrigação tributária, assim a Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990, define os crimes contra a ordem tributária estipulando as penalidades cabíveis a cada ato ilícito praticado.

A presente Lei protege os interesses estatais manifestados na proteção a ordem tributária, que se constitui no objeto jurídico. Observe-se que a conduta lesiva da ordem tributária atinge o erário, bem como a fé pública e ainda a Administração Pública. Logo, os interesses estatais restam

ameaçados e, quando consumada a lesão à ordem tributária tem-se, em tese, um grave abalo ao normal e regular funcionamento da Administração Pública. (TASSE et al, 2010, p.840).

Sánchez (1998 apud SCHOERPF, 2004, p. 136) detalha que o desígnio da Lei 8.137/90 está relacionado ao pagamento integral da dívida tributária, pois o bem jurídico tutelado pelo crime fiscal é o patrimônio, havendo o interesse patrimonial do Estado, e a criminalização por dívida de natureza tributária, ocorre por meio de tipos penais fiscais, inseridos na Lei 8.137 de 1990.

Todavia, o intuito da aplicação é proteger o patrimônio público dos descumprimentos das obrigações tributárias, ocasionando ao cofre público o recebimento dos valores devidos.

Assim, no primeiro capítulo é detalhado sobre os crimes contra a ordem tributária, no segundo sobre os crimes de relação de consumo e contra a ordem econômica, contudo nesse estudo analisaremos apenas sobre os crimes contra a ordem tributária.

A referida legislação empregou a sistemática de que ao descrever nos incisos as condutas, as mesmas devem ser associadas ao caput para que o delito seja consumado. (TASSE et al, 2010, p. 970).

Para tipificar o agente na Lei 8.137 o magistrado deverá analisar a conduta praticada pelo infrator com os incisos e caput da norma vigente.

Quando ocorre o descumprimento de uma obrigação tributária acarreta reflexos em toda coletividade, assim a Lei n°. 8.137/90 busca inibir essa inadimplência.

Assim, sendo a conduta uma, e o agente mediante uma só conduta, concretizada em um ou mais atos, realiza uma figura típica da Lei 8.137 de 1990, tendo à referida conduta a capacidade de atingir um bem jurídico diverso da ordem tributária, haverá um concurso formal de crimes. (LOVATTO, 2000, p. 126).

A conduta praticada pelo agente deverá atingir o bem jurídico público, sendo o mesmo o erário público, necessário para a manutenção da máquina estatal.

“A Lei 8.137/90 definida configura lei nacional dirigida aos três entes estatais” (SCHOERPF, 2004, p. 136). Tal vigência nos entes estatais é cabível devido à competência de tributar dos entes federados, no qual poderá exigir tais valores.

Assim, a Lei 8.137 de 1990 visa proteger o cumprimento da obrigação tributária, originada por meio do Código Tributário Nacional e leis vigentes, que definem a discricionariedade de cada tributo e o seu recolhimento ao cofre público, pois com a falta de cumprimento da obrigação tributária ocasionará lesão ao erário público.

3.3 DO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº. 8.137/90

O artigo 2º da Lei nº 8.137/90 compõe o primeiro capítulo que trata dos crimes contra a ordem tributária, no qual detalha sobre os crimes praticados por particulares, o mesmo expõe sobre o crime de omissão nos recolhimentos de tributos.

A referida lei expõe no seu artigo 2º, inciso II que:

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; (BRASIL,2015d).

A expressão da mesma natureza refere-se ao artigo 1º, no qual relata sobre os crimes contra a ordem tributária, sendo protegida de forma clara e direta, no artigo 2º outros aspectos da ordem tributária são protegidos, não sendo apenas a sonegação em sentido próprio, no qual o inciso II do artigo 2º detalha sobre o pagamento do tributo com as características nele descritas, não se cogitando em suprimir ou reduzir tributos exposta no artigo 1º. Assim, como a descrição das diversas condutas não expõe a exigência do resultado de redução de tributos, são considerados crimes formais. (LOVATTO, 2000, p. 104).

A tipificação exposta no inciso II do artigo 2º está voltada aos atos praticados sobre os valores oriundos das operações tributadas, realizado por responsáveis sobre tais operações.

O tipo penal descrito no referido comando legal, refere-se apenas a omissão de recolhimento, quando se refere a tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, sendo primordial haver o dolo. (FILHO, 1997, p. 127).

Assim, para haver a caracterização do ato no inciso II, do artigo 2º é necessário a omissão do sujeito passivo da obrigação tributária sobre o recolhimento no prazo legal, de tributos ou contribuição social, cobrados ou descontados.

Os elementos normativos do tipo penal são os termos “descontado”, “cobrado” e “sujeito passivo”, devendo ser compreendidos conforme possui significado ao Direito Tributário. (FILHO, 1997, p. 127).

Devendo, haver no ato tais elementos que tipificam tal conduta ao crime contra a ordem tributária, e cabendo ainda a análise das definições do Direito Tributário para cada elemento.

Já a expressão “deixar de recolher” para Monteiro (1994 apud SCHOERPF, 2004, p. 177)

Deixar de recolher. Atraso. A expressão significa, gramaticalmente, o não-recolhimento do tributo ou da contribuição, que a fonte reteve ou descontou ou cobrou de terceiro, como depositário; civilmente, a conduta omissiva do agente, que o coloca em mora, se assim agiu por culpa exclusiva; e penalmente, uma apropriação indébita de valor do qual o agente estava na posse precária ou provisória, para recolhê-la e transferi-la ao seu legítimo titular: a Fazenda Pública Federal, estadual, municipal, autárquica ou do Distrito Federal.

A conduta deixar de recolher demonstra que o sujeito da obrigação tributária deixou de cumprir uma obrigação legalmente prevista, não fazendo algo que a lei o adjudicou como responsável perante tal operação.

Para Tasse et al (2010, p. 972) o artigo 2º, inciso II expressa que “O conjunto de verbos deixar de recolher significa não pagar. Portanto, o sujeito ativo, no presente caso é o substituto tributário que não paga, dentro do prazo, o valor do tributo devido ao fisco”.

Ainda sobre a esboço exposto na referida legislação, a mesma poderá ser refeita pela designação de ‘apropriação indébita’, no qual o Código Penal aduz no seu artigo 168 seria o ato de apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção, com pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa. (BRASIL, 2015e).

Amaro (2013, p. 493) relata que a antiga figura de ‘apropriação indébita’ foi redesenhada pelo inciso II do artigo 2º, sendo difícil sua sustentação devido à vedação da prisão por dívida.

Ainda sobre os elementos previstos no aludido contexto legal está o dolo, no qual o agente age conscientemente e de má-fé.

Esse artigo tem como elemento subjetivo o dolo, bem como em todos os incisos, não havendo nesse dispositivo a exigência efetiva de redução ou supressão tributária, sendo assim, o crime descrito no artigo 2º um crime formal, pois embora não exigível para a tipificação da conduta, o dano tributário pode ocorrer dando margem ao exaurimento. (TASSE et al, 2010, p. 972).

Perante o emprego de tal ordenamento jurídico sobre os atos praticados, Decomain (1997 apud SCHOERPF, 2004, p.178) detalha que o inciso II do artigo 2º da Lei 8.137 de 1990 pode ser aplicado a todo e qualquer tributo, cujo ônus tenha sido repassado previamente à terceiro, desde que não tenha sido recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte ou responsável, que cobrou ou descontou de terceiro o referido valor.

Todavia, para os crimes de ordem tributária sobre a contribuição social da Previdência Social descrito no inciso II do artigo 2º, o delito cometido sobre o referido tributo está normatizado na Lei nº 8.212 de 1991.

A Lei nº 8.212 de 1991, publicada posteriormente a Lei nº 8.137 de 1990, proporcionou novo tratamento para a infração.

Assim, o inciso II do artigo 2º descreve os elementos essenciais para ocorrer à tipificação de determinada conduta sobre tal ordenamento jurídico, cabendo ao legislador tal análise.

3.3.1 Objetividade jurídica

Na objetividade jurídica, temos um objeto jurídico do tipo penal, havendo sobre o mesmo um interesse, que será tutelado pela norma, no inciso II do artigo 2º da Lei 8.137 há o interesse do Estado sobre sua atividade financeira.

O bem jurídico tutelado é o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, pois ao ocorrer o fato gerador da obrigação tributária principal exsurge para o ente tributante um direito que consiste em receber determinada quantia em moeda, ou cujo valor nessa possa exprimir. (FILHO, 1997, p. 71).

Assim, os tributos oriundos da receita derivada do Estado são considerados o objeto jurídico perante a referida lei.

A ordem tributária é considerada o bem jurídico, não sendo apenas um tributo ou valor econômico, e sim um adequado funcionamento do sistema tributário nacional. (TASSE et al, 2010, p. 965).

Logo, além de proporcionar a proteção ao patrimônio público, a presente norma busca o aperfeiçoamento no funcionamento do sistema tributário nacional, visando à redução das infrações.

A objetividade jurídica protegida pela norma é o pagamento estatal, no qual consiste em receita pública de natureza tributária, havendo assim um crime de dano. (EISELE, 1998, p.163).

Assim, a omissão no recolhimento dos tributos e contribuição social, proporciona como consequência a lesão ao patrimônio público, pois inviabiliza as atividades que o Estado deve cumprir com a finalidade de disponibilizar a satisfação ao interesse público e bem estar social.

O objeto jurídico tutelado na presente lei, visa a proteção ao patrimônio do Estado e por consequência reflete na coletividade, ou seja, se manifesta em toda a sociedade que precisa dos serviços prestados pelo ente político.

3.3.2 Ação física

A ação física descrita no artigo 2º, inciso II, da Lei nº. 8.137/90 é a do agente que deixa de recolher, no prazo estipulado em lei o valor do tributo ou da contribuição social, cobrado ou descontado, no qual deveria recolher aos cofres públicos.

Para Corrêa (1996, p. 177) “o fato de “deixar de recolher, no prazo legal” assinalado pela lei ou em qualquer ordem expressa da administração tributária ou do credor das referidas importâncias, constitui a ação física do delito”.

Como o inciso II, do artigo 2º expõe “qualidade de sujeito passivo da obrigação”, o agente mesmo deve compor a ação física e ser o mesmo responsável pelo recolhimento do tributo ou da contribuição social ao Estado.

A ação física se concretiza quando o responsável permite que esgote o prazo para o recolhimento do valor do tributo ou contribuição social, sendo que o mesmo cobrou ou descontou tais valores em suas operações de mercancia ou em prestações de serviço. (CORRÊA, 1996, p. 177).

Dessa forma, há uma obrigação de recolher ao cofre público determinado valor e o responsável perante tal obrigação não concretiza o ato de depósito.

A ação física do presente inciso II, do artigo 2º para ser configurada e tipificada deve haver na relação tributária o sujeito passivo, sendo que o mesmo

deve ser obrigado pela lei a reter o valor do imposto ou contribuição e em seguida recolhê-lo aos cofres públicos, sendo que quem o pague será outro ou outros intervenientes na relação que originou a obrigação tributária. (CORRÊA, 1996, p.176).

Logo, a lei determinará o responsável sobre as obrigações tributárias, bem como sua tributação em cada operação e forma de recolhimento ao erário público.

A responsabilidade do tributo cobrado ou descontado não é do contribuinte de fato, e sim do contribuinte de direito, pois somente se cobra ou desconta algo do contribuinte de direito, já o ICMS o contribuinte de fato não deve o ICMS, sendo a obrigação do contribuinte de direito, com exceção sobre o ICMS Substituição Tributária. (LOVATTO, 2000, p.112).

O contribuinte de direito, qualificado como o comerciante recolhe do contribuinte de fato, o consumidor.

Logo, o devedor contribuinte, recebe o valor do tributo, considerado o objeto do comprador, sendo o contribuinte de fato, pois o sujeito passivo não reflete, transfere seu ônus ou encargo financeiro ao adquirente do produto ou mercadoria. (EISELE, 1998, p.161).

Dessa forma, o comprador suporta o encargo financeiro do valor do ICMS sobre a operação de mercancia, entretanto o contribuinte responsável pelo recolhimento será o contribuinte de direito.

Para Lovatto (2000, p. 110) a responsabilidade pelo pagamento do tributo em muitos casos é transferida por meio da norma tributária, no qual outrem é o responsável pelo pagamento do tributo, sendo o mesmo o sujeito passivo da obrigação, atribuindo o dever de cobrar ou descontar o tributo antecipadamente.

O contribuinte ao não recolher o valor correspondente, se comporta de maneira a se apropriar de algo que não é seu, e sim do Estado, demonstrando assim a conduta tipificada de apropriação indébita.

Assim, compreende-se que a ação física adequada para enquadrar a conduta do agente no inciso II, do artigo 2º é quando o responsável pelo recolhimento do valor do tributo ou da contribuição social, cobrado ou descontado, não recolher no prazo legal aos cofres públicos, havendo uma omissão.

3.3.3 Objeto material

No artigo 2º, inciso II da Lei 8.137 o objeto material do crime é considerado aquele sobre a qual recai a ação criminosa.

O objeto material no referido artigo e inciso é a fraude ao fisco, sendo determinada pela apropriação mediante retenção, invertendo, portanto a posse sobre o numerário, e essa sendo além do prazo estipulado para o recolhimento ao cofre público, dos valores que recebeu de terceiros, que tinha a referida finalidade, sendo originada no envolvimento da relação jurídica que determinou o fato gerador do imposto ou contribuição social. (CORRÊA, 1996, p.177).

Por meio de uma ação o agente ocasiona um resultado que será o objeto material, sendo o mesmo, coisa material ou a pessoa, corpo humano.

Assim, o conteúdo descrito no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137, detalha a obrigação tributária não realizada devido à falta de prestação do seu objeto no prazo legal. (EISELE, 1998, p.161).

Logo no objeto material é quando recai a conduta delituosa do agente sobre alguma pessoa ou coisa, sendo que no contexto jurídico analisado recairá sobre o fisco, causando lesão ao erário.

O objeto material para caracterizar a tipificação é a declaração do tributo ou contribuição social apurado e informado como valor devido ao fisco, sem o cotejo com o respectivo pagamento. (EISELE, 1998, p.163).

Assim, o agente ao cobrar ou descontar o tributo ou contribuição social e não recolher ao cofre público apropria-se sobre valor que pertence ao poder público, atingindo por meio da ação física o Sistema Financeiro do Estado, prejudicará o fisco, havendo o objeto material do crime.

3.3.4 Sujeito ativo

O sujeito ativo é considerado o autor do delito, sendo o mesmo o sujeito passivo da obrigação tributária, para Eisele (1998, p. 166) “da condição de contribuinte decorre a obrigação de recolher o tributo aos cofres públicos, que por constituir no tipo, aspecto da norma penal em branco, é disciplinada pela legislação tributária em todos os seus aspectos”.

Penalmente o sujeito ativo pratica a conduta, ou seja, o mesmo realiza a conduta que está tipificada como crime, sendo a mesma de ação ou omissão.

A Lei 8.137 de 1990 no seu artigo 11 detalha que o sujeito ativo é

Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade. (BRASIL, 2015d).

Assim, a conduta é imputada ao administrador da pessoa jurídica, sendo que na maioria dos casos o proveito da infração recai sobre o patrimônio social da empresa, pelo não pagamento do tributo, devido à conduta do agente.

O Código Tributário Nacional no seu artigo 137 ainda detalha que

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. (BRASIL, 2015b).

Dessa forma, ao determinar a responsabilidade penal do sujeito passivo, perante o descumprimento de alguma normatização tributária, a mesma deve ser aplicada com as diretrizes normatizadas no artigo 137 do Código Tributário Nacional.

Ainda sobre o dolo específico, sobre a doutrina de Ferracini (2000 apud Schoerpf, 2004, p. 137) o mesmo expõe que

O elemento subjetivo é o dolo específico, consignado na exigência de uma particular intenção, que constitui um elemento subjetivo do injusto, existente em cada um dos tipos. Essas especiais intenções, que convertem as figuras enumeradas em tipos anormais, estão indicadas da seguinte maneira:

I – com a intenção de eximir-se;

II – com a intenção de exonerar-se;

III – com o propósito de;

IV – com o objetivo de, e

V – para si ou para o contribuinte.

Assim o agente possui vontade livre e consciente de não recolher ao cofre público no prazo legal os valores dos tributos ou da contribuição social descontado ou cobrado em suas operações.

A Lei 8.137 de 1990 expõe no artigo 1º e 2º que o sujeito ativo da obrigação tributária é o contribuinte, porém há exceções que poderá ser qualquer pessoa, no qual a lei estabelecerá, podendo haver substituto passivo tributário, no qual será o sujeito ativo do crime. (TASSE et al, 2010, p. 964).

A conduta descrita no artigo 2º refere-se ao comportamento de qualquer particular, não sendo necessárias condições especiais para a prática das infrações descritas nos incisos.

A Lei 8.137 de 1990 dotou o sujeito ativo da obrigação tributária de instrumentos mais contundentes para inibir as fraudes fiscais, permitindo que o Estado tenha maiores poderes para melhor proteger seu patrimônio. (FILHO, 1997, p. 71).

Assim, o sujeito ativo por meio de normas e instrumentos lícitos, busca maneiras de evitar lesão aos cofres públicos, expondo que sobre os responsáveis pela pessoa jurídica recairão obrigações e que caso não sejam cumpridas ocasionará sanções.

Além de presente os requisitos típicos, bem como o conteúdo subjetivo (dolo), é possível imaginar que ao sócio, gerente ou administrador, incide um dever de cuidado para o impedimento de prática delituosa sobre a pessoa jurídica no qual é vinculada, havendo a responsabilidade do mesmo como garante, sem que haja qualquer comprometimento na exigência de responsabilidade subjetiva, pois este posicionamento resta preservada ao precisar para a integração típica, da presença de seu aspecto subjetivo. (TASSE et al, 2010, p.970).

Logo ocorre a aplicação da penalidade, restritamente a pessoa que praticou o delito.

Em alguns casos o recolhimento é imputado ao contribuinte de direito, no qual possui o dever de recolher o tributo indireto de terceiros, sendo esses os contribuintes de fato, pois suporta a carga tributária da operação, o agente é o contribuinte de direito e não o de fato, pois possui o dever de recolher o tributo ou contribuição social e não faz diretamente, ou determina que terceiro, ou preposto aja em seu nome. (EISELE, 1998, p. 163).

No ICMS o contribuinte é considerado o comerciante que por meio das operações de saída das mercadorias, deve recolher ao fisco o valor do imposto destacado na nota fiscal, não sendo necessário para tipificar a operação o recebimento da operação e sim o lançamento contábil.

Assim, perante a Lei 8.137, artigo 2º, inciso II, nos crimes contra a ordem tributária o sujeito ativo é considerado o particular responsável em cobrar ou descontar o tributo ou a contribuição social nas operações, realiza tal procedimento, entretanto não recolhe ao cofre público tais valores no prazo legal, havendo a finalidade do agente em fraudar o fisco.

3.3.5 Consumação e tentativa

O agente ao apropriar-se de valores de tributo ou contribuição social cobrado ou descontado nas operações, não recolhendo ao cofre público no prazo legal caracteriza o delito transcrito no artigo 2º, inciso II da lei 8.137 de 1990.

O sujeito ativo, quando realiza a conduta exposta no artigo 2º, inciso II da lei 8.137 de 1990 há a modalidade dolosa, não sendo necessária a exigência da finalidade especial, bastando o desejo de cometer a conduta descrita na lei, independentemente do objetivo pretendido, ao haver a prática da conduta descrita no inciso que o delito será consumado. (TASSE et al, 2010, p. 964).

Pois, na descrição da norma o referido inciso expõe “deixar de recolher”, sendo uma omissão, pois o agente deixa de fazer algo previsto em lei, ou seja, obrigado a cumprir, com essa conduta o crime está consumado.

Nos crimes omissivos a conduta que demonstra a falta de atuação do agente, no qual estava obrigado, sendo suficiente para a consumação do delito, com base no artigo 2º, inciso II da lei 8.137 de 1990 o contribuinte ao deixar de recolher no prazo legal o valor do tributo descontado o cobrado nas operações caracteriza a consumação do delito.

Já sobre a tentativa, Tasse et al (2010, p. 965) detalha que “a tentativa só é permitida quando a conduta do sujeito ativo for comissiva e que permita o fracionamento, do contrário não se admite a tentativa”.

Tal crime tentado pode ocorrer se o agente não recolher o tributo cobrado ou descontado, porém é recolhido por terceiro, havendo a omissão no recolhimento por parte do agente, entretanto o Estado receberá tal valor de um

terceiro, não havendo a punibilidade do agente, pois a obrigação foi cumprida, tendo apenas a tentativa de omissão perante o agente.

O Código Penal aduz no seu artigo 14, inciso II sobre a tentativa que o crime tentado é quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente, o mesmo artigo em seu inciso I detalha sobre o crime consumado descrevendo que será consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal. (BRASIL, 2015e).

Aduz Eisele (1998, p.167) que quando o crime é comissivo impróprio, é indispensável à ocorrência de resultado além da conduta omissiva, pois não impedindo a conduta praticada o resultado não se realiza devido a circunstâncias alheias a vontade do agente, havendo a figura do crime tentado, artigo 14, inciso II do Código Penal.

Logo, no crime formal ocorre a consumação quando o agente realizar a conduta proibitiva.

Kalache (2006, p. 55) preleciona que no crime consumado, refere-se à consumação material, no qual no crime se reúnem todos os elementos para sua definição legal, e sendo o crime tentado quando o agente inicia a execução, porém o crime não é consumado devido a situações alheias a vontade do agente.

Logo, a consumação do crime contra a ordem tributária prevista no artigo 2º, inciso II da lei 8.137 de 1990, ocorre quando o agente “deixar de recolher” o tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado no prazo legal, já na tentativa o crime previsto não será consumado devido a situações alheias a vontade do agente.

3.3.6 Sanção

A sanção é imposta aos infratores, no qual o Estado, através da ação penal aplica ao criminoso, com o intuito de prevenção para que não ocorra mais o referido crime e como forma de retribuição ao ato praticado pelo agente.

A Lei 8.137 estabelece a pena de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, aos agentes que praticarem o crime previsto no artigo 2º e incisos.

Todavia, mesmo a Constituição Federal estabelecendo no seu artigo 5º, inciso LXVII que não haverá detenção em cárcere referente à prisão civil por dívida, havendo apenas a exceção nos casos de inadimplemento voluntário sobre a

obrigação imprescindível de alimentos e a do depositário infiel, a Lei 8.137, artigo 2º prevê a pena de detenção.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

...

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; (BRASIL, 2015b).

Sobre a pena prisional nas normas penais sobre os crimes contra a ordem tributária Machado (2013, p. 508) esboça que

Como a principal sanção penal é a pena prisional, as normas penais, a partir da Constituição, tendo em vista a proteção da liberdade humana, cercam de cautelas a imposição de sanções penais, garantindo inclusive aos acusados o direito ao silêncio, com o que tornam inconstitucional a exigência de informações indispensáveis à plenitude da fiscalização tributária.

Perante a infração tributária, as penas cominadas ao agente que praticar o fato típico exposto no Art. 2º, inciso II da Lei 8.137, possui o intuito de trazer ao erário público o valor que lhe pertence e reprimir possíveis condutas fraudulentas sobre o fisco.

Para Martins (1998, p. 56) na área tributária, a sanção mesmo sendo a de perda de liberdade, possui a finalidade de garantir a cobrança do tributo e desestimular a sonegação fiscal, a fraude, o conluio. Demonstrar ao responsável que é preferível sofrer com a pena menor, sendo o tributo, do que ser punido pela pena maior, sem a possibilidade de eliminar-se da carga tributária.

Como a conduta tipificada no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137 prejudica a coletividade, o Direito Penal visa à proteção desse bem jurídico tutelado, sendo o mesmo o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária.

Acerca da exclusão da culpabilidade sobre determinadas condutas tipificadas, temos a coação irresistível e a obediência hierárquica no artigo 22 do Código Penal que aduz

Art. 22 - Se o fato é cometido sob coação irresistível ou em estrita obediência a ordem, não manifestamente ilegal, de superior hierárquico, só é punível o autor da coação ou da ordem. (BRASIL, 2015e).

Logo, a coação irresistível e a obediência hierárquica demonstram a inexigibilidade de conduta diversa, sendo causas que proporcionam a exclusão da culpabilidade do agente.

Para Nucci (2013, p. 251) a coação irresistível delineada no artigo 22 é a coação irresistível moral ou física, na moral, sendo a coação irresistível presente no artigo é uma grave ameaça feita pelo coator ao coato, exigindo do último que pratique um crime contra terceira pessoa, sob pena de sofrer um mal injusto e irreparável, havendo à coação moral insuportável, não cabendo à exigência sobre o coato, para que o mesmo resista e cumpra a lei, pois a coação irresistível física afeta diretamente a voluntariedade do ato, eliminando, quando irresistível a própria conduta. Já na obediência hierárquica, trata-se de uma ordem de duvidosa legalidade, dada pelo superior hierárquico ao subordinado, para que seja cumprido um delito, podendo responder pela inobservância da determinação.

Logo, a coação irresistível é inevitável, não conseguindo o agente se opor a mesma, havendo assim a coação moral que exclui a culpabilidade, pois o sujeito ameaçado não está livre, cabendo ao mesmo decidir sobre a opção que lhe cause pouco malefício.

Na obediência hierárquica, o subordinado obedece à ordem exposta pelo superior, não sendo a mesma demonstrada que é ilegal pelo hierárquico, assim o subordinado tem sua vontade viciada, não cabendo à exigência de conduta diversa, ocorrendo à exclusão de culpabilidade.

Dessa forma, o artigo 2º da Lei 8.137 de 1990 estabelece entre as sanções, a pena de detenção aos tipos penais previstos na referida norma, cabendo entre as exclusões da culpabilidade sobre determinado dispositivo a coação irresistível e a obediência hierárquica, descrita no artigo 22 do Código Penal.

3.3.7 Agravantes especiais

O artigo 12 da Lei 8.137 de 1990 delinea sobre as hipóteses de agravamento das penas cominadas, aos crimes previstos nos artigos 1º 2º e 4º a 7º, expondo que

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

- I - ocasionar grave dano à coletividade;
- II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;
- III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde. (BRASIL, 2015d).

A hipótese de causar dano à coletividade, considerada uma agravante a pena, está relacionada ao interesse da coletividade, pois no campo tributário, a referida presunção se revela de forma indireta, pois o dano causado à coletividade é de difícil estabelecer sua extensão.

Para Filho (1997, p.70) é uma atipicidade relativa, pois determinando as circunstâncias de cada caso, poderão ser aplicado as circunstâncias agravantes genéricas, expressa nos artigos 61 e 62 do Código Penal, sendo que as mesmas será aplicada de acordo com a convicção da autoridade julgadora.

No Código Penal o artigo 61 expõe sobre as circunstâncias agravantes, já o artigo 62 delinea sobre as agravantes no caso de concursos de pessoas.

Assim, caberá ao magistrado à análise sobre os danos causados ao erário público devido ao ato praticado pelo agente, que por consequência ocasionou a coletividade, e aplicar as agravantes especiais previstas no artigo 12 da Lei 8.137 ou ainda aplicar as circunstâncias agravantes expostas nos artigos 61 e 62 do Código Penal conforme circunstâncias em relação ao agente e particularidades que acompanham o crime.

3.3.8 Crimes comissivos/omissivos

O indivíduo que por meio de conduta comissiva ou omissiva, ao colocar em perigo um bem jurídico tutelado por lei, ou caso venha ofendê-lo, pratica crime.

No artigo 2º, inciso II da Lei 8.137 de 1990, há a obrigação de agir, no qual é demonstrada por meio do verbo 'recolher', entretanto o contribuinte omite-se (deixar) de recolher o tributo. Logo, o delito descrito é omissivo, diversamente do que ocorre com o crime de apropriação indébita, no qual é exigido o animus rem sibi habendi, por meio da ação de apropriar-se. Devendo haver o dolo referente à apropriação indébita, havendo a presença da elementar cobrado ou descontado, onde se situa a reprovabilidade, evitando assim, a interpretação equivocada que se centraliza na omissão, olvidando a necessidade das demais elementares para caracterizar o delito. (LOVATTO, 2000, p. 108).

Assim, para que a omissão ocorra é necessário o agente praticar vários atos anteriores à omissão, sendo os mesmos oriundos de suas operações mercantis, no qual ocasionará a tipificação do crime com a omissão do recolhimento no prazo legal.

Para que o resultado (consistente no não recolhimento do tributo) ocorra é necessária uma conduta mista por parte do sujeito, consistente em uma fase preparatória que se realiza comissivamente pela cobrança ou desconto do contribuinte de fato do valor correspondente à receita tributária, consubstanciada em uma ação, depois, numa fase complementar, de execução propriamente dita, na modalidade omissiva, com a inércia quanto à realização do pagamento. (EISELE, 1998, p.167).

Assim, o sujeito ao descontar ou cobrar tributo ou contribuição social em suas operações realiza uma conduta comissiva, pois está previsto legalmente tal ato, porém o mesmo não está qualificado como crime.

As condutas realizadas pelo contribuinte até a expiração do prazo para pagamento do tributo são consideradas condutas de cumprimento de obrigações tributárias acessórias, não havendo nenhuma tipicidade penal, sendo caracterizada a conduta penal apenas com a omissão no pagamento do tributo no prazo estipulado em lei, sendo um crime omissivo próprio, pois independe do implemento de resultado para a consumação. (EISELE, 1998, p. 167).

Logo o resultado não altera a tipicidade penal, que ocorre com o não pagamento do recolhimento do valor devido. No crime omissivo próprio ocorre pela simples abstenção do agente, não fazendo o que a norma determina, havendo uma omissão onde deveria ter atuado.

O crime de dano, no qual está incluído o crime omissivo impróprio consuma-se ao ocorrer à lesão ao bem jurídico, quando o comportamento proibido é praticado nos crimes formais. (KALACHE, 2006, p. 200).

Assim, a conduta de não efetuar o recolhimento do valor do tributo descontado ou cobrado é uma conduta omissiva, no qual o responsável não entrega o valor devido ao Estado.

Para Corrêa (1996, p. 179) nos crimes comissivos é praticado por meio de ação, no qual a conduta delituosa viola normas que proíbe determinadas atividades, já nos crimes omissivos é violado norma que determina comportamento ativo, ou seja, o agente não faz o que a lei estabelece.

Dessa forma, nas condutas comissivas temos um agente que realiza uma ação, sendo que o referido ato está proibido perante as normas penais, tipificado como crime.

A referida conduta descrita no artigo 2º, inciso II exterioriza na modalidade omissiva de não recolher o tributo ou contribuição social, sendo a

mesma precedida de conduta comissiva, no qual consiste no desconto ou cobrança de seu valor do contribuinte de fato. (EISELE, 1998, p.163).

Todavia, a tipificação de tal ato como crime contra a ordem tributária, apresentado no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137 ocorre quando o sujeito passivo da obrigação não recolhe no prazo legal tributo ou contribuição social, cobrado ou descontado nas suas operações, ocorrendo assim à omissão no recolhimento, elemento que caracteriza a tipificação.

4 DA OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO E SUA CONDUTA TÍPICA (ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI N.º. 8.137/90)

O sujeito passivo da obrigação tributária, ao deixar de recolher no prazo legal, tributo ou contribuição social cobrado ou descontado, estará praticando conduta que perante o entendimento de parte da doutrina poderá ou não ser tipificado como conduta delituosa prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º. 8.137 de 90.

4.1 DO ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO MAJORITÁRIO

Alguns doutrinadores já expuseram seu entendimento sobre a possível tipificação ao ato do responsável, em não recolher no prazo legal o valor do tributo regularmente declarado em GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS.

Entretanto, há uma corrente majoritária sobre o tema, no qual destaca a possibilidade de tipificar o ato de omissão no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 ou entender o inadimplemento como mera situação de passivo sobre a obrigação tributária, cabendo a esfera cível ou administrativa a atuação.

Para Lovatto (2000, p. 110) a elementar fundamental na distinção entre inadimplência e crime contra a ordem tributária, está expressa nos elementos qualificadores do tributo ‘cobrado’ ou ‘descontado’, deste modo o tributo incidente sobre a operação tributável deve ser cobrado ou descontado.

Assim, deve ser analisada a forma de tributação do imposto sobre a operação mercantil, para haver a tipificação do ato como crime, previsto no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90.

Logo, o inciso II do artigo 2º, expõe a distinção entre inadimplência e crime contra a ordem tributária, assim se todos os elementos expostos no referido inciso estiverem presentes haverá crime contra ordem tributária, porém se nem todos estiverem presentes, haverá inadimplência sobre o campo tributário. (LOVATTO, 2000, p. 108).

Deste modo, compreende-se que o tipo penal exposto no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 não ocorrerá se o contribuinte declarar corretamente os valores apurados no período, e registrar nos livros fiscais e informativos.

Costa Júnior (2000, apud SCHOERPF, 2004, p. 180) delinea que a atrocidade desse entendimento doutrinário em tipificar a omissão no recolhimento do tributo ou contribuição social no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137 de 1990 só é prolatada pelos tribunais medievais, não sendo admissível que o contribuinte possa ser processado e punido pelo fato de não ter recolhido aos cofres públicos, no prazo legal, o imposto que declarou regularmente ao fisco e não efetuou o pagamento, por não possuir no seu caixa disponibilidade financeira.

O mero inadimplemento pode ocorrer devido a outros fatores que dificultem o cumprimento da obrigação tributária, tais como dificuldades financeiras.

Nesse sentido o “estado de necessidade”, que trata-se de uma excludente de ilicitude, no qual deverá ser comprovado, extingue a punibilidade, mesmo que o fato seja caracterizado típico. (LOVATTO, 2000, p. 109).

Logo, os relatórios contábeis, livro caixa, extratos bancários e demais relatórios podem comprovar a dificuldade financeiro da empresa, corroborando com a afirmativa do contribuinte, devido o seu ato de omissão ocorrer em virtude do estado de necessidade que havia no período.

A declaração do valor devido, em GIA de ICMS, DIPI de IPI, declaração de IR ou documento equivalente, com a decorrente confissão da dívida e implícito reconhecimento, por parte do contribuinte, da propriedade do valor por parte do Estado, não descaracteriza o tipo, eis que este refere-se ao inadimplemento da obrigação e não a sua liquidez. (EISELE, 1998, 167).

Assim, ao escriturar os valores na contabilidade e gerar os informativos, a ausência de pagamento do tributo, no prazo definido em lei caracteriza o inadimplemento da dívida, uma vez que o responsável não realizou o depósito ao Estado.

Machado (2013, p. 505) detalha ainda que o contribuinte ao escriturar na sua contabilidade, os valores corretos que devem ser pagos ao Tesouro, torna ausente o elemento subjetivo do tipo penal, pois o dolo esta caracterizado na vontade livre e consciente do sujeito, em se apropriar de coisa alheia móvel de que tem a posse ou a detenção. Assim, com essa vontade que é elementar no tipo penal da apropriação indébita, não demonstrada, torna-se inteiramente incompatível a escrituração contábil, contabilizado como débito do contribuinte, e crédito do Tesouro, os valores correspondentes aos tributos que devem ser pagos.

Logo, a escrituração do débito na contabilidade do contribuinte, demonstra que o mesmo não praticou nenhuma fraude ao erário e não havendo dolo em sua conduta.

Ademais, o atraso no recolhimento do tributo por sua vez, não é considerado um juízo de atipicidade para Monteiro (1994 apud SCHOERPF, 2004, p.179).

O atraso no recolhimento deve ser punido com as multas fiscais administrativas, nunca com pena de detenção, nem com condenação penal. Este fundamento é relevante, porque o não-recolhimento pode não constituir crime, quando restar prova de existência de justa causa elisiva impeditiva.

Assim, compreende-se que a detenção na condenação penal aos crimes contra a ordem tributária, está sendo utilizada como um meio de coerção ao infrator, fazendo com que o mesmo efetue o pagamento do valor devido.

Ocorrerá, portanto crime quando houver deliberadamente a intenção de não pagar, pois uma empresa ao estar em dificuldades financeiras, não recebendo de seus clientes e devendo manter os empregos, pagar juros sobre suas operações financeiras, salários, fornecedores, para que a mesma não venha sofrer possível falência, ao optar pela sobrevivência das empresas acaba deixando de recolher os tributos ou contribuição social, devendo excluir a ilicitude frente ao estado de necessidade. Haverá, no entanto, penalidades pecuniárias e cíveis, pois nesse caso há a intenção de pagar e não há recursos para o pagamento, não havendo nenhuma intenção de sonegar tributos, não havendo assim a existência de crime contra a ordem tributária. (MARTINS, 1998, p. 140).

Assim, o legislador deve analisar o caso verificando se ocorreu a sonegação, juntamente com o dolo ou má-fé por parte do responsável, ou se apenas houve o inadimplemento de uma obrigação tributária, análise essa extremamente importante para haver a tipificação do ato praticado pelo agente.

Ainda sobre a falta de pagamento de tributo o doutrinador Sánchez (1998 apud KALACHE, 2006, p. 146) esboça que

Para discorrer sobre o campo de ação da lei tributária e da lei penal, é mister distinguir o não pagamento do tributo do delito tributário.

Quando um contribuinte omite a obrigação de quitar seus impostos incorrerá numa infração cuja sanção normal é a multa: há neste caso infração tributária de caráter administrativo.

Em compensação, quando o não pagamento desses tributos provém de um fato vinculado à fraude – como é o caso da adulteração dos livros fiscais ou da apresentação de declarações falsas -, então existirá omissão de pagar o tributo, originado de um ato positivo do querer humano, de caráter doloso,

porque provém do engano, da desonestidade. O simples fato de não pagar tem como sanção a multa fiscal; a falta de pagamento proveniente de um ato ilícito tem pena mais grave, pois nos encontramos na presença do delito fiscal.

Ainda sobre a tipificação de crime contra a ordem tributária a omissão do recolhimento do tributo, Machado (2013, p. 505) explana que

Se as normas que dizem ser crime o não recolhimento de tributo nos prazos legais criam tipo novo, diverso da apropriação indébita, são inconstitucionais, porque afrontam a proibição de prisão por dívida. Se apenas explicitam que esse não recolhimento configura o tipo do art. 168 do CP, sua aplicação somente há de se dar quando presentes todos os elementos daquele tipo, entre os quais o dolo específico, a vontade consciente de fazer próprio o dinheiro do fisco. E tal elemento, [...], é inteiramente afastado pela escrituração contábil da dívida, que há de ser entendida como indubitosa e até eloquente manifestação, que é do propósito de responder pela dívida. Propósito que, evidentemente, não se concilia com a vontade de apropriar-se.

Martins (2002, p. 49) particularizou no seu entendimento que “o crime só se configura se houver deliberada intenção de não pagar”, no qual o agente agirá com dolo, se apropriando de valor que não lhe pertence. Estando assim consciente que está praticando um ato tipificado como crime, logo sofrerá a coerção cabível ao fato praticado.

Ao discorrer sobre os tipos de tributos, mormente sobre o ICMS, Lovatto (2000, p.111) detalha que sobre a matéria dificuldades de interpretação tem sido encontrada, pois o referido imposto é embutido no preço, ou seja, o consumidor final o contribuinte de fato sofre o ônus tributário, juridicamente não se trata de tributo cobrado ou descontado, havendo apenas uma exceção quando houver o ICMS Substituição Tributário, com a omissão neste tributo, indicando que o agente tendo cobrado ou descontado o tributo, ficou com o referido valor que não lhe pertencia.

Neste caso, todas as elementares descritas na lei abstrata, cuja aplicação ocorrerá com a ocorrência do fato, por meio do sujeito passivo da obrigação tributária que pratica conduta tipificada como infração deverá estar presente.

Machado (2002, p. 133) ainda expõe sobre o ICMS, no qual detalha que o referido tributo/valor não é cobrado do adquirente da mercadoria, pois o mesmo integra o preço desta, assim as jurisprudências tem entendido que o valor do ICMS integra a base de cálculo de contribuições que incidem sobre o faturamento ou a receita bruta das empresas.

Logo, para alguns doutrinadores o valor do ICMS apurado nas operações mercantis não será cobrado e nem descontado, pois o mesmo está integrado no valor da mercadoria, e o adquirente suporta o ônus financeiro da operação.

Dessa forma, o entendimento majoritário doutrinário é que o contribuinte ao declarar em sua GIA, e demais informativo os valores devidos dos tributos, ao lançar os referidos valores em sua contabilidade, está assumindo sua dívida perante o fisco, não correndo a infração prevista no artigo 2º, inciso II da Lei 8.137 de 1990, uma vez que em nenhum momento possui o elemento dolo por parte do agente, o seja, não fraudou os cofres públicos, apenas não recolheu o valor ao erário por motivo de força maior.

4.2 DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

Com base nos entendimentos doutrinários expostos nos capítulos anteriores, bem como normas e entendimentos, sendo os mesmos fundamentais na análise para determinar a incriminação de determinados atos em condutas criminais, passa-se a analisar o posicionamento dos Tribunais no referido caso, onde o contribuinte declara o ICMS em seu informativo, GIA, cumprindo com a sua obrigação acessória, contudo o sujeito passivo da obrigação não recolhe no prazo legal ao cofre público o valor do tributo descontado ou cobrado em suas operações.

A análise da divergência jurisprudencial tem como base as decisões expostas no banco de dados do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (<http://www.tjsc.jus.br>) e o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (<http://www.tjgo.jus.br>), sendo utilizada para a busca das jurisprudências as palavras “Crime contra a ordem tributária” e “artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/1990”, cabendo a análise nas decisões entre o período de 2014 e 2015.

Foram analisada 3 (três) decisões de cada Tribunal, pois cada Estado já possui um entendimento majoritário sobre a omissão no recolhimento do ICMS declarado e sua possível tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da Lei nº 8.137/90.

Os julgados referem-se a condutas penais, descritas no artigo 2º, II da Lei nº 8.137/90, sendo os mesmos tipos penais em branco, pois foram analisadas as terminologias e definições do Direito Tributário para tipificar tal ato na referida infração.

4.2.1 Da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás

O Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, nas jurisprudências analisadas, aduz por meio de seus Desembargadores o seu entendimento sobre a omissão no recolhimento do ICMS declarado e não pago no prazo legal, e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da Lei nº 8.137 de 1990.

Na Apelação Criminal de número 294545-55.2007.8.09.0051, sendo que a mesma foi interposta por ambos os polos processuais, nos autos da Ação Penal promovida pelo Ministério Público do Estado de Goiás (1º apelante) contra Franco Grassi (processo desmembrado) e Alúcio Quintanilha de Barros (2º apelante).

Contra sentença proferida pelo 2º Juízo da 12ª Vara Criminal da comarca de Goiânia, o qual condenou o réu como incurso nas condutas do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 c/c art. 71, do Código Penal (não recolhimento, no prazo legal, de ICMS descontado ou cobrado, em continuidade delitiva – 15 meses inadimplidos), a pena foi aplicada de 01 (um) ano e 09 (nove) meses de detenção no regime inicial aberto, mais 180 dias-multa pela proporção mínima. Reprimenda corpórea substituída por limitações de direitos: prestação de serviço comunitário à razão de 01 (uma) hora de trabalho por dia de condenação; pagamento de 60 (sessenta) salários mínimos ao Conselho da Comunidade na Execução Penal.

Entre as alegações expostas pelo réu Alúcio Quintanilha de Barros, consta que as condutas são atípicas na medida em que se referem à mera inadimplência de ICMS próprio, quando, em verdade, o art. 2º, II, da Lei 8.137/90, com o não recolhimento de tributo “descontado” ou “cobrado”, converge antijuridicidade à hipótese de apropriação indébita decorrente da responsabilidade tributária (art. 121, II, do CTN).

O recurso, de relatoria do Des. João Waldeck Felix de Sousa, foi julgado pela Segunda Câmara Criminal, em 13 de fevereiro de 2014, a qual proferiu a seguinte decisão

APELAÇÕES CRIMINAIS. RECURSOS DA ACUSAÇÃO E DO RÉU. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90. ICMS PRÓPRIO REGULARMENTE DECLARADO AO FISCO. NÃO RECOLHIMENTO NO PRAZO LEGAL. MERO INADIMPLEMENTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ABSOLVIÇÃO. A conduta delituosa positivada no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, exige para sua configuração o não recolhimento de tributo “descontado” ou “cobrado”. Relativamente ao ICMS, apenas o substituto tributário pode descontar ou cobrar o imposto do

real contribuinte substituído, apropriando-se de valores na qualidade de depositário para o ordinário repasse ao Fisco. Diferente ocorre quando se trata de ICMS devido pelo próprio contribuinte em relação a circulação de suas mercadorias. Nesse caso, o empresário não cobra do consumidor final o valor do ICMS embutido no preço do produto, mas apenas lhe transfere o ônus, assim como também é repassado todos os dispêndios do custo operacional da bem, a exemplo da folha de salários, insumos, matéria-prima, etc. No âmbito do direito civil, só se pode cobrar de quem deve o que está sendo cobrado. O consumidor final não detém qualquer vínculo ou relação jurídico-tributária com o Fisco, portanto, não lhe pode ser cobrado o tributo. Sendo o ICMS próprio regular e contabilmente lançados nos livros fiscais da empresa contribuinte, bem como declarado à Fazenda, sem contudo, haver o ordinário recolhimento dos valores, a omissão não ultrapassa o mero inadimplemento, passível de persecução no procedimento cível da execução fiscal. Ausência de injusto penal. Denúncia que descreve fato atípico. Absolvição. APELAÇÕES CRIMINAIS CONHECIDAS. DESPROVIDA A PRIMEIRA APELAÇÃO E PROVIDA A SEGUNDA. (GOIÁS, 2014a).

Na decisão acima, o relator expôs que o empresário responsável pelo recolhimento do ICMS próprio não incide na conduta delituosa do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, assim compreende-se por ICMS próprio o ICMS não definido como substituição tributária, pois o responsável não cobra do consumidor o valor do tributo, mas apenas lhe repassa esse ônus, tratando-se de um inadimplemento tributário, havendo procedimentos cíveis cabíveis, cabendo à atuação administrativa, escrevendo o referido débito em dívida ativa e em seguida ajuizando a ação de execução fiscal para a cobrança do valor devido ao cofre público.

Incumbindo o art. 2º, II, da Lei 8.137/90, os tipos “descontado” ou “cobrado” para o substituto tributário que cobra ou desconta o valor devido do ICMS substituição tributário na operação do substituído, sendo o responsável tributário o substituto e não o contribuinte, no qual deixa de recolher o ICMS decorrente de sua própria circulação de mercadorias, expôs o relator em sua decisão.

Na Apelação Criminal de número 61342-92.2013.8.09.0175, interposto por Paulo Augusto Almeida de Lima e outros, contra sentença proferida pelo 12ª Vara Criminal da Comarca de Goiânia, o qual condenou os acusados Paulo Augusto Almeida de Lima, Rogério Duarte Noleto e Rosângela Alves de Jesus Silva nas sanções do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, c/c artigo 71, do Código Penal, por 23 (vinte e três) vezes, recebendo, respectivamente, as penas definitivas de 01 (um) ano e 08 (oito) meses de detenção, em regime aberto, e pagamento de 333 (trezentos e trinta e três) dias-multa, sendo, ainda, a pena corpórea substituída por duas restritivas de direitos (prestação de serviços à comunidade e prestação pecuniária, no valor de 20 salários mínimos).

O apelante em suas razões recursais requereu absolvição, alegando ausência de decisão final no âmbito administrativo, ademais que a exordial acusatória é genérica, que os sócios não podem ser responsabilizados penalmente, atipicidade da conduta, ausência de dolo específico ou culpa e inexigibilidade de conduta diversa.

O recurso, de relatoria da Des. Avelirdes Almeida P. de Lemos foi julgado pela Primeira Câmara Criminal, em 19 de março de 2015, a qual proferiu a seguinte decisão:

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90. SENTENÇA DESMOTIVADA. PRELIMINAR REJEITADA. Vislumbra-se que a Juíza a quo motivou e fundamentou a sentença vergastada, de forma clara e objetiva, explicitando as razões de seu convencimento, de modo que não há que se falar em desobediência ao preceito constitucional previsto no artigo 93, IX, da Constituição Federal. ICMS REGULARMENTE DECLARADO AO FISCO, NÃO RECOLHIDO NO PRAZO LEGAL. MERO INADIMPLEMENTO. PRECEDENTES. ABSOLVIÇÃO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. Não tendo ocorrido fraude e considerando que os apelantes lançaram o tributo (ICMS Próprio) de forma regular e contabilmente nos livros fiscais da empresa contribuinte, bem como declarado à Fazenda Pública Estadual, sem o devido recolhimento dos valores, a omissão trata-se de mero inadimplemento, passível de persecução no âmbito cível da execução fiscal, sendo imperiosa a absolvição. APELO CONHECIDO E PROVIDO. (GOIÁS, 2015b).

A Desembargadora delineou ainda que

Contribuinte é aquele vinculado ao fato gerador. O responsável, também possui grande proximidade ao fato gerador e por isso a lei pode determinar o pagamento do tributo em permuta ao contribuinte. (GOIÁS, 2015b).

Ainda detalhando que na incidência do ICMS, além da figura do contribuinte existe a figura do responsável, no qual é empregado para as operações em que ocorre a incidência do ICMS substituição tributário, que ocorre quando o pagamento do referido tributo deve ser efetuado pelo agente que precede ou sucede o fato gerador e não pelo contribuinte vinculado diretamente à hipótese de incidência, conforme preconizam os artigos 6º a 10º, da Lei Complementar nº 87/90.

Ainda sobre a análise da tipicidade da conduta a Desembargadora descreveu que o devedor de ICMS próprio, sendo o comerciante, o mesmo não incide na conduta delituosa do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, uma vez que não cobra do consumidor o valor do tributo, apenas lhe repassa este ônus. Ainda detalhou que a Corte de Justiça do Estado de Goiás possui o entendimento que a condenação penal pelo inadimplemento tributário de toda a exação vinculada ao

consumo, configura afronta aos postulados da reserva legal e da intervenção mínima, na medida em que emprega aos tipos “descontado” e “cobrado” acepção coloquial e não jurídica.

Concluindo o seu voto, decidiu que

No caso em tela, a despeito da acusação haver mencionado que os apelantes deixaram de recolher ICMS “cobrado de terceiros” na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, evidenciado que o tributo é objeto de ICMS próprio, cujas operações foram regular e contabilmente lançadas nos livros fiscais, com posterior declaração perante a Fazenda, à míngua, no entanto, do ordinário recolhimento. (GOIÁS, 2015b).

Já na Apelação Criminal de número 389242-97.2009.8.09.0051, interposto por Nelico de Paula Sousa e outros, contra sentença proferida pelo 12ª Vara Criminal da Comarca de Goiânia, julgou parcialmente procedente o pedido contido na denúncia para absolver Maristela Denise Ferreira Mello Paula, com fundamento no artigo 386, inciso IV do CPP e condenar Nelico de Paula Sousa como incurso nas sanções do artigo 2º, inciso II, c/c art. 8º, ambos da Lei 8.137/90, c/c artigo 71, do Código Penal à pena de 01 (um) ano e 06 (seis) meses de detenção, no regime aberto, substituída por duas restritivas de direitos, consistentes em prestação de serviços à comunidade e pecuniária na importância de 20 salários mínimos, mais pagamento de 75 dias-multa, ao valor equivalente a 1/10 do salário mínimo vigente ao tempo do fato.

Nas razões de Apelação Criminal o Ministério Público, insatisfeito com a condenação recorreu visando à fixação de valor mínimo de reparação do dano causado ao erário, no caso o valor do imposto não recolhido, corrigido monetariamente.

Na apelação do réu o mesmo requereu dentre vários pedidos a absolvição diante da atipicidade da conduta, pela impossibilidade de se punir a pessoa física sem descaracterizar a personalidade jurídica e ausência de provas da autoria delitiva.

O recurso, de relatoria do Des. J. Paganucci JR foi julgado pela Primeira Câmara Criminal, em 30 de julho de 2015, a qual proferiu a seguinte decisão

DUPLA APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90). PRELIMINARES AFASTADAS. 1- INÉPCIA DA DENÚNCIA. Se a denúncia descreve de forma minuciosa como se deu a conduta do processado, com todas as circunstâncias e modo de operação, não há que se falar em sua inépcia, sobretudo, quando ancorada em procedimento administrativo fiscal, de maneira que possibilitou ao acusado

o exercício do contraditório e ampla defesa. 2- PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não transcorrendo entre os fatos imputados na denúncia (ocorridos antes da Lei nº 12.234/2010) e seu recebimento ou entre este e a publicação da sentença, lapso temporal necessário para que a prescrição ocorresse, a prejudicial de mérito deve ser rejeitada. MÉRITO. ICMS PRÓPRIO REGULARMENTE DECLARADO AO FISCO. NÃO RECOLHIMENTO NO PRAZO LEGAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA. MERO INADIMPLEMENTO. ABSOLVIÇÃO DECRETADA. 3- Se o processado, na qualidade de contribuinte e não de responsável tributário, declarou todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, o fato de não recolher o tributo no prazo legal não configura o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, mas mero inadimplemento da obrigação tributária, a ser perquirida em eventual procedimento cível de execução fiscal. 4- Evidenciado nos autos que a conduta do acusado é atípica, torna-se prejudicada a análise do pedido ministerial de fixação de reparação de danos ao erário. 5- Recurso da defesa conhecido e provido. Recurso ministerial conhecido e prejudicado. (GOIÁS, 2015c).

Em análise da tipicidade da conduta no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 o desembargador aduz que

Para que se configure um crime tributário, naturalmente, deve ser satisfeito o pressuposto do “descumprimento de deveres jurídicos tributários”, do contrário, é inviável a apenação do contribuinte que cumpre as normas tributárias, ainda que não pague o Fisco, podendo ser ele considerado tão somente um devedor, mas não um agente criminoso. (GOIÁS, 2015c).

No decorrer da decisão o Desembargador expôs que o referido caso não se trata de substituição tributária, pois não foi transferida a obrigação de fazer retenção do imposto a terceiros, tampouco houve fraude para lograr o não pagamento, pois, consoante a denúncia, o tributo foi regularmente lançado nos livros fiscais (Declarações Periódicas de Informações – DPI – acostadas aos processos administrativos), no entanto, o apelante deixou de promover o devido recolhimento.

Extrai-se do voto também que

Se o apelante apenas declara os valores devidamente lançados nos livros fiscais da empresa contribuinte, mas não há desconto ou cobrança do tributo formalmente realizada, tratando-se a conduta dele de mera inadimplência, não há que se falar em crime contra a ordem tributária, de sorte que a absolvição por atipicidade da conduta é medida de caráter impositivo nos termos do art. 386, III, do CPP, ficando prejudicada a análise das demais teses defensivas. (GOIÁS, 2015c).

Com base nas jurisprudências analisadas entre o marco temporal de 2014 a 2015 é claro o entendimento das referidas jurisprudências e o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, no qual aduz que não ocorre a tipicidade penal no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, quando o contribuinte declara o valor do ICMS ao fisco, lança nos livros fiscais e informativos, entretanto não recolhe ao cofre

público o valor devido no prazo legal, havendo assim mero inadimplemento do contribuinte administrativo e fiscal, porém não de natureza penal.

Deste modo, para o referido tribunal a omissão no recolhimento do ICMS próprio no prazo legal, lançado nos livros fiscais não configura crime contra a ordem tributária, previsto no inciso II, do artigo 2º da lei 8.137 de 1990.

4.2.2 Da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

O Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, nas jurisprudências analisadas, aduz por meio de seus desembargadores o seu entendimento sobre a omissão no recolhimento do ICMS declarado e não pago no prazo legal, e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da Lei nº 8.137 de 1990.

Na Apelação Criminal de número 2013.029835-1, de Joinville, interposta por Philipp Biemann Kohler, contra sentença proferida pela comarca de Joinville 2ª Vara Criminal, o qual condenou o réu à pena privativa de liberdade de 8 (oito) meses de detenção, em regime inicial aberto, bem como ao pagamento de 14 (quatorze) dias-multa, fixados no valor unitário mínimo legal, sendo a pena corporal substituída por uma pena restritiva de direitos, consistente em limitação de fim de semana.

Entre as alegações expostas pelo réu, no qual objetiva sua absolvição, consta a alegação de inexigibilidade de conduta diversa, em razão de dificuldades financeiras da empresa na época dos fatos. Sustenta o apelante, ademais, ausência de comprovação da autoria, além de falta de dolo e tipicidade da conduta. Alternativamente, requer a incidência de prescrição em perspectiva ou, ainda, seja declarada a inconstitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90.

O recurso, de relatoria da Des. Marli Mosimann Vargas, foi julgado pela Primeira Câmara Criminal, em 18 de fevereiro de 2014, a qual proferiu a seguinte decisão

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90). SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DA DEFESA. PREJUDICIAL DE MÉRITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO ADVENTO DA PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO, NA MODALIDADE RETROATIVA, DE MANEIRA ANTECIPADA. IMPOSSIBILIDADE. AFRONTA À LEGISLAÇÃO VIGENTE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA 438 DO STJ. ADEMAIS, FLUÊNCIA DO LAPSO TEMPORAL QUE NÃO SUPERA O LIMITE LEGAL DE 2 (DOIS) ANOS ENTRE OS MARCOS INTERRUPTIVOS DESCRITOS NO ART. 117 DO CP. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 107, IV, 109, VI, 110, § 1º, TODOS DO CP. PREJUDICIAL RECHAÇADA. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 2º, II, DA

LEI N. 8.137/90. INVIABILIDADE. VERIFICAÇÃO DE PRÁTICA DE CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. PRÁTICA QUE NÃO SE RESUME SIMPLEMENTE EM INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO OU DÍVIDA CIVIL. CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA. O posicionamento dominante deste egrégio Tribunal de Justiça é no sentido da constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, haja vista que tal prática não se resume simplesmente a débito fiscal, de modo que inadmissível considerar a referida norma como mero instrumento arrecadatário ou, ainda, como dívida de natureza civil, uma vez que a tipificação penal da conduta sobrevêm para reprimir aqueles que promovem o crescimento da sonegação fiscal, opondo-se aos interesses do Estado em detrimento da sociedade, que tem os serviços essenciais prejudicados diante da diminuição da receita estatal. ABSOLVIÇÃO. ALEGADA NEGATIVA DE AUTORIA, INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA E AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. NÃO ACOLHIMENTO. MATERIALIDADE E AUTORIA DEVIDAMENTE COMPROVADAS. ICMS DECLARADO MAS NÃO RECOLHIDO. IMPOSTO SUPOSTADO PELO CONSUMIDOR FINAL. COMERCIANTE QUE SE CONSTITUI EM MERO DEPOSITÁRIO, TENDO COMO DEVER REPASSAR OS VALORES AO FISCO. CONDENAÇÃO MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. (SANTA CATARINA, 2014b).

No decurso da decisão a relatora delineou que o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 não se refere a inadimplemento tributário, e sim ao não repasse ao destinatário do valor pago pelo consumidor a título de imposto, havendo a apropriação indevida de tributo já cobrado de terceiro, ainda aduz que

O posicionamento dominante deste egrégio Tribunal de Justiça é no sentido da constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, haja vista que tal prática não se resume simplesmente a débito fiscal, de modo que inadmissível considerar a referida norma como mero instrumento arrecadatário ou, ainda, como dívida de natureza civil, uma vez que a tipificação penal da conduta sobrevêm para reprimir aqueles que promovem o crescimento da sonegação fiscal, opondo-se aos interesses do Estado em detrimento da sociedade, que tem os serviços essenciais prejudicados diante da diminuição da receita estatal. (SANTA CATARINA, 2014b).

Sobre a inconstitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 requerida pelo apelante a relatora ainda descreve que

O Supremo Tribunal Federal, em 03 de agosto de 1998, por ato de seu ilustre Presidente, o Ministro José Celso de Mello Filho, negou medida liminar no HC 77.631-SC, afirmando, nesse juízo provisório, ser compatível com a Constituição Federal 1988 a prisão por dívida tributária. Em outras palavras, a Corte Maior afirmou, ainda que monocrática e provisoriamente, a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, que define como crime deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos. (SANTA CATARINA, 2014b).

Expondo ainda no decorrer do Relatório que a prisão de que trata o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, longe de reduzir-se ao perfil jurídico e à noção conceitual de prisão meramente civil, qualifica-se como sanção de caráter penal resultante, quanto à sua impenibilidade, da prática de comportamento juridicamente definido como ato delituoso, havendo o entendimento da Corte que a tipificação da figura

penal descrita no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, é necessário somente o dolo genérico, qual seja, a falta de repasse do tributo (ICMS) realizada de forma livre e consciente pelo agente.

Ademais, a relatora também transcreveu que nos crimes contra a ordem tributária, ao ser praticado por pessoa jurídica, a responsabilidade penal recairá sobre seus dirigentes, nos quais engloba os diretores, gerentes ou administradores.

O Acórdão ainda concluiu que houve o delito no referido julgado, pois verificou-se a conduta fraudulenta em não repassar ao Estado o valor que lhe é de direito, principalmente tratando-se de tributo indireto, no qual o real pagador do tributo é o consumidor final, sendo o sujeito passivo da obrigação tributária um intermediário na operação.

Preleciona ainda a relatora, que não há de falar em ausência de dolo específico ou inexigibilidade de conduta diversa e por consequência absolvição, pois o fato enquadra-se no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, devido ao não recolhimento do ICMS, sendo tributo indireto, e o apelante não suportou o ônus financeiro sobre a operação mercantil, assim o consumidor final suportou o encargo tributário.

O apelante expôs a dificuldade financeira, no qual ocasionou o não recolhimento do ICMS, porém o mesmo não demonstrou nos autos relatórios, ou demais provas que demonstrassem a sua má situação financeira no período, concluindo o julgado, no qual negou provimento ao recurso de Apelação Criminal e mantendo incólume a sentença proferida pela comarca de Joinville 2ª Vara Criminal.

Já Apelação Criminal de número 2013.091170-3, de Itajaí, interposta por Orival Chaves, contra sentença proferida pelo MM. Juiz de Direito da 3ª Vara Criminal da Comarca de Itajaí, o qual condenou o réu à pena privativa de liberdade de 8 (oito) meses de detenção, em regime inicial aberto, e ao pagamento de 20 (vinte) dias-multa, no valor unitário mínimo, pela prática do delito descrito no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90 c/c art. 71 do Código Penal. A reprimenda corporal foi substituída por pena restritiva de direito, consistente no pagamento de prestação pecuniária, no valor de 1 (um) salário mínimo.

Entre as alegações expostas pelo réu, está a ausência de justa causa para a deflagração da ação penal, por atipicidade da conduta; e, a incidência da excludente de culpabilidade da inexigibilidade da conduta diversa, diante das graves dificuldades financeiras da empresa, inclusive com a decretação de sua falência.

O recurso, de relatoria do Des. Newton Varella Júnior, foi julgado pela Quarta Câmara Criminal, em 30 de abril de 2015, a qual proferiu a seguinte decisão

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 2º, INC. II, DA LEI N. 8.137/90 C/C ART. 71 DO CÓDIGO PENAL). SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DA DEFESA. PRELIMINAR. ALEGADA ILEGITIMIDADE PASSIVA. AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA APURAÇÃO DO AGENTE INFRATOR. DESNECESSIDADE. CRIME, NA ESPÉCIE, DE NATUREZA FORMAL. CONSUMAÇÃO QUE SE OPERA COM A PRÁTICA DA CONDUTA DESCRITA NO TIPO. INCIDÊNCIA DO ART. 11 DA LEI 8.137/90. RESPONSABILIDADE CRIMINAL DO SÓCIO GERENTE DA EMPRESA. PREVISÃO DISPOSTA NO CONTRATO SOCIAL QUE ATRIBUI O CARGO EXCLUSIVAMENTE AO RÉU. PROEMIAL AFASTADA. MÉRITO. SUSCITADA ATIPICIDADE DA CONDUTA. INACOLHIMENTO. NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO DECLARADO, QUE NÃO PODE SER CONFUNDIDO COM MERO INADIMPLEMENTO. NORMA PENAL QUE VISA EVITAR A SONEGAÇÃO FISCAL E NÃO A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS. ACUSADO QUE, NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE, ERA RESPONSÁVEL PELA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA E NESTA QUALIDADE DEIXOU DE RECOLHER O IMPOSTO DESCONTADO OU COBRADO DO CONSUMIDOR FINAL, QUE DEVERIA SER REPASSADO AO FISCO. DOLO GENÉRICO CONSISTENTE NA CONSCIÊNCIA E VONTADE DE DEIXAR DE RECOLHER O VALOR DO TRIBUTO DECLARADO. ALMEJADO RECONHECIMENTO DA EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ALEGADA DIFICULDADE FINANCEIRA. CABIMENTO. VERSÃO APRESENTADA PELO RECORRENTE, ALIADA À FALÊNCIA EMPRESARIAL DECRETADA JUDICIALMENTE. AUSÊNCIA DE PATRIMÔNIO PARTICULAR E EXISTÊNCIA DE DÍVIDAS AINDA NÃO QUITADAS. ABSOLVIÇÃO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (SANTA CATARINA, 2015c).

Na decisão o relator expôs que o referido crime está consumado com a prática da conduta descrita no tipo, assim ao deixar de recolher, no prazo legal, o tributo declarado, o contribuinte está incorrendo no artigo 2º, inciso II da Lei de sonegação fiscal, não sendo necessário o lançamento definitivo de crédito, pois o processo administrativo demonstra apenas o montante da dívida cominada à sociedade.

O artigo 2º, II, da Lei 8.137/90 busca evitar sonegação fiscal ao Estado, pois a fraude afeta gravemente todas as instâncias da administração pública.

O relator ainda detalha que

O posicionamento dominante deste egrégio Tribunal de Justiça é no sentido da constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, haja vista que tal prática não se resume simplesmente a débito fiscal, de modo que inadmissível considerar a referida norma como mero instrumento arrecadatário ou, ainda, como dívida de natureza civil, uma vez que a tipificação penal da conduta sobrevêm para reprimir aqueles que promovem o crescimento da sonegação fiscal, opondo-se aos interesses do Estado em detrimento da sociedade, que tem os serviços essenciais prejudicados diante da diminuição da receita estatal (Apelação Criminal n. 2013.010555-

1, de Joinville, rel. Des. Marli Mosimann Vargas, Primeira Câmara Criminal, j. 29/10/2013). (SANTA CATARINA, 2015c).

Nos autos, consta a confirmação do apelante, detalhando que deixou de pagar os impostos devido a dificuldades financeiras pela empresa, da qual era sócio.

Assim, o relator explanou que não há que se acolher a atipicidade da conduta, pois o réu confessou o não recolhimento do tributo com o objetivo clarividente de sonegar, havendo o dolo na conduta de reter e deixar de recolher os valores devido de ICMS, recebendo os valores de terceiros e não transferindo ao Estado.

Não sendo necessário o dolo específico para a caracterização do crime de sonegação fiscal, apenas com o ato de omissão do pagamento do tributo haverá a consumação do crime, no qual havendo o dolo genérico, o delito está configurado.

Logo, o valor do ICMS, sendo imposto indireto, sobre a operação mercantil será suportado pelo consumidor final, cabendo ao responsável tributário o repasse do valor descontado do consumidor na aquisição da mercadoria.

Porém, para o crime em comento o relator no referido julgado descreveu que reconhece a causa exculpante, caso seja efetivamente comprovado que a ação resultou de extrema situação de perigo econômico, não havendo fraude perante o fisco.

Quando o intérprete entender (conforme um juízo normativo de conteúdo ético-social) que, nas circunstâncias em que o sujeito se encontrava, não seria exigível que este praticasse uma conduta diferente da realizada, porque se comportou de modo a proteger um interesse de maior valor social que o afetado pela conduta, não lhe aplicará uma pena como consequência jurídica do fato, embora aquele tenha praticado uma conduta típica e antijurídica. (SANTA CATARINA, 2015c).

No referido caso a empresa tratava-se de autofalência, no qual foi juntada a relação nominal de credores, com todas as particularidades exigidas no art. 105, II, da Lei de Falências, havendo planilha detalhada dos credores quirografários, das execuções fiscais ajuizadas e das ações de cumprimento de sentença e trabalhistas, corroborando com o exposto nas Alegações.

Dessa forma, o relator explanou no seu voto que

No caso em apreço, demonstram-se cabalmente preenchidos os pressupostos da Lei e fica clara a insolvência da empresa autora, mormente pelas dezenas de ações executórias e reclamatórias trabalhistas ajuizadas e pela extensa lista de protestos lavrados por falta de pagamento.

[...]

Diante desse cenário, restou demonstrado que o apelante, na condição de sócio-gerente da empresa CAORI Indústria, Comércio, Importação e

Exportação de Pescados Ltda., agiu sob o manto da excludente de culpabilidade da inexigibilidade da conduta diversa, diante das periclitantes dificuldades financeiras que enfrentava, de forma que a absolvição é medida que se impõe, nos termos do art. 386, VI, do Código de Processo Penal. (SANTA CATARINA, 2015c).

No presente julgado, a Quarta Câmara Criminal, decidiu que o ato praticado pelo réu está tipificado no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, entretanto devido a dificuldades financeira apresentada pela Apelante, devidamente comprovada, incide a inexigibilidade de conduta diversa, no qual o responsável foi obrigado a deixar de recolher o tributo ao cofre público, para permitir que a empresa continuasse com suas atividades no mercado.

Logo, a Apelação Criminal foi reconhecida e provida devido a essa causa exculpante no caso, sobre os demais atos praticados, tais como omissão no recolhimento do ICMS declarado e não pago no prazo legal, a referida Câmara possui o entendimento de ocorrer o crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90.

Na Apelação Criminal de número 2014.011142-3, de São João Batista, interposta por Sandro Carlos da Silva, contra sentença proferida pela comarca de São João Batista (2ª Vara), o qual condenou o réu à pena de 07 (sete) meses de detenção, em regime aberto, e ao pagamento de 20 (vinte) dias-multa, cada qual no valor de 1/30 (um trigésimo) do salário mínimo vigente à época dos fatos, pela prática do delito capitulado no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, substituindo a pena corporal por uma restritiva de direitos, consistente em prestação de serviços à comunidade.

Entre as alegações expostas pelo réu, está a absolvição, sob o argumento de ausência de dolo em fraudar o fisco e de que seus atos estariam acobertados pela excludente de culpabilidade da inexigibilidade de conduta diversa.

O recurso, de relatoria do Des. Paulo Roberto Sartorato, foi julgado pela Primeira Câmara Criminal, em 06 de outubro de 2015, a qual proferiu a seguinte decisão

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 2º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/90 C/C ART. 71, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL). RECURSO DEFENSIVO. PRETENDIDA A ABSOLVIÇÃO POR AUSÊNCIA DE DOLO. INSUBSISTÊNCIA. AGENTE QUE, NA QUALIDADE DE ADMINISTRADOR, DEIXOU DE RECOLHER, NO PRAZO LEGAL, O TRIBUTO DEVIDO. DIFICULDADES FINANCEIRAS QUE NÃO TÊM O CONDÃO DE AFASTAR A RESPONSABILIDADE PENAL. EMPRESA QUE TEM APENAS O DEVER DE ARRECADAR DO CONTRIBUINTE DE FATO A QUANTIA MONETÁRIA EQUIVALENTE AO ICMS E, APÓS, REPASSÁ-LA AO FISCO. ADEMAIS, SITUAÇÃO ECONÔMICA EXCEPCIONAL DA

EMPRESA NÃO DEMONSTRADA. OMISSÃO CARACTERIZADA. CONDUITA TÍPICA. CONDENAÇÃO MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. O dolo do réu/apelante ao não efetuar o pagamento do tributo (ICMS) ficou claramente evidenciado, haja vista que para a configuração do crime, basta que o sujeito passivo, de forma consciente, deixe de repassar ao fisco os valores devidos no prazo previsto em lei. Assim, para que a tese de dificuldade financeira fosse acolhida, seria necessária a comprovação da situação econômica excepcional da empresa, bem como a demonstração de que o agente apenas realizou a conduta criminosa para salvar outros interesses sociais decorrentes de seu negócio, o que, no caso, não ocorreu. (SANTA CATARINA, 2015d).

Na decisão o relator esboçou que o julgado refere-se a tributo da modalidade indireto, no qual o seu ônus financeiro não é suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, sendo o mesmo responsável apenas para depositar, prazo legal, em nome do Estado referido valor.

No referido caso está o dolo da empresa, em confirmar o referido valor do débito fiscal, entretanto não efetuou o pagamento devido a dificuldades financeiras, não justificando as ilegalidades cometidas, pois o ICMS é imposto indireto, no qual o consumidor final suporta o ônus tributário da operação.

Logo, o relator expôs que o apelante detinha o valor, porém optou em não repassar ao Estado, demonstrando o dolo no cometimento do ilícito. Assim, para que a tese de dificuldade financeira fosse acolhida seria necessária a comprovação da situação financeira, demonstrando que o agente cometeu a conduta delituosa para cumprir com os outros interesses sociais oriundos do negócio, não justificando as ilegalidades cometidas com a situação financeira da empresa.

Argumentou ainda o relator que

No entanto, in casu, não há elementos probatórios que atestem que os valores sonegados foram, de fato, utilizados para honrar compromissos obrigacionais mais relevantes que a função do patrimônio público. Do mesmo modo, o acusado também não comprovou de forma cabal que a empresa enfrentava dificuldades financeiras ao longo do período em que os pagamentos deixaram de ser efetuados, ônus que lhe incumbia, ex vi do art. 156 do Código de Processo Penal, razão pela qual tais argumentos não têm o condão de excluir a culpabilidade do réu/apelante pelo não repasse do tributo devido ao fisco. (SANTA CATARINA, 2015d).

Concluindo o julgado, negou provimento ao recurso de Apelação Criminal mantendo incólume a sentença proferida pela comarca de São João Batista (2ª Vara).

Com base nas jurisprudências analisadas entre o marco temporal de 2014 a 2015 é claro o entendimento das referidas jurisprudências e o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, no qual aduz que ocorre a

tipicidade penal no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, quando o contribuinte declara o valor do ICMS ao fisco, lança nos livros fiscais e informativos, entretanto não recolhe ao cofre público o valor devido no prazo legal, havendo a absolvição do acusado caso seja comprovado a dificuldade financeira, ocorrendo a inexigibilidade de conduta diversa, no qual o responsável é obrigado a deixar de recolher o tributo ao cofre público, para cumprir com suas obrigações sociais.

4.2.3 Da divergência jurisprudencial entre o do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás e o do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

Com base nas jurisprudências analisadas entre o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás e o do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, compreende-se que o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, é de que não ocorre a tipicidade penal no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, quando o contribuinte declara o valor do ICMS ao fisco, lança nos livros fiscais e informativos, porém não recolhe ao cofre público o valor devido no prazo legal, havendo assim mero inadimplemento do contribuinte.

Já o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, é de que ocorre a tipicidade penal no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, quando o contribuinte declara o valor do ICMS ao fisco, lança nos livros fiscais e informativos, entretanto não recolhe ao cofre público o valor devido no prazo legal.

Logo, no Tribunal de Santa Catarina o sujeito passivo de obrigação tributária que deixar de recolher aos cofres públicos, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, incide o tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Destarte, há uma divergência jurisprudencial entre os Tribunais para o mesmo fato, enquanto um declara que o ato é apenas um inadimplemento do contribuinte o outro condena o contribuinte, aplicando a sanção que o magistrado julgar adequada, conforme norma penal prevista ao caso.

O Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina absolve o sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher aos cofres públicos, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, apenas se o acusado comprovar a dificuldade financeira, incidindo a inexigibilidade de conduta diversa.

Deste modo, o referido Tribunal não deixa de tipificar o ato do sujeito passivo de obrigação tributária como crime, apenas absolve o acusado, devido a circunstâncias ocorridas no período devidamente corroborada, que dificultaram o cumprimento da obrigação tributária.

Portanto, há uma disparidade de entendimento entre o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás e o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina sobre o ato de omissão no recolhimento do ICMS declarado e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da lei nº 8.137 de 1990.

4.3 DA DISCUSSÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL E O POSICIONAMENTO NO STJ/STF

Os Tribunais do Estado de Santa Catarina e de Goiás demonstram posicionamentos diferentes para a omissão no recolhimento do ICMS declarado e não pago no prazo legal, e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da Lei nº 8.137 de 1990.

Entretanto, os Tribunais Superiores já possuem o seu posicionamento sobre o não recolhimento do ICMS, sendo o mesmo declarado nos informativos fiscais e livros Contábeis.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ possui o entendimento de não haver crime no inadimplemento do ICMS regularmente declarado.

O REsp de número 1096314 SP 2008/0218573-0, teve o relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, embargante Wilson Zanola, julgado em 24 de março de 2015, na Primeira Turma, com publicação em DJe 17 de abril de 2015.

O Embargos de Declaração possuem a seguinte Ementa, no qual extrai-se parte do conteúdo, no qual é transcrito sobre o estudo

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. ACÓRDÃO EMBARGADO QUE APRECIÁ QUESTÃO DIVERSA DA DISCUTIDA NOS AUTOS. CONTRADIÇÃO ENTRE A EMENTA E A FUNDAMENTAÇÃO. REAPRECIÇÃO DO AGRAVO REGIMENTAL. A SIMPLES FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO CONFIGURA, POR SI SÓ, NEM EM TESE, CIRCUNSTÂNCIA QUE ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO, PREVISTA NO ART. 135 DO CTN. RESP 1.101.728/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJE 23.03.2009, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES, PARA, REAPRECIANDO O AGRAVO REGIMENTAL, DAR PROVIMENTO AO

RECURSO ESPECIAL PARA RESTABELECER A SENTENÇA DE PRIMEIRO GRAU.

[...]

6. Destarte, a falta de pagamento de tributo não se confunde com o crime de sonegação fiscal, que exige outros pressupostos.

7. Sobre referido tema, esta Corte, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 23.03.2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, pacificou o entendimento no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1a. Seção, DJ de 28.02.2005). [...] (BRASIL, 2015f).

Em análise no voto do referido julgado o mesmo ainda cita ementa de um julgado repetitivo, conforme destacado abaixo

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. **PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO**. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. **A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco** (REsp 962.379, 1o. Seção, DJ de 28.10.08).

2. **É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa** (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (BRASIL, 2015f).

Assim, no entendimento da referida corte o contribuinte ao apresentar a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, a Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, bem como lançar os referidos valores em seus livros fiscais e contábeis, está constituindo o crédito tributário do Estado, não sendo necessária nenhuma onipotência por parte do Fisco.

Assim, na falta de pagamento de tributo, a tipificação de crime de sonegação fiscal, não sendo permitida a confusão entre os dois fatos distintos, que

possui elementos diferentes, exigindo também pressupostos exatos para sua tipificação.

O Supremo Tribunal Federal já apreciou o tema, no RE 565266 SC, com a Relatora Min. Cármen Lúcia, com julgamento em 17.06.2008, em recurso interposto pelo Ministério público de Santa Catarina, abaixo segue decisão, no qual extraísse parte do conteúdo, no qual é transcrita sua decisão sobre a omissão do tributo devidamente declarado

DECISÃO

Vistos.

O Ministério Público do Estado de Santa Catarina interpõe recurso extraordinário, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão da Quinta Turma de Recurso de Joinville/SC, assim ementado:

“HABEAS CORPUS – TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL – CRIME TRIBUTÁRIO INEXISTENTE – ART. 2º, II, DO ART. 8.137/90 – AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO EM ‘GIA’ – ATIPICIDADE.

A figura do substituto tributário não tem espaço disponível para se fazer presente em questões que envolvem ICMS. Daí porque se a conduta criminalizada no inciso II do art. 2º da Lei nº 8137/90 é a apropriação indébita de tributo descontado ou cobrado de terceiro; se, na sistemática do ICMS o tributo é devido pelo comerciante e em seu nome deve ser recolhido aos cofres públicos, o que quer que o réu tenha feito na condição de representante da empresa, por certo não realizou a conduta punível prevista no inc. II do art. 2º da Lei nº 8137/90. De sorte que para que se configure o delito, mesmo considerando sua constitucionalidade, urge a plena demonstração da má-fé do agente, mediante fraude ou outro ardid, deixando de recolher o imposto devido ao Estado a título de ICMS, na condição de substituto tributário. Logo, considerando que o acusado agiu claramente, preenchendo corretamente as GIAs, englobando todas as operações efetivamente verdadeiras, não vislumbro a ocorrência do dolo necessário à configuração do crime, dado que objetividade proclamada, não se compadece com as modernas correntes do Direito Penal” (fl. 39).
[...] (BRASIL, 2008g).

Deste modo, não poderiam ser diferentes as reiteradas decisões dos Tribunais Superiores, pois, não é cabível condenar o sujeito passivo da obrigação tributária, quando o ICMS for declarado no informativo e contabilizado nos livros fiscais e contábeis.

Ademais, omitir o pagamento de tributo por ausência de condição financeira não é fato típico a ensejar ação penal e menos ainda, condenação, cabendo procedimentos administrativo e cível para o Estado requerer o valor que lhe cabe de direito.

5 CONCLUSÃO

No Sistema Tributário Nacional entre o conjunto de instituição que o compõe, está o Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal no Título VI sobre a tributação e orçamento, que possui o tributo cuja função é social, sendo um meio do Estado promover o bem comum à sociedade, obtendo o desenvolvimento social e econômico, proporcionando a igualdade e justiça para todos os indivíduos da federação.

Assim, o tributo possui suma importância sobre a atividade financeira do Estado, pois com a sua arrecadação, o mesmo permite a manutenção das políticas públicas, consentindo aos entes governantes a possibilidade de melhorar a condição de vida da população.

Ademais, o Estado foi constituído para obtenção do bem comum e atribuiu por meio da Constituição Federal a competência tributária aos entes políticos, para que os mesmos instituem tributos, conforme sua necessidade, sendo uma atividade facultativa e indelegável, constituindo uma fonte de financiamento sustentável ao Estado, contribuindo com o crescimento econômico.

Dessa forma, o ICMS é uma espécie de tributo, qualificado como imposto de competência Estadual e do Distrito Federal que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Nas operações tributáveis pelo ICMS, o encargo financeiro do referido tributo será suportado pelo comprador, ou seja, será transferido o ônus financeiro, não sendo analisada em tais operações a capacidade contributiva do adquirente, pois o referido imposto indireto será tributado conforme o valor da mercadoria, sendo integrado no valor do produto.

Cabendo ao contribuinte do ICMS o recolhimento dos valores tributáveis ao cofre público, o sujeito passivo da obrigação tributária, o devedor, já o credor sobre a relação tributária é o Estado, atuando como sujeito ativo, tendo competência para requerer o tributo sobre as operações em que haverá sua incidência, tendo a titularidade do direito.

Entretanto a falta de recolhimento do tributo ao erário público irá prejudicar toda a coletividade, pois o estado necessita desse recurso para financiar suas operações, assim o Direito Penal em tais situações visa reprimir essas

condutas, aplicando aos infratores as sanções cabíveis com o intuito de proteger o patrimônio público de condutas fraudulentas.

A Lei 8.137 de 1990 tipifica os atos considerados como crime contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências, atribui aos infratores das obrigações tributárias as sanções cabíveis, logo o Estado ao encontrar ilegalidade nas obrigações tributárias impõe as penalidades cabíveis a cada conduta, com a finalidade de proteção ao patrimônio público, bem jurídico tutelado.

Dentre as condutas analisadas pelos Tribunais está a possível tipificação sobre o ato praticado pelo sujeito passivo de obrigação tributária, sobre a omissão no recolhimento do ICMS declarado na GIA, como ilícito penal, tipificado no artigo 2º, II da lei nº 8.137 de 1990.

Para o tipo penal descrito no artigo 2º, II da lei nº 8.137 de 1990 é necessário haver o dolo, no qual o sujeito passivo da obrigação não recolhe o tributo ou contribuição social, cobrado ou descontado nas suas operações.

Havendo a má fé perante o descumprimento de uma obrigação tributária, pois o sujeito passivo possui conhecimento de suas obrigações, no entanto se omiti a realizar determinada conduta exigida na legislação tributária, fraudando o fisco, apropriando-se de valor recebido de terceiro que não lhe pertence.

Entretanto, o contribuinte ao declarar regularmente na GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS o valor devido no período do ICMS e não recolhe no prazo legal ao cofre público, não caracteriza o ilícito penal descrito no artigo 2º, inciso II da lei 8.137 de 1990, pois, tal conduta caracteriza-se como mero inadimplemento, não cabendo a tipificação como crime contra a ordem tributária, devido que o consumidor final é o contribuinte de fato e suporta o ônus financeiro da tributação sobre a operação, cabendo ao contribuinte, o empresário recolher o valor na operação e depositar em cofre público.

Ocorrendo apenas inadimplemento tributário, sobre o ato de omissão no recolhimento no prazo legal do ICMS, regularmente declarado na GIA, pelo sujeito passivo da obrigação, pois o contribuinte irá declarar o valor devido, não havendo o dolo específico em fraudar o erário público, apenas não recolherá o valor no período devido, contabilizando em todos os livros contábeis os valores oriundos das operações tributáveis.

Esse posicionamento é adotado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, em considerar a omissão no recolhimento do ICMS declarado regularmente como inadimplemento tributário, não tipificando tal conduta como crime contra a ordem tributária, descrito no artigo 2º, II da lei nº 8.137 de 1990.

O Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal também possuem o mesmo posicionamento em não haver crime na omissão do recolhimento do ICMS regularmente declarado, cabendo à esfera cível ou administrativa para a cobrança do valor devido.

Porém, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina possui o entendimento de que ocorre a tipicidade penal no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, quando o contribuinte declara o valor do ICMS ao fisco, lança nos livros fiscais e informativos, entretanto não recolhe ao cofre público o valor devido no prazo legal.

Havendo um posicionamento diferente do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás e dos Tribunais superiores, pois o posicionamento majoritário é que o ato é apenas um inadimplemento do contribuinte e o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina condena o contribuinte, aplicando a sanção cabível.

O Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina absolve o sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher aos cofres públicos, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, apenas se o acusado comprovar a dificuldade financeira, incidindo a inexigibilidade de conduta diversa.

Deste modo, o referido Tribunal não deixa de tipificar o ato do sujeito passivo de obrigação tributária como crime, apenas absolve o acusado, devido as circunstâncias ocorridas no período devidamente corroboradas, que dificultaram o cumprimento da obrigação tributária.

Em suma, é possível compreender que a divergência jurisprudencial perante o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, acarreta abarrotamento e lentidão no julgamento dos processos, pois ao condenar o sujeito passivo da obrigação tributária no tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II da lei 8.137/90, irá fazer com que o condenado interponha recurso ao Superior Tribunal de Justiça, no qual terá absolvição.

Com esse procedimento processual, demais recursos poderiam ter sido julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina e pelos Tribunais superiores, proporcionando celeridade e eficácia à prestação jurisdicional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7ª. ed. Rev. e atual São Paulo: Método, 2013. 722 p.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19ª. ed. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 541p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 set. 2015a.

_____. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 15 ago. 2015b.

_____. **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). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 29 maio 2015c.

_____. **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. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm> Acesso em: 21 set. 2015d.

_____. **Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de Dezembro de 1940**. Código Penal. Brasília, Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 29 ago. 2015e.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO... **REsp 1096314**. Embargante: Wilson Zanola. Embargado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em 24 março 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=39022168&num_registro=200802185730&data=20150417&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 21 out.2015. 2015f.

_____. Supremo Tribunal Federal. HABEAS CORPUS - TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL - CRIME TRIBUTÁRIO INEXISTENTE - ART. 2º, II, DO ART. 8.137/90... **RE 565266 SC**. Reclamante: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Reclamado: Anselmo Batschauer. Relatora Ministra CÂRMEN LÚCIA. Julgado em 17 jun. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=565266&classe=RE&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 21 out.2015. 2008g.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**: parte geral. Vol. 1. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 547p.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013. 1248 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3ª. ed. São Paulo: Noeses, 2009. 1024p.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 25ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 551p.

CORRÊA, Antônio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária** (Comentários a Lei n. 8.137, de 27-12-1990). 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1996. 292 p.

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. 239 p.

FILHO; Edmar Oliveira Andrade. **Direito Penal Tributário**: Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1997. 187 p.

FRANÇA, Reginaldo de. **Fiscalização Tributária**: Prerrogativas e Limites. Curitiba: Juruá, 2003. 259p.

FREITAS, Vladimir Passos et al. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, inclusive ICMS e ISS. 4ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. 1087 p.

GOIÁS. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. Trata-se de apelação contra sentença proferida pelo 2º Juízo da 12ª Vara Criminal da comarca de Goiânia¹, o qual condenou o réu como incurso nas condutas do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 c/c art. 71, do Código Penal... **Apelação Criminal N. 200792945450**. 1º apelante: Ministério Público, 2º *apelante*: Aluísio Quintanilha de Barros. 1º apelado: Ministério Público, 2º *apelado*: Aluísio Quintanilha de Barros. Relator Desembargador João Waldeck Felix de Sousa. Segunda Câmara Criminal, julgado em 13 fev. 2014. Disponível em: <http://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?nmfile=TJ_2945455520078090051%20_2014021320140314_93842.PDF>. Acesso em: 20 out. 2014a.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. Trata-se de apelação contra

sentença proferida pela 12ª Vara Criminal da comarca de Goiânia¹, o qual condenou o réu como incurso nas sanções do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/901, por 23 (vinte e três) vezes, c/c artigo 71, do Código Penal... **Apelação Criminal N. 61342-92.2013.8.09.0175**. Apelantes Paulo Augusto Almeida de Lima e outros. Apelado: Ministério Público. Relator Desembargador Avelirdes Almeida P. de Lemos. Primeira Câmara Criminal, julgado em 19 março 2015. Disponível em: <http://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?nmfile=TJ_613429220138090175%20%20_2015031920150409_8549.PDF>. Acesso em: 20 out. 2015b.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. Trata-se de apelação contra sentença proferida pela Vara Criminal da comarca de Goiânia¹, o qual condenou o réu como incurso nas nas sanções do artigo 2º, inciso II, c/c art. 8º, ambos da Lei 8.137/90, c/c artigo 71, do Código Penal à pena de 01 (um) ano e 06 (seis) meses de detenção, no regime aberto... **Apelação Criminal N. 389242-97.2009.8.09.0051**^{1º} apelante: Ministério Público, ^{2º} apelante: Nelico de Paula Sousa. ^{1º} apelado: Nelico de Paula Sousa, ^{2º} apelado: Ministério Público. Relator Desembargador J. Paganucci Jr. Primeira Câmara Criminal, julgado em 30 julho 2015. Disponível em: <http://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/showacord.php?nmfile=TJ_3892429720098090051%20_2015073020150817_75722.PDF>. Acesso em: 20 out. 2015c.

GORGES, Almir José. **O seu plantão fiscal, dicionário do ICMS-SC**: o ICMS de A a Z. 14ª. ed. Blumenau, SC: Editora Nova Letra, 2013. 1869 p.

KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá. 2006. 220 p.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários**: Aspectos Criminais e Processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 198p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34ª. Ed. São Paulo: Malhadeiros Editores, 2013. 562 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. 2ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 247 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 4ª. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. 460 p.

MELO, José Eduardo de. **ICMS: teoria e prática**. 5ª.ed. São Paulo: Dialética, 2002. 158 p.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 13ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. 1390 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**: textos e teses com as respostas. 12ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2013. 417 p.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 3º. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. 152p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6º. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 1164 p.

SANTA CATARINA. **Regulamento do ICMS**. Decreto Nº 2870 DE 27/08/2001: Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm> Acesso em: 29 mai. 2015C.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Trata-se de apelação contra sentença proferida pela 2º Vara Criminal da comarca de Joinville, o qual condenou o réu como incurso à pena privativa de liberdade de 8 (oito) meses de detenção, em regime inicial aberto, bem como ao pagamento de 14 (quatorze) dias-multa, fixados no valor unitário mínimo legal, sendo a pena... **Apelação Criminal N. 2013.029835-1**. Apelante: Philipp Biemann Kohler. Apelado: Ministério Público. Relatora Des. Marli Mosimann Vargas. Primeira Câmara Criminal, julgado em 18 fev. 2014. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=apela%E7%E3o%20criminal%20crime%20contra%20a%20ordem%20tribut%20ria&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAAEKV9AAJ&categoria=acordao>. Acesso em: 21 out. 2014b.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Trata-se de apelação contra sentença proferida pela 3º Vara Criminal da comarca de Itajaí, o qual condenou à pena privativa de liberdade de 8 (oito) meses de detenção, em regime inicial aberto, e ao pagamento de 20 (vinte) dias-multa, no valor unitário mínimo, pela prática do delito descrito no art. 2º, inc. II... **Apelação Criminal N. 2013.091170-3**. Apelante: Orival Chaves. Apelado: Ministério Público. Relatora Des. Des. Newton Varella Júnior. Quarta Câmara Criminal, julgado em 4 maio 2015. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=apela%E7%E3o%20crime%20contra%20a%20ordem%20tributaria&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAALLQbAAJ&categoria=acordao>. Acesso em: 21 out. 2015c.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Trata-se de apelação contra sentença proferida pela 2º Vara Criminal da comarca de São João Batista, o qual condenou à pena de 07 (sete) meses de detenção, em regime aberto, e ao pagamento de 20 (vinte) dias-multa, cada qual no valor de 1/30 (um trigésimo) do salário mínimo vigente... **Apelação Criminal N. 2014.011142-3**. Apelante: Sandro Carlos da Silva. Apelado: Ministério Público. Relatora Des. Paulo Roberto Sartorato. Primeira Câmara Criminal, julgado em 6 out. 2015. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=apela%E7%E3o%20crime%20contra%20a%20ordem%20tributaria&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAANpz7AAU&categoria=acordao>. Acesso em: 21 out. 2015d.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária: Aspectos Constitucionais, Tributários e Penais**. Curitiba: Juruá, 2004. 240 p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014. 934 p.

TASSE, Adel El et al. **Legislação Criminal Especial**. 2^o. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. 1277 p.