

# A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS: IMPACTO NA ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS

CRIMINALIZATION OF NON-GATHERING OF TAX ON MOVEMENT OF GOOD AND SERVICES (ICMS IN BRAZIL): IMPACT ON THE COLLECTION OF STATES ABSTRACT

**Edgar Meira Pires**

  edgarmpa@hotmail.com

Bacharel em Direito pela Universidade Potiguar (UNP). Pós-graduado em Direito Constitucional e Tributário pela Universidade Potiguar (UnP). Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Servidor Público do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJRN).

**Luiz Felipe Monteiro Seixas**

  luiz.seixas@ufersa.edu.br

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Professor Adjunto dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA).

Analisa o precedente firmado no julgamento HC 399.109/SC, que criminalizou a conduta de não recolher o ICMS, mesmo quando devidamente declarado em operações próprias. Expõe os principais institutos relativos ao ICMS. Menciona as formas de constituição do crédito tributário, destacando a que diz respeito ao ICMS. Destaca a forma como foi julgado o HC 399.109/SC que culminou com a afirmação da tese discutida. Demonstra a ilegalidade e a inconstitucionalidade do precedente. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, além da consulta de textos acadêmicos que envolvem a matéria. Por fim, tece-se uma análise do impacto que a referida tese poderá ocasionar à arrecadação dos Estados, uma vez que o simples fato de elevar a carga tributária não é suficiente para proporcionar um incremento na arrecadação dos entes tributantes, podendo, inclusive, causar efeitos nefastos, tendo em vista a indevida influência sobre o mercado de consumo.

**Palavras-chave:** ICMS. Não recolhimento. Criminalização. Arrecadação.

This study has analyzed the precedent in judgment HC 399.109/SC, which criminalized the conduct of not collecting the ICMS, even when duly declared in its own operations. It has been exposed the main institutes related to ICMS. It has mentioned the forms of constitution of the tax credit, highlighting that regarding the ICMS. Furthermore, it has highlighted the way in which HC 399.109/SC was judged, culminating in the affirmation of the thesis discussed. It has also demonstrated the illegality and unconstitutionality of the precedent. Methodology used was the bibliographical research, besides the consultation of academic texts that has involved the subject. Finally, an analysis is made of the impact that this thesis can cause to the collection of States, since the simple fact of raising the tax burden is not enough to provide an increase in the collection of the taxing entities, and may even cause detrimental effects on the consumer market.

**Keywords:** ICMS. Not gathering. Criminalization. Collection.

Submetido em: 09/07/21 - Aprovado em: 26/08/21

## INTRODUÇÃO

Não são recentes as discussões acerca da carga tributária brasileira, mormente por se tratar de matéria que, direta ou indiretamente, afeta praticamente todos os cidadãos do País.

Nesse sentido, o Sistema Tributário Nacional deve ser vislumbrado como verdadeiro subsistema social, não podendo ser analisado sob a ótica estanque e míope do direito positivo ou das finanças públicas, tendo em vista que suas implicações alcançam diversos, e distintos, setores da sociedade, tais como, *v.g.*, a economia, as políticas públicas, as relações internacionais do País e o setor privado como um todo.

Ademais, também diversos são os atores que compõem o mencionado subsistema, uma vez que tanto o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, além de órgãos da sociedade civil e o Ministério Público, além é claro dos contribuintes em geral, buscam disciplinar a matéria, o que, por sua amplitude, não se trata de tarefa fácil e coesa, haja vista a infinidade de interesses envolvidos.

Foi nesse contexto que o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o *Habeas Corpus* nº 399.109/SC em 22/08/2018 acirrou as discussões acerca da carga tributária no Brasil, haja vista que no referido julgamento foi firmada a tese de que o não recolhimento do ICMS, seja ele próprio ou por substituição, mesmo que devidamente declarado constitui crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90.

Diante disso, o presente trabalho visa identificar e analisar os efeitos de reportada decisão, mormente em relação à arrecadação dos Estados-membros, uma vez serem estes a deterem a competência tributária para a instituição do ICMS.

Para isso, serão analisadas as premissas erguidas pelos Ministros do STJ e que os levaram a firmar a tese no âmbito do HC 399.109/SC, além do posicionamento da doutrina tributária clássica e contemporânea sobre o posicionamento adotado pela Corte para, então, serem verificados os efeitos concretos da aplicação do precedente.

Assim, partindo do contexto anterior ao julgamento do HC 399.109/SC, serão demonstradas as consequências do não recolhimento do ICMS quando ainda não adotada a nova tese firmada pelo STJ, para, a partir daí, enfatizar os aspectos do julgamento que determinou a adoção do novo precedente, sua compatibilidade com o texto constitucional e sua influência sobre a carga fiscal brasileira e a arrecadação dos Estados-Membros.

## CONCEITOS FUNDAMENTAIS E PANORAMA DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS NO PERÍODO ANTERIOR AO JULGAMENTO DO *HABEAS CORPUS* 399.109/SC.

### BREVE HISTÓRICO DOS TRIBUTOS NO BRASIL: A INTRODUÇÃO DO ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Brasil seguiu os modelos estatais da história, partindo de uma tributação meramente predatória no período colonial, onde os tributos eram exigidos *in natura* e constavam das Cartas de Foral, passando a um modelo tributário pautado no Liberalismo Clássico nas Constituições de 1824 a 1934.

No entanto, em 1937, com a outorga da Constituição Polaca, o Brasil adotou um sistema tributário centralizado na figura do Chefe de Governo, e a tributação nesse período foi marcada pela fiscalidade absoluta no intuito de abastecer os cofres do Estado.

A Constituição de 1946, já sob o influxo do Estado Social, iniciou o período de elevação da carga tributária, além de ter havido na égide dessa Carta Constitucional a consagração de um sistema tributário autônomo para cada unidade da Federação e o reconhecimento do princípio da capacidade contributiva.

Foi na vigência da Constituição de 1946 que foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18/1965, a qual deu origem a novos tributos, entre eles o ICM (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias).

Por sua vez, a Constituição de 1967 foi marcada pelo amplo poder conferido ao Presidente da República, onde este passou a editar diversos tipos de projetos, entre eles emendas à Constituição, projetos de lei, decretação e suspensão de garantias constitucionais. Nesse período a tributação mantinha características do Estado Social Fiscal e, por isso, a carga tributária foi ainda mais elevada.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, marcada, em sua origem, pela predominância do modelo social de Estado, um novo Sistema Tributário foi criado pautado em três pilares fundamentais: observância aos princípios gerais da tributação, às limitações ao poder de tributar e à distribuição das competências tributárias.

Com a promulgação da Constituição Cidadã o antigo ICM recebe nova denominação, passando a ser chamado de ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte Interestadual, Intermunicipal e Comunicação), sendo sua instituição da competência dos Estados-membros e tendo como característica marcante o regime de não-cumulatividade.

A partir de 1988 o modelo de Estado brasileiro passa a se coadunar com o Estado Social Democrático de Direito e, assim, a sociedade civil passa a atuar ao lado do Estado na busca pelo fim das desigualdades sociais. Com isso, a diminuição da carga tributária, mais que um desejo, passa a ser uma necessidade da sociedade.

Quanto ao ICMS, objeto específico do presente trabalho, necessário se faz destacar que o mesmo, consoante já ressaltado, foi introduzido na realidade tributária brasileira pela Emenda Constitucional nº 18/1965 quando recebeu a denominação de ICM (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias), e teve como objetivo substituir o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência dos Estados e Municípios, mas que era dotado de cumulatividade.

Em 1966, o Código Tributário Nacional complementou a disciplina do ICM, tendo a Emenda Constitucional nº 01/1969 mantido suas características fundamentais.

Com a Constituição de 1988 o ICM foi substituído pelo ICMS, sendo ampliada sua hipótese de incidência, passando a incidir sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo de competência dos Estados-membros e não-cumulativo, responsável por grande parte da arrecadação desses entes e pelo agravamento da carga tributária nacional.

## A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS

A Regra-Matriz de incidência consiste num modelo estrutural do tributo cunhada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, pautado na concepção positivista do direito, que tem como objeto identificar todas as características fundamentais inerentes ao tributo estudado, de acordo com uma fórmula lógica em que da hipótese (descriptor) decorre (ou pode decorrer) a consequência (subscritor). Assim, são identificadas as características marcantes da hipótese – critério material, critério espacial e critério temporal – assim como da consequência – critérios pessoal e quantitativo.

Para o trabalho em questão, em que pese o ICMS possuir 05 (cinco) hipóteses de incidência nitidamente identificadas no texto constitucional, passa-se a analisar a regra-Matriz de incidência do ICMS relativo ao ICMS mercantil, ou seja, àquele que é exigido em face da operação de circulação de mercadorias e serviços, tendo em vista ser essa hipótese a mais corriqueira na *práxis* tributária nacional.

A hipótese de incidência do ICMS mercantil é a circulação das mercadorias e serviços quando realizada com habitualidade e ocorrida a tradição da titularidade da coisa móvel ou serviço destinada ao comércio.

As normas jurídicas pertinentes ao ICMS mercantil são o art. 155, II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, além do 406/68 e da lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) e dos regulamentos editados por cada Estado da Federação.

Passando à análise do descriptor (hipótese), tem-se como critério material ser produtor, industrial ou comerciante, cuja habitualidade faça circular (transitar) negócios e riquezas decorrentes da mercancia. Relativamente ao critério espacial, entende-se como todo o Território nacional, cumprindo ao Estado competente regular o que a Lei Complementar dispõe de maneira geral. Por sua vez, o critério temporal se consubstancia quando da mudança de titularidade da coisa comercializada ou do serviço efetivamente prestado, não sendo hipótese de incidência do ICMS a mera circulação de mercadoria que se destine ao consumo próprio.

Quanto ao descriptor (consequência), o critério espacial estabelece como sujeito ativo da obrigação tributária relativa ao ICMS os Estados federados e o Distrito Federal e como sujeito passivo quaisquer pessoas que pratiquem atos de circulação de mercadorias ou serviços. Já pelo critério quantitativo se estabelece a base de cálculo, que será o valor da operação de circulação de mercadorias e o valor da prestação dos serviços, além da alíquota, a qual será variável, consoante a base de cálculo, com a operação ou prestação. O regime de alíquotas entre os Estados é fixado pelo Senado, existindo ainda convênios celebrados no âmbito do CONFAZ com o intuito de obstar a Guerra Fiscal.

Feita esta breve análise da regra-matriz do ICMS, urge tratar acerca de institutos de extrema importância quando se trata do ICMS, quais sejam, a não cumulatividade desse tributo, além da substituição tributária e da forma de constituição do crédito tributário referente a esta exação.

## A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Dois outros institutos importantes a respeito do ICMS são o lançamento tributário e a substituição tributária.

O lançamento tributário consiste na forma prescrita em lei como obrigatória e suficiente para a constituição do crédito tributário em favor do sujeito ativo da relação jurídica tributária, consoante a regra disposta no art. 142 do Código Tributário Nacional.

De forma mais contundente, conceitua De Santi (2010, p.144-115):

"[...], definimos este conceito de 'lançamento' como o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência), que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota."

Quanto à classificação tradicional, o Lançamento Tributário leva em conta o maior grau de participação do contribuinte em sua consecução, podendo ser caracterizado como: Lançamento por declaração, lançamento de ofício ou lançamento por homologação.

O lançamento por declaração é aquele em que o contribuinte possui mínima atuação no processo de lançamento, estando previsto no art. 147 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup>.

Por sua vez, o lançamento de ofício, também denominado de lançamento direto, é aquele em que não há nenhuma participação do contribuinte, cumprido à autoridade tributante, por arbitramento, realizar as atividades necessárias ao lançamento, efetuando-o. Sua disposição legal se encontra no art. 148 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>.

Relativamente ao lançamento por homologação, este consiste em uma participação ativa do contribuinte no procedimento de constituição do crédito tributário, na medida em que todas as informações e o próprio ato de lançá-las ficam ao encargo do contribuinte, que deverá efetuar o adiantamento do valor da exação, cumprindo à autoridade fiscal a homologação administrativa de tal ato e, em sendo o caso, a correção, de ofício, do mesmo. Está espécie de lançamento está prescrita no art. 150 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>.

O ICMS, tema central deste trabalho, adota o lançamento por homologação como espécie de constituição do crédito tributário, mormente por se tratar da espécie mais adotada pelos Fiscos, seguindo tendência predominante em quase todo o mundo.

1. Art. 147/CTN. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

2. Art. 148/CTN. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

3. Art. 150/CTN. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Já a substituição tributária consiste na transferência do dever de recolhimento do tributo sem que, contudo, ocorra a transferência da condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Trata-se de medida legal, a qual não se presume, fundamentada na simplificação e maior garantia ao Fisco em receber os valores relativos aos fatos geradores praticados por determinados contribuintes.

Quanto a forma de realização da substituição tributária, esta pode se dar de duas maneiras: a substituição tributária por diferimento, também denominada de substituição tributária "para trás", e a substituição tributária subsequente, também conhecida como substituição tributária "para frente".

Na substituição tributária "para trás", cumpre ao último contribuinte da cadeia da tributação o recolhimento do tributo relacionado aos contribuintes anteriores. Como exemplo simplório, pode-se destacar uma indústria de laticínios, a qual ao recolher o ICMS quando da comercialização do seu produto, recolhe o tributo inerente ao criador e ao produtor.

Por outro lado, na substituição tributária "para frente", o primeiro contribuinte da cadeia produtiva suporta o encargo das exações correspondentes aos entes subsequentes na cadeia de consumo dos produtos/serviços. Exemplo clássico dessa forma de substituição tributária ocorre na cadeia produtiva de combustíveis e lubrificantes, onde a distribuidora suporta o ônus econômico do ICMS no momento de saída desses produtos de sua propriedade.

Quanto à substituição tributária "para frente", mister se faz destacar que sua base de cálculo é presumida, cumprindo aos Estados instituírem percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) que levará em conta as médias de preços dos produtos/serviços em determinado período no âmbito do respectivo Estado. Ademais, como forma de evitar a Guerra Fiscal, deverão ser estabelecidos convênios entre os Estados no âmbito do CONFAZ quando se tratar de MVA que transborde os limites territoriais dos Estados envolvidos em operações interestaduais.

A substituição tributária foi tema de bastante relevância no julgamento do HC 399.109/SC, uma vez que foi expressamente vinculado à configuração do crime de apropriação indébita tributária quando o ente substituto não transfere ao Fisco o valor da exação, como adiante será exposto.

## **CONSEQUÊNCIA JURÍDICA DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS NO PERÍODO ANTERIOR AO JULGAMENTO DO HC 399.109/SC**

Historicamente, na realidade brasileira, o não recolhimento de tributo sempre foi tratado observando sua origem. Assim, em hipóteses de responsabilidade por substituição, o não recolhimento do referido tributo sempre foi tratado como apropriação indébita tributária, uma vez que o responsável tributário, não obstante não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, tinha a obrigação legal de repassar o valor da exação para os cofres do ente tributante. Logo, em não sendo repassado o valor do imposto, o retentor da quantia estaria incidindo na hipótese descrita no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 e, destarte, deveria sofrer as consequências previstas pela norma.



Por sua vez, no que dizia respeito ao não recolhimento do ICMS relativo às operações próprias quando devidamente declarado, maior celeuma não existia quanto a se tratar de mera hipótese de inadimplemento fiscal a ser combatido por meio das medidas administrativas cabíveis.

No entanto, o não recolhimento do tributo mercantil quando oriundo de operações próprias nunca chegava ao extremo de transpor a barreira do princípio penal da fragmentariedade se tornando ilícito passível de pena restritiva de liberdade, como reconhecido por Carrazza (2015, p.772):

"Deveras, a apropriação indébita, no campo tributário, pressupõe o prévio desconto ou cobrança do tributo devido de terceiros, com a intenção consciente (dolo) de não recolher aos cofres públicos. Não havendo, na hipótese aqui cogitada, prévio desconto do ICMS, não há qualquer ilícito penal a considerar. O comerciante, no caso, não se transforma de possuidor alieno domine em possuidor animus domine, simplesmente porque não se verifica a posse alieno domine. Inexiste, ainda que em tese, crime, por inocorrência do núcleo do tipo do delito em discussão. Há aí, sim, mero inadimplemento, que escapa à persecução criminal."

Contudo, com o passar dos anos e com a necessidade cada vez maior de arrecadação pelos Estados federados, a jurisprudência da 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça foi superando (*overruling*) o seu entendimento acerca do não recolhimento do ICMS relativo às operações próprias, passando a considerar que, também em tais casos, o contribuinte inadimplente estaria praticando crime de apropriação indébita tributária, na forma do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, entendimento que acabou sendo sedimentado pela 3ª Seção desse Tribunal ao apreciar o *Habeas Corpus* 399.109/SC como será analisado adiante.

## **PRECEDENTE FIRMADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO JULGAMENTO DO HC 399.109/SC: CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS.**

### **ANÁLISE DO JULGAMENTO DO HC 399.109/SC**

Em 22 de agosto de 2018, o Superior Tribunal de Justiça apreciou o *Habeas Corpus* nº 399.109/SC e, por seis votos a três, julgou improcedente o *writ* e condenou os contribuintes que impetraram o referido remédio constitucional, tendo em vista que os mesmos teriam cometido o crime de apropriação indébita tributária insculpido no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

No entanto, o mencionado julgamento gerou consequências que vão além do caso ali apreciado, uma vez que o tema em questão era pautado por severa divergência entre a 5ª e 6ª Turmas do STJ, e, por isso, a apreciação do HC 399.109/SC foi realizada pela 3ª Seção desse Tribunal com o escopo de uniformizar a jurisprudência da Corte acerca do tema, como disposto no art. 127 do Regimento Interno do STJ.

O relator do caso, Ministro Rogério Schietti Cruz, cujo voto sagrou-se vencedor, estabeleceu as premissas que levaram a uniformização da jurisprudência do Tribunal da Cidadania e estabeleceu ser crime o não recolhimento do ICMS mesmo quando devidamente declarado e independentemente de ocorrência de substituição tributária.

Por sua vez, a interpretação divergente partiu do voto-vogal da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, a qual entendeu que a criminalização do não recolhimento do ICMS, mesmo quando devidamente declarado se cingiria às hipóteses de responsabilidade tributária indireta, isto é, decorrente de substituição tributária, o que não teria ocorrido no caso em discussão, na medida em que não se trataria de responsabilidade tributária por derivação.

Assim, a divergência volveu-se sobre a interpretação dos termos “descontado e cobrado” existente no tipo penal insculpido no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990<sup>4</sup>.

Em seu voto condutor, o Ministro Relator assentou seu entendimento em quatro premissas fundamentais:

- para se configurar o crime de apropriação indébita tributária, o fato do agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito;
- o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária;
- o delito de apropriação indébita tributária exige, para a sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo) e prescinde da existência de elemento subjetivo especial;
- a tipicidade do crime de apropriação indébita tributária está diretamente ligada às expressões “descontado e cobrado” contidos no preceito legal.

Fincadas essas premissas, o Relator, em seu voto, enfocou a análise dos termos “descontado e cobrado” sob as perspectivas tributária e penal.

Sob a perspectiva tributária, entendeu o Relator que os termos “descontado e cobrado” padeceriam de deficiência na técnica legislativa empregada na redação do texto legal, uma vez que o sujeito passivo da obrigação tributária, em nenhuma hipótese, poderia descontar ou cobrar tributos, sobretudo por se tratar de finalidade exclusiva do sujeito ativo (ente tributante).

Em verdade, o que ocorreria seria apenas a retenção do valor do tributo pelo sujeito passivo indicado na lei para que, após, fosse destinado ao Poder Público na forma de recolhimento da exação.

Por sua vez, sob um enfoque penal, asseverou o relator que o termo “descontar” do tipo penal indicaria o ato de deixar de repassar ao Fisco os valores relativos aos impostos e contribuições quando a lei possibilitasse a hipótese de responsabilidade por substituição, isto é, quando o sujeito passivo da obrigação tributária tem o valor correspondente àqueles tributos retidos por quem assumiu a responsabilidade pelo recolhimento da quantia e este, por ato deliberado, não os repassa ao sujeito ativo da obrigação tributária.

4. Art. 2º da Lei 8.137/90. Constitui crime de 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.



Para esse entendimento o Relator se valeu da análise dos crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do Código Penal) e concluiu que o termo “descontar” contido no tipo previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 se refere às hipóteses de responsabilidade tributária por substituição.

Nesse sentido, valendo-se de analogia, o Relator considerou que para a configuração do crime de apropriação indébita tributária mister se faria que o responsável tributário por substituição não se enquadrasse na condição de depositário do valor destinado pelo sujeito passivo substituído, uma vez que nas relações de depósito há verdadeira transmissão da coisa, o que tornaria o substituto tributário o real proprietário do valor a ser destinado ao Fisco e, assim, afastaria o caráter indevido do não pagamento do tributo. Desta forma, para que fosse caracterizada a conduta criminosa do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, imperiosa seria a configuração do substituto tributário como mero intermediário na relação jurídica tributária, na medida em que ao reter o valor da exação e não repassando-a ao ente tributante, estaria por se apropriar, indevidamente, de valores que não lhe pertenceriam e, assim, incorreria na conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei 8.137/90.

Noutro vértice, quanto à expressão “cobrar”, entendeu o Relator que essa diria respeito aos casos dos tributos indiretos, ou seja, aqueles onde o ônus econômico da tributação recai em pessoa diversa do responsável tributário, isto é, onde quem suporta o peso do valor do tributo é o último participante da cadeia tributária e não o sujeito passivo da obrigação, o qual, em que pese a responsabilidade pelo recolhimento da exação, transfere o seu custo para pessoa diversa por meio da inclusão da carga econômica no preço final do produto ou serviço.

Para chegar a essa assertiva, o Relator se valeu do art. 3º, do Projeto de Lei nº 4.788/90, o qual originou a Lei 8.137/90<sup>5</sup>, que em seus incisos IV e V pormenorizou as figuras típicas do delito de apropriação indébita tributária.

Assim, consoante destacou o Relator em seu voto “a atual redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões ‘descontado ou cobrado’”<sup>6</sup>.

Diante disso, estabeleceu o Ministro Relator que o termo “descontado” se referia às hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, enquanto que a terminologia “cobrado” diz respeito à tributação direta ou própria, onde o sujeito passivo da obrigação tributária transfere o ônus econômico do tributo para o adquirente dos produtos ou serviços na cadeia econômica destes. Desta forma, em uma ou outra hipótese, o fato

5. Art. 3º do Projeto de Lei nº 4.788/90. Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:

[...]

IV – deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha sido retido na fonte;

V – deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado.

6. Trecho extraído do Voto do Ministro Rogério Schietti Cruz, relator do *Habeas Corpus* 399.109/SC.

do sujeito passivo da obrigação tributária não recolher o tributo mesmo quando devidamente declarado ensejaria a conformidade com a figura típica descrita no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

Por sua vez, o Voto-Vogal responsável pela divergência no julgamento fincou a premissa de que o não recolhimento do ICMS, quando oriundo de operações próprias, seria mero inadimplemento fiscal e, portanto, indiferente penal, haja vista a inexistência de conduta típica a justificar a criminalização de referido inadimplemento.

Para tanto, a Ministra vogal se valeu dos critérios de substituição tributária “para frente e para trás”, recorrendo sobre a matéria e concluindo que a conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 estaria adstrita aos casos de responsabilidade tributária por substituição, tendo em vista que o termo “descontado” cinge-se aos casos de substituição tributária “para trás”, porquanto o último participante da cadeia de circulação, ao pagar o tributo, desconta o valor devido pelos participantes anteriores nas suas operações próprias.

Por outro lado, o termo “cobrar” diria respeito aos casos de substituição tributária “para frente”, uma vez que o substituto tributário ao vender a mercadoria ao substituído (contribuinte) já cobra no valor do total da operação também o valor devido por todos os componentes da cadeia de circulação, com lastro em base de cálculo presumida divulgada pelo ente tributante, segundo critérios definidos em lei.

Assim, por não haver conduta típica para criminalização do não recolhimento do ICMS relativo às operações próprias não haveria que se falar em cometimento de crime pelos impetrantes do HC 399.109, mas sim em mero inadimplemento fiscal a ser executado pelos ditames da Lei de Execução Fiscal.

Como já enfatizado, o voto-relator sagrou-se vencedor e o fato de não recolher o ICMS, mesmo quando devidamente declarado ao Fisco, independentemente de ser caso de substituição tributária ou sobre operações próprias, passou a ser crime de apropriação indébita tributária, consoante conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

No entanto, não obstante a vigência do entendimento jurisprudencial acima analisado, no tópico seguinte será demonstrado que tanto o não recolhimento do ICMS declarado ao Fisco, quer pela hipótese de responsabilidade tributária por substituição, quer pela tributação em operações próprias não se configura ilícito penal passível de criminalização.

## **ANÁLISE DA TESE FIRMADA: A ILEGALIDADE E A INCONSTITUCIONALIDADE DO PRECEDENTE**

Conforme analisado no item anterior, o precedente firmado pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do HC 399.109/SC foi centrado na análise dos termos “descontado e cobrado” que compõem o tipo penal insculpido no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, sendo que “descontar” diria respeito aos valores retidos nas hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, enquanto que o termo “cobrar” se refere aos tributos indiretos quando recolhidos em operações próprias.

No entanto, há flagrante ilicitude, ou, mais ainda, evidente inconstitucionalidade na tese firmada pelo STJ.

No que diz respeito à hipótese de criminalização da conduta do responsável tributário por substituição, uma vez que esse não repassaria ao Fisco o valor que reteve do sujeito passivo da obrigação tributária (substituído), maiores discussões não gravitam em torno de criminalizar essa conduta como crime de apropriação indébita tributária.

Ademais, nas razões explanadas no voto do relator, ainda que em *obiter dictum*, verifica-se a premissa fincada de que para a configuração da apropriação indébita mister se faz a inexistência de uma relação de depósito, ou seja, é fundamental que o terceiro que retém a quantia destinada ao Fisco pelo sujeito passivo da obrigação tributária se revista como um terceiro intermediador e não como depositário, tendo em vista que este passa a deter a posse da coisa quando a mesma lhe é transferida pelo depositante. Assim, por não haver obrigação de repassar a coisa ao Fisco, mas sim de restituí-la ao depositante, não haveria como se falar em apropriação indébita em caso de não recolhimento do tributo retido.

No entanto, é justamente nesse ponto que reside o primeiro equívoco cometido no julgamento do HC 399.109/SC, mormente porque existe uma relação de depósito entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o substituto tributário que retém o valor da exação, cumprindo destacar que essa relação de depósito decorre por imposição expressa da lei.

De acordo com o artigo 1º da Lei 8.866/1994, a qual é posterior à Lei 8.137/90, aquele que retém o valor relativo à tributo declarado pelo sujeito passivo da obrigação tributária é depositário da Fazenda Pública:

Art. 1º da Lei 8.866/1994. É depositário da Fazenda Pública, observado o disposto nos arts. 1.282, I, e 1.283 do Código Civil, a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à seguridade social.

Ora, em que pese a atecnia legislativa em considerar como depositante quem não transferiu a coisa ao depositário, há flagrante existência de depósito legal, isto é, de contrato de depósito exigido pela lei. Assim, resta afastada a posição do substituto tributário como mero terceiro intermediador da relação jurídica entre os sujeitos da relação tributária, tendo em vista que a própria lei lhe reconhece a condição de depositário da quantia destinada pelo sujeito passivo aos cofres do ente tributante, fazendo cair por terra toda a fundamentação do julgado no HC 399.109/SC que firmou como premissa fundamental à ocorrência do crime de apropriação indébita tributária nos casos em que o substituto tributário retém mas não repassa o valor do tributo ao Fisco.

Nesse sentido, urge destacar que a Lei 8.866/94 é posterior à Lei 8.137/90 e, o art. 1º daquela revogou o disposto no art. 2º, II dessa, uma vez que tratou exatamente da mesma matéria, qual seja, a posição assumida pelo responsável tributário por substituição.

Assim, diante da flagrante incompatibilidade entre as disposições do art. 1º da Lei 8.866/94 e do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 dúvidas não sobram quanto à revogação tácita

dessa última regra, o que obsta a configuração do crime de apropriação indébita tributária para os casos em que o responsável tributário por substituição deixa de repassar ao Fisco o valor que recebeu a título de depositário legal.

Por outro lado, no que diz respeito às hipóteses de não recolhimento do ICMS, mesmo quando declarado em operações próprias, também não há que prosperar a argumentação deslindada pelo eminente Ministro Relator do HC 399.109/SC, eis que a mera transferência do encargo econômico do sujeito passivo da obrigação tributária, denominado contribuinte de direito, não implica transferência da própria condição de sujeito passivo ao consumidor final, chamado contribuinte de fato, que suportará o ônus econômico relativo ao valor do ICMS.

Ora, como dispõe o artigo 121 do Código Tributário Nacional o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Portanto, cumprirá àquele que realizar o fato gerador da obrigação tributária assumir a posição de sujeito passivo da relação tributária, uma vez ser esse quem pratica o fato presuntivo de riqueza capaz de ensejar a configuração do ICMS no plano concreto, o que pode ser efetivado pelo contribuinte de direito, haja vista que o contribuinte de fato (consumidor final) apenas suporta o encargo econômico da exação, na medida em que adquire produtos ou serviços ofertados no mercado de consumo pelo contribuinte de direito.

Urge destacar, que ao praticar o fato gerador da obrigação tributária, o contribuinte de direito passa a estar obrigado a recolher o ICMS, ou seja, concretizada a hipótese de incidência contida na norma tributária e devidamente constituído o crédito tributário, o sujeito passivo não tem a faculdade de optar pelo recolhimento da exação e, caso não proceda com o pagamento do tributo, sofrerá as penalidades que a lei impõe para essa transgressão. Por sua vez, o contribuinte de fato possui tal faculdade, tendo em vista que se não quiser optar por assumir o encargo tributário do ICMS como contribuinte de fato, basta que não compre o produto ou serviço ofertado pelo contribuinte de direito, não sofrendo nenhuma sanção legal pelo simples fato de não adquirir o produto ou serviço lançado pelo contribuinte de direito no mercado consumidor.

Logo, em que pese a vigência da tese firmada no julgamento do HC 399.109/SC, resta evidente que o não recolhimento do ICMS declarado em operações próprias não se configura como crime de apropriação indébita tributária, mas sim como mero inadimplemento fiscal que deverá ser perseguido pelo Fisco por meio das sanções legais existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Assim, em não havendo possibilidade de se criminalizar a conduta do contribuinte que deixar de recolher aos cofres públicos o valor correspondente ao ICMS mesmo quando este for devidamente declarado, seja em regime de substituição tributária, seja decorrente de operação própria, não há como prevalecer o entendimento sedimentado no julgamento do HC 399.10/SC ante sua evidente ilegalidade e inconstitucionalidade. Espera-se que com o aprofundamento da questão, e com novos casos concretos a serem apreciados, o Superior Tribunal de Justiça passe a adotar entendimento mais adequado ao ordenamento jurídico.

## EFEITOS DA APLICAÇÃO DA TESE SOBRE A ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS-MEMBROS

Consoante demonstrado no item anterior, a tese firmada no julgamento do HC 399.109/SC, que culminou com a criminalização do não recolhimento do ICMS mesmo quando declarado, subsumindo à hipótese tipificada no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, avulta com evidente ilegalidade e inconstitucionalidade. No entanto, em que pese os argumentos erguidos, o precedente continua em pleno vigor e, por isso, necessário se faz demonstrar os possíveis efeitos que o mesmo poderá ocasionar na arrecadação dos Estados-membros.

Não é atual a realidade de ser o ICMS o principal tributo da esfera de competência dos estados-membros, mormente por se trata de exação incidente no mercado de consumo, e por possuir bases de cálculo amplas e distintas.

Nesse cenário, a arrecadação do ICMS se configura como fundamental para o alcance das metas orçamentárias e para o próprio equilíbrio das contas públicas dos Estados e, assim, a potencialização do recolhimento é verdadeiro dogma a ser seguido por todos os Estados da Federação brasileira.

Com efeito, como forma de possibilitar o incremento na arrecadação dos entes tributantes, o Fisco, continuamente, impõe o aumento da carga tributária, a qual deve ser entendida não apenas como a instituição de novos tributos, mas também como os métodos de fiscalização, controle e atuação estatal no sentido de tornar mais rígido o sistema tributário e, por consequência, otimizar a arrecadação.

No entanto, o simples fato de se aumentar a carga tributária parece não se mostrar suficiente a possibilitar o incremento da arrecadação dos Estados.

Já em 1776, ano de lançamento da obra “A Riqueza das Nações”, de autoria do Filósofo escocês Adam Smith<sup>7</sup>, notadamente em seu Livro V, foi-se cunhada as “máximas de imposição dos tributos”, ou seja, os princípios basilares a fundar e legitimar o Sistema Tributário de forma a possibilitar um equilíbrio entre a manutenção do soberano (Estado) e os anseios dos contribuintes.

Como primeiro desses princípios estabeleceu Smith (2016, p. 824) a máxima da equidade:

Os sujeitos de todo estado devem contribuir ao custeio do governo, tanto quanto na proporção de suas respectivas capacidades; ou seja, em proporção aos rendimentos que respectivamente usufruam sob a proteção do estado. [...] Na observância ou negligência festa máxima consiste o que é chamado igualdade ou desigualdade da tributação. [...]

Por essa máxima, um sistema tributário legítimo deve se pautar sobre o ideal de justiça, ou seja, cada contribuinte deve participar do custeio do Estado por meio de pagamentos pelo benefício utilizado e de acordo com sua capacidade de contribuição.

7. Embora muito se atribua à Adam Smith o título de pai da economia libera e do próprio Capitalismo, o autor escocês, em essência, era um eminente Filósofo da Moral, tendo em suas principais obras (A Teoria dos Sentimentos Morais e A Riqueza das Nações) demonstrado que a opulência das nações está diretamente ligada ao próprio interesse particular dos cidadãos.

Percebe-se que dessa máxima decorrem os princípios constitucionais do benefício, responsável pela diferenciação entre impostos e taxas, e o princípio da capacidade contributiva, que tem como característica marcante a progressividade de alíquotas.

Como segunda premissa Smith (2016, p. 824), enalteceu o Mestre Escocês a máxima da certeza:

O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O momento e o modo de pagamento, a quantia a ser paga, tudo deve ser claro e simples ao contribuinte, e a todas as pessoas. Do contrário, todo indivíduo sujeito ao tributo seria colocado à mercê do coletor de tributos, que pode aumentar o imposto de um contribuinte que odeie, ou extorquir, mediante ameaças de agravamento do ônus, algum presente ou gratificação para si mesmo. A incerteza da tributação encoraja a insolência, e favorece a corrupção, de uma classe de sujeitos que são naturalmente impopulares, mesmo quando não são nem insolentes nem corruptos. [...]

Com esta máxima, pretende-se estabelecer previsibilidade e estabilidade da imposição tributária, tendo em vista que o prévio conhecimento pelo contribuinte do que deve pagar, como deve pagar e porque deve pagar permite uma melhor assimilação e aceitação da invasão de seu patrimônio pelo Estado.

Vê-se que da máxima da certeza decorrem os princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade (inclusive a nonagesimal), da irretroatividade e da segurança jurídica.

Já a terceira máxima foi assim definida pelo autor de A Riqueza das Nações, Smith (2016, p. 824-825):

Todo tributo deve ser arrecadado no momento ou do modo que seja mais conveniente para o contribuinte poder pagar. Um imposto sobre a renda da terra ou das casas, cujo pagamento deva ocorrer à mesma época em que tais rendas são normalmente auferidas, é um tributo arrecadado em momento provavelmente mais conveniente ao contribuinte; quando é mais provável que ele tenha os recursos necessários para o pagamento. Impostos sobre bens de consumo, como artigos de luxo, são afinal pagos pelo consumidor, e geralmente de modo mais conveniente a ele. Ele os paga pouco a pouco, por ocasião do consumo desses bens. Como ele é livre para consumir ou não consumir esses bens como queira, será sua exclusiva culpa se vier a sofrer alguma considerável inconveniência em razão desses impostos.

A máxima em questão retrata, segundo o próprio Adam Smith, a forma de garantir uma atitude psicológica mais favorável ao tributo, ou seja, uma maneira de se garantir, ao menos de forma subjacente, a aquiescência e conformidade do contribuinte com o pagamento da exação.

É com base na máxima da conveniência que se fundam os conceitos de impostos diretos, aqueles em que o encargo econômico recai efetivamente sobre quem faz nascer a obrigação tributária (sujeito passivo/contribuinte de direito); assim como a definição de impostos indiretos, aqueles que impõe a terceiro alheio à relação jurídica tributária suportar o encargo econômico do impostos (substituição tributária/contribuinte de fato).

Como quarta máxima, Smith (2016, p. 825-826), elencou a eficiência, ao lecionar que:



Todo tributo deve ser planejado de forma que as pessoas paguem ou recolham o mínimo possível além e acima do que entra nos cofres públicos do estado. Um tributo pode resultar em pagamento pelos contribuintes de quantia muito maior que o efetivamente entre nos cofres públicos nos quatro seguintes casos. Primeiro, a arrecadação pode requerer um grande número de agentes fiscais, cujos salários podem abocanhar a maior parte do produto da arrecadação tributária, e cujas gratificações podem impor um tributo adicional sobre as pessoas. Segundo, o tributo pode obstruir as atividades das pessoas, e desencorajá-las a exercer certos ramos de negócios que poderiam oferecer sustento e emprego a muitas pessoas. [...] Terceiro, o confisco e as multas aplicadas em face de desafortunados, que tentam sem sucesso evadir o imposto, podem frequentemente arruiná-los e, assim, impedir o benefício que a comunidade poderia receber do emprego de seu capital. [...] Quarto, sujeitando as pessoas a frequentes e odiosas visitas e inspeções dos agentes fiscais, podendo expô-los a muitos problemas desnecessários, vexações e opressão [...]. É em uma ou outra dessas quatro diferentes hipóteses que tributos são muito mais onerosos às pessoas do que benéficos ao soberano”.

Pela máxima da eficiência a carga tributária deve se pautar no equilíbrio entre o encargo suportado pelo contribuinte, a viabilidade econômica e social do mercado e o custo dispendido pelo Estado no sentido de maximizar a arrecadação, caso contrário não justificará a imposição tributária, eis que ilegítima.

É justamente sob o enfoque da máxima da eficiência que surge a ideia de Arthur Laffer ao desenvolver a “Curva de Laffer”, onde demonstra o economista americano que uma carga tributária excessiva, não obstante não implicar aumento da arrecadação, poderá gerar consequências nocivas à sociedade.

Por meio de um gráfico, a Curva de Laffer demonstra a possibilidade de se encontrar um “nível ótimo de arrecadação”, o qual não está diretamente relacionado ao exacerbado aumento da carga tributária. Por outro lado, a Curva de Laffer demonstra que os níveis mínimos de arrecadação não estão diretamente relacionados à níveis mínimos e máximos da carga tributária, mormente por, respectivamente, não apresentarem mecanismos suficientes para auferir as receitas derivadas necessárias ao ente tributante e tornar demasiadamente pesada a carga tributária a ponto de interferir na própria dinâmica do mercado, chegando aos extremos de incentivar conduta evasivas como a sonegação fiscal. Nessa linha, leciona Seixas (2016, p.115-116):

[...] Uma carga tributária elevada repercute diretamente no mercado. Diminui a produção, a oferta de trabalho (inclusive incentivando o mercado informal), a poupança etc. E esses são somente os casos em que o comportamento individual se pauta por condutas lícitas. O caso extremo resultante da Curva de Laffer é a evasão fiscal, ou fuga ilícita da tributação.

Portanto, a tese firmada no julgamento do HC 399.109/SC, que impõe de imediato um indevido incremento da carga tributária, na medida em que estabelece consequências excessivamente severas ao contribuinte sem a contrapartida garantia de que a arrecadação dos Estados será potencializada, torna deveras ineficiente as medidas a serem tomadas pelos Fiscos estaduais.

Ademais, é evidente o aumento do custo estatal para efetivar o escopo do julgamento, tendo em vista que os recursos a serem dispendidos pelos executivos estaduais serão elevados, da mesma maneira que o Judiciário demandará mais custos para apreciação de novos processos pautados no novo precedente.

Não fosse só isso, e em se tratando do direito à liberdade, a criminalização do não recolhimento do ICMS tende a possibilitar a consequência extremada indicada pela Curva de Laffer, porquanto aqueles contribuintes que se virem na iminência de não deter condições para recolher referido tributo terão como única opção a evasão fiscal, seja por meio de alteração de seu domicílio fiscal, seja pela prática nefasta da sonegação fiscal e da evasão de divisas.

## CONCLUSÃO

Com o julgamento do *Habeas Corpus* 399.109/SC, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao uniformizar a jurisprudência das 5ª e 6ª Turmas desse tribunal acabou por definir que o não recolhimento do ICMS, mesmo quando devidamente declarado em operações próprias, constitui crime de apropriação indébita tributária, subsumindo o tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90.

Percebe-se que o precedente firmado deteve viés político e econômico e, por isso, descuro de aspectos técnicos-jurídicos, o que o eivou de evidente ilegalidade e inconstitucionalidade. No entanto, não obstante tais vícios, a tese está em pleno vigor, devendo ser estritamente observada pelos Fiscos estaduais e pelos contribuintes.

O objetivo subjacente ao referido julgado foi obstar condutas omissivas dos contribuintes no intuito de, ao revés, potencializar a arrecadação do ICMS que, como se sabe, é o tributo de competência dos Estados-membros que mais gera receitas para tais entes federados.

Porém, conquanto haja evidente aumento da carga tributária, essa elevação, por si só, não é capaz de ensejar a almejada elevação da arrecadação, uma vez que a exacerbação da tributação pode ocasionar efeito reverso, tais como a sonegação fiscal e a evasão de divisas, típicas formas de evasão fiscal.

Nesse sentido, cumpre não apenas aos Fiscos estaduais, mas, sobretudo ao Sistema Tributário Nacional, como um todo, estabelecer mecanismos que possibilitem uma carga tributária justa e transparente, com maior operabilidade e uniformização.

Assim, evidenciado que o mero aumento da carga tributária não é suficiente a potencializar a arrecadação dos Estados, tem-se que o precedente firmado no julgamento do HC 399.109/SC possibilita apenas um novo instrumento para avalizar a sanha arrecadatória dos entes tributantes, porquanto nítido o seu caráter coativo. Contudo, os efeitos desse precedente, a médio prazo, podem ocasionar consequências nefastas aos Estados-membros, mormente por possibilitar a evasão tributária do tributo mais significativo para as receitas dos referidos entes federados.

## REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 17ª edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 771-772.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**, 3ª edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 114-115.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário – Teoria e Prática**, 2ª edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 715.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – Teoria e Prática**, 14ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018, p. 250.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, Finanças Públicas e Política Fiscal**: uma análise sob a óptica do Direito e Economia, Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2016, p.115-116.

PAULSEN, Leandro. **Crimes Federais**, São Paulo: Saraiva, 2017, p. 365.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**, 3ª edição, São Paulo: 2016, Martins Fontes, p. 824-826.