

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO EM HABEAS CORPUS Nº 68.694 - SC (2016/0063936-4)

RELATOR : **MINISTRO REYNALDO SOARES DA FONSECA**
RECORRENTE : LEANDRO CAMPOS TAVARES
ADVOGADOS : ANDRÉ LUIZ DACOL - SC015030
GUSTAVO AMORIM - SC016863
RECORRIDO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA

EMENTA

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO EM *HABEAS CORPUS*. 1. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. AUSÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLENTO. 2. RECURSO EM *HABEAS CORPUS* PROVIDO PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL.

1. O tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitiva depende do fato de o tributo não repassado ter sido **descontado ou cobrado do contribuinte**. Nesse contexto, tem-se que o crime em tela só pode ser praticado pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real. Na hipótese, não ficou configurada a substituição tributária, cuidando-se de ICMS próprio, a revelar mero inadimplemento.

2. Recurso em *habeas corpus* provido, para trancar a Ação Penal n. 0900281-95.2014.8.24.0033.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Ribeiro Dantas, Joel Ilan Paciornik, Felix Fischer e Jorge Mussi votaram com o Sr. Ministro Relator.

PRESENTE NA TRIBUNA: DR. FRANCISCO YUKIO HAYASHI (P/RECTE)

Brasília (DF), 13 de junho de 2017(Data do Julgamento)

Superior Tribunal de Justiça

Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA
Relator



RECURSO EM HABEAS CORPUS Nº 68.694 - SC (2016/0063936-4)

RELATOR : MINISTRO REYNALDO SOARES DA FONSECA

RECORRENTE : LEANDRO CAMPOS TAVARES

**ADVOGADOS : ANDRÉ LUIZ DACOL - SC015030
GUSTAVO AMORIM - SC016863**

RECORRIDO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO REYNALDO SOARES DA FONSECA (Relator):

Trata-se de recurso em *habeas corpus* interposto por LEANDRO CAMPOS TAVARES contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina.

Consta dos autos que o recorrente foi denunciado como incurso no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, por duas vezes, n/f do art. 71 do Código Penal, em virtude de, na qualidade de sócio e administrador da empresa BSI - BROADCAST SOLUTION AND INTEGRATION, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., não ter recolhido aos cofres públicos, no prazo legal, os valores apurados e declarados. Irresignada, a defesa impetrou prévio *mandamus*, cuja ordem foi denegada, nos termos da seguinte ementa (e-STJ fl. 163):

HABEAS CORPUS. PACIENTE DENUNCIADO PELA SUPOSTA PRÁTICA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ARTS. 20, INC. II, C/C 12, INC. 1, DA LEI 8.137/90, EM CONTINUIDADE DELITIVA (DUAS VEZES). PRETENSÃO DE TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ALEGADA ATIPICIDADE DA CONDUTA POR SE TRATAR DE MERO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO E PELA AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. OBRIGATORIEDADE DE REPASSE DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE ICMS AO FISCO, OS QUAIS SÃO ARCADOS PELO CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO ELEVADO À CATEGORIA DE CRIME. DELITO COM DOLO GENÉRICO, QUE DISPENSA A INTENÇÃO DE FRAUDAR O FISCO. CRIME, ADEMAIS, QUE SE CONSUMA COM A SIMPLES OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ORDEM DENEGADA. "[...] A Lei ni. 8.137/90 não busca uma maneira forçosa para que o agente venha a cumprir suas obrigações tributárias, diga-se, como ocorre nos casos de prisão civil, renegada pelo Pacto de São José da Costa Rica. Em verdade, a lei dos crimes contra a ordem tributária tem caráter penal, buscando a prevenção ou a repressão da prática delitiva.

Superior Tribunal de Justiça

Ressalta-se que os tributos são elementos basilares para a sustentação da sociedade organizada e funcionam no sentido de manter o bem-estar social operante, tendo-se na sonegação fiscal grave atentado à sociedade, pois a cada ocorrência de sonegação usurpa-se do Estado o poder de beneficiar a coletividade.

[...]

A consumação do crime previsto no artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, ocorre "com a simples omissão, isto é, não recolher no prazo legal, tributo descontado ou cobrado" (HARADA, Kiyoshi. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo; Atlas, 2012. p. 250). [...] (Habeas Corpus n. 2015.010731 -7, de Itajai, rel. Des. Jorge Schaefer Martins, j. 12.03.2015).

No presente recurso, aduz o recorrente, em síntese, que a conduta do paciente não se enquadra em fraude tributária, cuidando-se de mero inadimplemento, uma vez que se trata de ICMS próprio, declarado e não pago. Dessa forma, afirma ser manifesta a ausência de justa causa para a ação penal, motivo pelo qual pugna pelo seu trancamento.

O Ministério Público Federal manifestou-se, às e-STJ fls. 235/237, pelo desprovimento do recurso, nos seguintes termos:

PENAL. PROCESSO PENAL. PACIENTE ACUSADO DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90. INSURGÊNCIA CONTRA RECEBIMENTO DE DENÚNCIA SOB FUNDAMENTO DE QUE OS VALORES NÃO REPASSADOS AO FISCO ESTADUAL A TÍTULO DE ICMS NÃO DECORREM DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TRATANDO-SE DE IMPOSTO PRÓPRIO. ALEGAÇÕES CUJA ANÁLISE DEMANDA INCURSÃO EM DOCUMENTOS NÃO JUNTADOS AOS AUTOS DESTES MANDAMUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL PREMATURO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO IN DUBIO PRO SOCIETATE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTE. PARECER PELO DESPROVIMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO.

É o relatório.

RECURSO EM HABEAS CORPUS Nº 68.694 - SC (2016/0063936-4)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO REYNALDO SOARES DA FONSECA (Relator):

Como é cediço, o trancamento da ação penal na via estreita do *habeas corpus* somente é possível, em caráter excepcional, quando se comprovar, de plano, a inépcia da denúncia, a atipicidade da conduta, a incidência de causa de extinção da punibilidade ou a ausência de indícios de autoria ou de prova da materialidade do delito.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça entendem que "*o trancamento de inquérito policial ou de ação penal em sede de habeas corpus é medida excepcional, só admitida quando restar provada, inequivocamente, sem a necessidade de exame valorativo do conjunto fático-probatório, a atipicidade da conduta, a ocorrência de causa extintiva da punibilidade, ou, ainda, a ausência de indícios de autoria ou de prova da materialidade do delito*" (RHC n. 43.659/SP, Rel. Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 04/12/2014, DJe 15/12/2014).

Não se admite, por essa razão, na maior parte das vezes, a apreciação de alegações fundadas na ausência de dolo na conduta do agente ou de inexistência de indícios de autoria e materialidade em sede mandamental, pois tais constatações dependem, via de regra, da análise pormenorizada dos fatos, ensejando revolvimento de provas incompatível, como referido alhures, com o rito sumário do *mandamus*.

No caso dos autos, o recorrente foi denunciado como incurso no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, em continuidade delitiva, porque, "nos períodos de setembro e outubro de 2013, não recolheu aos cofres públicos, no prazo determinado pelo art. 60 do RICMS/01, os valores apurados e declarados".

De plano, importante ponderar que os delitos descritos no art. 2º da Lei n. 8.137/1990 possuem natureza de crime formal, razão pela qual não incide o entendimento consubstanciado na Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal

Superior Tribunal de Justiça

Federal, a qual exige o lançamento definitivo do tributo para tipificar os crimes materiais contra a ordem tributária (art. 1º, inciso I a IV, da Lei n. 8.137/1990).

Com efeito, "o término do Processo Administrativo Fiscal não constitui condição objetiva de punibilidade, nem justa causa para a ação penal nos delitos previstos no art. 2º da Lei 8.137/90, podendo a denúncia ser oferecida desde logo". (HABIB, Gabriel. Leis Penais Especiais. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2014. p. 157).

Quanto ao tipo penal em exame, entendo prudente transcrevê-lo:

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

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; (...).*

Para a doutrina, referida conduta consiste em "não repassar ao fisco o valor do tributo **descontado ou cobrado do contribuinte**, como ocorre em algumas situações, no imposto de renda, em que, por exemplo, uma instituição de ensino desconta do seu professor o valor do imposto de renda para repassá-lo ao fisco, e não repassa. Outros exemplos são a extinta CPMF e o IOF, tributos nos quais a instituição financeira (banco) **descontava do contribuinte** para repassá-los ao fisco. Ou o administrador da pessoa jurídica que cobra o valor correspondente de ICMS *do consumidor* e não o repassa ao fisco estadual". Portanto, "o tipo exige que o valor do tributo seja efetivamente **descontado ou cobrado do contribuinte**. Caso contrário, a conduta será atípica". (HABIB, Gabriel. Leis Penais Especiais. Tomo I. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2014. p. 187 e 188).

Ao ensejo:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. INADIMPLEMENTO. SÓCIO-GERENTE. FALTA DE REPASSE DE ICMS DECLARADO EM DIME. REGIME DE

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONDUTA TÍPICA. TIPO PENAL QUE NÃO EXIGE ESPECIAL FIM DE AGIR. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. Não há falar em atipicidade da conduta quando, nos termos do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, o acórdão impugnado estabeleceu que o réu, gerente na empresa da qual era sócio e **agindo como substituto tributário, deixou de repassar aos cofres públicos ICMS descontado de terceiro.** 2. Para afastar as premissas fáticas do acórdão e acolher a tese de que houve mero inadimplemento de tributo próprio, seria necessário o reexame de fatos e provas, inviável no recurso especial, principalmente quando a questão não foi suscitada nem sequer por meio de embargos de declaração e, por tal motivo, deixou de ser previamente debatida pelas instâncias ordinárias. 3. O tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 não exige elemento subjetivo específico, mas apenas o ato voluntário de deixar de repassar ao fisco o valor do tributo descontado ou cobrado de terceiro na qualidade de sujeito passivo da obrigação, ainda que declarado, sendo irrelevante o especial fim de se apropriar de tal numerário ou de obter proveito particular com o crime. 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 772.503/SC, Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 18/02/2016, DJe 29/02/2016)

PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. LEI 8.137/90, ART. 2º, II. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ICMS. DECLARAÇÃO. NÃO RECOLHIMENTO. SUBSUNÇÃO EM TESE DO FATO À NORMA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. RECURSO ORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – (...). II - O art. 2º, II, da Lei 8.137/90 prevê que constitui crime contra a ordem tributária "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos". III - A alegação do recorrente de que consistiria em infração administrativo-tributária a conduta de declarar, mas não recolher o tributo aos cofres públicos, não se sustenta, uma vez que esta col. Quinta Turma já decidiu que "Não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo **descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação**, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal." (RHC 44.466/SC, Quinta Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe de 29/10/2014). IV – (...). (RHC 42.923/SC, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 18/06/2015, DJe 29/06/2015)

Dessarte, verifica-se que o tipo penal em estudo não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitiva depende do fato de o tributo não repassado ter sido **descontado ou cobrado do contribuinte**. Nesse contexto, tem-se que o crime em tela só pode ser praticado pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real.

Com efeito, a substituição tributária "consiste na imputação legal da responsabilidade por **fato gerador praticado por terceiro** – chamado sujeito passivo originário ou substituído – vinculado indiretamente ao substituto – chamado sujeito passivo indireto –, que arca com o ônus tributário de maneira própria, eis que a dívida é sua, estando obrigado a pagá-la". (ROCHA, Roberval. Direito Tributário. Volume único. 2. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2015. p. 235).

Portanto, não há se falar em tipicidade penal nos casos em que o imposto não foi previamente descontado ou cobrado do contribuinte real, ou seja, em que não houve substituição tributária. Nesses casos, cuida-se de inadimplemento pela ausência de recolhimento de imposto próprio do contribuinte, decorrente das operações de circulação de suas próprias mercadorias ou serviços.

Importante destacar no ponto, que o fato de o contribuinte repassar o valor do imposto ao consumidor final não se insere na conduta de "descontar ou cobrar" exigida pelo tipo penal, porquanto o consumidor não é contribuinte do ICMS, não se tratando, portanto, de substituição tributária, mas de mera composição dos valores do produto final.

Ao ensejo:

PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90. INCONSTITUCIONALIDADE AFASTADA. DÍVIDA FISCAL PRÓPRIA. INOCORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONDUTA ATÍPICA. 1. Afastada a alegação de inconstitucionalidade do disposto o art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, nos termos dos precedentes desta Corte. 2. Não agindo como substitutos tributários, mas simplesmente deixando de recolher tributo próprio, não incidem os pacientes nem no art. 2º, II, da Lei

8.137/90, nem em tipo penal outro de sonegação tributária, pois mera dívida fiscal inadimplida. 3. Trancamento da ação penal por atipicidade da conduta 4. Recurso ordinário em habeas corpus provido. (RHC 36.162/SC, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 26/08/2014, DJe 17/11/2014)

RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLENTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. 1. O delito do artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90 exige que o sujeito passivo desconte ou cobre valores de terceiro e deixe de recolher o tributo aos cofres públicos. 2. O comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, não realiza o pagamento do tributo não deixa de repassar ao Fisco valor cobrado ou descontado de terceiro, mas simplesmente torna-se inadimplente de obrigação tributária própria. 3. Recurso desprovido. (REsp 1543485/GO, Rel. Ministra Maria Thereza De Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 05/04/2016, DJe 15/04/2016).

Destaco do último voto acima transcrito, o seguinte trecho:

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

Dessarte, importante aferir, no caso dos autos, se o ICMS inadimplido foi descontado ou cobrado de terceiro, agindo a pessoa jurídica administrada pelo recorrente como substituo tributário, ou se se trata de ICMS embutido no preço das mercadorias vendidas, a revelar mero inadimplemento.

No caso dos autos, não há notícia de que o recorrente seja substituo tributário, qualidade que deve necessariamente vir descrita na inicial acusatória, sob pena de não se caracterizar o tipo penal imputado, revelando, no mínimo, a inépcia da denúncia. Dessa forma, não constando da denúncia que o ICMS inadimplido foi recolhido pela empresa do recorrente na qualidade de substituo tributário, tem-se que,

Superior Tribunal de Justiça

de fato, a conduta imputada revela mero inadimplemento.

Nesse sentido:

*AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLEMENTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. 1. O delito do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 exige que o sujeito passivo desconte ou cobre valores de terceiro e deixe de recolher o tributo aos cofres públicos. 2. O comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, não realiza o pagamento do tributo não deixa de repassar ao Fisco valor cobrado ou descontado de terceiro, mas **simplesmente torna-se inadimplente de obrigação tributária própria**. 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1632556/SC, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 07/03/2017, DJe 17/03/2017)*

Ante o exposto, **dou provimento** ao recurso em *habeas corpus*, para trancar a Ação Penal n. 0900281-95.2014.8.24.0033.

É como voto.

Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA
Relator

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
QUINTA TURMA**

Número Registro: 2016/0063936-4

PROCESSO ELETRÔNICO

RHC 68.694 / SC
MATÉRIA CRIMINAL

Números Origem: 01519907320158240000 20150734633 20150734633000100 9002819520148240033

EM MESA

JULGADO: 13/06/2017

Relator

Exmo. Sr. Ministro **REYNALDO SOARES DA FONSECA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **REYNALDO SOARES DA FONSECA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ANTÔNIO AUGUSTO BRANDÃO DE ARAS**

Secretário

Me. **MARCELO PEREIRA CRUVINEL**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : LEANDRO CAMPOS TAVARES

ADVOGADOS : ANDRÉ LUIZ DACOL - SC015030

GUSTAVO AMORIM - SC016863

RECORRIDO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA

ASSUNTO: DIREITO PENAL

SUSTENTAÇÃO ORAL

PRESENTE NA TRIBUNA: DR. FRANCISCO YUKIO HAYASHI (P/RECTE)

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Ribeiro Dantas, Joel Ilan Paciornik, Felix Fischer e Jorge Mussi votaram com o Sr. Ministro Relator.