

ICMS e sonegação fiscal: uma análise do HC 399.109/STJ

Lucas Araújo Santos¹

Sumário: 1. Introdução; 2. Aspectos gerais sobre o delito de apropriação indébita; 3. Síntese do ICMS Operação Própria; 4. Principais argumentos do voto condutor; 5. Principais argumentos do voto que inaugurou a divergência; 6. Análise crítica do precedente; 7. Conclusão; 8. Referências bibliográficas.

1 Introdução

Para alguns juristas, o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do HC 399.109, acabou por fragilizar uma distinção antes intangível: a mera inadimplência não constitui crime contra a ordem tributária.

Segundo restou decidido, o não repasse do ICMS, mesmo nas operações próprias, pode configurar o crime previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 de 1990, não sendo possível concluir, a princípio, pela atipicidade da conduta.

As consequências desse entendimento poderão ser drásticas, já que submeterão os contribuintes às iras do direito da *ultima ratio*.

O presente ensaio propõe-se a analisar, de forma crítica, o aludido precedente, contrapondo-se ambos os posicionamentos, a partir de um exame do crime genérico de apropriação indébita, conforme o pensamento de autores como Renato Marcão, Eduardo Cabette, e outros.

2 Aspectos gerais sobre o delito de apropriação indébita

O legislador penal comumente atribui uma rubrica marginal, a fim de especificar e designar os tipos penais, como, por exemplo, “homicídio simples” (CP, art. 121, *caput*), “feminicídio” (CP, art. 121, §2º, VI), “infanticídio” (CP, art. 123), “lesão corporal” (CP, art. 129), etc. Contudo, não raras vezes, deixa de assim fazer em relação às legislações extravagantes.

Não obstante, a doutrina e a jurisprudência tendem a denominar certos tipos extravagantes, valendo-se analogicamente daqueles típicos previstos no Código Penal, quando ambos possuam as mesmas elementares e demais características.

Em vista disso, a infração penal prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90², apesar de inexistir rubrica legal, recebeu a alcunha de “apropriação indébita tributária”³, considerando suas similitudes ao crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal.

Na apropriação indébita ordinária, a configuração do crime exige que o sujeito ativo tome para si um determinado bem móvel alheio de que tinha, prévia e legitimamente, a posse ou a detenção (CABETTE,

¹ Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Pós-graduado em Advocacia Tributária pela Escola Superior de Advocacia da OAB/MG. LLM em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado.

² 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; [...]

³ PROCESSUAL PENAL E PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. TIPICIDADE DA CONDUTA. VALOR SONEGADO EXPRESSIVO. MAJORAÇÃO DA PENA. FUNDAMENTO IDÔNEO. AGRAVO IMPROVIDO. 1. A Terceira Seção do STJ, no julgamento do HC 399.109/SC, em 22/8/2018, consolidou o entendimento segundo o qual a venda de mercadorias com o ICMS embutido no preço sem o pagamento do tributo configura o delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/90. 2. O expressivo valor do tributo sonegado pode ser considerado fundamento idôneo para amparar a majoração da pena prevista no inciso I do art.12 da Lei n. 8.137/90 (precedentes). (AgRg no REsp 1.445.217/PE, Rel. Ministro FELIX FISCHER, Quinta Turma, DJe 25/11/2015). 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1662134/SC, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 11/12/2018, DJe 17/12/2018)

2012, p.155).

Por sua vez, seguindo raciocínio semelhante, na apropriação indébita tributária, o sujeito ativo penal (sujeito passivo da obrigação tributária) deixa de repassar ao fisco o valor legalmente descontado ou cobrado de terceiro, “invertendo, dolosamente, a titularidade dos valores lícitamente havidos” (MARCÃO, 2018, p.221). A partir dessa breve definição, podemos sintetizar as seguintes elementares: a) sujeito ativo do crime, sendo necessariamente o sujeito passivo da obrigação tributária, b) obrigação legal de descontar ou cobrar um determinado tributo e c) ausência de repasse ao fisco dos valores descontados ou cobrados.

Tratando-se de uma norma penal em branco (MARCÃO, 2018, p. 227), para uma melhor interpretação da conduta criminosa, mostra-se imprescindível a compreensão de tais pressupostos, através da análise do direito material tributário, ao qual a normativa penal sustentou-se.

O art. 3º do Código Tributário Nacional define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” e, segundo a teoria pentapartida, divide-se em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (SABBAG, 2014, p.64).

A obrigação tributária, por sua vez, é o resultado da convergência do fato concreto (fato gerador *in concreto*) à hipótese abstrata (fato gerador *in abstracto*) prevista na lei, sendo composta do sujeito ativo e passivo, objeto e causa (SABBAG, 2014, p. 134).

Atendo-se aos elementos essenciais à análise posta, podemos afirmar que o sujeito passivo da obrigação tributária é “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação” (CARVALHO, 2015, p. 227) pecuniária, ou outras de natureza instrumental.

Traçadas as balizes teóricas da obrigação tributária, impende, ainda, tecer breves considerações acerca do Imposto sobre operações de circulação de mercadoria, em sua modalidade operação própria, ante a relevância para o caso posto.

3 Síntese do ICMS Operação Própria

A Constituição Federal de 1988 repartiu a competência tributária entre os entes federados, especificando os impostos relativos a cada um deles e atribuindo à União a competência residual para a criação de outros não previstos no texto constitucional (CF/1988, art. 154, I).

O imposto referente às operações de circulação de mercadoria e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) coube aos estados e ao Distrito Federal, em conformidade com o art. 155, II da CF/1988.

O aludido tributo possui uma complexidade ímpar, sendo um dos responsáveis pela maior parte da arrecadação tributária estadual.

Nesse contexto, para melhor análise do debate proposto para o presente trabalho, mostra-se de extrema valia uma pequena abordagem sobre os principais aspectos do imposto.

Todos os tributos possuem diversos elementos que compõem a regra matriz da hipótese de incidência e, como não poderia deixar de ser, o ICMS não se distingue.

O citado imposto estadual incide sobre operações de circulação de mercadorias, isto é, sobre negócios jurídicos que importem na transmissão da propriedade de um determinado bem corpóreo, ou

virtual, proveniente de atividades mercantis (PAULSEN, 2018, p. 250). Logo, incide sobre uma circulação jurídica, “sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica” (PAULSEN, 2018, p. 248).

Por não outro motivo, a jurisprudência majoritária dos tribunais tem entendido que a mera transferência da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, não é fato gerador do tributo.⁴

Quanto ao aspecto subjetivo da regra matriz de incidência, o sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável tributário.

O contribuinte é aquele que promove pessoalmente o fato gerador tributário que, no caso do ICMS, é a realização, “com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias” (PAULSEN, 2018, p. 267).

Por sua vez, a segunda possibilidade refere-se à atribuição legal de responsabilidade a terceiro que, muito embora não tenha praticado o fato gerador, possui algum tipo de vínculo jurídico com ele (CTN, art. 121, parágrafo único, II c/c art. 128).

No caso do ICMS, a hipótese mais notável de responsabilidade diz respeito à substituição tributária, na qual o legislador, por conveniência, afasta a obrigação do real contribuinte, impondo o integral pagamento a outra pessoa (PAULSEN, 2018, p. 270).

O texto constitucional permite que tal modalidade de responsabilidade possa ocorrer, tanto para alcançar fatos geradores passados (substituição para trás), quanto aos futuros (substituição para frente).⁵

Assim, ou o responsável recolhe o imposto devido pelas operações anteriores, as quais os reais contribuintes deixaram de pagar, ou recolhe antecipadamente devido pelas operações futuras.

O objetivo de tais institutos resume-se, a rigor, “a concentrar a arrecadação de toda a cadeia econômica em um único sujeito passivo, reduzindo a possibilidade de evasão, os custos de fiscalização e arrecadação” (KALUME, 2014, p. 443).

Nesse cenário, podemos afirmar que, ao contrário do que ocorre, no caso do contribuinte, que apenas recolhe o ICMS em operação própria, no segundo caso, cabe ao responsável recolher o imposto devido por fatos geradores que não foram por ele praticados.

Delineadas tais premissas teóricas básicas, podemos, enfim, analisar o precedente.

4 Principais argumentos do voto condutor

Em primeiro grau, os acusados foram sumariamente absolvidos, com fundamento na atipicidade da conduta imputada. Contudo, o Ministério Público interpôs recurso de apelação, em face do aludido decisório, a fim de cassá-lo, e, por via de consequência, determinar o regular processamento do feito para apuração da suposta infração cometida.

O Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, por sua vez, acolheu os fundamentos alegados pelo órgão ministerial, motivo pelo qual a defesa dos acusados impetrou o remédio constitucional ora analisado perante o Superior Tribunal de Justiça.

Em apertada síntese, sustentou a defesa “que o não recolhimento de ICMS em operações próprias,

⁴ Súmula 166 - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (Súmula 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996)

⁵ 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.

devidamente declaradas ao Fisco, não caracteriza crime, mas mero inadimplemento fiscal”.

Em um primeiro momento, o Relator, Ministro Rogério Schietti Cruz, traçou brevemente a divergência existente entre as turmas do Superior Tribunal de Justiça, destacando os entendimentos de cada uma e demonstrando a necessidade de uniformização, a fim de afastar a óbvia insegurança jurídica em torno da matéria.

Conforme destacou, a Sexta Turma distingue o não recolhimento do ICMS, em operações próprias e por ocasião de substituição tributária, sendo que, no primeiro caso, seria apenas um mero inadimplemento fiscal e, apenas no segundo, poder-se-ia cogitar o enquadramento formal do tipo penal previsto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990.

Por outro lado, em sentido diametralmente oposto, a Quinta Turma entende que o não recolhimento, seja na operação própria ou na substituição tributária, pode sim enquadrar-se na infração citada.

Após tecer comentários de ordem pragmática, o Relator passou à análise dos elementos componentes do tipo penal, destacando, dada a pertinência para o caso sob julgamento: a) a necessidade de a coisa ser de propriedade de outra pessoa, b) a possibilidade excepcional de se referir a bem fungível,⁶ quando a coisa lhe for “confiada para transmissão a terceiro ou para outra finalidade que não o depósito”, c) o sujeito ativo do crime poder ser o sujeito passivo da obrigação tributária, sem qualquer distinção entre o contribuinte ou responsável, e d) necessidade do elemento subjetivo, “consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo”.

Posteriormente, destaca que o vocábulo “cobrado”, utilizado pelo legislador⁷, apesar de tecnicamente impróprio, pode ser compreendido como a hipótese de “adição” naquilo “que será agregado com o produto da cobrança”, como ocorre “nos tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato”.

Assim, “no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção”, pois repassa ao consumidor o ônus financeiro fiscal.

Ao final, especificamente quanto ao caso sob julgamento, concluiu pela denegação da ordem, já que, em tese, o fato seria típico, pois “deixaram de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, valor do tributo (ICMS) ‘cobrado’ do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos”.

5 Principais argumentos do voto que inaugurou a divergência

A Ministra Maria Thereza de Assis Moura, adotando posicionamento contrário ao exposto pelo relator, inaugurou a divergência, porém, ao final, acabou sendo vencida, prevalecendo o voto proferido pelo Ministro Rogério Schietti Cruz.

Sem muitos rodeios, a Ministra já inicia seu voto traçando uma premissa que norteará todo o seu entendimento, a de que “ao se referir ao tributo ‘descontado ou cobrado’, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros”.

Isso, pois, em sua visão, inexistente “relação jurídica tributária possível entre o fisco estadual e o

⁶ Art. 85 do CC/02. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

⁷ Art. 2º da Lei nº 8.137/90. 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 (...).

consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele 'cobrado' ou 'descontado'. Afinal, a própria natureza do delito de apropriação pressupõe que o bem objeto da infração seja de propriedade alheia.

Prossegue afirmando que a mera repercussão econômica, verificada nos tributos denominados indiretos, mostra-se irrelevante, na seara penal, pois, caso contrário, tal raciocínio poderia ser perfeitamente aplicado em outras hipóteses.

Exemplificando, a Ministra destaca que é também o consumidor quem arca "com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade". E, apesar disso, não se cogita haver conduta criminosa no inadimplemento do imposto de renda do comerciante.

Com tais fundamentos, a Ministra divergiu do relator, para reestabelecer a sentença de absolvição sumária dos acusados.

6 Análise crítica do precedente

A leitura dos votos proferidos pelos ministros permite concluir que, em um aspecto, há certa concordância, qual seja, na hipótese de ICMS substituição tributária, é possível a apropriação indébita tributária.

Nesse contexto, há duas indagações que merecem destaque: a) o não repasse do ICMS substituição tributária realmente pode ser considerado um fato penalmente tipificado e b) se há de fato diferença entre o ICMS operação própria e o ICMS substituição tributária do ponto de vista do sujeito passivo.

Inicialmente, impende destacar que o direito brasileiro adota, para a caracterização do ilícito penal, a teoria analítica do crime, impondo a necessidade de verificar os elementos estruturais/substratos que compõem o ilícito penal, os quais permitem ao intérprete, após sua averiguação, concluir ou não pela sua prática" (GRECO, 2012, p. 30).

Para a aludida teoria, o fato só pode ser considerado uma infração penal caso seja típico, ilícito e culpável. O fato típico, por sua vez, divide-se em elementos objetivos (conduta, resultado, nexos de causalidade e tipicidade) e subjetivos (dolo ou culpa). Em outras palavras, preenchidos apenas os elementos objetivos, não podemos ainda considerar o fato como típico, sendo imprescindível a presença cumulativa do elemento subjetivo.

Nesse contexto, ressalta-se que o voto vencedor apenas destacou que o fato concreto sob julgamento preenchia os primeiros elementos, sendo que os segundos dependiam de maior dilação probatória, de modo que seria imprópria a prematura extinção do feito. Ou seja, o que interessou à análise não foi a possibilidade de constatação do dolo na conduta, ou como essa poderia ser constatada, ou qualquer outro aspecto atinente ao elemento subjetivo, mas apenas a possibilidade de se verificarem os elementos objetivos.

Esclarecido tal ponto, passamos à análise das indagações anteriormente formuladas.

A substituição tributária pode ser concretizada mediante o diferimento do pagamento de fato gerador passado, ou antecipação do pagamento de fato gerador futuro, ou seja, no primeiro, o recolhimento do imposto caberá ao sujeito passivo da operação seguinte, ao passo que, no segundo, o primeiro sujeito

passivo recolhe antecipadamente todo o imposto das operações futuras e presumidas.

Assim, no ICMS substituição tributária regressiva se assemelha ao instituto do diferimento, pois se posterga o lançamento e o pagamento “do imposto para etapa posterior da comercialização da mercadoria, cabendo ao destinatário o recolhimento do tributo” (KALUME, 2014, p. 431), sendo a única diferença a presença de lapso temporal para se recolher o ICMS substituição tributária, “a partir da entrada do bem no estabelecimento destinatário” (KALUME, 2014, p. 437).

Em tese, caberia ao sujeito passivo recolher o ICMS substituição tributária anterior, para então se creditar e pagar o próprio. Contudo, a bem da verdade, bastaria recolher um único débito sobre o valor total da operação seguinte, “dispensando atos que acabam, financeiramente, se anulando” (KALUME, 2014, p. 438).

Logo, em análise prática, na substituição regressiva, o destinatário paga o ICMS integralmente, sem se creditar em qualquer valor, já que não houve qualquer pagamento anterior.

Célio Lopes Kalume (2014, p. 439-440) ainda pontua um detalhe econômico de extrema relevância, afirmando que, na hipótese, o destinatário compra o bem mais barato, pois não se embute o tributo no preço, já que ele será recolhido apenas na etapa seguinte.

Assim, na regressiva, não se cobra ou se desconta qualquer valor do substituído, porém, assim como na progressiva, o tributo pago irá compor o preço da mercadoria a ser vendida, de modo que, em ambos os casos, o ônus financeiro será repassado até se ultimar no consumidor final, como também ocorre nas operações próprias.

Logo, pragmaticamente dizendo e desconsiderando os benefícios para a fiscalização, inexistem, em última análise, qualquer diferença entre um (substituição tributária) e outro (operação própria).

A partir de tais premissas, é possível concluir que inexistem possibilidade de apropriação indébita, pois esta parte do pressuposto de que o sujeito passivo da obrigação tributária seria mero intermediário para repassar ao fisco os valores cobrados ou descontados. E, apesar de o ônus econômico ser repassado no preço da mercadoria (como todo e qualquer tributo, aliás), os valores dispendidos (ou a serem dispendidos) não são alheios, mas do próprio sujeito passivo, tanto que, mesmo havendo a inadimplência do consumidor/adquirente, ainda assim subsistirá a obrigação de recolhimento – aspecto que, aliás, sequer foi analisado/debatido no voto vencedor.

Muito diferente do que ocorre, por exemplo, com a contribuição previdenciária e o imposto de renda devidos pelos empregados e retidos na fonte pelos empregadores. Nessa hipótese, cabe ao responsável reter o tributo devido por terceiro e repassar ao fisco, funcionando, aí sim, como mero intermediário.

7 Conclusão

Em uma virada axiológica tributária, cada vez mais o direito tributário tem perdido a pecha de norma de “rejeição”, para uma visão mais social e de justiça distributiva.

As inúmeras obrigações impostas pelo texto constitucional, a serem efetivadas, acrescidas do crescente *deficit* econômico, têm provocado agressivas investidas por parte do ente estatal, ao ponto de até mesmo se valer do direito da *ultima ratio* como meio coercitivo para a cobrança de tributos.

Aliás, basta observar as diversas figuras existentes, na legislação penal tributária, em que basta o recolhimento do tributo para se extinguir a punibilidade (Lei nº 10.684/2003, art. 9º, § 2º), ainda quando depois do trânsito em julgado (STJ, HC nº 362.478/SP). E, ao que tudo indica, é exatamente o presente

caso.

Ignorando-se a essência do direito penal, como medida de intervenção excepcionalíssima, o Superior Tribunal de Justiça entendeu, extrapolando os limites jurídicos e semânticos da legislação, por reconhecer a possibilidade da figura típica prevista no art. 2º, II da Lei 8.137/1990 alcançar o não pagamento do ICMS operação própria e substituição tributária.

A análise mostrou que o debate levado a efeito pelo Tribunal não cuidou de enfrentar a questão da possibilidade de inadimplência do consumidor/adquirente e manutenção da obrigação de pagamento do tributo, principal fator a corroborar que os valores não são alheios, mas do próprio sujeito passivo. Assim, a ausência de tal elemento do tipo penal (bem alheio), põe em xeque a conclusão adotada no julgamento.

Referências

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário Oficial da União, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 fev. 2019.

BRASIL. 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). Diário Oficial da União, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 04 fev. 2019.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil*. Diário Oficial da União, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 06 fev. 2019.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 04 fev. 2019.

BRASIL. *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*. Diário Oficial da União, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em: 04 fev. 2019.

BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC*, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, Terceira Seção, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018>. Acesso em: 4 fev. 2019.

CABETTE, Eduardo Luiz Santos. *Direito penal: parte especial 1*. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

GRECO, Rogério. *Código Penal Comentado*. 6. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Impetus, 2012.

KALUME, Célio Lopes. *ICMS Didático*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014.

MARCÃO, Renato. *Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário Essencial*. 14. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.