

Inspere Instituto de Ensino e Pesquisa

LLM Direito Tributário

Viviane Testai

**A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE IMPOSTOS COM
REPERCUSSÃO ECONÔMICA NO PREÇO**

São Paulo

2021

Viviane Testai

A Criminalização do Não Recolhimento de Impostos com Repercussão
Econômica no Preço

Monografia apresentada ao curso LLM Direito Tributário, como requisito parcial para a obtenção do grau de Pós Graduação Lato Sensu.

Orientador Professor Marcelo Fonseca Vicentini

São Paulo

2021

TESTAI, Viviane.

A Criminalização do Não Recolhimento de Impostos com Repercussão Econômica no Preço / Viviane Testai. – São Paulo, 2021. 40 fls. Trabalho de conclusão de curso (pós-graduação lato sensu). Insper, 2021. Orientador: Marcelo Fonseca Vicentini

Termo: 1. Direito Tributário 2. ICMS 3. Apropriação Indébita

VIVIANE TESTAI

A Criminalização do Não Recolhimento de Impostos com Repercussão
Econômica no Preço

Trabalho de conclusão de curso apresentado como parte dos requisitos do programa de pós graduação lato sensu em Direito Tributário do Insper. Área de concentração: Direito Tributário.

DATA DE APROVAÇÃO: ___/___/___

EXAMINADOR _____

PROF. MARCELO FONSECA VICENTINI

ORIENTADOR

INSPER

São Paulo

2021

Dedico o presente trabalho de conclusão de curso a minha querida mãe. Obrigada pelo apoio incondicional hoje e sempre. Te amo!

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo analisar os nuances do novo tipo penal incriminador trazido com o julgamento do Recurso em Habeas Corpus nº 164.334 de Santa Catarina pelo Supremo Tribunal Federal que teve como consequência mudança de entendimento sobre o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1190, onde sedimentou-se a tese de que constitui crime o não recolhimento, no prazo legal, do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações) declarado.

Palavras-chave: Direito Penal Tributário – ICMS – Apropriação Indébita – Imposto Declarado e Não Recolhido

ABSTRACT

This course conclusion work aims to analyze the nuances of the new incriminating type brought with the judgment of the Appeal in habeas Corpus nº 164.334 of Santa Catarina by Federal Supreme Court, which resulted in a change of understanding on article 2º, item II, of Law nº 8.137/1990, which established the thesis that it was a crime not to pay ICMS (tax on operations related to the interstate and intermunicipal transport services and services) within the legal period declared.

Keywords: Criminal Tax Law – ICMS – Tax Fraud – Tax Reported and not paid

Sumário

INTRODUÇÃO	9
1- O Direito Tributário Brasileiro.....	11
2- Obrigação Tributária.....	14
3- Sujeição Passiva da Obrigação Tributária	15
4- Noções gerais do ICMS PRÓPRIO.....	17
4.1- Não cumulatividade do ICMS	20
4.3- Da repercussão econômica no preço.....	22
5- Breve síntese sobre a Teoria do crime.....	23
6- A expressão “cobrada” no crime de apropriação indébita tributária	27
7- O dolo como elemento subjetivo especial no crime	31
8- Da contumácia delitiva	32
9- Empresas em grave crise financeira	35
10- Da prisão por dívida	36
CONCLUSÃO.....	37
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	39

INTRODUÇÃO

A criminalização do não recolhimento do ICMS declarado e não recolhido aos cofres vem sendo objeto de diversas lides nos tribunais brasileiros, tanto em primeira instância quanto nos Tribunais Superiores.

Anteriormente a tese firmada pelo STJ, o fato era tido como atípico.

Em 11 de outubro de 2018 foi publicado o informativo 633 do STJ, no qual trouxe em seu bojo a tese que a:

“conduta de não recolher ICMS em operações próprias ou em substituição tributária enquadra-se formalmente no tipo previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990 (apropriação indébita tributária), desde que comprovado o dolo”.

Devido a enorme repercussão gerada, o STF foi provocado e manifestou-se em Plenário acerca do tema, firmando seu entendimento no Informativo 963 cuja tese vencedora estabeleceu a lição de que:

“o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo pela do artigo 2º, II da Lei nº 8.137/1990”.

É de palmar clareza que o entendimento adotado fez com que houvesse uma ampliação acerca da incidência norma proibitiva, ocasionando uma grande e impactante alteração jurisprudencial.

O precedente no STF foi firmado apenas no final de 2019, com publicação do acórdão apenas em 2020.

Todavia diversas indagações sobre o tema ainda continuam, dentre as principais estão a questão da modulação dos efeitos, outros falam da analogia in malam partem da apropriação indébita tributária (o que é vedada) e outros ainda questionam acerca da criminalização por mera dívida (proibida pelo Pacto de San José da Costa Rica e pela Constituição Federal).

Por ser muito novo e controverso ainda possui pontos a serem objeto de discussão, devido a sua generalidade conceitual e parâmetros interpretativos a serem firmados.

Esses esclarecimentos interpretativos são necessários para se tenha segurança jurídica e para que não haja judicialização penal de todo e qualquer inadimplemento relacionado ao tema.

O tema impacta profundamente tanto na sociedade brasileira como um todo quanto nos cofres públicos, já que atualmente, além de ter havido uma impactante alteração jurisprudencial, não houve modulação dos efeitos desta decisão.

Em reportagem recente do jornal Folha de S. Paulo¹, só o governo do estado de SP, pretende “criminalizar” 16 mil empresários pela dívida do não recolhimento do ICMS.

A tese firmada leva em conta o ICMS na repercussão econômica do preço, todavia poderá ser aplicada a outros impostos.

O ISS e IPI seguem a mesma sistemática do ICMS, ou seja, “repassam” o encargo financeiro no preço pago pelo produto ou serviço.

Assim, poderá haver um aumento de demanda no qual a tese aqui estabelecida poderá ser aplicada sob o mesmo fundamento.

O tema abordará questões que foram debatidas em Teoria Geral do Direito Tributário no que tange a interpretação e integração da legislação tributária, obrigação tributária, crédito tributário e lançamento.

Também discorrerá questões intrínsecas da regra matriz de incidência tributária e demais peculiaridades dos impostos com repercussão econômica no preço, no caso do ICMS.

Realizar-se-á também um exame da responsabilidade tributária e seus desdobramentos práticos.

E, por fim, adentrará no direito penal tributário e no direito tributário penal.

Pretende-se, com o presente trabalho, a partir de uma visão multidisciplinar, enfrentar esta problemática tão atual.

¹ <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/12/governo-de-sp-quer-criminalizar-divida-de-icms-de-16-mil-empresarios.shtml>

1- O Direito Tributário Brasileiro

O Brasil possui um dos sistemas tributários mais complexos existentes que vão desde a elevada carga tributária até um conjunto excessivo de obrigações acessórias.

A competência tributária é a aptidão dada pela Constituição Federal a União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criação de tributos. Como consequência, os entes políticos adquirem competência e capacidade de tributária ativa, sendo corresponde a aptidão, de natureza administrativa, para, em suma, fiscalizar, cobrar ou arrecadar tributos aos cofres públicos.

O Tributo é gênero do qual de pendendo da teoria adotada há quantidade diferentes de espécies. Para elencá-las, considerarei a teoria pentapartida (ou quinária), adotada pelo Supremo Tribunal Federal (nos Recursos extraordinários de nº 138.284 e 146.733). Sendo assim há a existência de 5 (cinco) espécies tributárias: os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais e as contribuições de melhoria.

No que tange aos impostos, a Constituição Federal outorgou a União a criação do imposto territorial rural, o imposto sobre a importação, o imposto sobre a exportação, o imposto sobre os produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras, o imposto sobre a renda, o imposto sobre grandes fortunas, o imposto residual e o imposto extraordinário de guerra. Aos Estados e Distrito Federal foi dada a competência para criar o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direito, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e o imposto sobre a propriedade de veículo automotor. Já o Municípios e o Distrito Federal ficaram com a competência para criar o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o imposto predial e territorial urbano e o imposto de transmissão de bens "*inter vivos*".

As normas jurídicas, tanto na esfera tributária quanto em outras áreas, podem se dar através das regras e dos princípios. As regras normas que definem a conduta e eventual conflito entre duas ou mais regras é resolvido via critérios que podem ser cronológicos ou de especialidade. Já os princípios são valores, preceitos fundamentais de observância obrigatória que devem receber uma interpretação ampliativa e caso haja colisão entre eles não de ser sopesados. Ademais, vale ressaltar, que os princípios por se tratar de direitos e garantias fundamentais dos indivíduos são cláusulas pétreas, ou seja, não estão sujeitas a serem abolidas via emenda constitucional, salvo àqueles que não estão presentes no rol do artigo 150 da Constituição Federal.

Dentre alguns princípios, na seara tributária, temos:

a) **Princípio da legalidade:** previsto no artigo 5º, II da Constituição Federal que estabelece que “*ninguém será obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”

Em superficial análise, devem obedecer aos princípios da legalidade quando o conteúdo versar sobre instituição, majoração, redução ou extinção de tributos. Ademais, segundo o Supremo Tribunal federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 172.394, o artigo 97 do Código Tributário Nacional contempla rol taxativo de temas que necessitam de observância a referido princípio.

Em regra, a lei exigida no ordenamento brasileiro é a lei ordinária, salvo disposição em lei em contrário (como por exemplo no caso de empréstimo compulsório, imposto sobre grandes fortunas, impostos residuais e novas fontes de custeio da seguridade).

A aplicação do princípio da legalidade possui exceções parciais as quais há relação com a majoração ou instituição de tributos, que preveem determinados tributos que terão suas alíquotas modificadas via ato do poder executivo (por exemplo no imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações financeiras, imposto sobre produtos industrializados, ICMS /combustíveis e CIDE/combustíveis), o ICMS monofásico incidente sobre combustíveis (que terá sua alíquota determinada por deliberação dos estados federados) e resolução do senado federal para fixar alíquota do ICMS nas operações interestaduais.

Além disto, há casos de não aplicação do princípio da legalidade, como para atualização monetária de base de cálculo, prazo para recolhimento de tributo (neste caso se houver prazo em lei, devido a simetria das formas, somente lei pode alterar e quando não há prazo fixado, trinta dias após a notificação do lançamento) e para as obrigações acessórias.

Por fim, a utilização da Medida Provisória, em matéria tributária, é possível desde esteja presente relevância e urgência.

b) **Princípio da anterioridade tributária:** também conhecido como princípio da “não surpresa” estabelece intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data da sua efetiva exigência.

A anterioridade pode ser constituída da anterioridade anual (no qual adia-se a cobrança para o exercício seguinte) e a anterioridade nonagesimal (que se estabelece o intervalor de, no mínimo, 90 (noventa) dias, entre a publicação da lei e a efetiva exigência do tributo. Há exceções ao princípio da anterioridade que devem ser observadas e não serão abordadas pelo presente artigo.

O princípio da anterioridade é de suma importância para que esteja presente a segurança jurídica.

À vista disso, o Professor Humberto Ávila² ensina que tal princípio é necessário para a possibilidade de ser estudada alternativas a determinados fatos ou atos, *in verbis*:

“Em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situa dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente.”

Outrossim, vale a nota que a redução de desconto no pagamento ou alteração no prazo legal para recolhimento, não incide o princípio da anterioridade, produzindo efeito de maneira imediata.

c) **Princípio da Irretroatividade:** veda que os enteste tributantes cobrem tributos que versem sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou majorou, trata-se de um corolário da segurança jurídica

Este princípio também possui exceções, no caso de lei interpretativa (artigo 106, I do Código Tributário Nacional) e para lei mais benéfica (artigo 106, II, do Código Tributário Nacional), senão vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática

d) **Princípio da Isonomia:** com previsão no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, traz a vedação de tratamento desigual àqueles que estejam em situação de equivalência.

² ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 587.

Devem ser observadas duas acepções, a igualdade na lei, sendo um dever voltado ao legislador para conferir tratamento paritário os contribuintes, e a igualdade perante a lei no qual o Fisco não poderá desigualar contribuintes em situações equivalentes.

2- Obrigação Tributária

Em reduzido apanhado são necessárias algumas etapas para o surgimento da obrigação tributária.

Primeiramente, é essencial que esteja prevista a hipótese de incidência tributária, ou seja, a situação descrita no plano abstrato materializada na lei. Depois é imprescindível a ocorrência do fato gerador sob a situação prevista na hipótese de incidência, no plano concreto.

Desta forma, quando se efetivar através do fato gerador a situação descrita na hipótese de incidência tributária nascerá a obrigação tributária.

Esta obrigação tributária pode assumir 3 (três formas): obrigação de pagar o tributo ou a multa, a obrigação de efetuar a escrituração dos livros fiscais e de efetuar as declarações tributárias e, por fim, não rasurar a escrituração fiscal e de não receber mercadorias sem os respectivos documentos.

Nos termos do artigo 113 do Código Tributário nacional, as obrigações podem ser divididas em principais e acessórias:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Nesse sentido, vejamos a lição de Hugo De Brito Machado³:

“Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, ela incide, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tornando-os ‘geradores’ de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode exigir o cumprimento da

³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Manual de Direito Tributário. 10ª ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Atlas, 2017, p. 138

consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a obrigação tributária”

A obrigação principal tem como objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, após a ocorrência do fato gerador previsto em lei, e se extingue com os créditos decorrentes dela.

Já as obrigações acessórias possuem como objeto prestações positivas ou negativas que estão previstas na legislação tributária.

3- Sujeição Passiva da Obrigação Tributária

A definição de contribuinte e dos responsáveis estão previstos no CTN no seu artigo 121 que prevê:

*“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.
(...)”*

Deste modo, como as obrigações possuem como objeto obrigações de dar, fazer ou deixar de fazer, o sujeito passivo será a pessoa obrigada por lei a tais prestações.

Em palavras de palmar clareza, quando se tratar de obrigação principal, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a efetuar o pagamento. Do mesmo modo, quando se tratar de obrigações acessórias, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a realizar as prestações de fazer ou deixar de fazer.

O Código Tributário Nacional traz à baila duas figuras distintas que podem figurar como sujeito passivo da principal:

- a) Sujeito passivo direto, ou seja, o contribuinte, que possui relação pessoal e direta com o fato gerador;

b) Sujeito passivo indireto, ou seja, o responsável, que pode ou não possui relação com o fato gerador sendo terceiro que teve esta incumbência atribuída expressamente por lei.

Assim, o contribuinte será aquele que pratica o fato gerador enquanto a qualidade de responsável será atribuída por lei.

Para as obrigações acessórias, a condição de sujeito passivo decorrerá da expressamente da legislação tributária, nesse sentido Leandro Paulsen⁴ ensina que:

“quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária acessória, não entra em questão se a pessoa a ela obrigada é contribuinte, substituto ou responsável tributário, se goza ou não de imunidade ou de algum benefício fiscal como a isenção. Todos, contribuintes ou não, seja em que situação estiverem, podem ser obrigados por lei ao cumprimento de deveres formais, forte no dever fundamental de colaboração com a fiscalização”.

Outrossim, vale deixar cristalino que a convenção entre particulares não pode ser oposta a Fazenda Pública e a solidariedade passiva, em âmbito tributário, não se presume e, também, somente se dará por expressa previsão legal.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional traz a regra de que lei poderá atribuir responsabilidade a terceira pessoa vinculada ao fato gerador, *in verbis*:

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

Nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional estão positivadas as hipóteses de responsabilidade de terceiros

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

⁴ Paulsen, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 99.

*VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.*

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”*

Importante frisar, que o chamado “sócio de sociedade”, previsto nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, tem sua responsabilidade (subsidiária) sob multas moratórias e tributo, atribuída em decorrência dos seus deveres anexos próprios de boa administração ou de fiscalização, resultante da função que executam. Assim, respondem, conforme o artigo supracitado, “*nos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*”, com seus próprios bens. Ademais, caso haja o lançamento de créditos tributários, decorrentes da prática de “*atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto*” sua responsabilidade passará a ser pessoal, ao invés de subsidiária como anteriormente.

O aludido artigo 135 do Código Tributário Nacional, em seu inciso III, traz ainda uma forma de responsabilidade pessoal do sócio gerente (artigo 137 do Código Tributário nacional), agora decorrente de ato ilícito. Vale ressaltar que, comente a condição de sócio é insuficiente para restar configurada a responsabilidade e a mera inadimplência da obrigação, do mesmo modo, é insuficiente para atribuir a responsabilidade.

4- Noções gerais do ICMS PRÓPRIO

Em apertada síntese, o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações) é um imposto de competência Estadual e Distrital, atribuída pela Constituição Federal em seu artigo 155, inciso II, que prevê:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela

Emenda Constitucional nº 3, de 1993) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) grifo nosso III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Suas normas gerais estão estabelecidas na Lei Complementar nº 87/1196 (Lei Kandir) e cada Estado editará suas leis ordinárias sobre o tema.

É classificado como um imposto indireto já que permite a transferência do seu encargo econômico-financeiro para outra pessoa diferente daquela estabelecida em lei. Por esta razão, há o surgimento das figuras contribuinte de direito e contribuinte de fato. Sendo que o primeiro deverá efetuar o recolhimento do tributo e o segundo é mero adquirente da mercadoria e suportará o ônus financeiro, pagando o preço.

Desta feita, os sujeitos passivos do ICMS serão as pessoas que pratiquem a operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, os importadores de bens de qualquer natureza e os prestadores de serviços de comunicação.

O lançamento é efetuado por homologação, ou seja, o próprio contribuinte (sujeito passivo), a cada período estabelecido em lei, obedecendo o fluxo de caixa (débito e crédito), faz o cálculo da importância devida a título de imposto, cabendo a Fazenda Estadual análise posterior para homologá-lo ou efetuar lançamento de ofício das diferenças.

Em linhas superficiais a **substituição tributária** no ICMS é possível e pode ser conceituada, brevemente, como uma espécie de atribuição responsabilidade pelo recolhimento do tributo, para terceira pessoa, vinculada indiretamente ao fato gerador, embora não o tenha praticado. Tal previsão está prevista no artigo 150, em seu parágrafo 7º da Constituição Federal traz a regra de que:

“Art. 150

§ 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.”

Adolpho Bergamini⁵ corrobora para esse entendimento trazendo interessante conceituação:

“Assim, no regime de substituição tributária, os responsáveis pelo recolhimento antecipado do imposto (ICMS-ST) são denominados substitutos tributários, enquanto que os contribuintes que têm o seu imposto antecipado pelo substituto tributário são denominados substituídos”

O intuito do legislador foi facilitar a fiscalização no cumprimento das obrigações, tanto principais quanto acessórias.

O instituto também encontra seu fundamento no artigo 6º da lei Complementar nº 87/1996 que prevê:

“Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. §1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concorrentes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. §2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.”

Na doutrina há três espécies para implementar a substituição tributária, a primeira é conhecida como “para trás” ou regressiva no qual a atribuição é dada a pessoa que estiver nas etapas a frente da cadeia, seria em suma um adiamento para momento posterior do cumprimento da obrigação. Já a segunda é tida como simultânea ou concomitante. Já a terceira espécie é chamada de progressiva ou “para frente” no qual os fatos geradores são adiantados, presumidamente ocorridos antecipadamente, em que o substituto efetua o recolhimento de antemão pela cadeia inteira.

Todavia, o estudo a seguir exposto não irá se referir ao ICMS-ST, ou seja, o ICMS no qual há o instituto da substituição tributária. E sim, abordará linha de pensamento para questões relativas ao **ICMS próprio**.

⁵ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 4ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p.698.

4.1- Não cumulatividade do ICMS

A Constituição Federal prevê no inciso I do parágrafo 2º do artigo 155 que:

“Art. 155.

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

I - será **não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

Assim, para a verificação do valor de ICMS devido além da alíquota e base de cálculo deverá ser apurado o regime de compensação de créditos e débitos estabelecidos na Carta Magna de 1988.

Como bem explica Adolpho Bergamini⁶ em sua obra:

“Trata-se do método crédito de tributo, que é popularmente chamado de imposto contra imposto, ou seja, imposto descontado de imposto, já que o valor exato do imposto cobrado na operação anterior, que vai destacado na nota fiscal da operação, servirá de crédito ao adquirente para descontar o imposto devido por ele (adquirente) na revenda da mercadoria, ou em outras atividades tributáveis pelo ICMS”.

Por esta razão, a não cumulatividade é uma fórmula de apuração que tem como finalidade a não incidência do efeito cascata. E se assim não o fosse, o custo da mercadoria seria inflado demasiadamente, já que iriam compor o preço os “ICMS’s” das operações anteriores, como uma espécie de imposto sobre imposto.

Nesse mesmo sentido, a doutrina⁷ ensina que:

“o cânone da não cumulatividade consiste na compensação dos valores creditados com os valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal, não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundindo com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à configuração da operação ou prestação realizada”.

⁶ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**. 4ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p.477.

⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, estaduais e municipais. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. Pp 267-268

Desta forma, a não cumulatividade irá neutralizar os efeitos das múltiplas incidências do ICMS.

A este respeito cumpre mencionar o entendimento de Hugo de Brito Machado:

“A palavra ‘pago’ deve ser entendida como ‘incidente’, ou ‘devido’ relativamente às operações anteriores. Para que se apure a diferença de que trata o art. 36, supra, não se terá em conta o imposto efetivamente pago nas operações anteriores, mas o imposto incidente, ou devido. Não se há de indagar se foi ou não efetuado o seu recolhimento.

(...)

De resto, hoje é pacífica a doutrina no sentido de que o crédito do ICMS relativo à operação anterior é o correspondente ao valor devido, e não ao efetivamente pago. O não pagamento, como assevera Sacha Calmon, é problema de fiscalização, ônus da Fazenda Pública e não pode ser atribuído ao adquirente, salvo os casos de conluio”⁸.

Este é, inclusive, o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo:

“O direito ao crédito pressupõe a incidência do tributo, não se condicionando à realização de uma efetiva cobrança por parte daquele que realiza a operação mercantil, ou presta os mencionados serviços. Sendo devido o ICMS nos negócios realizados entre vendedor-comprador; e prestador de serviço-tomador, é irrelevante tomar em conta os demais aspectos pertinentes à relação de direito privado, inclusive a liquidação do preço”⁹

Ademais, a quantia de ICMS destacada nas notas fiscais, subsiste, ainda que de modo intangível, no caixa da empresa, aguardando a apuração do período, não é transferida automaticamente, a cada operação, aos cofres públicos, tampouco atrelada ao recolhimento do imposto.

Vale ressaltar que os valores são escriturados juntamente com todos os outros pagamentos da empresa por seu contador, com o objetivo de averiguar se no final do período apurado **haverá ou não ICMS a recolher**, já que a apuração dos impostos não cumulativos dar-se-á por uma janela temporal, sendo possível ainda que o saldo de crédito supere os débitos.

⁸ MACHADO. Hugo de Brito. Utilização de créditos de ICMS antes do pagamento. Revista Dialética de Direito Tributário, v.55, São Paulo: Dialética, 2000, p. 87-88.

⁹ MELO. José Eduardo Soares de. ICMS – o direito a crédito, o momento de sua apropriação, e o “montante cobrado”. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 55, 200, p. 94.

4.3- Da repercussão econômica no preço

Normalmente presente em impostos referente ao comércio (ISS, ICMS e IPI) devido somarem os valores acrescidos, por exemplo despesas e tributos, ao preço original, a repercussão econômica no preço se dá quando há transferência dos valores provenientes de determinados tributos no preço, suportando assim, como consequência, o consumidor com o seu ônus econômico.

A partir desse contexto, a doutrina é consolidada, o que podemos verificar na obra de José Eduardo Soares de Melo, *in verbis*:

“Apenas os tributos que venham a compor um processo econômico é que poderão gerar o fenômeno da repercussão. As incidências tributárias que gravam o patrimônio do contribuinte, agregando-se a custos, despesas, acréscimos às margens de lucro, formam um montante caracterizado como preço, ou valor da operação, que dentro do ciclo operacional, passa a ser suportado pelos adquirentes, usuários e tomadores.”¹⁰

Em apertada síntese, são classificados como indiretos os impostos que autorizam tal translação do encargo econômico para outra pessoa, ou seja, diferente daquela definida por lei.

Nesse sentido, o Ilustre Kiyoshi Harada ensina que:

“O imposto indireto seria aquele em que ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica”.¹¹

Todavia, o consumidor será mero contribuinte de fato, já que o contribuinte de direito continuará sendo aquele que praticou o fato gerador.

Como consequência, o consumidor não será contribuinte, muito menos o responsável tributário, com efeito não haverá cobrança pelo não pagamento de imposto devido na operação já que inexistente relação jurídico tributária, tendo efeito para com este meramente econômico.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário 4.ª Ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 255

¹¹ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 28ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019, p.336

Desta feita, o contribuinte de direito permanecerá sendo responsável pelo recolhimento e, como consequência, caberá somente a ele a legitimidade de postular a restituição de valores pagos indevidamente.

Assim, o repasse do ônus econômico não exime o contribuinte de direito a cumprir suas obrigações tributárias sejam elas principais ou acessórias.

5- Breve síntese sobre a Teoria do crime

Os atos praticados em desobediência as normas positivadas no ordenamento jurídico pátrio são chamados de atos ilícitos.

Diante disso, fazendo uso de uma integração normativa, com o Direito Civil, para conceituar a expressão “ato ilícito” temos que:

“Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”

Desta senda, o ilícito tributário deve ter uma conduta, prevista em lei, advinda de uma ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência capaz de gerar dano ao Erário.

Assim, temos na esfera do Direito Tributário, os ilícitos tributários sendo gênero dos quais podemos ter como espécies a infração administrativa (não criminalizadora) e a infração penal.

Do mesmo modo, no âmbito Penal a infração penal também é gênero dos quais são espécies a contravenção penal e o crime.

Crime é a ação ou omissão humana, ou seja, a conduta humana que lesa ou expõe a perigo bens juridicamente protegidos por lei.

Por meio de um enfoque analítico, para que determinado ato seja considerado crime é necessário a análise da conduta, majoritariamente estudada, por meio de um conceito tripartido no qual serão avaliados o **fato típico**, a **ilicitude** e a **culpabilidade**.

CRIME		
Fato Típico	Ilicitude	Culpabilidade

Normalmente a análise do fato típico deve considerar não só a conduta do agente, mas também o resultado naturalístico, bem como o nexos causal e a tipicidade. Todavia, para crimes formais, nos quais há a dispensa do resultado naturalístico para sua consumação, como no caso da apropriação indébita, são apreciados somente dois requisitos **conduta** e a **tipicidade**.

O conceito de **conduta** pode ser diferente conforme a teoria adotada, mas em apertado resumo pode ser descrita como “*um agir humano, ou um deixar de agir, de forma consciente e voluntária, dirigido a determinada finalidade, devendo ser concebida como um ato de vontade com conteúdo*”¹².

Dentre as principais teorias estão a causalista, finalista e a social da ação. Para a teoria Causalista a conduta é toda ação humana voluntária, causadora de modificação no mundo exterior, para essa teoria dolo e culpa são analisados na culpabilidade.

CRIME (Teoria Causalista)		
Fato Típico	Ilicitude	Culpabilidade
		Imputabilidade
Conduta	(...)	Dolo e Culpa

Já para a teoria Finalista, a conduta é o comportamento humano (consciente e voluntário), dirigido a determinado fim. Assim, estuda-se a finalidade a qual foi dirigida determinada conduta. Nesta teoria, dolo e culpa são analisados dentro da conduta, ou seja, no fato típico.

¹² SALIM, Alexandre; AZEVEDO, Marcelo André de. Direito Penal (parte geral). 7ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 162.

CRIME (Teoria Finalista)		
Fato Típico	Ilicitude	Culpabilidade
		Imputabilidade
		Exigibilidade de conduta
Conduta	+	diversa
Fim		Potencial consciência da
Dolo e Culpa	(...)	Ilicitude

A teoria Social da Ação do mesmo modo considera o crime fato típico, ilícito e culpável, todavia os elementos dolo e culpa possuem dupla valoração, de modo que são apreciados tanto no fato típico quanto na culpabilidade, neste último caso com a finalidade da conduta analisada sob o ponto de vista socialmente relevante, o que torna o estudo vago e subjetivo.

Ainda há outras teorias que não analisam o crime propriamente dito e sim a finalidade do Direito Penal, com fulcro em estruturas sociológicas. Entre as principais está a Teoria Funcionalista Moderada ou Teleológica (Roxin) que considera como crime o fato típico, a ilicitude e a reprovabilidade, esta última sendo constituída da imputabilidade, potencial consciência da ilicitude, exigibilidade de conduta diversa e a necessidade da pena.

O delito de apropriação indébita é crime comissivo, ou seja, exige uma conduta positiva, a ação de apropriar-se. Todavia, o crime previsto no artigo 2º inciso II da Lei 8.137/1990 possui cunho híbrido ao expressar uma conduta de comissiva de deixar de praticar algo e uma omissão o efetuar o recolhimento no prazo legal..

Dentre as características da conduta estão que apenas o ser humano poderá praticar condutas penalmente relevantes (com exceção às pessoas jurídicas no caso dos crimes ambientais), a vontade é elemento da conduta (princípio da evitabilidade) e somente os atos projetados/exteriorizados adentram no conceito de conduta. (não pune cogitação, ideias e pensamentos).

São causa que excluem a conduta o caso fortuito (que decorrem de ação humana) e os de força maior (advindos da natureza). Desta forma, são situação imprevisíveis e inevitáveis que escapam da seara da vontade e como consequência não havendo conduta.

A **tipicidade** é um dos dois elementos do fato típico nos crimes formais. A tipicidade penal é formada pela tipicidade formal e a material. A tipicidade formal é a subsunção do fato a norma, ou seja, é a verificação se a conduta praticada se encaixa na norma positivada no direito. Já a tipicidade material é a lesão ou o perigo de lesão ao bem jurídico tutelado.

Constituem o tipo penal incriminador tanto elementos objetivos quanto subjetivos. Os elementos objetivos podem ser divididos em dois, no primeiro estão contidos a descrição dos aspectos materiais da conduta (por exemplo tempo, lugar e forma) e o segundo os objetivos normativos, ambos materializam a tipicidade formal. Os elementos subjetivos podem ser elencados como geral, ou seja, o dolo, e os especiais que dizem respeito a finalidade específica do agente, ou seja, o dolo específico.

Vale ressaltar que o tipo poderá ter a função indiciária, garantia ou ainda diferenciadora do erro.

A **ilicitude**, ou antijuricidade, é o segundo elemento do crime. Trata-se da contrariedade do fato praticado com o ordenamento jurídico, ou seja, é a prática do fato tipificado no Código penal ou Leis Especiais.

A ilicitude é dividida em formal e material, a primeira refere-se a ação/omissão humana que vão de contra a norma penal e a segunda diz respeito ao comportamento que causa lesão ao bem.

Há algumas teorias acerca da relação entre tipicidade e ilicitude, dentre elas a Teoria da Autonomia que prevê que não há relação entre os dois, a Teoria da Indiciabilidade ou também conhecida como "*ratio cognoscendi*" que traz a lição de que há uma presunção relativa de ilicitude a existência do fato típico, a Teoria da Absoluta Dependência ou "*ratio essendi*", prevê que a tipicidade e a ilicitude possuem dependência absoluta, ou seja, na falta de uma a outra deixa de existir. Até o ano de 2008, a doutrina majoritária adotava a Teoria da Indiciabilidade, todavia com o advento da lei nº 11.690/2008 cuja redação altera o artigo 386, VI do Código de Processo Penal tem-se adotado um comportamento pelo qual mitiga-se a teoria da indiciabilidade, cuja interpretação deve ser no sentido de caso haja dúvida se o fato típico é ilícito e o ônus da prova for da defesa, fundada dúvida o juiz absolverá.

O terceiro elemento do crime é a **Culpabilidade**, a doutrina conceitua como sendo “o juízo de reprovação do agente por ter praticado um fato típico e ilícito, quando podia entender o caráter ilícito deste fato e, assim, se motivar para agir conforme o direito”.¹³

Com efeito, a culpabilidade é composta de três elementos: Imputabilidade, potencial consciência da ilicitude e a exigibilidade de conduta diversa.

6- A expressão “cobrada” no crime de apropriação indébita tributária

Os crimes contra a ordem tributária têm como objetivo a proteção do interesse do erário, do patrimônio do estado e a ordem econômica pois lida com bens jurídicos de natureza supraindividual.

Especificamente sobre a apropriação indébita brilhantemente Leandro Paulsen traz em sua obra que:

*“Apropriação indébita é crime que conta com um tipo geral, cunhado no Próprio Código Penal (art. 168 do CP), com um tipo específico para os tributos em geral (art. 2º, II, da Lei nº 8.137-90) e, outro ainda mais especial para as contribuições previdenciárias (art. 168-A do CP)”*¹⁴

Assim, a apropriação indébita prevista no Código Penal¹⁵ é a conduta de *apropriar-se de coisa alheia móvel de que tenha posse ou detenção*. Caracteriza-se quando o agente inverte o título da posse e recusa a devolver a coisa apropriada, sendo cometida a título de dolo mediante elemento subjetivo especial.

Já o tipo penal previsto no artigo 2º inciso II da Lei 8.137/1990 reza que:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

*II – deixar de recolher, no prazo legal, o valor de tributo ou contribuição social, descontado **ou cobrado**, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos” (grifo e negrito nosso)*

¹³ SALIM, Alexandre; AZEVEDO, Marcelo André de. Direito Penal (parte geral). 7ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 297.

¹⁴ Paulsen, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 256.

¹⁵ Art. 168 CP. Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa

Desta feita, o núcleo do tipo penal estabelece que o marco inicial da conduta criminosa seria a conduta de não recolher a quantia esperada aos cofres públicos, no prazo legal. Nesse sentido, ensina ainda o Professor Leandro Paulsen:

“A apropriação indébita é tipo penal que não requer omissão quanto a prestação de declarações ou emissão de documentos, tampouco nenhuma fraude: basta o não recolhimento, no prazo, do tributo retido ou cobrado. Não pressupõe clandestinidade, mas a apropriação de valores de outrem, de coisa alheia, é elementar do tipo”.¹⁶

A linha de pensamento a seguir, ficará restrita a expressão “**cobrado**”, sem adentrar as especificidades quando descontado.

O Professor Hugo de Brito Machado muito bem explica que:

*“A rigor, a norma penal em exame refere-se ao **não pagamento, no prazo legal**, de tributo ou de contribuição social, descontado **ou cobrado**, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.*

A questão, portanto, está em saber o que devemos entender por tributo descontado ou cobrado.

*A nosso ver **só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado**, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de **disposição legal expressa**. Não aquele que, por **circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços**.” (Negrito nosso)¹⁷*

Ao tratar da expressão “cobrado”, o tipo penal refere-se às hipóteses de responsabilidade tributária e não os casos dos impostos indiretos e sua repercussão econômica no preço.

Por esta razão, muito bem pontua a Ministra Maria Tereza Moura em seu voto, no HC 399.109 do STJ, que o ônus econômico do ICMS embutido no preço tenha sido do consumidor cobrado, *in verbis*:

*“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. No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que **não é correto, juridicamente**, considerar que **o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele ‘cobrado’** ou ‘descontado’. O consumidor é, apenas, ‘contribuinte de fato’, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN (LGL\1966\26), art. 166). Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. **Sob esta perspectiva, é***

¹⁶ Paulsen, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 257.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 406

também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao consumidor. **Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo.**” (negrito nosso)

A este respeito, cumpre mencionar também o entendimento adotado pelo Ilustre Roque Antonio Carraza que, sabiamente, tem o entendimento sobre o tema no sentido de:

“O consumidor final da mercadoria é, apenas, o destinatário da carga econômica do ICMS. É ele quem suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, quem integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a Economia rotula de contribuinte de fato, que não tem nada a ver com o contribuinte de direito, isto é, com a pessoa que figura no pólo negativo da obrigação tributária.

(...)

Como o ICMS integra **o preço** da mercadoria, o consumidor final – voltamos a repetir – é mero contribuinte de fato. **Quem realmente tem o dever de recolher o quantum debeat é o comerciante, o industrial, ou o produtor que praticou a operação mercantil** (contribuinte de direito).

O que estamos procurando significar é que, na verdade, **o consumidor final não está recolhendo o ICMS. Apenas, ele vê embutido, no preço final da mercadoria, o imposto devido.** Devido – insistimos – pelo comerciante, pelo industrial ou pelo produtor.

O consumidor final não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não, que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante, o industrial ou o produtor, que praticou a operação mercantil. **Ainda que o comerciante, o industrial ou o produtor deixarem de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirão do dever de pagar o ICMS** (justamente porque são eles os contribuintes de iure).

Notamos que, no caso do ICMS, o repasse da carga econômica do tributo é feito à abertas e publicadas. Melhor dizendo, tudo é devidamente escriturado. Assim, as coisas se processam, exatamente para viabilizar o cumprimento do princípio da não-cumulatividade, isto é, para que, com acentuado grau de certeza, se possa compensar “o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (art. 155, § 2º, I, da CF).

(...)

O montante de ICMS a pagar é mero custo que o comerciante calcula previamente e integra ao preço final da mercadoria. Ele não cobra este tributo do consumidor final e nem poderia fazê-lo, já que este não é o sujeito passivo da exação.¹⁸

¹⁸ CARRAZA, Roque Antonio. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v. 2, nº 8, p 103-110, out/dez. 1994)

Novamente explicito que os valores de ICMS destacados em nota fiscal não tem o condão de “ser retido” automaticamente em face da ocorrência da mercantilização, tem seu propósito para controle e aplicação da não cumulatividade, e posterior apuração.

Com efeito, resta nítido que no crime de apropriação indébita tributária a conduta de “cobrar” o ICMS e tomar para si o valor correspondente deve ser cabalmente demonstrado.

Nesse sentido, Roque Antonio Carraza¹⁹ ensina que:

“No delito capitulado no art. 2º. II. Da Lei 8.137/1990 a conduta típica consoma-se quando o agente, tendo descontado o tributo de terceiro, deixa de recolhê-lo, a tempo e a hora, ao Erário, tomando para si os valores que detém.

Estamos percebendo, assim, que nosso Direito equiparou, por intermédio do mecanismo da ficção, as duas condutas delituosas, dando-lhes o mesmo tratamento jurídico. Portanto, o não recolhimento, nas condições apontadas, no tributo descontado ou cobrado de terceiro foi, por meio de uma ficção jurídica, equiparado à apropriação indébita.”

Vale ressaltar que a pseudo transferência dos encargos no preço é uma opção, que poderá ser efetuada ou não, pelo contribuinte de direito. Tal entendimento é referendado por Roque Antonio Carraza²⁰ que ensina que:

“O comerciante que não recolhe o ICMS dentro dos prazos que a lei assinala não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária. A fazenda Pública, neste caso, poderá – e ousamos dizer, deverá – executá-lo, nos termos da Lei 6.830/1980 (Lei das Execuções fiscais).

Mas apenas isso. Nunca esse inadimplemento poderá conduzi-lo a condenação criminal. Por quê? Porque sua conduta é atípica. E sem tipicidade não pode haver crime, nem, muito menos condenação.

(...)

O montante de ICMS a pagar é mero custo, que o comerciante calcula previamente e integra ao preço final da mercadoria. Ele não cobra esse tributo do consumidor final e nem poderia fazê-lo, já que este não é o sujeito passivo da obrigação. (negrito nosso)

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. Ver. Atual. Rio de Janeiro: Malheiros 2016, p. 768.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. Ver. Atual. Rio de Janeiro: Malheiros 2016.

Aliás, calha frisar que pelo entendimento trazido nas expressões “prove haver assumido o encargo” e “tê-lo transferido” constante no artigo 166 do Código Tributário Nacional, não necessariamente o contribuinte de direito repassará ao de fato, *in verbis*:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Por esta razão, sem a presença do termo elementar normativo do tipo “cobrado” não há como se criminalizar a conduta e por este motivo o fato era tido atípico anteriormente.

7- O dolo como elemento subjetivo especial no crime

Para a doutrina majoritária, dolo é a **consciência e a vontade** de efetuar os elementos constante no tipo penal, no caso da apropriação indébita, elementares da conduta.

O artigo 18, I do Código Penal traz a regra que o crime será doloso quando o *agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.*

Atualmente, existem algumas teorias sobre o dolo como: a teoria da representação (que entende que para existir o dolo basta a previsão do resultado), a teoria da vontade (na qual além da vontade de produzir o crime é necessário a previsão do resultado) e a teoria do assentimento (além da vontade é necessário assentir o resultado). No Brasil, para os casos de dolo direto, é adotada teoria da vontade.

Vale ressaltar que o mero dolo de não recolher o imposto seria deficiente para o agente incorrer em apropriação indébita, até porque não há no ordenamento jurídico definição legal para a expressão “dolo de apropriação”. Assim, para que haja a concretização do tipo penal é necessário o elemento subjetivo especial, ou seja, constatação da **vontade com o animus de apropriação tributária**, que PASMEN, restará sujeita a interpretação pelo operador do direito.

A apropriação restaria configurada caso não houvesse a devida escrituração e declaração. Os valores confessos, sem o dolo do específico, restariam configurando apenas um inadimplemento, não caracterizando crime.

Esse entendimento é referendado pela doutrina²¹, senão vejamos:

“Realmente, se não está presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao Fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida (...). A escrituração contábil da dívida para com a Fazenda Pública há de ser entendida como indubitosa e até eloquente manifestação, que é, do propósito de responder pela dívida. Propósito que, evidentemente, não se concilia com a vontade de apropriar-se”.

De outra senda, a apropriação indébita tributária está intimamente ligada a questão da substituição tributária, na medida que a lei determina que o substituto deverá efetuar a retenção do tributo e repassar ao Fisco. O substituto, ao não transmitir os valores retidos aos cofres públicos, incorrerá no tipo penal de apropriação, o que não é o caso do ICMS próprio.

Ademais, o não recolhimento do ICMS próprio no prazo legal não pode ser equiparado à apropriação de valor de terceiro, primeiramente pela ausência do dolo específico pois caso a intenção fosse essa, não haveria de ser feita a devida escrituração. De um segundo prisma, o valor não pertencia a terceiro, e sim ao próprio contribuinte. Desta feita, tentar efetuar “link” entre o valor de si, como de terceiro para tentar vincular um tipo penal de apropriação seria uma analogia in malam partem, o que é proibido em nosso ordenamento.

8- Da contumácia delitiva

O *r. acórdão* gerou a alteração jurisprudencial no sentido de criminalizar o não recolhimento do ICMS próprio declarado e não recolhido no prazo. Em que pese particularmente não concordar com o **overruling** sobre o tema, sedimentou-se entendimento que deve ser seguido devido sua repercussão geral.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2011, p. 420-421

Além do dolo de apropriação, como elemento subjetivo especial, é necessário a contumácia delitiva para que haja o fato típico, desde modo não criminalizando o mero inadimplemento.

O Ilustríssimo Ministro Roberto Barroso, no seu voto no acórdão²² às fls 32 e 33, ensina que:

*“A situação é diversa em relação aos devedores contumazes, que fazem do **inadimplemento seu modus operandi**. Trata-se de devedores que utilizam os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos. Quando promovidos atos de cobrança contra tais contribuintes, nos mais das vezes não se encontram bens penhorais e a execução mostra-se infrutífera”. (negrito nosso)*

A definição instintiva para contumácia seria uma espécie de inadimplência, que seja efetuada de modo reiterado e prolongado com objetivo de alavancar o modelo de negócio fazendo que com haja enriquecimento, proveniente de uma possível concorrência desleal.

Ainda traz de modo exemplificativo acerca do modo contumaz em seu voto o Ministro Roberto Barroso que no:

“inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de laranjas no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado, etc.”

Nesse sentido, os estados e Distrito Federal, através de suas entidades fazendárias, tem diferentes concepções acerca do que é considerado contumaz. O Estado de São Paulo, em sua Lei Complementar nº 1.320/2018, em seu artigo 19, traz a definição baseada em critérios:

*Artigo 19 -Ficará sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o **devedor contumaz**, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar **em pelo menos uma** das situações:*

I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;

II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das

²² Recurso Ordinário em Habeas Corpus – RHC 163.334 - STF

operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

§ 1º - Caso o sujeito passivo não esteja em atividade no período indicado nos incisos do “caput” deste artigo, será considerada a soma de até 12 (doze) meses anteriores.

§ 2º - Para efeito do disposto neste artigo, não serão considerados os débitos com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral prestada em juízo.

§ 3º - O enquadramento disposto nos incisos I e II não exclui os regimes especiais ou diferenciados aplicados quando a autoridade administrativa apurar a prática de atos sistemáticos de natureza grave que causem desequilíbrio concorrencial e prejuízo à arrecadação (negrito nosso)

Já, o Distrito Federal, por meio do Decreto nº 38.650/2017 em seu artigo 7º, entende que:

*Art. 7º Considera-se **devedor contumaz** o contribuinte que:*

I - em relação a cada estabelecimento, omitir-se habitualmente no cumprimento de obrigação relativa ao ICMS declarado em formato definido pela legislação tributária do Distrito Federal, em Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST ou apurado por meio de escrituração fiscal eletrônica, no todo ou em parte, caracterizando conduta orientada a prejudicar a concorrência ou dificultar a satisfação do direito de crédito da Administração direta e indireta do Distrito Federal;

II - em relação a cada estabelecimento ou profissional autônomo, omitir-se habitualmente no cumprimento de obrigação relativa ao ISS declarado em formato definido pela legislação, caracterizando conduta orientada a prejudicar a concorrência ou dificultar a satisfação do direito de crédito da Administração direta e indireta do Distrito Federal;

III - em relação a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, possuir créditos tributários inscritos em dívida ativa em valor superior a:

- a) 30% (trinta por cento) do patrimônio total da pessoa jurídica; ou*
- b) 30% (trinta por cento) do faturamento anual declarado pela pessoa jurídica em formato definido pela legislação tributária do Distrito Federal, em Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST ou apurado por meio de escrituração fiscal eletrônica.*

Parágrafo único. Não serão computados, para efeitos deste artigo, os créditos tributários cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do Código Tributário Nacional (negrito nosso).

Assim, cada Ente Federativo terá uma concepção diferente de contumácia, gerando assim elevadíssima insegurança jurídica em face de conceitos abertos e subjetivos, já que a Lei 8.137/1990, que trata da matéria, infelizmente não traz um conceito objetivo afim de nortear a atuação dos operadores do direito.

Ademais, em recente julgamento em repercussão geral sobre foi sedimentado que a ausência de contumácia ocasiona a atipicidade da conduta, *in verbis*:

*“A **ausência de contumácia** no não recolhimento do ICMS em operações próprias conduz ao reconhecimento da **atipicidade da conduta**. No caso dos autos, a conduta típica imputada ao réu restringe-se ao não recolhimento do ICMS relativo a 1 (um) mês. Portanto, nos termos do atual entendimento do STF, deve-se concluir que, embora a conduta do réu se subsuma formalmente ao artigo 2º, II da lei nº 8.137/1990, diante da **ausência de contumácia, não há tipicidade na conduta**, o que gera, por conseguinte, a absolvição do réu. STJ. 6ª Turma. AgRg no Resp 1.867.109-SC, Rel. Min. Laurita Vaz, julgado em 25/08/2020 (Info 679).*

9- Empresas em grave crise financeira

O Contribuinte que incorrer em grave crise financeira no qual esteja momentaneamente impossibilitado de efetuar o recolhimento do tributo declarado poderá não ser responsabilizado criminalmente.

Neste caso, não haverá a ilicitude, o segundo elemento caracterizador do crime, com fundamento no estado de necessidade, desde que haja a situação de perigo, no qual haverá o sopesamento entre bens juridicamente tutelados.

Ademais, caso a empresa esteja em ruínas poderá restar presente uma excludente de culpabilidade, ou seja, a inexigibilidade de conduta diversa, sendo supralegais por não estarem positivadas no ordenamento pátrio, não estando presente o terceiro elemento caracterizador, a culpabilidade.

Essa tese atualmente possui aplicabilidade nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90, no delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e no crime de descaminho. Ilustra-se, nesse sentido, Súmula nº 68 do TRF da 4ª Região:

“A prova de dificuldades financeiras, e conseqüente inexigibilidade de outra conduta, nos crimes de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias, pode ser feita através de documentos, sendo desnecessária a realização de perícia”.

10- Da prisão por dívida

A Constituição Federal e o pacto de San José da Costa Rica preveem que “*não haverá prisão civil por dívida, salvo nos caso de pensão alimentícia e a do depositário infiel*”

Contudo, em recente julgamento, a questão foi pacificada julgamento dos Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário com Agravo nº 999.425 de Santa Catarina, no qual ficou sedimentado o entendimento que as condenações advindas da lei nº 8.137/1990 não temo cunho civil e sim natureza penal, assim não caracterizando prisão civil, *in verbis*:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990. ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO PRÓPRIO. EMBARGOS ACOLHIDOS PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS, SEM MODIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO EMBARGADO.

*I – O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que os crimes previstos na Lei 8.137/1990 **não violam** o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição.*

*II – Conforme asseverado no acórdão embargado, a Lei 8.137/1990 tem **caráter penal**, visando **tutelar a ordem tributária e reprimir a sonegação fiscal**. Dessa forma, os delitos nela previstos **não se relacionam com a prisão civil por dívida**, vedada no art. 5º, LXVII, da Lei Maior.*

*III – O art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 prevê que é **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’.*

IV – A partir da definição estabelecida no art. 121 do Código Tributário Nacional – CTN, tem-se que a referida expressão ‘sujeito passivo de obrigação’ abrange tanto o contribuinte quanto o responsável tributário que, nessa qualidade, tenha recebido o valor do tributo de terceiros e não tenha repassado ao Fisco o que lhe era devido.

V – Embargos de declaração acolhidos para prestar esclarecimentos, sem modificação do acórdão embargado”. (negrito nosso)

CONCLUSÃO

Diante do exposto no presente artigo foi possível visualizar brevemente o overruling da atual jurisprudência pátria no que tange a criminalização do não recolhimento do ICMS próprio declarado dentro do prazo.

Com a decisão adotada pelo Supremo Tribunal Federal instaura-se na comunidade jurídica elevada insegurança jurídica devido ao fato da decisão de ter utilizado conceitos subjetivos e vagos para conceituar crime.

Com efeito, se faz necessária a modulação dos efeitos, que ainda não foi efetuada, para assegurar o princípio da irretroatividade, já que que o Egrégio Tribunal foi omissivo ao ficar silente acerca dos efeitos temporais da nova tese fixada.

Esse fato é corroborado pelo enorme número de Embargos Declaratórios, ainda não julgados, em face do acórdão proferido em 2019 com objetivo de aclarar os conceitos abertos e indeterminados como a “contumácia da conduta” para tipificar crime e não meramente a inadimplência, que teria cunho administrativo, bem como o “dolo específico” para conduta penal, que tanto irão impactar a sociedade.

Não resta dúvidas que o esvaziamento da infração administrativa tida como inadimplemento produzirá por via de consequência um congestionamento da via judicial no qual serão ajuizadas uma infinidade de ações criminais base nessa novidade jurisprudencial.

Todavia, sob pena do fato praticado ser tido como atípico, será necessário que todas as denúncias narrem minuciosamente os fatos, principalmente efetiva cobrança do imposto no preço final ao consumidor, bem como o dolo de apropriação e o comportamento contumaz, tudo isso baseado no princípio da congruência pois caso não tenhamos a subsunção de todos os elementos do crime ao fato não haverá a condenação, gerando assim uma infinidade de processos descenssários.

Como consequência, o ato decisório emitido Supremo Tribunal Federal provavelmente irá incentivar a sonegação fiscal na medida que ao invés das empresas escriturarem normalmente suas atividades, algumas poderão optar por sonegar, que via de regra é mais difícil de ser constada dada a impossibilidade dos Fiscos Estaduais

fiscalizarem a todos. Vale ressaltar que possível efeito da sonegação não é esperado já que os Entes Políticos não esperam queda de arrecadação.

Ademais, vale ressaltar, que o Projeto de Lei nº 6.520/2019, de autoria do deputado federal Alexis Fonteyne, encontra-se em tramitação na câmara dos deputados alterar a Lei nº 8.137/1990, com o objetivo de esclarecer a conduta descrita em seu artigo 2º, inciso II com o objetivo de tipificar somente os casos de responsabilidade tributária, sem abranger o tocante a conduta de deixar de recolher o imposto, o que, ao meu ver, seria um efeito backlash em prol do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- BERGAMINI, Adolpho. Curso de Tributos Indiretos, Vol I, ICMS. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- BERGAMINI, Adolpho. Curso de Tributos Indiretos, Vol III, ISS. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. Crimes contra ordem tributária. São Paulo Saraiva, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v.2, nº8.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020
- FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005
- HARADA, Kiyoshi. ICMS Doutrina e Prática. 2ª ed. Atlas, 2018
- LIMA, Renato Brasileiro. Legislação Criminal Especial Comentada. 6ª ed. Juspodivm, 2018
- MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra ordem tributária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SALIM, Alexandre; AZEVEDO, Marcelo André de. Direito Penal (Parte geral), 7ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

STOCO, Rui. Crimes contra ordem tributária. Revista dos Tribunais, 2016

STF, Informativo 963 (RHC 163334/SC, rel. Min. Roberto Barroso, julgamento em 11 e 12.12.2019. (RHC-163334))

OBRAS COMPLEMENTARES

BRECHO, Renato Lopes. Responsabilidade de Terceiros. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Direito Penal Tributário. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PEREIRA, Lucas Lobo. Responsabilidade Tributária e Desconsideração da Personalidade Jurídica. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2019.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Crimes Tributários – Extinção da Punibilidade e Sonegação. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2020.