

REFLEXÕES SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO

Reflections on the criminalization of the non-payment of regularly reported "ICMS"
Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 167/2020 | p. 129 - 147 | Maio / 2020
DTR\2020\6418

Bruno Tadeu Buonicore

Doutor em Direito (Direito Penal) – Summa Cum Laude – pela Universidade de Frankfurt – Alemanha, tendo sido bolsista de Doutorado Integral do DAAD – Deutscher Akademischer Austauschdienst (Serviço de Intercâmbio Acadêmico Alemão). Assessor de Ministro do STF. Professor da Universidade Católica de Brasília. Professor do Curso de Especialização em Ciências Penais (Pós-Graduação lato sensu) da PUCRS. Advogado licenciado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0536-268X> bruno.buonicore@gmail.com

Gilmar Mendes

Ministro do Supremo Tribunal Federal. Professor de Direito Constitucional nos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB) e do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Doutor em Direito pela Universidade de Münster, República Federal da Alemanha, Alemanha. gilmaracademico@gmail.com

Juliana Queiroz Ribeiro

Analista no Supremo Tribunal Federal. Especialista em Direito Constitucional. jubaqueiroz@gmail.com

Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Doutora em Direito (Direito Tributário) pela Universidade de Radboud, na Holanda. Procuradora Federal. Assessora de Ministro do STF. tarsilaribeirof@hotmail.com

Área do Direito: Penal; Tributário

Resumo: O objetivo do presente artigo é analisar o julgado recente do Supremo Tribunal Federal que criminalizou o não recolhimento de ICMS declarado. Para tanto, será apresentada a discussão em torno do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990. Tanto do ponto de vista penal quanto do ponto de vista tributário, serão construídas críticas doutrinárias ao referido julgado. Finalmente, são apontadas sugestões para uma revisão do tema.

Palavras-chave: Direito Penal Tributário – ICMS – Fraude Fiscal – Imposto declarado e não recolhido

Abstract: This article examines the recent judgment ruled by Brazil's Supreme Court that has criminalized the no payment of a specific type of indirect tax, called ICMS. In order to do so, the article presents the discussion around art. 2º, II, of Law 8.137/1990. It also provides a critical analysis of the decision from Brazil's Supreme Court both from criminal and tax perspectives. Finally, the article provides suggestion to a reexamination of the subject.

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

Sumário:

1.Introdução - 2.O elemento subjetivo especial do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 - 3.Os elementos normativos do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 - 4.Conclusão - 5.Referências

1.Introdução

Pouco antes do fim do ano judiciário, na Sessão Plenária de 18.12.2019, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334, fixou

a seguinte tese: “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 penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 (LGL\1990\43).”

No caso decidido pelo STF, tratava-se de sócios administradores de uma sociedade empresária que comercializava artigos para bebês. Ao realizar a venda de mercadorias a consumidores finais, a pessoa jurídica, embora tenha escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária.

A Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, dispõe em seu art. 2, inciso II, que constitui crime tributário: “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.”

A pergunta jurídico-dogmática que se coloca é: em que medida a conduta de deixar o comerciante de recolher ICMS próprio, escriturado e declarado, repassado economicamente ao comprador da mercadoria ou ao tomador do serviço, subsume-se ao tipo penal da apropriação indébita tributária?

O tipo penal tem sido objeto de estudos doutrinários e discussão jurisprudencial desde a entrada em vigor da lei e, apesar do posicionamento recente do STF, o que, em tese, representaria a estabilização do tema no cenário jurídico, parece que a questão acerca da criminalização do inadimplemento tributário não chegou ao fim. Isso porque, antes mesmo da proclamação do resultado do RHC pelo STF, o Partido Novo protocolou na Câmara dos Deputados, em 17.12.2019, o Projeto de Lei 6.520/2019, que propõe alteração do texto legislativo com o fim principal de excluir da esfera de atuação do Direito Penal o inadimplemento da obrigação tributária nas situações em que tenha havido a regular apuração e o registro do tributo devido.¹

A proposição de alteração legislativa, em verdade, faz ressoar no Congresso Nacional o posicionamento minoritário já defendido por Ministros do STJ e do STF, e que possui duas justificativas principais.

A primeira delas é a de que, para a configuração do tipo penal em comento, é necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do Fisco, ou seja, o dolo do tipo precisa estar acompanhado de um elemento subjetivo especial, qual seja, a fraude. Isso significaria que o mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, seria insuficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do Fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço. Tal animus se manifestaria pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se excluiria, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal.

A segunda justificativa se vale de uma interpretação que acaba por reduzir a abrangência do sujeito passivo do tipo penal. Defende-se que, ao se referir ao tributo “descontado ou cobrado”, o tipo penal estaria 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 analisado pelo STF no RHC 163.334, não haveria apropriação de tributo devido por terceiro, pois a própria empresa seria o contribuinte e o responsável tributário.

Nesse contexto de incerteza político-jurídica sobre o tema, o objetivo deste artigo é apresentar uma reflexão acerca da melhor interpretação constitucional do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), fazendo-se um contraponto entre o papel do Direito Penal Tributário e a problemática da inadimplência fiscal e suas consequências econômicas e sociais. Além disso, busca-se fazer algumas considerações sobre o alcance

do tipo penal, à luz de conceitos tributários, como responsabilidade tributária, sujeito passivo direto e indireto e repercussão econômica do tributo.

O artigo se estrutura em dois eixos principais: o primeiro discorre sobre o elemento especial do tipo penal previsto no art. 2, inciso II, da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43), e o papel do Direito Penal como ultima ratio. O segundo, intitulado "Os elementos normativos do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43)", explora conceitos tributários para decifrar o sujeito passivo do tipo penal no caso do ICMS.

2.O elemento subjetivo especial do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990

O legislador estabelece, no art. 2º da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), que os comportamentos descritos nos incisos I a V têm a mesma natureza de crime tributário que o tipo penal previsto no art. 1º. Diferentemente do que ocorre com o art. 1º, entretanto, o núcleo essencial do tipo incriminador em questão não é descrito no caput, senão em cada um dos referidos incisos, de forma autônoma.

Desse modo, pode-se dizer que "cada inciso do art. 2º constitui uma norma incriminadora com preceito primário autônomo, com a peculiaridade de que todos os incisos compartilhem o mesmo preceito secundário", qual seja, a pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa (BITTENCOURT, 2013, p. 159).

Diante disso, a subsunção dos fatos concretos ao art. 2º deve levar em consideração todos os elementos objetivos, normativos e subjetivos apontados, respectivamente, em cada um dos incisos I a V.

Transcreve-se o tipo penal em debate, previsto no inciso II do referido artigo de lei:

"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; [...]."

Nessa linha de raciocínio, acerca do inciso II, o dolo, com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não recolhê-los, deve, imperiosamente, ser levado em conta.

Tal elemento subjetivo resta demonstrado, por exemplo, quando o agente "dispõe efetivamente de dinheiro e não o recolhe como devido", com a intenção de fraudar (BITTENCOURT, 2013, p. 182-183).

Isso significa que o mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, é insuficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço. Tal animus se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal.

Em relação à importância dos elementos subjetivos do tipo (subjektive Deliktstatbestand) para a arquitetura dogmática do crime, esclarece Figueiredo Dias:

"E todavia, também estes elementos cumprem a função de individualizar uma espécie de delito, de tal forma que, quando eles faltam, o tipo de ilícito daquela espécie de delito não se encontra verificado." (FIGUEIREDO DIAS, 2007, p. 379)

Sobre isso, explica o doutrinador alemão Köhler que os elementos subjetivos especiais

descrevem maneiras de ofensas específicas ao bem jurídico que se perfectibilizam no ilícito-típico. Além disso, ensina o autor que esses elementos, ou características, definem a qualidade e a medida da ofensa causada pela realização do tipo objetivo (KÖHLER, 1997, p. 170).

No caso ora analisado, o tipo objetivo se caracteriza pelo não recolhimento do tributo devido, e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores que se manifesta pela ausência de sua devida declaração.

Sendo assim, quando uma clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato não é suficientemente levada a cabo pela acusação, estar-se-á diante de uma verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de uma dívida fiscal.

Dessa maneira, Hugo de Brito Machado afirma:

“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.” (MACHADO, 2011, p. 420-421)

Nesse sentido, veja-se trecho embargado do acórdão proferido nos autos do RE 999.425, tema 937 da repercussão geral, que versa sobre o mesmo tema:

“Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a ultima ratio para utelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.” (STF, ARE 999.425, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 10.02.2017)

No ponto, relevante demarcar a diferença do tipo em análise com o tipo da apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do Código Penal, cuja configuração dispensa a demonstração do especial fim de agir ou do dolo específico de fraudar a Previdência Social. Nas palavras de Leandro Paulsen:

“Ressalto que não há necessidade de comprovação do dolo de se apropriar dos valores destinados à previdência social. O dolo do crime de apropriação indébita previdenciária é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, dentro do prazo e das formas legais, não se exigindo o animus rem sibi havendi, sendo, portanto, descabida a exigência de se demonstrar o especial fim de agir ou dolo específico de fraudar a Previdência Social, como elemento essencial do tipo penal. Aliás, o próprio STF já decidiu, conduzido pelo Ministro Ayres Britto, que, ‘quanto ao delito de apropriação indébita previdenciária, o elemento subjetivo animador da conduta típica do crime de sonegação de contribuição previdenciária é o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária’.” (PAULSEN, 2017)

Vale dizer que qualquer tentativa de equiparação da apropriação indébita tributária com a apropriação indébita previdenciária “não deve ser interpretada em detrimento do acusado para facilitar a sua incriminação” (BITTENCOURT, 2013, p. 181).

Imperioso esclarecer sobre a questão que, no caso do ICMS próprio, não há apropriação de um valor pertencente a terceiro, não havendo a presença do elemento da quebra de confiança depositada no substituto tributário que justifica o ilícito penal como modalidade de fraude.



Tal operação tratar-se-ia, de todo modo, de uma analogia in malam partem, vedada em nosso ordenamento. O instrumento hermenêutico da analogia não poderia ser utilizado, nesse caso, para suprir a necessária demonstração da vontade ardilosa de se apropriar dos valores devidos.

O STF já firmou entendimento repudiando essa forma de interpretação em sede de direito penal:

“O sinal de TV a cabo não é energia, e assim, não pode ser objeto material do delito previsto no art. 155, § 3º, do Código Penal. Daí impossibilidade de se equiparar o desvio de sinal de TV a cabo ao delito descrito no referido dispositivo. Ademais, na esfera penal não se admite a aplicação da analogia para suprir lacunas, de modo a se criar penalidade não mencionada na lei (analogia in malam partem), sob pena de violação ao princípio constitucional da estrita legalidade. Precedentes. Ordem concedida.” (STF, HC 97.261, Rel. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 12.04.2011)

Na mesma direção, a doutrina, ao descrever o tipo penal em debate, prevê expressamente a não declaração da espécie tributária como manifestação do ardil do agente e elemento indispensável do tipo penal: “(II) desconto e cobrança de tributo, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, não declarado e não recolhido aos cofres públicos” (RUIVO, 2019, p. 73, grifo nosso).

Em face da ausência de uma demonstração clara de tal elemento subjetivo específico, estaremos inevitavelmente diante de simples criminalização do inadimplemento e, portanto, de fato atípico. A criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere, de forma grave, tanto a Constituição Federal quanto o Pacto de São José da Costa Rica.

Nesse sentido, a Carta Magna e o referido Pacto Internacional dispõem de forma clara:

“Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.” (CF (LGL\1988\3), art. 5º, inciso LXVII).

“Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.” (CADH, art. 7.7).

Desse modo, o que a norma penal ou “o bom senso repele é responder a liberdade individual pelo pagamento de dívidas, salvo em caso de fraude. A liberdade individual poderá responder pela fraude, e não pela dívida em si” (DÓRIA, 1960, v. 4, p. 683).

De fato, em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em discussão, a intervenção criminal só se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal.

Na falta da demonstração de tal elemento determinante do tipo, resta cristalino o vilipêndio tanto da proibição constitucional à criminalização do mero inadimplemento quanto do próprio princípio da não culpabilidade (CF (LGL\1988\3), art. 5º, LVII e art. LXVII), já que se pressupõe, implicitamente, na operação de imputação, um ardil (fraude, sonegação, dissimulação) não demonstrado.

Sendo assim, uma interpretação constitucional do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43) deve levar em conta o animus de fraude do agente, sob pena de fomentar-se uma política criminal arrecadatória, que subverte as garantias penais fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito. O direito penal tributário exige, sempre, uma exegese constitucional que o impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios.

Em se tratando de direito penal tributário, no marco da chamada expansão do direito penal contemporâneo, precisamente descrita por Silva Sánchez (La expansión del derecho penal, 2001), às tradicionais funções da pena de retribuição e prevenção soma-se uma nova finalidade, injustificada e inconstitucional, a meramente arrecadatória:

“E com isso tem-se a última característica desse novo direito penal tributário: a desconfiguração de um bem jurídico, em seus contornos garantistas, para um etéreo, intangível (a ordem tributária), em cujo nome desfigura-se o direito penal a serviço de interesses estatais outros.” (TANGERINO, Davi. De Paiva Costa; CANTERJI, Rafael, 2007, p. 43)

Nesse preciso sentido, a doutrina repisa a necessidade de uma interpretação constitucional do tipo penal discutido:

“A nosso ver, a norma do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43), deve ser interpretada em conformidade com a constituição. Seu alcance, assim, abrangerá somente aquelas situações nas quais o não pagamento do tributo envolva um artifício qualquer, que impossibilite a cobrança pelos meios ordinários, da quantia devida à Fazenda a título de tributo.” (MACHADO, 2011, p. 421)

Importante ressaltar, nessa toada, que um direito penal tributário que sobrepõe interesses arrecadatórios a garantias individuais fundamentais avança um limite não permitido pela ordem constitucional, ofendendo, assim, o princípio da subsidiariedade.

Destaca-se que grande parte da doutrina do direito penal, na atualidade, defende posicionamento no sentido de descriminalizar irregularidades meramente administrativas e atribuir ao direito penal apenas aquelas condutas finalisticamente direcionadas ao cometimento de lesões a bens jurídicos de natureza constitucional (ROXIN, 1997, p. 53-54 e p. 199-201).

A afirmação de que existem condutas que, pelo seu grau de ofensividade, devem ficar a cargo do direito administrativo sancionador e não do direito penal, tal qual ocorre com as Contraordenações, em Portugal, e a Ordnungswidrigkeit, na Alemanha, não significa que não haja um grau de reprovabilidade Estatal sobre a conduta do cidadão que deixa de recolher os seus impostos devidos.

A inadimplência fiscal representa problema bastante grave, tanto do ponto de vista econômico quanto social, devendo ser levada bastante a sério e enfrentada com vigor pelas vias administrativas adequadas, quando não for uma questão para o direito penal, como ocorre com o caso em tela.

A delimitação do espaço legítimo de atuação do direito penal no âmbito dos crimes tributários, com a exclusão de condutas que não possuem uma carga de reprovabilidade suficiente para provocar a intervenção criminal dentro de uma noção de ultima ratio, também não significa que não seja legítima a criminalização da fraude fiscal em nosso ordenamento.

A fraude fiscal, em suas diversas modalidades, deve ser exemplarmente combatida pelo direito penal, sendo a persecução penal e a aplicação de pena plenamente justificadas, tanto por seu aspecto retributivo quanto preventivo, desde que restem devidamente comprovados os seus pressupostos objetivos e subjetivos.

3.Os elementos normativos do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990

No caso analisado pelo STF, além da apontada ausência do elemento subjetivo especial do injusto (fraude) e feitas as ponderações pertinentes sobre as questões criminológicas e político-criminais, necessária se faz a análise dos elementos normativos do tipo penal no caso de não recolhimento de ICMS declarado, quais sejam, descontado e cobrado.

Como assentou a Ministra Maria Tereza Moura, do STJ, o ponto fulcral da questão reside em saber como se deve interpretar a expressão típica tributo “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação”. Confira-se um trecho do voto proferido no HC 399.109:

“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 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.” (grifo nosso)

Para uma correta interpretação do assunto estudado, portanto, faz-se necessário compreender como funciona a incidência e a cobrança do ICMS sob o ponto de vista tributário. Passa-se, então, a discorrer uma breve análise do tema sob o aspecto tributário.

O tipo penal em comento dispõe que constitui crime “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”. Isto é, para que haja a incidência do tipo penal, faz-se mister que o sujeito passivo desconte ou cobre tributo ou contribuição social e não o/a recolha no prazo legal.

O ICMS é um imposto que incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (art. 155, II, da Constituição Federal) e tem como característica a não cumulatividade, o que significa que o imposto incide sobre cada operação de forma integral e o sujeito passivo pode se creditar do que foi pago na fase anterior da cadeia.

Em sendo assim, o contribuinte de ICMS opera com uma conta de créditos e débitos, de maneira que, na entrada de um produto, ele se credita do valor pago na operação precedente e se debita do valor incidente de ICMS, quando da saída do mesmo produto. Depois, realiza uma compensação do que foi pago na entrada do produto com o devido na saída desse produto e analisa se há imposto a pagar. Um exemplo hipotético pode ajudar a entender como funciona o ICMS, confira-se:

	Fabricante	Atacadista	Varejista
Valor da venda	R\$ 100	R\$ 150	R\$ 200
Alíquota	18%	18%	25%
Crédito de ICMS	0	R\$ 21,95	R\$ 32,92
Débito de ICMS	R\$ 21,95	R\$ 32,92	R\$ 66,66
Valor a recolher ICMS	R\$ 21,95	R\$ 10,97	R\$ 33,74



É claro que esse exemplo foi dado de forma simplificada e didática a fim de facilitar a compreensão do tema, pois, na prática, o contribuinte vai escriturar todas as operações realizadas em determinado mês, o que significa que vão ser creditados todos os valores pagos nas etapas anteriores da mercadoria a fim de compensá-los com todos os valores devidos nas saídas das mercadorias. Com isso, já se percebe que, quando da venda de uma mercadoria para o consumidor final, os valores a serem recolhidos a título de crédito de ICMS relativos a essa mesma mercadoria não ingressam de forma vinculada, isto é, direcionadas ao pagamento do ICMS relativos a mesma mercadoria.

Ao revés, o valor é escriturado na contabilidade da empresa junto com os demais pagamentos, a fim de investigar se haverá ICMS a recolher ao final do período. Inclusive, mesmo que haja incidência de ICMS em determinadas mercadorias e pagamento do preço total da mercadoria pelo consumidor final, pode ocorrer que o comerciante tenha imposto zero a recolher ao final do mês, diante da existência de um valor igual ou superior a compensar a título de ICMS. Conforme esclarecido por André Moreira:

"Na apuração dos tributos não-cumulativos por período de tempo, é possível que em determinada competência o valor dos créditos supere o dos débitos. Nessa hipótese, o saldo credor deverá ser transportado para os períodos seguintes, podendo haver acúmulo de créditos ao longo de meses ou anos, até que surjam débitos compensáveis." (MOREIRA, 2012, p. 140)

Em síntese, ao final do mês, analisa-se o total de créditos adquiridos na entrada das mercadorias com o total devido na saída das mesmas mercadorias, devendo ser pago o ICMS remanescente, se houver.

Explicada, em linhas gerais, a incidência do ICMS, cabe agora analisar quem participa da relação jurídico-tributária. Afinal, o tipo penal se refere à ação de "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado", o que naturalmente pressupõe a existência de um tributo que foi descontado ou cobrado.

Conforme previsto no art. 4º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (LGL\1996\37), o contribuinte do ICMS:

"é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior."³

O contribuinte do ICMS, portanto, é o comerciante. Deve-se esclarecer que o presente artigo trata do ICMS próprio e não do devido em razão de substituição tributária, a qual ocorre quando a lei expressamente atribui a responsabilidade pelo pagamento do ICMS a um terceiro que não é o contribuinte. Em sendo assim, na situação tratada no presente artigo, e lembrando que o ICMS incide em cadeia, pode-se afirmar que quanto mais longa a cadeia, mais contribuintes de ICMS existirão. Entretanto, independentemente de quão longa a cadeia de circulação de mercadoria seja, o consumidor final não é contribuinte de ICMS. O consumidor final é um mero adquirente da mercadoria e se encontra fora da relação jurídico-tributária do ICMS.

Conforme exhaustivamente exposto, o tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43) exige o não recolhimento de tributo descontado ou cobrado. Ora, como o comerciante pode ter cobrado ou descontado tributo de quem não participa da relação jurídico-tributária por expressa disposição legal?

Percebe-se, assim, que o consumidor final não paga tributo, o consumidor final paga o preço pela mercadoria. O tributo é de responsabilidade do comerciante, este sim é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária como contribuinte.

Por sua vez, sobre as expressões "desconto ou cobrado" importante a seguinte

definição:

“A rigor, a norma penal em exame refere-se ao não pagamento, no prazo legal, de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; A questão, portanto, está em se 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.” (MACHADO, 2011, p. 406)

Como se depreende do ensinamento doutrinário, os termos descontado e cobrado, elementos normativos do tipo sem os quais não há que se falar em crime, não devem ser aplicados a casos em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.

Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídico-tributária.

No caso examinado pelo STF, os pacientes eram administradores de uma empresa contribuinte de ICMS (sujeito passivo da relação jurídico-tributária) e, embora tenham registrado a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixaram de adimplir a obrigação tributária. Não há apropriação de tributo devido por terceiro, pois o tributo é devido pela própria empresa. Não havia previsão de hipótese de substituição tributária.

Leandro Paulsen discorre sobre o crime de apropriação indébita tributária:

“A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária. Dá-se quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação legal. Também ocorrerá quando a regra matriz de substituição tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse”. (PAULSEN, 2017, p. 501)

É certo que, em notas fiscais, destaca-se o valor do ICMS do valor das mercadorias e serviços (art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/1996 (LGL\1996\37)). No entanto, essa indicação para fins de controle e de aplicação da sistemática da não cumulatividade não significa que o ICMS deixe de compor o preço de venda das mercadorias.

Reitere-se que o ICMS não funciona como imposto retido. Isso quer dizer que o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação comercial, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao seu caixa, ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado, depois de considerada a compensação de créditos.

O caráter indireto do ICMS também não permite afastar seu ingresso no patrimônio do vendedor como receita. Se, por um lado, qualquer contribuinte procura repassar qualquer gravame econômico do tributo quando possível (MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B., 1980. p. 322), por outro, o contribuinte de direito não é obrigado a repassá-lo ao contribuinte de fato, como atestam o art. 166 do CTN (LGL\1966\26) e a Súmula 546/STF.

Ademais, é cediço em Economia do Setor Público que nem sempre o sujeito passivo da obrigação tributária será, também, aquele que efetivamente irá suportar o ônus tributário. Há, inclusive, um ramo específico da ciência econômica que estuda esse assunto. É a incidência tributária (tax incidence) ou teoria da incidência fiscal.

Merecem destaque as três regras de incidência tributária, constantes da obra de Jonathan Gruber (2009, p. 317-323), professor do Massachusetts Institute of Technology

A primeira e mais importante regra de incidência tributária, segundo o professor, é que a “carga legal de um imposto não descreve quem efetivamente sofre a carga do imposto”, fazendo sentido a distinção entre incidência legal e incidência econômica. A segunda regra diz que “o lado do mercado sobre o qual o imposto é lançado é irrelevante para a distribuição das cargas do imposto”. Por fim, a terceira regra dispõe que “participantes com oferta ou demanda inelástica assumem a carga do imposto; participante com oferta ou demanda elástica a evitam”.

Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual.

Na realidade, ele constitui disponibilidade econômica que integra o preço e é empregado consoante o discernimento do vendedor, ainda que eventualmente seja contabilizado o ônus tributário, após consideração dos respectivos créditos no período de apuração.

Posto isso, não se pode compreender o comerciante como um mero intermediário, recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando-o, prontamente, ao Estado. Não procede, portanto, a afirmação de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa.

Vale salientar que a diferenciação entre impostos diretos e indiretos e, conseqüentemente, entre contribuinte de direito e de fato, é há muito rechaçada pela doutrina tributarista,⁴ tendo em vista sua inutilidade do ponto de vista jurídico. Afinal, o “contribuinte de fato” não é contribuinte de acordo com o inciso I do art. 121 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que contribuinte é aquele que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Confirma-se o que diz Alfredo Becker sobre o tema:

“Toda a vez que o fenômeno da repercussão do tributo entra na linha de raciocínio dos tribunais, legisladores e ministros, a argumentação desenvolvida caracteriza-se por aquela simplicidade da ignorância apontada por SELIGMAN. Esta simplicidade da ignorância manifesta-se pela aceitação das ‘teorias’ a seguir indicadas:

a) Simplicidade da ignorância: Tributo indireto repercute. É inacreditável que ainda hoje se proferem acórdãos e promulgam-se leis baseadas na ‘obviedade científica’ desta teoria que, já no século passado, a Ciência condenou e que a doutrina, há cinquenta anos, vem demonstrando sua total errônea. Além disso, nos últimos trinta anos, a doutrina demonstrou que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob qualquer critério, não tem fundamento científico nem é praticável e deve ser abolida no tríptico plano: técnico, administrativo e jurídico.

b) Simplicidade da ignorância: Por sua própria natureza alguns tributos repercutem e outros não. O raciocínio baseado nesta premissa é ingênuo e denuncia superficialíssima noção do fenômeno da repercussão, porque todos os tributos repercutem. Noutras palavras, os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social. Além disso, a previsibilidade da repercussão econômica e a constatação dos resultados efetivos da repercussão alcançam-se por aproximação ainda distante e nebulosa, mediante utilização de princípios financeiros extremamente complexos e cujos resultados ainda são de natureza macroeconômica.” (BECKER, 2018, p. 576-577)

A distinção entre contribuinte de direito e de fato, portanto, trata de matéria que pode ter relevância sob o ponto de vista econômico, não jurídico,⁵ e muito menos para conferir efeitos mais gravosos no âmbito penal.

Nessa linha, destaca-se o parecer de Alamiro Velludo Salvador Neto sobre a questão ora estudada, datado de 15 de janeiro de 2019:

“O tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8137/1990 (LGL\1990\43), no que se refere ao ICMS, atinge apenas o substituto que cobra e recebe o ICMS/ST por fora do preço, mas não o repassa ao Estado (substituição tributária para a frente). É atípica a conduta de omissão de recolhimento de ICMS próprio, ainda que embutido no preço. Isso porque o adquirente não é contribuinte deste imposto, não havendo aqui cobrança ou desconto de valor tributário. O contribuinte apenas paga o preço total da mercadoria, não possuindo sujeição alguma perante o Fisco. Em resumo, não se pode confundir dever jurídico-tributário que recai sobre o empresário-contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente.”⁶

Perceba-se que o comerciante está sendo denunciado pelo crime conhecido como de apropriação indébita tributária. Ora, como o comerciante pode se apropriar de algo que ainda é dele? O consumidor, reitera-se, não participa da relação jurídico-tributária.

Diante do exposto, percebe-se que a interpretação que acabou prevalecendo no âmbito do STF em torno do inciso II do artigo 2 da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43) não se sustenta do ponto de vista tributário.

4. Conclusão

A inadimplência fiscal representa problema bastante grave, tanto do ponto de vista econômico quanto social, uma vez que as receitas tributárias constituem fonte principal de financiamento das atividades estatais e das políticas públicas. A tributação não é apenas um poder do Estado. Pagar tributos é um dever fundamental do cidadão, que deve colaborar para a efetivação dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal e nas leis brasileiras.

Contudo, é necessária a diferenciação entre a inadimplência e a fraude fiscal. Essa diferenciação é consentânea com a finalidade do Direito Penal, além de ser impositiva sob a ótica constitucional. A delimitação do espaço legítimo de atuação do direito penal no âmbito dos crimes tributários, com a exclusão de condutas que não possuem uma carga de reprovabilidade suficiente para provocar a intervenção criminal dentro de uma noção de ultima ratio, também não significa que seja vedada a criminalização da fraude fiscal em nosso ordenamento.

A fraude fiscal, em suas diversas modalidades, deve ser exemplarmente combatida pelo direito penal, sendo a persecução penal e a aplicação de pena plenamente justificadas, tanto por seu aspecto retributivo, quanto preventivo.

Em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em discussão, a intervenção criminal só se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente. A fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal.

Logo, acredita-se que a melhor interpretação para o art. 2, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43) é aquela que compatibiliza a necessária reprovação da conduta do agente que deixa de pagar os tributos, mas também que respeita as garantias penais fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito.

Além disso, do ponto de vista tributário, defende-se que o tipo penal da apropriação indébita tributária está estritamente relacionado à substituição tributária. Isso significa que, para a ocorrência do tipo, faz-se necessário que o sujeito passivo da obrigação tributária desconte ou cobre tributo ou contribuição social e não o/a recolha aos cofres públicos no prazo legal.

No caso do ICMS, independentemente de quão longa seja a cadeia de circulação de

mercadoria, o consumidor final não é contribuinte do imposto, e sim mero adquirente da mercadoria, encontrando-se fora da relação jurídico-tributária. O tipo penal previsto no art. 2, inciso II, da Lei 8137/1990 (LGL\1990\43) exige o não recolhimento de tributo descontado ou cobrado e isso não é possível em face daquele que não participa da relação jurídico-tributária. Em sendo assim, no caso analisado pelo STF, entende-se que não há apropriação indébita de tributo devido por terceiro, pois o tributo é devido pela própria empresa.

Com a tramitação do Projeto de Lei 6.520/2019 no Poder Legislativo, espera-se que a matéria seja debatida de maneira efetiva no Congresso Nacional, prevalecendo o entendimento que se sustenta do ponto de vista tributário e, principalmente, do ponto de vista constitucional.

5.Referências

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BITTENCOURT, C. Roberto. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

DÓRIA, A. de Sampaio. Direito Constitucional. 1960, v. 4.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. Direito Penal. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2007.

GRUBER, Jonathan. Finanças Públicas e Política Pública. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KÖHLER, Michael. Strafrecht. Berlim: Springer, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2011.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MUSGRAVE, Richard A; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças Públicas: teoria e prática.

Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1980.

PAULSEN, L. Curso de direito tributário completo. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

ROXIN. Derecho Penal. 1997.

RUIVO, Marcelo. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43)): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 160, ano 27, p. 57-84. São Paulo: Ed. RT, outubro 2019.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael. Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no welfare state e no neoliberalismo. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coord.). Direito Penal Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

1 O Projeto traz as seguintes propostas de alteração (grifadas em itálico): Art. 2º. O art. 2º, inciso II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 2º [...] II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado de substituído tributário, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos, a fim de fraudar a fiscalização tributária; [...]" Art. 3º. Fica acrescentado ao art. 2º da Lei 8.137, de 27

de dezembro de 1990, o seguinte parágrafo único: "Parágrafo único. Não configura crime de que trata o inciso II do caput o mero inadimplemento de tributo regularmente declarado na forma da legislação aplicável".

2 Deve-se salientar que o ICMS é calculado "por dentro", o que significa que o imposto inclui na sua própria base de cálculo.

3 O parágrafo único desse mesmo artigo trata de outras hipóteses em que é possível a caracterização do contribuinte de ICMS, mas que não tem relação com o presente artigo, confira-se:

"É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada ao caput do parágrafo pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)

I- importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)

II- seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III- adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002)

IV- adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada ao inciso pela Lei Complementar nº 102, de 11.07.2000)".

4 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 143; TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira. São Paulo: Ed. RT, 2014. p. 220-221; CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 605; BOTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares. Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 87.

5 A rigor, o único efeito prático dessa diferenciação é em relação à restituição dos tributos, conforme previsto no art. 166 do CTN.

6 SALVADOR NETTO, Almiro Velludo. Consulta Jurídica. São Paulo: Universidade de São Paulo, Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia, 15.01.2019.