

A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO PELO CONTRIBUINTE E O (DES) ENQUADRAMENTO COMO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

MATHEUS BRAGA DE ALMEIDA SILVA *

RESUMO

A presente pesquisa tem por finalidade verificar se a conduta do contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, que deixar de recolhê-lo na forma e prazos previstos em Lei, se enquadra no tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, qual seja, o Crime de Apropriação Indébita Tributária. Para chegar-se à conclusão do questionamento, o Trabalho abordará os aspectos conceituais do ICMS, a exemplo da análise do fato gerador do tributo, sua hipótese de incidência, o princípio da não-cumulatividade, o método de apuração e as hipóteses de responsabilidade. Também será abordado o cenário da jurisprudência pátria e a expectativa de resolução da matéria nos tribunais superiores.

PALAVRAS-CHAVE

Apropriação Indébita Tributária, Constituição, crime, ICMS, recolhimento, consumidor de fato, consumidor de direito.

* Advogado, associado à sociedade de advogados Oliveira Marques Benfica Advocacia-MG. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos - MG. Pós-Graduado em Direito Penal pela Universidade Cruzeiro do Sul - SP. Pós-Graduado em Direito Empresarial pela Faculdade Legale

INTRODUÇÃO

A pesar de serem áreas que a princípio se divergem de maneira considerável, o Direito Tributário e o Direito Penal se relacionam em determinadas situações, motivo pelo qual atualmente se mostra necessária a compreensão e aprendizado de ambos, na tentativa de solucionar problemas que são apresentados no cotidiano de um escritório

de advocacia, principalmente considerando o contexto atual brasileiro, em que a sociedade anseia por justiça, se incluindo, por sua vez, a justiça no âmbito tributário.

Com isso, nascem, indubitavelmente, discussões que correlacionam as esferas do Direito supracitadas, na qual se inclui a possibilidade de enquadramento da conduta do contribuinte que, por motivos diversos, deixa de recolher o ICMS próprio, no tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, qual seja, o Crime de Apropriação Indébita Tributária, tema que será abordado neste artigo.

Assim, as dúvidas centrais que buscamos solucionar no presente trabalho são as seguintes: 1) A falta de recolhimento de ICMS próprio pelo contribuinte se enquadra na conduta de apropriação de indébito de natureza tributária? 2) Caso a resposta da pergunta anterior seja negativa, quais são os fatores que ensejam a falta de configuração do crime?

O estudo do tema é de suma importância não somente do ponto de vista técnico, mas também por motivos sociais, haja vista que a situação narrada pode ultrapassar as consequências que se imagina para uma típica falta de recolhimento de tributos, a exemplo da intimação do contribuinte para pagamento do tributo, ser parte em processos administrativos com fins estritamente de cobrança, aplicações de multas ou mesmo a execução fiscal do crédito tributário. Isso porque a norma descrita no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 prevê a possibilidade de privação da liberdade do contribuinte supostamente inadimplente, penalidade mais gravosa e que gera, ou deve gerar, maior preocupação para o (s) envolvido (s).

Inclusive, é de importante menção o fato de que, atualmente, não é incomum a utilização da norma penal em questão pelos órgãos de fiscalização tributária, que se valem de menções ao dispositivo nos autos de infração lavrados em face dos contribuintes, para “informá-los” que se não realizarem o pagamento do tributo, a cópia do processo administrativo será encaminhada ao Ministério Público para investigação, em caráter coercitivo e intimidativo.

Com efeito, não se desconhece que há entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, no sentido de que o contribuinte de ICMS que declara o imposto e, por consequência, repassa o ônus tributário a terceiro mediante a inserção do custo no preço da mercadoria, pratica o crime de Apropriação Indébita Tributária. Aliás, a matéria será apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163334.

Entretanto, independentemente do lado adotado no debate, é imprescindível que o contribuinte tenha à disposição todo o aparato jurídico necessário para promoção de sua defesa, tanto administrativamente quanto judicialmente.

Como se verá adiante, o posicionamento adotado no presente artigo é inverso ao exposto acima, ou seja, não se considera que a conduta do contribuinte que declara o ICMS, repassa o ônus tributário a terceiro e não recolhe o tributo aos cofres do Fisco Estadual, seja considerada crime contra a ordem tributária, por não enquadramento da situação ao tipo penal disposto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Para demonstrar o posicionamento adotado, o Artigo abordará os aspectos conceituais do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, que perpassa pela análise do fato gerador do tributo, sua hipótese de incidência, o princípio da não-cumulatividade, o método de apuração e as hipóteses de responsabilidade.

Quanto a metodologia de pesquisa, optou-se pela dedutiva, na medida em que, a partir da análise e raciocínio sobre premissas, buscou-se a conclusão lógica acerca da temática que se propõe o estudo.

Para desenvolver a presente proposta, é necessário a consulta de material pertinente à definição do sistema conceitual da pesquisa e à sua fundamentação teórica. Destarte, a técnica utilizada, qual seja, bibliográfica e documental, servirá para identificar como a literatura especializada trabalha os principais conceitos sobre o tema proposto (GIL, 2019).

Assim, a revisão bibliográfica ficará a cargo de identificar e analisar o que se discute sobre o crime de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, bem como da conduta de não recolhimento do ICMS pelo contribuinte, para se chegar à conclusão do enquadramento ou não ao tipo penal. Para tanto, foram analisados materiais como livros, artigos e jurisprudências dos tribunais pátrios, dos quais podemos extrair conceitos que auxiliam na resolução do problema.

1. ASPECTOS CONCEITUAIS DO ICMS

Antes de adentrar propriamente na discussão acerca da falta de recolhimento de ICMS pelo contribuinte e pela configuração do crime de Apropriação Indébita Tributária, mister abordar os aspectos conceituais do ICMS, de modo a entender a sistemática de cobrança pelo Fisco Estadual, sobre o que recai o ônus tributário, qual o momento do surgimento da obrigação, dentre outras questões que serão levantadas no presente tópico.

Sem mais delongas, o ICMS se trata de um tributo de competência estadual, que, como o próprio nome sugere, incide sobre a circulação de mercadorias, e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e, por fim, sobre os serviços de comunicação. A norma jurídica que institui o imposto estudado é a Constituição Federal de 1988, precisamente em seu art. 155, inciso II. Assim, tem-se que o sujeito passivo que realizar as operações acima nos limites do território de determinado estado ou do distrito federal, está obrigado a recolher o ICMS para o ente competente. Para facilitar a abordagem e entendimento pelo leitor, e também restringir o objeto do artigo, este abordará o ICMS somente relativo às operações de circulação de mercadorias.

Ainda mais sobre o ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias, cabe destacar o fato de que é um tributo sobre o consumo, que visa atingir a capacidade econômica do consumidor final. Isso significa dizer que o ônus do tributo, via de regra, é repassado pelo contribuinte de direito ao próximo da cadeia de consumo (contribuinte de fato), embutindo o custo no preço do produto. Trata-se, pois, de tributo indireto, de modo que o encargo financeiro pode ser repassado a pessoa que não se caracteriza como o sujeito passivo da obrigação.

Nesta esteira, vem à tona o princípio da não-cumulatividade, que significa dizer que o tributo devido em cada operação de circulação de mercadorias deverá ser compensado com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ente tributante (MACHADO SEGUNDO, 2019). Via de regra, a apuração, portanto, ocorre pela sistemática da conta gráfica de débito e crédito, e o contribuinte de direito se credita do tributo pago na etapa anterior até o produto circulado chegar até o consumidor final (CARRAZA, 2015).

Nas palavras do autor Hugo de Brito Machado Segundo (2019, n.p):

A finalidade do princípio da não cumulatividade – aplicável, no Brasil, ao ICMS, ao IPI, às contribuições denominadas COFINS e PIS, e para impostos eventualmente criados no âmbito da competência residual, é a de evitar que o número de incidências ou de etapas pelas quais um produto passa, durante sua fabricação, e, depois, em sua circulação pela economia até o consumo final, interfira no ônus tributário total sobre ele incidente.

Com a não cumulatividade, ainda que haja muitas etapas na fabricação de um produto complexo (v.g., computadores, aviões, veículos), o ônus tributário sobre eles será sempre o mesmo.

Ou seja, o que visa o legislador ao implementar a não-cumulatividade é justamente evitar que o consumidor final seja demasiadamente onerado, tendo em vista que sem o mecanismo em comento, a cada etapa que o produto se submetesse (a depender do produto, podem ser diversas), o ônus tributário seria repassado de maneira mais brusca ao próximo da cadeia, pois não haveria compensação com tributo pago na cadeia anterior. Portanto, visando evitar tal conjuntura, a norma constitucional, expressamente no art. 155, §2º, inciso I, dispôs que o ICMS “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”.

Sempre lembrando que o contribuinte de direito, aquele que por lei é obrigado a recolher o imposto, é aquele que circula a mercadoria, ou seja, que realiza o fato gerador da obrigação tributária, de modo que somente o primeiro é considerado sujeito passivo. O consumidor final, tratado por parte da doutrina como sendo o “contribuinte de direito”, a exemplo do autor Alexandre Mazza (2019, n.p), apenas sofre o impacto financeiro, a exemplo do lojista que arca com o valor do ICMS e repassa ao comprador, inclusive com o tributo destacado na nota fiscal.

Correlacionando os conceitos abordados supra com a discussão sob análise, percebe-se que nos casos de operações próprias, em que o contribuinte de direito coloca determinada mercadoria em circulação, e via de regra, embute no preço a ser pago pela parte que comprou o produto, por ser típica atividade empresária e por visar auferir lucros, somente quem pratica o fato gerador é sujeito passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, somente o contribuinte de direito é a pessoa incumbida por lei de recolher o imposto ao fisco estadual.

A abordagem deste tópico será de suma relevância para a resposta ao questionamento tratado neste artigo, qual seja, se o inadimplemento do ICMS em operações próprias do contribuinte de direito, aquele que realiza o fato gerador da obrigação, caracteriza o crime de Apropriação Indébita Tributária previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, ainda que este tenha repassado o ônus para terceiro pelas características do tributo, que, como visto, incide sobre o consumo, é indireto e não-cumulativo.

2. ANÁLISE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990

Em vista das questões tratadas no tópico anterior, relativas ao sujeito passivo da obrigação de pagar o ICMS nas operações próprias, analisaremos o tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, dispositivo que deve ser compreendido em sua integralidade, atentando para cada proposição que compõe seu texto e seus conceitos, observando-se, por conseguinte, as diversas áreas do Direito pátrio, considerando que este último é uno, e a divisão em áreas tem o intuito somente de facilitar o estudo jurídico.

A norma penal, por meio dos tipos penais, descreve uma conduta tida por ilícita (anterior) e, por conseguinte, uma pena aplicável ao agente que praticar a conduta (consequente). Com relação ao art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990, não podia ser diferente a regra em questão, cabendo citá-lo abaixo para melhor análise dos termos dos quais valeu-se o legislador:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza¹:

(...)

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;

(...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Pela análise do dispositivo transcrito, se infere que o sujeito passivo que deixar de recolher, no prazo legal, o valor do tributo descontado ou cobrado, que deveria recolher aos cofres públicos, está sujeito à pena de detenção de 6 meses a dois anos e multa.

Merece atenção o fato de que a lei toma o cuidado de atribuir a penalidade ao contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, que “desconta” ou “cobra” o tributo de um terceiro e não repassa aos cofres do fisco. A situação parece se assemelhar ao caso de substituição tributária, em que o substituto tributário realiza a retenção do imposto, porém não o recolhe.

Ou seja, a norma não visa punir o contribuinte inadimplente por si só, até porque, se considerarmos que grande parte dos tributos e dos custos em geral do empresário são repassados ao consumidor, pela própria atividade de empreender que pressupõe o ideal de lucro, por esse raciocínio, seria possível fazer a interpretação equivocada de que todas essas despesas, incluindo outros tributos, estão embutidas no preço do produto e sua inadimplência também constituiria crime contra a ordem tributária (no caso de inadimplência de outros tributos que não o ICMS).

Dessa maneira, é possível afirmar que o consumidor final somente suporta a carga econômica dos custos fiscais, porém não é plausível dizer que o tributo é descontado ou cobrado deste último. Isso porque, nas palavras dos professores Ives Gandra da Silva Martins e Edvaldo Brito (2014, p. 1.199) o contribuinte “não cobra este tributo do consumidor final e nem poderia fazê-lo, já que este não é o sujeito passivo da exação”.

Ademais, exige-se para a configuração do crime contra a ordem tributária o elemento do dolo, sendo necessária a comprovação de que o contribuinte agiu com intenção de fraudar o controle fiscal, omitir dados relevantes e/ou prestar informações falsas ao órgão fiscalizador. Exige-se, pois, a vontade livre e consciente de praticar o delito.

Assim, não parece coerente que os contribuintes que declaram ao fisco as operações realizadas, bem como os valores recebidos pela circulação das mercadorias comercializadas, estejam no intento de burlar a fiscalização e esquivar-se do pagamento do ICMS que por eles são devidos. Em outros termos, a intenção do contribuinte que corretamente declara os valores das operações realizadas claramente não é sonegar o tributo.

O colendo Superior Tribunal de Justiça, por meio da 6ª Turma, já decidiu em algumas ocasiões no mesmo sentido da exposição acima, entendendo que a ausência de repasse de ICMS em operações próprias se tratava de mero inadimplemento fiscal. A título exemplificativo, cabe transcrever parcialmente a ementa abaixo (acesso à íntegra no sítio eletrônico oficial do STF):

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMPROVADA. EXCEÇÃO DE

PRÉ-EXECUTIVIDADE REJEITADA. DESNECESSÁRIA SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL AFASTADA PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. VEDAÇÃO.

SÚMULA 7/STJ. MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS NÃO INFORMADAS NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. CARACTERIZAÇÃO DO DELITO PREVISTO NO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. CONSUBSTANCIADA FRAUDE E NÃO MERO INADIMPLEMENTO.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. ART. 42 DA LEI Nº 9.430/93.

INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO AO ART. 59 DO CP. DOSIMETRIA.

IMPREScindIBILIDADE DE EXAME DO ARCABOUÇO PROBATÓRIO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. VEDAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SONEGAÇÃO DE VULTOSA QUANTIA.

APLICAÇÃO DA CAUSA DE AUMENTO DO ART. 12, I, DA LEI Nº 8.137/90.

POSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

[...]

10- A conduta de deixar de pagar tributo, por si só não constitui crime. Assim, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, mas não paga o tributo, não comete crime, mas mero inadimplemento. O crime contra a ordem tributária pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que na espécie, consubstanciou-se em omissão de receitas na declaração de renda firmada pelo agravante.

[...]

(AgRg no REsp 1158834/ES, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 01/03/2013)
(Destaque pelo autor)

Não se desconhece que, contrariamente à jurisprudência transcrita acima, a 5ª Turma do STJ defendia (e defende) que a falta de recolhimento do ICMS configura crime de Apropriação Indébita Tributária, não distinguindo se a operação seria própria, ou se diante de um caso de substituição tributária. Inclusive, em julgamento pela 3ª Seção do HC 399.109/SC, o tribunal superior alinhou-se ao posicionamento da 5ª Turma, ou seja, contrariamente aos contribuintes, assim como, no final do ano de 2019, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RHC 163.334, seguiu a mesma linha de raciocínio. Quando da análise do entendimento dos tribunais superiores pátrios sobre o tema, abordaremos com maior destaque o cenário atual da temática no STF e STJ.

Pela análise do exposto, em síntese, defende-se que a regra matriz no crime de apropriação indébita tributária pode ser definida da seguinte forma: o substituto tributário que não recolher, dolosamente, o tributo que, em uma relação de substituição tributária, cobrou ou descontou do substituído, cujo prazo e local temporal estarão dispostos na legislação, está sujeito às penalidades previstas na lei, quais sejam, detenção de 06 (seis) meses a 02 (dois) anos e multa.

3. DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS E A ATICIPIDADE DA CONDUTA EM FACE DO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990

Em que pese a demonstração de que o crime de apropriação de indébito tributária, previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, se caracteriza na substituição tributária, doutrina e jurisprudência ainda não são pacíficas nesse sentido. Inclusive, como já abordado de maneira sucinta, o STJ, pelo menos até a presente data, pacificou seu entendimento em sentido diverso ao defendido nesse trabalho.

Ou seja, para aqueles que defendem que o inadimplemento do ICMS nas operações próprias caracteriza o crime em análise, consideram que quando o contribuinte repassa seu ônus tributário ao consumidor final, destacando na nota o valor correspondente ao tributo estadual, mas não o recolhe aos cofres do ente, incorre no tipo penal e está sujeito às sanções previstas em lei. Para exemplificar a posição em destaque, cita-se o trecho abaixo, extraído de doutrina do autor Luiz Régis Prado (2019, n.p), conhecido por importantes obras na esfera do Direito Penal:

A cobrança consiste na exigência feita pelo credor ao devedor para o cumprimento da prestação que constitui o objeto da relação jurídica de caráter obrigacional estabelecida entre eles. É uma obrigação tributária acessória imposta ao contribuinte de tributos indiretos (aqueles cuja carga econômica o contribuinte pode repassar a terceiros, v.l., ICMS) e que deve ser cumprida quando da realização do fato gerador, consistindo “no procedimento formal de destaque (em relação ao preço que configura o valor global da operação), na nota fiscal, do valor correspondente ao tributo”.⁹⁸ O mesmo ocorre no caso do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) cobrado pelos bancos e que deve ser recolhido aos cofres públicos no prazo legal, pois, caso não o seja, subsume-se a conduta ao tipo previsto nesse inciso.

Entretanto, respeitando as opiniões diversas, que engrandecem o debate e inclusive tiveram devido destaque no presente trabalho, entende-se de maneira diversa, pelo fato de que a norma se vale dos termos “cobrado” e “descontado”, que remetem à hipótese de substituição tributária. O tributo é descontado quando da substituição tributária convencional e substituição tributária para trás, e cobrado na substituição tributária para frente.

O destaque do imposto na nota fiscal é mero procedimento para fins contábeis e fiscais, inclusive como forma de preservar a natureza não cumulativa, observada a apuração periódica pelo mecanismo de crédito pela entrada de mercadoria no estabelecimento e débito pela saída. O preço da mercadoria, diga-se de passagem, é único, indivisível, e o valor do imposto compõe a própria base de cálculo, chamada tributação por dentro (art. 155, § 2º, inciso XI, letra i da CF e inciso I, do § 1º, do art. 13 da Lei Complementar 87/96).

Destarte, revelam-se totalmente distintas as situações descritas no parágrafo anterior e a inadimplência de ICMS nas operações próprias. O exemplo da sociedade empresária que destaca o valor do ICMS na nota fiscal, no momento da aquisição de um produto pelo consumidor final, que arca com o ônus tributário, não pode ser admitido como crime, mas tão somente como inadimplemento de tributo. O contribuinte, sujeito passivo da obrigação, enfatiza-se, é somente o comerciante.

Outra perspectiva a demonstrar a impossibilidade de caracterização da falta de recolhimento de ICMS próprio como crime de apropriação indébita, é a necessidade de ocorrência de dolo, a vontade livre e consciente do agente em praticar o “delito”. Inclusive, assim dispõe o Código Tributário Nacional, precisamente em seu art. 137, I, segundo o qual “A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito”.

Ou seja, se é necessário o dolo do contribuinte para lhe ser imputável a conduta descrita no tipo penal, não há razões a penalizar aquele que não recolhe o ICMS próprio no prazo estabelecido em lei, ao menos não pela conduta de inadimplemento do tributo. Isso porque se acaso tivesse o Contribuinte a intenção em reduzir ou suprimir o tributo tratado, obviamente não encaminharia ao fisco sua declaração tributária. Em regra, o sonegador visa ocultar o fato gerador do imposto, e não lança nos livros os tributos devidos.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado afirma que “(...) a apropriação indébita pressupõe o dolo, a vontade de fazer próprio o que lhe é alheio, e este fica evidentemente excluído pela declaração ou reconhecimento da dívida, nos livros e documentos próprios.” (1998, p.127/128).

Outro fator que merece destaque a embasar todo o posicionamento exposto no presente tópico, é o princípio da fragmentariedade, que dispõe que o Direito Penal só deve tutelar os bens jurídicos de maior importância e relevância, se mostrando as sanções não penais insuficientes para repreender a conduta. Assim, se o mero inadimplemento de tributos, no caso o ICMS, não é suficiente a ensejar a responsabilidade tributária do administrador, como previsto no art. 135, III, do CTN, por razões óbvias não deveria ter consequências na esfera criminal.

Isso porque, como sabido, nos termos do dispositivo legal supra, os administradores não respondem pessoalmente pelas dívidas das pessoas jurídicas administradas, salvo nas excepcionais hipóteses elencadas no art. 135 do CTN, quais sejam: i) infração à lei, ao estatuto ou contrato social; ii) ato praticado com excesso de poder. Construção jurisprudencial motivadora da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, outra hipótese que enseja a responsabilidade dos administradores é a iii) dissolução irregular da sociedade empresária.

Dessa maneira, em observância ao disposto no parágrafo anterior e sendo matéria consolidada pela jurisprudência pátria, por não configurar nenhuma das hipóteses descritas como ensejadoras de responsabilidade do administrador, “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (Súmula 430 do STJ).

Se civilmente o administrador da sociedade não responde pela inadimplência da pessoa jurídica, como poderia, na mesma qualidade de administrador, responder criminalmente pela conduta? O caráter fragmentário das normas penais visa, justamente, aplicar o direito penal somente quando as demais áreas do direito se mostram insuficientes para a tutela do bem jurídico envolvido.

Salienta-se que apesar do art. 2º, II, da Lei 8.137, descrever pena aplicável à Sociedade Empresária, quem responde pela pena de detenção é o sócio administrador, pela própria natureza da pena. Ou seja, acaso se considere a inadimplência de ICMS próprio como crime de apropriação indébita tributária, conseqüentemente, o administrador poderia responder com a própria liberdade por uma conduta que civilmente não pode responder com seus bens, situação teratológica e que viola, além das próprias disposições da Lei 8.137, princípios basilares do Direito. Também sob esse ângulo, se observa que o crime de Apropriação Indébita Tributária se dissocia da conduta de não recolhimento do ICMS próprio.

A propósito, o que se percebe na prática é que os defensores da criminalização da inadimplência do contribuinte de ICMS desconsideram as questões jurídicas, a exemplo das trazidas neste trabalho e sem prejuízo de demais argumentos, em prol de uma suposta “justiça econômica”. Como se a jurisprudência dos tribunais superiores funcionasse como uma Casa Legislativa, com vistas a resolver os problemas financeiros do país em detrimento da lei pátria.

4. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ATUAL NOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Tendo em vista que o presente trabalho visa demonstrar uma visão e panorama da discussão acerca da (des) criminalização da inadimplência do contribuinte de ICMS próprio, neste tópico o enfoque será, principalmente, abordar o cenário atual da jurisprudência pátria nos tribunais superiores e o desfecho da discussão no âmbito destes tribunais.

Como já abordado de maneira breve no tópico 3, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, havia manifesta divergência entre as 5ª e 6ª turmas sobre a configuração do crime de Apropriação Indébita Tributária quando o contribuinte de ICMS não recolhesse o referido tributo no prazo estabelecido por lei. Ambas as turmas são especializadas em matéria penal/criminal.

Entretanto, ao menos até o presente momento, o tribunal superior, por meio do julgamento do HC 399.109/SC, apreciado pela Terceira Seção, que reúne as duas turmas penais mencionadas, alinhou-se ao posicionamento da 5ª Turma, ou seja, contrariamente aos contribuintes. Pela relevância do julgado, é pertinente a transcrição parcial da ementa do acórdão (acesso à íntegra no sítio eletrônico oficial do STF):

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS.

APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA.

IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS “DESCONTADO E COBRADO”. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

[...]

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão “descontado ou cobrado”, o que, indiscutivelmente, restringe

a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que “descontam” ou “cobram” o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo “descontado” é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. [...]

(HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018)

Sem estender muito na análise do julgado, basicamente, ao contrário do entendimento sustentado no presente trabalho, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça entendeu que os termos “descontado” e “cobrado”, constantes no art. 2º, II da Lei 8.137/1990, não são sinônimos. Ao revés, pela interpretação do órgão julgador, seria o primeiro termo (“descontado”) utilizado para os casos de substituição tributária, ao passo que o segundo termo (“cobrado”) é cabível numa relação que envolve tributos indiretos. Por todo o exposto no trabalho, com a devida vênia, não se coaduna com o entendimento do tribunal superior, haja vista que o contribuinte de direito não realiza cobrança do imposto ao consumidor final.

Em relação ao desfecho no âmbito do STF, inicialmente cumpre destacar que no dia 11/03/2019, a possibilidade de responsabilização penal do contribuinte que declara o ICMS próprio e não o recolhe, foi tema de audiência pública realizada no STF, convocada pelo Ministro Relator Luís Roberto Barroso. Na oportunidade, o ministro, apesar de não adiantar o voto, deu indícios de um posicionamento na contramão ao defendido pelos contribuintes. Citando as próprias palavras do ministro, “não é ser contra ou a favor de empresários, é que muitas vezes o comportamento de um empresário prejudica o outro empresário”.

Nota-se, novamente, um discurso perigoso e finalista, que visa mais a punição do empresário inadimplente e a arrecadação do governo, do que propriamente a análise constitucional da matéria. As palavras do magistrado demonstram que muitas vezes o discurso contrário ao sustentado neste trabalho é embasado em afirmações de cunho arrecadatório, situação que pode ensejar em interpretação jurídica equivocada, pouco técnica e mais orientada no objetivo final de sua aplicação.

Infelizmente, para o desgosto dos contribuintes, a matéria foi apreciada em Sessão de Julgamento realizada no dia 18/12/2020 pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RHC 163.334, confirmando o posicionamento do Ministro Relator, já adiantado quando da realização da audiência pública supracitada.

O resultado do julgamento foi de 7 (sete) votos contrários à tese esboçada no recurso do contribuinte, contra 3 (três) votos favoráveis. No julgamento, esteve ausente o Ministro Celso de Mello, e os votos dissidentes foram dos Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Até o presente momento, o acórdão ainda não foi publicado, motivo pelo qual não se tem conhecimento sobre os exatos termos do que fora decidido no julgado.

Com o resultado, a expectativa e temor é que os Ministérios Públicos Estaduais intensifiquem as denúncias de contribuintes que estejam inadimplentes a título de

ICMS. Ainda que se espere que a aplicação da tese fixada pelo STF exija a ocorrência de dolo - intenção de se apropriar do recurso destinado aos cofres públicos-, sua verificação somente é possível após uma análise probatória, o que impede o encerramento da denúncia antes de investigar a ocorrência ou não da intenção do contribuinte de se “apropriar” do dinheiro público.

Esse é o cenário da jurisprudência nos tribunais superiores. O acórdão proferido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda não publicado, deve orientar os demais tribunais nos casos semelhantes de inadimplência de ICMS próprio dos contribuintes, e quiçá outros tributos em que o encargo financeiro é repassado aos consumidores finais. Por todo o exposto nesse trabalho, entende-se que o entendimento dos tribunais superiores adotados até o presente momento se dissocia da melhor aplicação do Direito pátrio, e pode ter implicações catastróficas, punindo-se o mero inadimplemento dos contribuintes brasileiros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objeto deste artigo é a análise da conduta de inadimplência do contribuinte de ICMS próprio, que, pela própria natureza do tributo, repassa ônus tributário ao consumidor final, e identificar se o fato é suficiente para a caracterização do crime de Apropriação Indébita Tributária, previsto no art. 2º, II da Lei 8.137/1990.

Como visto, o ICMS é imposto de competência estadual e tem como contribuinte aquele que coloca em circulação a mercadoria e faz surgir o fato gerador da obrigação. Trata-se de custo da sociedade empresária, que é repassado ao consumidor final e destacado na nota fiscal.

Todavia, a circunstância do consumidor final arcar com o encargo financeiro do tributo não o torna contribuinte do ICMS, apesar de parte considerável da doutrina classificá-lo como “contribuinte de fato”.

E nesse contexto, surge a discussão posta em debate no trabalho, em razão do tipo penal descrito no art. 2º, II da Lei 8.137/1990, que atribui punição àquele que “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”.

Assim, demonstrada que a inadimplência do contribuinte de ICMS próprio, mesmo quando repassa o ônus do tributo ao consumidor final, não caracteriza o crime em comento, pelo fato dos termos “descontado” e “cobrado”, trazidos no tipo penal, fazerem referência a uma relação de substituição tributária, que se difere da situação entre “contribuinte de direito”, aquele que pratica o fato gerador, e “contribuinte de fato”, o consumidor final.

Também afastado o dolo da conduta do empresário inadimplente de ICMS, considerando sua contabilização em livros de controle da sociedade e declarações encaminhadas ao fisco, não existindo, pois, *animus* de fraude do agente.

Ademais, também abordou-se a matéria sob a ótica do princípio da fragmentariedade, que dispõe que o Direito Penal deve se ocupar em tutelar condutas graves, que atentem contra bens jurídicos de maior relevância, caso que não se percebe no caso estudado, principalmente se considerarmos que o sócio gerente da pessoa jurídica, em caso de inadimplência, não pode ser responsabilizado de maneira solidária nem mesmo pelo pagamento da obrigação tributária, matéria inclusive objeto da Súmula 430 do STJ. Por consequência, também

não pode lhe ser imputada, ainda que de maneira indireta, pena de detenção decorrente da responsabilidade penal da pessoa jurídica.

Por fim, foi abordado o cenário atual da jurisprudência nos tribunais superiores, terminando por demonstrar como foi finalizado o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus n° 163.334/SC pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, o qual apreciou a matéria acerca da criminalização da falta de recolhimento do ICMS próprio pelo contribuinte que repassa o encargo ao consumidor final, em sua atividade empresarial que visa a lucratividade. Tal entendimento que aparentemente prevalece nos tribunais superiores é contrário ao que foi exposto neste trabalho.

O que se espera é que a aplicabilidade do que fora decidido pelo STJ e STF seja orientada por uma visão técnica, embasada nos princípios constitucionais, e leve em consideração o contexto atual do país, em que a inadimplência do empresário é cada vez mais comum no cotidiano, e na esfera tributária não podia ser diferente.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial da União, Brasília/DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 11 nov. 2019.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei N° 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília/DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm. Acesso em: 11 nov. 2019.

BRASIL. Lei Complementar N° 87, de 13 de setembro de 1996. **Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR)**. Diário Oficial da União, Brasília/DF, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 19 ago. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). In: Pesquisas tributárias n. 1. São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais. S. Paulo, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **O ICMS e o delito capitulado no Art. 2º, II, da Lei 8.137/1990**. Vol. VIII. ed. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

Superior Tribunal de Justiça. **AGRG no RESP 1158834/ES**. Ministra Relatora Maria Thereza de Assis Moura. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 01 mar. 2013, Brasília/DF, 2013a. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1209>

514&num_registro=200901789360&data=20130301&formato=PDF. Acesso em: 11 nov. 2019.

Superior Tribunal de Justiça. **HC Nº 399.109/SC**. Ministro Relator Rogerio Schietti Cruz. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 31 out. 2018, Brasília/DF, 2018a. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF. Acesso em: 11 nov. 2019.

ABSTRACT

The purpose of this research is to verify if the taxpayer's failure to pay the ICMS, within the time and form provided by law, fits the crime provided for in art. 2, item II, of Law 8,137 / 1990, namely, the Crime of Misappropriation of Tax. In order to reach the conclusion of the questioning, the paper will address the conceptual aspects of the ICMS, such as the analysis of the chargeable event, its hypothesis of incidence, the principle of non-cumulativeness, the method of determination and the hypotheses of liability. It will also address the scenario of the case law and the expectation of resolution of the matter in the higher courts.

KEYWORDS

Misappropriation Tax, Constitution, offense, ICMS, withholding, consumer indeed, consumer of law

NOTAS

¹ Quando o legislador menciona no caput do art. 2º da Lei 8.137/90 o termo “crime de mesma natureza”, quis fazer menção aos crimes contra a ordem tributária, como disposto no art. 1º da mesma lei.

