

8,50

**Faculdade Mauá de Águas Lindas – GO**  
**Curso de Direito**  
**Linha de Pesquisa: Direito**  
**Área: ICMS**

**Aluna: Luciana Silva de Oliveira**  
**201910174**

**Criminalização do Inadimplemento do ICMS**

**Águas Lindas de Goiás – GO**  
**2023**

**Aluna: Luciana Silva de Oliveira**

**Criminalização do Inadimplemento do ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) apresentado como um dos requisitos para a conclusão do curso de Direito da Faculdade Mauá de Águas Lindas – GO.

Orientador: Prof. MSc. Antônio Ferreira Lima.

**Águas Lindas de Goiás – GO  
2023**

## RESUMO

O presente artigo tem como foco, analisar o enquadramento do contribuinte que declara, mas não recolhe o ICMS operação própria, previsto no artigo 2º II da Lei nº 8.137 de 27 Dez 90. Tal tem gerado muita controvérsia e discussão entre tribunais e doutrinadores quanto ao julgamento do Recurso Ordinário em HC nº 163.334/SC, onde o STF consolidou o entendimento no sentido de criminalizar a falta de recolhimento do ICMS em toda e qualquer operação, desde que o contribuinte seja contumaz e tenha dolo de apropriação. Entretanto, a doutrina entende que o sobredito crime só se enquadraria nos casos de ICMS recolhido por ST, e jamais nos casos de ICMS recolhido por operação própria, sendo esta situação um mero inadimplemento. Objetivando esclarecer os principais pontos sobre a controvérsia, o presente aborda inicialmente as principais características do ICMS, posteriormente aborda a diferença entre as modalidades de recolhimento de ICMS e as principais características do tipo penal que poderão recair. Conclui-se que a Suprema Corte estabeleceu um entendimento equivocado ao criminalizar a conduta do contribuinte que declara, mas não recolhe o ICMS próprio, uma vez que, sendo o contribuinte (de fato), o próprio sujeito passivo da relação jurídico-tributário, e não há crime, mas mero inadimplemento fiscal. Finalmente, a decisão do STF gera insegurança jurídica em relação a outros tributos que também possuem repercussão econômica no preço do produto em cada cadeia e que a tentativa de combate aos crimes fiscais por meio da imposição de pena privativa de liberdade, poderá estimular ainda mais a sonegação fiscal e a informalidade, prejudicando a arrecadação tributária.

**Palavras-chave:** Apropriação indébita tributária. Inadimplemento fiscal. ICMS próprio.

### **Abstract**

*This article focuses on analyzing the framework of the taxpayer who declares, but does not collect, the ICMS own operation provided for in article 2 II of Law n° 8,137 of, 27 Dec 90. This has generated a lot of controversy and discussion between courts and scholars regarding the judgment of the Ordinary Appeal in HC n° 163.334/SC, where the STF consolidated the understanding in order to criminalize the lack of payment of ICMS in any and all operations, as long as the taxpayer is persistent and has intentional appropriation. However, the doctrine understands that the aforementioned crime would only apply in cases of ICMS collected by ST, and never in cases of ICMS collected by its own operation, this situation being a mere default. Aiming to clarify the main points about the controversy, this article initially addresses the main characteristics of ICMS, and subsequently addresses the difference between the ICMS collection modalities and the main characteristics of the type of criminal offense that may be imposed. It is concluded that the Supreme Court established a mistaken understanding by criminalizing the conduct of the taxpayer who declares, but does not collect the ICMS himself, since, being the taxpayer (in fact), the taxpayer himself in the legal-tax relationship, and there is no crime, but mere tax default. Finally, the STF's decision creates legal uncertainty in relation to other taxes that also have an economic repercussion on the price of the product in each chain and that the attempt to combat tax crimes through the imposition of a custodial sentence could further stimulate the tax evasion and informality, harming tax collection.*

**Keywords:** Tax misappropriation. Tax default. Own ICMS.

## 1. INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem por objetivo investigar e demonstrar a possível adequação da conduta do contribuinte que envia ao fisco suas obrigações acessórias, ou seja, declara, mas não consegue recolher, no prazo legal, por motivos financeiros, o valor do ICMS próprio, ao tipo penal previsto no art. 2º inciso II da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990.

O Sistema Tributário Nacional, que compreende, dentre outros, a regulamentação, as diretrizes, os princípios e demais preceitos acerca da atividade tributária e arrecadatória no país, tem como regra geral a Constituição Federal de 1988. Entre diversas disposições, a Carta Magna elenca quais os impostos que poderão ser instituídos pelos entes federativos, dentre esses, os de competência estadual está o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que se divide em três regimes de recolhimento: Substituição Tributária; Diferencial de Alíquotas e; Próprio, sendo esses os mais comuns.

Foi decidido, por seis votos a três, que é crime o não recolhimento do ICMS relativo às operações próprias do contribuinte, ainda que tenham sido devidamente declarados ao Fisco Estadual, mesmo que no prazo legal, tal fato foi em agosto de 2018, quando a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), julgou o Habeas Corpus nº 399.109/SC.

Diante da grande importância e repercussão do imposto em pauta, no dia 18 de dezembro de 2019, ocorreu o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163.334, realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o qual tinha como objetivo definir entendimento acerca da inadimplência do ICMS declarado e não pago, se esse ato configuraria o crime de apropriação indébita previsto no art. 2º inciso II da Lei nº 8.137/90 ou se tratava-se de mera dívida civil, não caracterizando ato criminoso ou doloso.

Nos últimos anos, após o período pandêmico e ainda continua de maneira indireta, o cenário econômico nacional e internacional vem impactando muito à inflação, em razão disso os fiscos: federal, estadual e municipal obtiveram oscilações em suas arrecadações, principalmente de maneira indireta, já na forma

direta as arrecadações obtiveram êxito, conforme pesquisa realizada no portal do próprio governo federal.

Mesmo com cenário de arrecadação relevante para a nação, o fato é que muitos contribuintes enfrentam dificuldades financeiras e não conseguem arcar com os tributos deles exigidos e devidos no prazo, principalmente os indiretos, como o ICMS próprio, além dos aspectos financeiros a carga tributária é muito alta, o motivo que leva a camada de contribuintes vulneráveis à não conseguir pagar suas obrigações principais no prazo legal, e de acordo com a Lei nº 8.137/90 torna-se um possível crime com pena a ser cumprida, além do pagamento.

O ICMS é a principal fonte de arrecadação dos estados brasileiros, todavia é alto o índice de declaração que contém apuração do ICMS Próprio e o seu não recolhimento aos cofres públicos estaduais, o que influencia em suas estruturas econômicas e, conseqüentemente, nas ações públicas estatais no que diz respeito à destinação dos valores arrecadados com o referido imposto.

Quanto ao regime tributário para recolhimento da Substituição Tributária do ICMS, a questão de conformação ao aludido tipo penal pouco se discute, na medida em que o não pagamento (ainda que declarado) se acopla à dicção da regra, nomeadamente pelo seu termo retido.

A par da discussão normativa, é também possível se entender da leitura do voto condutor do julgado, sob enfoque, um claro tom de recurso à tutela penal para promover a arrecadação tributária do Erário, dado que esta seria “consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos”. (BRASIL, 2018).

O propósito, ao que tudo indica, parece se estabelecer uma possível punição do contribuinte inadimplente, tal por falta de recursos financeiros, e muito forte na premissa de que o inadimplemento tributário opera em desfavor da sociedade. Esse argumento revela o uso do Direito Penal como uma (aparente) solução (fácil) aos problemas sociais, o que não é bem assim (SÁNCHEZ, 2013, p. 29).

O Direito Penal Tributário se direciona no sentido de criminalizar toda e qualquer conduta de mero inadimplemento de tributo, entretanto, o princípio basilar

em que aborda a boa-fé objetiva, prevê que para se configurar o dolo é necessário que haja a simulação da fraude do devedor, o que em muitos casos não acontecem e mesmo assim os contribuintes são criminalizados, utilizando o Direito Penal como solução imediata, que o próprio se contraria ao ser adotado, pois é um ramo do Direito que deverá ser utilizado em último caso.

Fatos apresentados trata-se de definir sobre o não recolhimento do ICMS próprio devidamente declarado, se constitui o crime previsto no art. 2º inciso II da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, já que o tributo apurado é apenas uma dívida do próprio contribuinte, portanto não há no que se falar em apropriação indébita direta ou indiretamente, em razão de não ter recolhido o tributo no seu devido prazo, até porque no ato da realização do pagamento, este será atualizado e corrigido, e acrescentado os encargos de mora, o que já caracteriza uma penalização ao contribuinte por não ter pago na data prevista.

Como hipótese de pesquisa, temos que a decisão do STJ apresentou interpretação incorreta ao previsto no disposto do artigo 2º inciso II da Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, o que resultou na injusta condenação do contribuinte. Com o objetivo de testar a plausibilidade daquilo que imaginamos dever ser o âmbito de incidência da regra em destaque é que nos debruçaremos sobre o estudo e aplicação dos distintos regimes do ICMS, bem como sobre a aplicação dos conceitos de contribuinte, responsável e substituto tributário correlacionados ao imposto em pauta.

O objetivo deste trabalho é abordar a inconstitucionalidade sobre o crime de apropriação indébita pela inadimplência do ICMS próprio declarado e não pago no prazo legal, além de investigar e demonstrar condutas relacionadas ao assunto. O fato de transformar o inadimplemento tributário em crime, aonde os tratados internacionais celebrados pelo Brasil, tais referentes aos direitos humanos que condenam a prática de prender alguém por dívida, com algumas exceções que não estão ligadas ao simples fato de não pagamento do ICMS próprio no respectivo prazo.

O STJ veio com a precedente à criminalizar os inadimplementos do ICMS próprio, a qual não faz sentido real com a finalidade de penalizar os contribuintes de tal obrigação principal, em virtude do não recolhimento, o que poderá ser apurado e

identificar o que levou o contribuinte a tomar uma atitude dessa natureza, o que subentende em um primeiro momento que seja dificuldades financeiras enfrentadas pelo o contribuinte, visto que para funcionamento da empresa, as obrigações não recaem só no recolhimento do ICMS próprio, e sim em outras despesas fixas e variáveis, e nem sempre os clientes efetuam os pagamentos no prazo, o que dificulta o financeiro de qualquer que seja a empresa.

## 2. DESENVOLVIMENTO

### 2.1. DEFINIÇÃO LEGAL

Em sendo o propósito deste trabalho avaliar se o inadimplemento do ICMS em uma operação própria de circulação de mercadorias devidamente declarada, é imprescindível a compreensão das características deste tributo, em especial a delimitação da figura do seu correspondente contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária).

A origem do tributo (ICMS) vem expressa no art. 155 II da CF/88, com sua literalidade: *“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: 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).”*

Neste texto trataremos apenas da hipótese de incidência do ICMS em operação que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, provoque a circulação da mercadoria, com a transmissão de sua titularidade (ATALIBA, 1968, p. 40).

O ICMS, trata-se de um tributo estadual e seus valores são definidos pelos estados e o Distrito Federal, que incide sobre a circulação entre cidades, estados ou na comercialização de produtos ou na prestação de serviço tributável por tal, de Pessoas Jurídicas para Pessoas Físicas, conforme regulamenta a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996).

O artigo 4º da LC nº 87/96 (Lei Kandir) especifica a condição de contribuinte do ICMS, cujos termos são assim prescritos:

Art. 4º Contribuinte 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.

A incidência recai, desta feita, sobre cada operação promovida por distintos agentes na linha de produção, quando realizada uma efetiva transferência de propriedade de uma mercadoria que se incrementa num processo evolutivo até chegar às mãos do destinatário final ou até mesmo transferências entre matrizes e filiais localizadas em entes federados distintos.

Surge daí a necessidade de creditar sobre a ação dos agentes da cadeia econômica, sejam eles produtores ou comerciantes, a escrituração do imposto, e não ao consumidor que apenas, em caráter final, adquire o bem-produzido para usufruir de sua utilidade.

São os produtores e comerciantes que dão azo à tributação, cabendo a estes discernir se embutem, ou não, no seu preço o incremento do ICMS a que foram instados a pagar ao realizarem a circulação do produto no âmbito do processo de produção e escoamento, o que não é considerado crime no atraso do seu recolhimento tempestivamente, exceto quando se trata do ICMS por Substituição Tributária.

Esta escolha é parte da livre iniciativa, na forma de poder diretivo dos seus negócios, que, na maioria dos casos, operam de maneira responsiva às oscilações do mercado no que toca àquilo que se convencionou chamar financeiramente de formação de preços de mercado, e de suportar a carga tributária incidente, além das demais despesas que recai sobre os empresários contribuinte do ICMS.

Esses precisam de colaboradores para tocar seus negócios, e quando se fala de mão de obra, as obrigações trabalhistas têm custo alto, e em razão disso, nem sempre os comerciantes conseguem pagar seus impostos até a data do vencimento, mas pagam na primeira oportunidade com as atualizações devidas.

Ao julgar o HC 399.199, os ministros decidiram que o consumidor final seria o contribuinte de fato do ICMS do produto, o que, por via de consequência, seria a razão para configurar uma apropriação de verbas pelos agentes da cadeia econômica que cobraram pelo imposto daquele a quem a mercadoria foi dirigida (até alcançar o consumidor final), sem o correspondente repasse ao Fisco, a ensejar a conformação ao artigo 2º II da Lei 8.137/1990.

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, regula os crimes contra a Ordem Tributária, econômica e contra as relações de consumo, entre outras disposições. Conforme disposto em seu artigo 2º II da referida Lei, sobre a tipificação de 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.”*

O Ministério Público vem interpretando no caso da cobrança do tributo de ICMS, que se trata de um tributo indireto, ou seja, cujo ônus é transferido ao adquirente, o seu não pagamento, mesmo que declarado, se enquadra nessa tipificação penal.

Ou seja, a norma tributária exige a entrega de parte da riqueza gerada ao Estado por meio daquele que seja detentor. Na espécie do ICMS, isso ocorre quando se sucede uma relação direta entre uma Pessoa Jurídica e o Fato Gerador deste imposto, definição que se adequa à definição de contribuinte especificada no inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN (BRASIL, 1966), consubstanciado na operação comercial de circulação de mercadoria.

Por meio do julgamento RHC 163.334-SC, o STF trouxe a configuração de criminalização para o contribuinte que declara o ICMS, mas deixa de fazer o devido recolhimento, no prazo estipulado em lei, mediante a demonstração do dolo específico do contribuinte e da conduta contumácia, o que configura o crime de apropriação indébita.

A atividade passível de tributação do ICMS não está vinculada à uma contraprestação estatal, em consonância ao art. 16 do Código Tributário Nacional, que ao definir o conceito de imposto informa que se trata de um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O ICMS compõe os chamados impostos indiretos, que são, segundo Sabbag (2018, p. 33), “conceituados constitucionalmente como aqueles gravames que admitem a transferência do ônus tributário, e terminam por tributar o consumidor final do produto”.

Além disso, possui finalidade fiscal, o que significa dizer que o seu objetivo é arrecadar recursos financeiros para subsidiar despesas públicas no âmbito dos estados e do Distrito Federal. Nas palavras de Machado Segundo (2018, p. 64), “Tributo com função fiscal é aquele cuja finalidade principal é a de obter recursos para o orçamento da entidade estatal correspondente”.

Dessa forma, qualquer que seja a base de cálculo, a alíquota sobre ela terá o mesmo percentual”. Assim, a proporcionalidade faz com que o valor a ser recolhido aumente somente à medida em que a base de cálculo se eleve, mantendo, porém, a uniformidade da alíquota. De acordo com Sabbag:

[...] a proporcionalidade se dá nos impostos chamados “reais”, cujos fatos geradores acontecem sobre elementos econômicos do bem, como propriedade de bem, circulação de bem etc., desprezando-se qualquer consideração relativa à situação pessoal do contribuinte. O STF já se manifestou, asseverando que, no caso dos impostos ditos “reais”, o princípio da capacidade contributiva é prestigiado pela mera técnica da proporcionalidade. (SABBAG, 2018, p. 33).

A premissa do STJ para criminalizar a conduta do devedor é de que não existe juridicamente tributo cobrado de um particular contra o outro e não havendo possibilidade de interpretação jurídica desse conceito ele estaria a exigir interpretação econômica de modo a abranger o repasse do impacto econômico do ICMS no preço da mercadoria. Percebe-se que o valor não é pertencente ao consumidor e sim ao próprio empresário contribuinte.

O tema em questão aborda diversos pontos controversos, e muitas discursões, por conseguinte será abordado somente a respeito da inconstitucionalidade acarretada no julgamento RHC 163.334-SC.

## 2.2 SISTEMAS DE RECOLHIMENTO DO ICMS

No âmbito dos estados e do Distrito Federal, o sistema de recolhimento do ICMS pode se dar de três maneiras diferentes, são elas: Substituição Tributária - ST, Diferencial de Alíquotas – DIFAL e, ICMS Próprio.

A Substituição Tributária é prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo exposto a responsabilidade pelo crédito tributário à 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. (BRASIL, 1966).

Identifica-se que o CTN, visando à garantia do cumprimento da obrigação tributária, permite aos estados atribuírem, de maneira expressa, a substituição da responsabilidade tributária, proporcionando que o recolhimento do tributo seja realizado de acordo com as especificidades de cada ente competente. Cassone diz:

Assim, a teor do art. 128 do CTN, responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, em virtude de disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados. Nessa hipótese, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto. (CASSONE, 2018, p. 217).

De acordo com a doutrina, a substituição tributária pode ocorrer “para trás” (regressiva), ou, “para frente” (progressiva). Quanto à substituição regressiva, Sabbag discorre:

O fato gerador ocorre “para trás”. Em termos mais técnicos, configura-se pelo adiamento do recolhimento do tributo para um momento após a ocorrência do fato gerador. Por conveniência, a Administração adia o pagamento do ICMS, recaindo o ônus tributário sobre o substituto legal tributário. Aqui identificamos a figura do diferimento, uma vez que não há contemporaneidade entre o fato imponible e o pagamento da exação. Exemplo: o ICMS devido pelo produtor rural, relativamente ao leite cru que vende ao laticínio, é recolhido por este no lugar daquele, em virtude do adiamento do fato gerador; o ICMS devido pelo produtor rural, relativamente à cana em caule que vende à usina, é recolhido por esta no lugar daquele, em virtude do adiamento do fato gerador. (SABBAG, 2018, p. 192).

Já sobre a substituição tributária progressiva, o autor discorre:

O fato gerador ocorre “para frente”. Com maior rigor, diz-se que o recolhimento do tributo é antecipado, sem que haja a definição do fato gerador. Tal mecanismo encontra contestações na doutrina, por dar ensejo a um fato imponible fictício (ou presumido, como preferem alguns). No entanto, a Constituição Federal dá respaldo à sistemática em seu art. 150, § 7.º, *in fine*. Exemplo: quando os veículos novos deixam a indústria automobilística em direção às concessionárias ou lojas, já saem com o ICMS antecipadamente recolhido, levando-se em conta que o fato gerador relativamente à venda do bem está por realizar. O mesmo fenômeno se dá com os cigarros, os refrigerantes e vários outros bens. (SABBAG, 2018, p. 192).

Portanto, é possível constatar que o ICMS – ST é realizado pelo fabricante, fornecedor, atacadista etc., que estão no início do processo de distribuição, estes que são denominados substitutos tributários, e que têm a responsabilidade de recolher aos cofres estaduais ou do Distrito Federal, o imposto retido que, via de

regra, seria recolhido no final da cadeia de vendas pelo comerciante ou empresário. Importa ressaltar que no ICMS-ST não existe o sistema de compensação de créditos, uma vez que a quantia correspondente ao imposto é retida no início da cadeia de distribuição.

Além do mencionado sistema de recolhimento, existe o ICMS Diferencial de Alíquotas – DIFAL, que tem previsão no art. 155, §2º, incisos IV, V, VI, VII e VIII da Constituição Federal. Ele tem o propósito de equilibrar o recolhimento do tributo entre os estados nas operações interestaduais, uma vez que fatos geradores do imposto podem se iniciar em determinado estado e serem finalizados em estados diferentes, podendo sofrer as alíquotas, pequenas variações de um estado para o outro, tem em vista que alíquotas internas podem ter valores diferentes daquelas interestaduais, o que implica em alterações de valores a serem recolhidos pelos estados, em razão da diferença de valores das alíquotas.

Nesse sentido, Paulsen (2020, p. 205), ensina que “nas operações interestaduais, o que ocorre é a divisão da arrecadação entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a carga tributária no mesmo patamar daquela inerente às operações internas”. Na prática, o ente em que se iniciou a operação prevista em lei tem direito à arrecadação de uma fração do valor do ICMS a ser recolhido pelo sujeito passivo, enquanto outra fração é recolhida ao ente em que a operação é finalizada.

Nesse contexto, é possível identificar à qual ente será realizado o recolhimento do ICMS e à qual será feito o pagamento do diferencial de alíquota decorrente da operação interestadual, proporcionando que tanto o estado em que ela se iniciou, quanto o estado de destino, recolham aos seus cofres os valores que lhes são devidos e que servirão para subsidiar as suas respectivas despesas públicas.

Além dos dois sistemas expostos, existe também o ICMS Próprio, objeto da presente pesquisa, que se caracteriza pelo recolhimento realizado por meio do pagamento em dinheiro e/ou pelo sistema de créditos, os quais são compensados a cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços previstos na Lei Kandir. De acordo com Torres:

As obrigações tributárias do ICMS podem ser adimplidas por duas moedas distintas: de um lado, a moeda corrente, isto é, o dinheiro; de outro, os créditos provenientes de operações ou prestações anteriormente alcançadas pelo imposto, cuja utilização em tudo equivale a pagamentos em dinheiro, por compensação. (TORRES, 2019, p. 53).

Cumprido ressaltar que a ocorrência do fato gerador deve atender ao princípio constitucional da não cumulatividade, para que a tributação em cascata não ocorra. Assim, prevê o art. 19 da Lei Kandir:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por ele ou por outro Estado. (BRASIL, 1996).

A operação incidente do fato gerador do ICMS é registrada por meio de nota fiscal, em que o valor do imposto é escriturado e destacado, para que assim, o contribuinte possa realizar a compensação do que for devido em relação à operação anterior e realize o pagamento da quantia devida. Nesses termos, a Lei Kandir prescreve em seu art. 20:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. (BRASIL, 1996).

Assim, cabe ao sujeito passivo apurar o quantitativo que deve pagar de ICMS e realizar a sua declaração para que o fisco possa proceder com a devida homologação, a depender da regularidade daquilo que for declarado. Harada elucida:

Nesse tipo de lançamento, todas as providências necessárias à constituição definitiva do crédito tributário ficam a cargo do sujeito passivo, tais como emissão de notas fiscais, sua escrituração em livros especiais, a apuração periódica do montante do tributo devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco desse pagamento etc. Resulta disso que a responsabilidade pela correta interpretação e aplicação da legislação tributária é sempre do sujeito passivo, que pode prevenir-se contra aplicação de penalidades. Em razão da redução do custo de arrecadação, existe uma tendência de utilização maior dessa modalidade de lançamento, pelas três esferas impositivas. Razões de ordem prática, como nos casos de impostos indiretos e instantâneos em que o lançamento direto a cada concreção do fato típico se torna inviável ou impraticável, também, levaram à adoção da modalidade de lançamento por homologação. (HARADA, 2018, p. 692).

Por fim, se nota que é de suma importância que o sujeito passivo aja com idoneidade e apresente toda a documentação pertinente quando realizar a declaração do ICMS apurado, para que não haja confusões quanto a sua incidência ou contribuinte, quando de sua homologação por parte da autoridade administrativa, assim como é primordial que realize o seu devido pagamento ao fisco, após ter a

sua declaração homologada, uma vez que estados e Distrito Federal dependem, majoritariamente, do recolhimento do tributo em comento para o cumprimento dos dispêndios públicos.

### **3. CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS**

Como apresentado ao longo deste trabalho, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, e como consequência, pode surgir uma obrigação principal ou acessória, que deve ser cumprida pelo sujeito passivo no prazo estipulado pela norma regente da matéria. O não cumprimento da obrigação tributária no devido prazo dá ensejo ao inadimplemento.

A forma em que trazem a caracterização indébita, trata-se de um raciocínio equivocado, tendo em vista que a dívida relativa ao ICMS é tão somente do contribuinte.

Diante da compra feita pelo consumidor, que realiza o pagamento pela mercadoria adquirida ao comerciante, tem o valor deste tributo embutido no preço da mercadoria juntamente com o cálculo de outras despesas fixas, variáveis, diretas e indiretas, além da margem de lucro que entra na composição da política de preços, tendo em vista que o empresário em seu devido direito agrega o preço que assim julga ser o adequado e real, o que não há em que se falar de apropriação do tributo.

Por isso, nos tributos indiretos o valor do imposto representa um custo, integrando o preço que é uno e indivisível, pertencendo a obrigação de recolhimento unicamente ao comerciante e mais ninguém.

O inadimplemento tributário pode ser resultado de diversos fatores, que podem ser internos, como a administração empresarial deficiente, ou externos, caracterizados por questões alheias ao empresário, ligadas ao mercado e a economia nacional, que podem culminar na insuficiência de recursos financeiros para o adimplemento pontual das obrigações tributárias contraídas.

Deste modo, é certo a percepção de que o consumidor não tem qualquer relação jurídica direta com o fisco, ele não é devedor do tributo, ele apenas recebe a carga econômica do tributo, que integra o preço do produto, assim como as demais despesas que o comerciante integra nos custos da mercadoria.

Estar inadimplente significa não ter pago ou recolhido o tributo tempestivamente. Todavia o ato de não recolher a quantia devida, no prazo estipulado em lei, pode não configurar apenas a mera inadimplência perante o fisco, uma vez que ela pode decorrer de atos ilícitos, praticados pelo sujeito passivo, com o intuito de lesar o ente arrecadador, razão pela qual, com a edição da Lei nº 8.137/99, tais atos passaram a ser enquadrados enquanto crimes contra a ordem tributária e econômica, dentre os quais, o crime de apropriação indébita.

Percebe-se que os contribuintes verdadeiros, que pagam os seus impostos regularmente, estão sujeitos também a enfrentar as intempéries da sociedade econômica brasileira, como os aumentos de preços, variações cambiais, aumento nas mercadorias, gestão falha na própria estrutura empresarial, fraudes, não recebimento de suas vendas, o que pode gerar falta de caixa para recolher o imposto devido, mas que declaram integralmente o faturamento e o imposto devido.

O ICMS declarado ao fisco, quando não recolhido no prazo definido em lei, torna o sujeito passivo da obrigação tributária inadimplente, o que pode ocasionar, caso esse estado permaneça, em uma ação de execução fiscal, ajuizada pelo Procurador da Fazenda Estadual ou do Distrito Federal.

Até então, entendia tratar-se de crime próprio cujo bem jurídico tutelado seria o erário público, tendo como sujeito ativo do delito o substituto na fonte que posteriormente deixa de repassá-lo ao Fisco.

Diante da inadimplência do sujeito passivo, que não esteja maculada por ilicitude, o legislador previu, para o cumprimento do devido recolhimento do ICMS, a possibilidade de o ente federativo utilizar-se previamente da via administrativa, por meio da instauração de um processo administrativo, com o intuito de o devedor realizar o pagamento. Acerca da norma que rege o processo administrativo, discorrem Bottesini e Fernandes:

O processo administrativo fiscal, específico para os tributos federais, é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei porque editado durante o regime de exceção que se estabeleceu a partir de 31 de março de 1964, durante o qual o Presidente da República estava investido das funções legislativas para certas matérias, conforme expressamente reconheceu o Supremo Tribunal Federal ao julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ADIn 1922-9 e ADIn 1976-7. (BOTTESINI; FERNANDES 2018, p. 18).

Portanto, o ente federativo deve realizar um processo administrativo, instaurado de ofício pela autoridade competente, para apuração integral do crédito, bem como para que possa ser dada oportunidade de o devedor se manifestar acerca da cobrança que lhe foi imputada. De acordo com Bottesini e Fernandes:

Todo o processo ou procedimento que envolva tributos e sua cobrança tem importância para a efetivação do direito de defesa e do contraditório, indispensáveis para que o contribuinte, sujeito passivo, devedor ou responsável tributário perante a Administração Pública, não seja submetido ao arbítrio e ao excesso de exação, cobrado por valor indevido ou maior do que aquele efetivamente devido. (BOTTESINI; FERNANDES 2018, p. 18).

Entretanto, a ministra Laurita Vaz, mencionou que o STF, fixou como tese jurídica que incorre no tipo penal do artigo 2º inciso II da Lei 8.137/1990 “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente de mercadoria ou serviço”.

De início, cumpre destacar que a doutrina majoritária, conforme Nucci (2020, p. 221) adota a conceituação analítica de crime, também chamada de tripartida ou tripartite, que é composta pelo fato típico, pela antijuridicidade e pela culpabilidade. Segundo o referido autor:

Trata-se de uma conduta típica, antijurídica e culpável, vale dizer, uma ação ou omissão ajustada a um modelo legal de conduta proibida (tipicidade), contrária ao direito (antijuridicidade) e sujeita a um juízo de reprovação social incidente sobre o fato e seu autor, desde que existam imputabilidade, consciência potencial de ilicitude e exigibilidade e possibilidade de agir conforme o direito. (NUCCI, 2020, p. 221).

Vale trazer o princípio da lesividade, em que determina que a mera desobediência não permite criminalização. Deste modo, também prevê sobre a prisão por dívida, que no art. 7º da convenção de direitos humanos “ninguém pode ser detido por dívidas”, em hipótese de criminalização o sujeito é preso por não pagar e se pagar é solto.

Inicialmente, importa ressaltar que não se está falando do crime de apropriação indébita fiscal, definido pela tese firmada pelo STF, quando do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) N° 163.334, que se trata de crime contra a ordem tributária, previsto no art. 2º inciso II da Lei N° 8.137 de 27 de dezembro de 1990, que será discutido no decorrer e no fechamento deste trabalho.

Nesse momento trata-se do crime de apropriação de qualquer coisa móvel alheia, nos termos do art. 168 do Código Penal, o qual se faz necessário trazer à tona aspectos objetivos e subjetivos que classificam o respectivo delito, dentre eles: elemento objetivo e elementos subjetivos; o objeto jurídico tutelado; o sujeito ativo; o sujeito passivo; a consumação; e a legitimidade para propor a ação penal.

O objeto material do delito, o qual recai a conduta criminosa, definido pelo art. 168 do Código Penal, é a coisa alheia móvel, ou seja, que não pertença àquele que tem a posse ou a sua detenção, mas sim, a outrem, sendo o bem jurídico tutelado, conforme Cunha (2017, p. 340), a propriedade. Ainda, de acordo com o autor (2017, p. 341), “Quando a conduta se desenvolve na forma do caput, admire-se a suspensão condicional do processo (Lei 9.099/95), afastando-se o benefício se incidente a causa de aumento do § 1º”.

A boa-fé objetiva no direito tributário é de grande relevância, tendo em vista a transmissão da responsabilidade do inadimplemento ao sócio, a Súmula 430 STJ não autoriza o direcionamento da execução fiscal para os sócios, pois não há atuação irregular, tendo em vista a declaração feita do tributo.

Porém, diante da criminalização do inadimplemento, acarreta essa transferência ao sócio, aplicando a sanção de prisão. Trata-se de um julgado com nítidas nulidades, que incorrem em controvérsia, ferindo a própria lei, pois conforme expresso nos artigos. 332 e 1.022, ambos do CPC, sobre improcedência, de dispositivos que violam o enunciado da Súmula.

“Súmula 430 STJ: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

“CPC, Art. 332 – Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar: II – enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Supremo Tribunal de Justiça.”

“CPC, Art. 1022 – Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: I – esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; III – corrigir erro material.”

Um dos embasamentos do julgado é quanto a apropriação indébita aplicável ao recolhimento do INSS, pois de fato ele é descontado do empregado e deve ser depositado nominalmente com identificação deste, expresso no Art. 168-A CP, o que

não configura a mesma prática procedimental do recolhimento do ICMS, pois a metodologia é diferente.

Cobra-se um preço sobre a mercadoria, onde a sistemática de avaliação do tributo recorrente a operação de venda, que gera a obrigação genérica ao contribuinte com o fisco, passando esse a ser o devedor que posteriormente será cobrado por essa operação. Ainda, se assim fosse o caso, sobre a aplicação deste disposto no ICMS, caberia também a criminalização, como exemplo, ao não pagamento do Imposto de Renda, Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza ou de todo e qualquer tributo que tiver incidência no preço do produto. Vide art. 168-A do CP:

*“Art. 168-A CP: Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e na forma legal ou convencional.”*

Uma terceira situação que o MP trás, sobre problemas existentes em nosso ordenamento, quanto à devedores maus intencionados, que se utilizam de “laranjas”, e que criam estruturas empresariais para se esconder e deixar dívidas junto ao fisco. Trabalham com preços inferiores no mercado, agindo de forma desleal. Para esta classe, o nosso ordenamento jurídico, traz as devidas sanções, como exemplo, o art. 1º §1º da Lei 12.850/13, se enquadrando a associação criminosa, ou lavagem de dinheiro, e sonegação fiscal.

*“Lei 12.850/13, art. 1º - Esta lei define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal a ser aplicado. §1º - Considera-se organização criminosa a associação de 4 (quatro) ou mais pessoas estruturalmente ordenada e caracterizada pela divisão de tarefas, ainda que informalmente, com objetivo de obter, direta ou indiretamente, vantagem de qualquer natureza, mediante a prática de infrações penais cujas penas máximas sejam superiores à 4 (quatro) anos, ou que sejam de caráter transnacional.”*

Em relação a sonegação fiscal, crime disposto no art. 1º incisos I à IV da Lei 8.137/90 (Lei que define crimes contra a ordem tributária), é fundamental que haja o lançamento tributário, sendo possível que o contribuinte que incorre com dolo, se vale do processo administrativo tributário, do qual só deve responder, meante a constituição do crime. Deste modo, aquele que age de boa-fé, fazendo a devida declaração, está vitimado a ser mais drasticamente responsabilizado em contrapartida daquele que age de má-fé. Art. 1º incisos I à IV da Lei 8.137/90:

*“Lei 8.137/90, art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.”*

Vale ressaltar que essa sanção quanto ao inadimplemento do ICMS, não é aplicada aos demais tributos, o que demonstra uma regra desenquadrada a devida cobrança. Outro ponto controverso é de que uma das finalidades da pena é a prevenção geral e especial, no entanto, o direito penal tributário tem a finalidade de arrecadar, deste modo se o tributo é pago a ação penal é automaticamente extinta e se é parcelado, este é suspenso.

Diante disto esse julgado que traz a criminalização deste inadimplemento, não caminha no sentido real da finalidade das penas, por isso não cabe a sua aplicação, principalmente pelo que vem passando os que atuam no comércio, desde o período pandêmico, período de guerras, cenário político e econômico.

O fato de transformar o inadimplemento tributário em crime, trazendo como punibilidade a prisão por dívida, inferi ao disposto nos tratados internacionais celebrados pelo Brasil, relativamente ao Direitos Humanos e a nossa Constituição Federal, que condena essa atuação, pois não se pode prender alguém em decorrência de dívida. Assim sendo, o uso do direito penal como instrumento de cobrança, demonstra claramente o descumprimento de um preceito constitucional que é uma regra, de aplicação imediata.

Criminalizar a inadimplência é usar o Direito Penal como instrumento de cobrança. É banalizar o direito penal, que deve ser usado apenas para casos de fraude ou sonegação de informações. Conforme CF/88:

*“CF-88, Art. 5º, LXVII – não haverá prisão civil por dívida, salvo do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.”*

Outro grande equívoco da decisão é de que sendo admitido a tese de apropriação, qual seria o propósito do comerciante em declarar o que deve? Se

deste modo ele coloca nas mãos do credor os meios de cobrança necessários, neste caso a tese de se apropriar não faz sentido.

O sujeito ativo, que corresponde à pessoa que pratica o crime conforme previsão legal, também chamado de agente, pode ser qualquer pessoa, assim como o sujeito passivo, titular do bem jurídico tutelado pelo Estado, que representa a pessoa vítima do delito, nesse caso, o proprietário da coisa móvel. Nesse sentido, a conduta praticada pelo agente se trata de crime comum, tendo em vista que para a sua prática não é exigida qualquer qualidade pessoal ou condição específica do autor. Segundo Cunha:

*Trata-se de crime comum, podendo ser praticado por qualquer pessoa que tenha a posse ou detenção legítima de bem móvel alheio. Inclusive o condômino pode figurar no polo ativo, desde que não se trate de coisa fungível e que ultrapasse a cota a que faz jus. Se funcionário público, apropriando-se de coisa, pública ou particular, em seu poder em razão do ofício (nexo funcional), comete o crime do art. 312 do CP (peculato). Sujeito passivo será aquele atingido em seu patrimônio pela indevida apropriação, podendo ser pessoa física ou jurídica, não necessariamente aquele que entregou o bem ao agente. (CUNHA, 2017, p. 341).*

Outro argumento utilizado é o dano a concorrência, por isso a configuração do crime não se enquadra ao do inadimplemento do ICMS declarado apenas uma vez e sim de forma contumaz, e isso reflete um imenso problema, pois o STF criando esse tipo penal nessa decisão, claramente agiu como um legislador positivo.

O que esbarra com a sua declaração de não poder atuar como um legislador positivo, como exemplo disso: na hora de reconhecer uma isenção análoga a outra que já é isenta, ou ainda que seja para efetivar a capacidade contributiva e a igualdade ou como corrigir a tabela do Imposto de Renda abaixo da inflação, mesmo com a última atualização que ocorreu em 2023.

“Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado no País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência.” (trecho da emenda do RHC 163.334/SC).

No entanto, quanto a definição da contumácia relativa ao período que deve ser considerado, não está específica, gerando uma enorme instabilidade, pois cada Estado define em sua própria legislação as especificidades para arrecadação do tributo em pauta.

“O contribuinte que de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS próprio cobrado do adquirente da mercadoria e/ou serviço, e incide no tipo penal, previsto no art. 2º inciso II da Lei nº 8.137/90” (Tese firmada no RHC 163.334).

Conforme informações dos autos do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) Nº 163.334, objeto de estudo do presente trabalho, em março de 2015, o Ministério Público do Estado de Santa Catarina ofereceu denúncia contra os empresários, sócios e administradores de empresas daquele Estado, que destacaram e declararam ICMS, entretanto, deixaram de recolher, em meados dos anos de 2008 a 2010, os valores devidos à Fazenda Estadual. O *Parquet* chegou à conclusão de que os empresários, sócios e administradores haviam incorrido na prática de crime contra a ordem tributária, previsto no art. 2º inciso II da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, combinado com o art. 11, caput da mesma norma:

*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;*

*[...]*

*Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade. (BRASIL, 1990).*

Em julho de 2016, os acusados foram absolvidos sumariamente pelo Juízo de Direito da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC, sob o fundamento de se tratar de conduta atípica.

Irresignado, o Ministério Público Estadual apresentou Recurso de Apelação perante a 2ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que deu provimento ao Recurso e afastou a atipicidade consignada na r. sentença proferida pelo Juízo a quo, determinando o prosseguimento da Ação Penal, com vistas a apurar se há conduta denunciada.

Diante de tal decisão colegiada, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, em maio de 2017, para concessão da ordem e objetivando que a decisão

do juízo de primeiro grau fosse reestabelecida, impetrou HABEAS CORPUS (HC 399.109/SC), de Relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, que foi julgado pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, por maioria de votos, denegou a ordem.

Face a decisão proferida pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, foi impetrado o RHC N° 163.334, que gerou tema a este Trabalho de Conclusão de Curso.

“Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.” (trecho da emenda do RHC 163.334/SC).

A decisão, incorre em contradições insuperáveis, pois nos argumentos utilizados para justificar que não se trata de uma prisão por dívida, se neutralizam, pois, ao dizer que é crime por haver uma apropriação do imposto repassado e não pago, e ao mesmo tempo que é um crime por gerar dano a concorrência devido o imposto não ser pago tempestivamente, ambos se anulam ao se contradizerem.

Se há dano a concorrência é em virtude de preço abaixo de mercado e/ou declarar e não recolher o tributo até o vencimento, e sim na primeira oportunidade financeira que surgir, gerando a falsa impressão de apropriação indébita. Deste modo os argumentos demonstram o quanto a decisão é equivocada e atípica no sentido de criminalizar a falta do pagamento antes, até mesmo, do prazo de prescrição.

Desta maneira, a decisão de criminalizar o contribuinte que declara e não paga o tributo por situação financeira não favorável ao momento, poderá incentivar ao não pagamento dos tributos, uma vez que os recursos são escassos para pagamento da obrigação principal, ainda mais para arcar na defesa em um possível processo administrativo e/ou criminal, que em sua grande maioria o atraso no recolhimento é muito irrisório para se mencionar que tenha infringido em qualquer tipo de crime quer que seja, logo percebe que a declaração e o não pagamento configura crime, o que fica muito intuitivo aos empresários não declarar a realidade de suas vendas.

Neste caso do recolhimento do ICMS próprio, não há em que se falar de desconto ou cobrança, e se ainda tivesse esse procedimento, não haveria em que se falar do dolo. O consumidor apenas suporta a carga tributária que é repassada no preço do produto, de mesmo modo, como é repassado outras despesas, impostos, taxas e tributos, que incorporam no markup do produto.

O Supremo Tribunal Federal firmou a tese, tema deste trabalho, sob os votos de sete ministros. Negaram provimento ao RHC N° 163334, votando de forma favorável à criminalização do não recolhimento, doloso e contumaz, do ICMS declarado, o Relator, Ministro Luís Roberto Barroso, que teve o seu entendimento acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Luiz Fux, Dias Toffoli, assim como pelas Ministras Rosa Weber e Cármen Lúcia.

Em linhas gerais, o Relator do Recurso fundamentou o seu voto a partir da análise dos seguintes tópicos: Premissas para o Exame da Tipicidade Penal; Interpretação Semântica e Sistemática; Interpretação Histórica e Referência ao Direito Comparado; Interpretação Teleológica e Consequencialista; e, por fim, Interpretação Restritiva e Dolo de Apropriação.

Como fundamento inicial, o Ministro Luís Roberto Barroso estabeleceu três premissas, as quais considerou importantes para se chegar a um entendimento consolidado no que tange ao tipo penal:

*Primeira: O direito penal precisa ser sério e igualitário, mas também moderado. Sério significa que sua aplicação deve ser efetiva, de modo a desempenhar o papel dissuasivo da criminalidade, que lhe é essencial. Igualitário significa que a aplicação da lei não deve distinguir entre pobres e ricos, poderosos e comuns. Moderado significa, por fim, que se deve evitar a expansão desmedida do seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pela exacerbação desproporcional de penas.*

*Segunda: Pagar tributos é um dever fundamental que incumbe a todos os cidadãos que, praticando o fato gerador, demonstrem capacidade contributiva. A incidência do direito penal na esfera tributária é excepcional, mas é também necessária. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.*

*Terceira: o mero inadimplemento tributário configura apenas ilícito administrativo, passível e inscrição na dívida ativa e de cobrança via execução fiscal. Contudo, não é crime. Para que o não recolhimento de tributo caracterize crime se exige algo a mais, uma reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso. (BARROSO, 2019, p. 14).*

De acordo com o Relator do Recurso no STF (2019, p. 15), o fundamento primeiro decorre de uma interpretação semântica e sistemática do direito penal, a partir das quais o crime de apropriação indébita tem os elementos do tipo preenchidos, quando compreendidos além do sentido literal definido na norma que rege a matéria, por meio de normas tributárias e penais que tratam da temática. Quanto aos elementos do tipo penal, acerca do sujeito ativo do crime de apropriação indébita fiscal, o Ministro discorre:

*Quanto ao possível sujeito ativo do delito, o tipo limita a prática da conduta àqueles que ajam "na qualidade de sujeito passivo de obrigação". Nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, "sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". Já o parágrafo único do art. 121 prevê que esse sujeito passivo da obrigação principal pode ser "contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (inciso I) ou "responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (inciso II). (BARROSO, 2019, p. 16).*

Nessa linha de pensamento, o Ministro Alexandre de Moraes, ao consignar o seu voto apresentou os seguintes argumentos:

*Ao delimitar o sujeito ativo do crime, a norma penal fez expressa referência ao "sujeito passivo da obrigação", que, segundo o art. 121 do código tributário nacional, abrange tanto o "contribuinte" quanto o "responsável. Desse modo, ao contrário do que sustenta a defesa dos recorrentes, a análise da responsabilização criminal a partir do enfoque da pessoa de quem o valor é "descontado" ou "cobrado" não tem fundamento técnico ou legal, pois ela não é sujeito passivo da obrigação tributária. Não importa de quem o valor do tributo foi "descontado" ou "cobrado", mas sim quem "descontou" ou "cobrou". Portanto, a compreensão do tipo penal em análise deve ser realizada a partir da perspectiva do sujeito passivo da obrigação tributária, que é aquele que efetivamente tem a obrigação de cumprir a prestação tributária e não de quem o valor é "descontado" ou "cobrado" (por exemplo, do consumidor, como pretende a defesa). Transportando para a seara penal, o sujeito ativo do crime previsto no art. 2º inciso II da lei nº 8.137/90 (sujeito passivo da obrigação tributária) pode ser: o contribuinte (referido no ICMS próprio) e o responsável (referido no ICMS por substituição tributária). (MORAES, 2019, p. 67).*

Portanto, o crime de apropriação indébita tributária, de acordo com o entendimento favorável à criminalização da conduta exercida pelo sujeito que cobra o valor do tributo do consumidor final, abrange não apenas a substituição tributária, mas, também, o regime de arrecadação do ICMS Próprio.

Ainda que houvesse o fato de apropriação, tem um elemento subjetivo no Direito Penal, que é um crime neste sentido, não basta tão somente a conduta

objetiva, se faz necessário a comprovação do dolo, da intensão de fraudar a arrecadação tributária. Deste modo, aquele que tem a intensão de se apropriar, deixa de compartilhar com o fisco as informações, no sentido de sonegar. Por isso, o ato de declarar ao fisco, e não recolher a dívida, não configura o devido dolo.

Assim, para esclarecer os termos descontado e cobrado, o Ministro Barroso (2019, p. 25-26) trouxe tal interpretação histórica do dispositivo que trata do tipo penal tributário em comento, concluindo que, “uma interpretação histórica, construída a partir do exame do processo legislativo, aponta para a tipicidade da conduta de omissão no recolhimento do valor do ICMS economicamente transferido ao consumidor final”.

Ainda, o Ministro Barroso (2019, p. 26-27) fez referência ao Direito Comparado, ao passo que concluiu “a criminalização do não recolhimento de tributos indiretos, transferidos economicamente ao consumidor final, não é excentricidade brasileira, mas um fenômeno comum em outros ordenamentos”, uma vez que a temática é presente nos Diplomas Legais de países como Portugal, Itália e Estados Unidos.

O Ministro Barroso fez também uma interpretação teleológica e consequencialista, observando que os crimes contra a ordem tributária acarretam consequência gravíssimas aos entes federativos. No tocante ao ICMS, o crime fiscal decorrente de sua sonegação assola os estados e o distrito federal, ao passo que contribui para a causa de diversos males no âmbito da administração dos entes federativos, afetando de maneira negativa serviços básicos prestados à população.

Por fim, depreende-se dos Pareceres Jurídicos que compreendem ser atípica a conduta do sujeito passivo, uma vez que o contribuinte do ICMS é o comerciante ou empresário, e não aquele que adquire a mercadoria ou serviço, uma vez que nenhuma parcela do valor cobrado por determinada mercadoria recai sobre o adquirente, que apenas suporta o ônus econômico. Contudo fica comprovado a divergência nos pareceres, e que a criminalização é passível, mas não diretamente.

#### 4. METODOLOGIA

Para elaboração deste trabalho foi utilizado o método de uma pesquisa aplicada, pois é uma ferramenta do método científico que envolve uma aplicação da prática da ciência. Esta metodologia tem a possibilidade de acessar e utilizar parte da teoria, conhecimentos técnicos e métodos para um propósito específico da pesquisa referente à criminalização do inadimplemento do ICMS.

Esta presente pesquisa, do ponto de vista dos objetivos propostos, é considerada uma pesquisa descritiva, portanto, no entendimento de Andrade (2010, p. 112), “nesse tipo de pesquisa os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”. (ANDRADE, 2010, p. 112).

Os procedimentos da elaboração deste trabalho, são considerados bibliográficos. De acordo com Gil (2017, p. 28), “a pesquisa bibliográfica é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, nesta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações, canais de eventos científicos, revisão de processos e jurisprudências”. (GIL, 2017, p. 28).

No entendimento de Andrade (2010, p. 117), a “metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”.

Os pontos de partida deste trabalho, foram as pesquisas realizadas na revisão de literaturas, de artigos profissionais do tipo acadêmico, monografias, dentre outros. Foram observadas as principais situações referentes à criminalização do inadimplemento do ICMS. Visando como meta demonstrar e/ou comprovar este tema, bem como as divergências atípicas sobre HC em pauta que gerou reflexo nacional. Portanto, a característica de pesquisa deste trabalho em relação à abordagem é descritiva por meio de pesquisas bibliográficas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADRE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1968.
- BOTTESINI, Maury Ângelo. **Execução fiscal** / Maury Ângelo Bottesini, Odmir Fernandes. – 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2018. (Soluções jurídicas)
- BRASIL. **Constituição de 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília - DF.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro - RJ.
- BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.
- BRASIL. **Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995**. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências.
- BRASIL. **Lei nº 12.850, de 02 de agosto de 2013**. Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Brasília.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996.
- BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 mar. 2015.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional (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, 27 out. 1966.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430**. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 19 mai. 2002.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça – STJ, 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. Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ (1158),

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As consequências econômicas e sociais, que acarretam a sonegação de imposto é devastadora, e o ponto aqui não foi defender esse tipo de prática, mas sim identificar que as condutas são diferentes e precisam ser tratadas, conforme o princípio da isonomia. Tendo em vista que para prática de inadimplência existe a execução fiscal, que pode ser aprimorada, mas por outro lado, o sonegador deve seguir com a aplicação do direito penal.

O julgado é passível de muitas discursões, pois a decisão não ficou clara, mesmo diante do objetivo penal criminal, que traz insegurança jurídica, estímulo à sonegação fiscal e definitivamente viola os princípios basilares.

O impulsionamento dos contribuintes para arrecadação de tributos, utilizando-se do direito penal como ferramenta para criminalizar, tendo em vista que esse recurso deve tão somente ser aplicado de forma cometida intencionalmente e nas hipóteses que caibam de fato a busca do instrumento de privação da liberdade como última forma de coercibilidade sobre o devedor.

A partir dos estudos realizados, foi possível concluir que o ICMS se trata de um tributo de suma importância para os cofres públicos estaduais e do Distrito Federal, além de ser de alta complexidade, tendo em vista as mais diversas implicações legais que o afeta em razão de sua regra-matriz de incidência, que perpassa pelos aspectos material, temporal e espacial (ou territorial), bem como pelos aspectos pessoal e quantitativo, aqui apresentados, que permeiam a relação do contribuinte com o fisco.

Acerca da sonegação de tributos no Brasil, essa deve ser combatida, contudo, conforme discutido, compreendi que o sujeito passivo que declara perante o fisco, o ICMS próprio destacado, está a demonstrar a lisura das movimentações financeiras desenvolvidas em determinado período de apuração do tributo, razão pela qual não há que se falar no emprego de fraude ou qualquer outro tipo de conduta que macule a contabilidade apresentada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a qualquer momento o ente federativo, por meio de autoridades

competentes, pode realizar diligências no sentido de atestar a veracidade da declaração apresentada.

Contudo, pelo exposto, considero que o STF se equivocou ao firmar a tese abordada e definir como crime de apropriação indébita o não recolhimento, doloso e contumaz, de ICMS, uma vez que compreendo não existir o elemento subjetivo especial do tipo penal, quando o contribuinte, de boa-fé e de maneira idônea, declara ao fisco o tributo devidamente escriturado, não havendo, portanto, conduta fraudulenta que caracterize a incorrência do delito em comento.

Por fim, por mais que o entendimento favorável à criminalização apresente na tese que a prática do delito prescinde fraude, assim como no crime previsto no art. 168 do Código Penal, concluo que, conforme já delineado, o tipo penal não existe no ordenamento brasileiro, sendo a inconstitucional, a interpretação do art. 2<sup>a</sup> da Lei Nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990 por analogia *in mala partem*.

Órgão Julgador: S3 - Terceira Seção, Data do Julgamento: 22/08/2018, e data da publicação/fonte: DJe 31/08/2018, RT vol. 1008 p. 398.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. HC nº 399.109. Rel. Rogério Schietti Cruz. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701067980&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 26 out. 2023.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário** / Vittorio Cassone. - 28. ed. - São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas 2017.

CUNHA, Carlos Renato. **Código Tributário Nacional Anotado** / Organizador Carlos Renato Cunha - Londrina - PR: Thoth, 2020. (Coleção Códigos Anotados Editora Thoth).

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário** / Kiyoshi Harada. - 27. ed. rev. e atual. - São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978 - **Manual de Direito Tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. - 10. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** / Leandro Paulsen. - 11. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 616.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** / Eduardo Sabbag. - 2. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial** / Eduardo Sabbag. - 6. ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SÁNCHEZ, Jusús-María Silva. **A Expansão do Direito Penal. Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RHC 163334 - Órgão julgador: Tribunal Pleno

Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Julgamento: 18/12/2019. Publicação: 13/11/2020. Disponível em: <[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true)>. Acesso em: 04 nov. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/janeiro/arrecadacao-federal-alcanca-mais-de-r-2-21-trilhoes-no-acumulado-de-janeiro-a-dezembro-de-2022> Acesso em: 19 out. 2023.