

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO

ALESSANDRO APARECIDO GAMA

**A lei n. 8.137/1990 como instrumento de cobrança do ICMS
no direito tributário após o julgamento do RHC 163.334
pelo STF**

PONTES E LACEDA

2021

ALESSANDRO APARECIDO GAMA

**A lei n. 8.137/1990 como instrumento de cobrança do ICMS
no direito tributário após o julgamento do RHC 163.334
pelo STF**

Trabalho de conclusão de curso (TCC)
apresentado ao Departamento de Direito,
da Universidade do Estado de Mato
Grosso, como parte dos requisitos
necessários à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Irio Gonçalves Boraschi

PONTES E LACERDA

2021

FOLHA DE APROVAÇÃO

ALESSANDRO APRECIDO GAMA

A lei n. 8.137/1990 como instrumento de cobrança do ICMS no direito tributário após o julgamento do RHC 163.334 pelo STF

Trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentado ao Departamento de Direito, da Universidade do Estado de Mato Grosso, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Pontes e Lacerda, ____ de abril de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Irio Gonçalves Boraschi, orientador.
UNEMAT

Profa. Acássia Mirelle Martins, avaliadora.
UNEMAT

Prof. Gustavo Rafael da Rocha Silva, avaliador.
UNEMAT

Aos meus pais, Cícero e Maria,
Aos meus irmãos, Anilton e Adriano,
Por me motivarem nesses quase 25 anos.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me permitir viver até este momento e por me dar forças para conseguir alcançar meus objetivos.

Aos meus pais e meus irmãos, por me apoiarem durante esta jornada. Obrigado por me ajudar a concretizar e encerrar esta etapa da minha vida.

Ao meu orientador, professor Irio, pelo acompanhamento no desenvolvimento dessa monografia, por aceitar embarcar nessa jornada de discutir Direito Tributário e Direito Penal, gratidão por toda ajuda e paciência.

Aos amigos que a Unemat me deu, em especial a turma da carona, Ester, Irene, Robson, Laura e Rayssa, obrigado pelo convívio e por deixarem este período mais leve e engraçado.

A minha namorada, por me aguentar e emprestar seus ouvidos neste tempo para escutar um assunto nada familiar.

Aos meus amigos, que me apoiaram e sempre estiveram ao meu lado no decorrer dessa caminhada.

Ao Grupo de Oração Universitário Filhos do Céu, pelos amigos que me deu e por proporcionar viver uma experiência de fé mesmo dentro da universidade, não imaginava que era possível essa vivência.

A Unemat e todo o corpo docente do curso de Direito, pelo conhecimento proporcionado e dedicação oferecida aos acadêmicos.

“Portanto, independentemente do que estiver acontecendo à sua volta, faça o melhor papel que puder. A virtude não precisa de plateia, de aplauso ou de reconhecimento. A virtude é a sua própria recompensa.” (Luís Roberto Barroso)

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar a luz do Direito Tributário, Direito Penal e Direito Constitucional, se a partir do julgamento do RHC 163.334 pelo STF a Lei nº 8.137/1990 tornou instrumento de cobrança do ICMS pelo Direito Tributário criando uma política penal arrecadatória em relação a este tributo. Para tanto, discute a legitimidade do Estado para se utilizar de meios coercitivos da cobrança cogente de impostos, trabalhando conceitos relevantes de aplicação mútua entre Direito Tributário e Direito Penal e as limitações constitucionais aplicáveis ao poder de tributar e punir do Estado. Apresenta uma breve análise do tipo penal previsto no inciso II, art. 2º, da Lei 8.137/1990; o modo de operacionalização, classificação e competência do tributo em estudo; para se discutir julgados das cortes superiores que enquadraram a conduta de não recolher tributo devidamente declarado ao tipo penal citado, fazendo uma reflexão sobre o uso dos termos dolo de apropriação e contumácia na decisão do STF. A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica realizada em doutrinas, jurisprudência e legislação, permitindo concluir que o uso do Direito Penal em infrações fiscais, deve se dar com cuidado, com vistas a não se sobrepor o interesse da arrecadação ao do contribuinte, não desviando a função da norma penal.

Palavras-chave: ICMS. Apropriação indébita tributária. Inadimplemento. Dolo de Apropriação. Contumácia.

ABSTRACT

The Law number 8.137/1990 as an ICMS charging instrument in tax law after the judgment of RHC 163.334 by the Supreme Federal Court of Brazil

Resume: This work aims to analyze the way on how the Tax Law, Criminal Law and Constitutional Law works based on the judgment of "RHC 163.334" by the The Supreme Federal Court of Brazil, Law No. 8.137/1990 became an tool for collecting ICMS (Tax on sales and services and applies to the movement of property, transportation and communication services, and to the supplying of any goods.) for Tax Law, creating a criminal tax policy on this. Therefore, it discusses the legitimacy of the State to use mandatory means of indispensable fee collection, working on relevant concepts of mutual application between Tax Law and Criminal Law and the constitutional limitations applicable to the State's power to tax and punish. It presents a analysis of the penal type provided on item II, article 2 of Law 8.137/1990; The operation mode, classification and competence of the tax under lead up; to discuss the judgments of the higher courts that fit the conduct of not paying the duly declared tax to the aforementioned criminal type, making an analogy about the use of the terms of intent of appropriation and contumacy in the Supreme Federal Court of Brazil's decision. The methodology adopted was the bibliographic research carried out on Doctrines, Jurisprudence and Legislation, allowing us to conclude that the use of Criminal Law in tax infractions must be done with caution, and that it should not override the taxpayer interest in collecting, thus, there is no deviation from the function of criminal law.

Keywords: ICMS. Tax misappropriation. Noncompliance. Appropriation intent. Contumace.

1 INTRODUÇÃO	9
2 DA LEGITIMIDADE DO ESTADO PARA SE UTILIZAR DE MEIOS COERCITIVOS DA COBRANÇA COGENTE/NECESSÁRIAS DE IMPOSTOS	11
2.1 CONCEITOS RELEVANTES DE APLICAÇÃO MÚTUA ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PENAL	11
2.2 PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO PODER DE TRIBUTAR E PUNIR DO ESTADO	13
3 O TIPO PENAL PREVISTO NO INC. II, DO ART. 2º, DA LEI 8.137/1990 E OS ASPECTOS GERAIS DO ICMS	17
3.1 O CONSEQUENTE NORMATIVO DA REGRA MATRIZ PREVISTO NO TIPO PENAL DO ART. 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/90	17
3.2 MODO DE OPERACIONALIZAÇÃO, COMPETÊNCIA E CLASSIFICAÇÃO DO ICMS	18
4 AS CORTES SUPERIORES E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVISTO NO ART. 2º, INC. II, DA LEI N. 8137/1990	23
4.1 ASPECTOS GERAIS DO HC 399.109/SC	23
4.2 ASPECTOS GERAIS DO RHC 163.334	25
4.3 DOLO DE APROPRIAÇÃO E CONTUMÁCIA: O PROBLEMA GERADO A PARTIR DA INDEFINIÇÃO OU DA MÁ APLICAÇÃO DESTES TERMOS	27
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
REFERÊNCIAS	34
ANEXO – A	38

1 INTRODUÇÃO

Ao julgar o RHC 163.334 o STF fixou a seguinte tese “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Desta forma, o enquadramento da conduta de deixar de recolher o imposto sobre circulação de mercadoria e serviços (ICMS) corretamente declarado no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 passou a ser motivo de polêmica na comunidade tributária, vez que as recentes decisões modificaram alguns conceitos inerentes a este tributo.

Antes da tese firmada era apenas possível o enquadramento no crime de apropriação indébita tributária nas atividades que permitem o recolhimento por substituição tributária, a partir deste julgado não importa o tipo da operação, seja ela própria ou em substituição o comerciante ou prestador de serviço pode incorrer neste crime.

Outro ponto levantado pelo precedente está em considerar que o consumidor paga o imposto no momento que compra a mercadoria, no entanto, ele paga o preço do produto, composto por vários elementos que compõe a cadeia de produção.

Ademais, para configuração do crime o STF passou a exigir como requisitos o dolo de apropriação e a contumácia. Ocorre que esses termos não foram usados da melhor forma.

Assim, este trabalho objetiva analisar, à luz do Direito Tributário, Direito Penal e Direito Constitucional, se a partir do julgamento do RHC 163.334 pelo STF a Lei nº 8.137/1990 tornou-se instrumento de cobrança do ICMS pelo Direito Tributário criando uma política penal arrecadatória em relação a este tributo.

Apesar do RHC 163.334 não ter sido julgado em sede de repercussão geral, não vinculando as decisões futuras, no tocante a matéria, a decisão torna-se fundamento relevante para as ações postuladas pela Fazenda Estadual envolvendo o inadimplemento das operações oriundas do ICMS, podendo acarretar em um aumento significativo de processos em relação a temática, vez que existe número muito alto de crédito tributário inscrito em dívida ativa relativo ao ICMS,

desvinculando desta forma a finalidade do Direito Penal, passando a ser instrumento de coerção para cumprimento da obrigação tributária.

Sabendo da importância do ICMS para a receita dos estados da federação e do Distrito Federal, é de grande valia estudar as possíveis consequências e reflexos oriundos deste julgado, no dia a dia da atividade mercantil.

Como metodologia, foi realizada uma análise bibliográfica do tema abrangendo os aspectos da visão doutrinária do Direito Tributário e do Direito Penal. A análise bibliográfica foi reforçada pela pesquisa jurisprudencial que buscou fundamentar com argumentos sólidos a tese aqui exposta.

Para a consecução dos objetivos propostos, este trabalho encontra-se dividido em três capítulos.

O primeiro capítulo discute a legitimidade do Estado para se utilizar de meios coercitivos da cobrança de impostos. Para tanto, apresenta conceitos relevantes de aplicação mútua entre Direito Tributário e Direito Penal e expõe os princípios e limitações que se aplicam ao poder de tributar e punir do Estado.

O segundo capítulo apresenta o consequente da regra matriz prevista no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, além de trazer aspectos gerais sobre o ICMS demonstrando sua importância, competência e complexidade de operação.

Por fim, passa-se analisar HC 399.109/SC julgado pelo STJ e o RHC 163.334 julgado pelo STF, que enquadraram a conduta de declarar ICMS e não recolher no prazo devido ao crime de apropriação indébita previsto no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8137/1990, tecendo comentários sobre o uso dos termos dolo de apropriação e a contumácia como requisitos para configuração deste delito.

2 DA LEGITIMIDADE DO ESTADO PARA SE UTILIZAR DE MEIOS COERCITIVOS DA COBRANÇA COGENTE/NECESSÁRIAS DE IMPOSTOS

Este capítulo objetiva discutir a legitimidade do Estado para se utilizar de meios de cobrança cogente de impostos de forma coercitiva. Para tanto, em um primeiro momento, apresenta conceitos relevantes de aplicação mútua entre Direito Tributário e Direito Penal e na sequência, expõe os princípios e limitações aplicáveis ao poder de tributar e punir do Estado.

2.1 CONCEITOS RELEVANTES DE APLICAÇÃO MÚTUA ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PENAL

Por questões didáticas uma ciência é dividida em diversos ramos. Com o Direito não é diferente. No campo dessa pesquisa tem-se a divisão em Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal.

Para evitar uma futura cobrança de tributo, o particular pode se abster da prática do fato imponible. No entanto, praticado o fato gerador, surge para o sujeito ativo da obrigação tributária o poder/dever de constituir contra o sujeito passivo um crédito.

Assim, efetuado o procedimento que materializa a obrigação tributária, o contribuinte ou responsável pode adotar as seguintes condutas: pagar de imediato o crédito, evitando a cobrança de juros e outros encargos, ou discutir administrativamente a exigibilidade do tributo ou o valor devido (ANDRADE FILHO, 2009).

Esses seriam os caminhos legítimos a serem adotados pelo sujeito passivo. Entretanto, por diversos motivos, seja devido à elevada carga tributária ou a vontade em auferir mais recursos, muitos preferem a margem não cumprir a norma.

O Direito Penal Tributário cuida, justamente, dessa parcela que adota a sonegação como meio de evasão fiscal. Desta forma, ele se preocupa com a repressão de infrações tributárias que devido à sua gravidade receberam por parte do legislador pátrio um juízo de valoração negativo. Isto é, o Poder Legislativo entendeu por bem reprimir, não apenas administrativa mas também penalmente, o cometimento de condutas lesivas ou tendentes a causar dano ao Fisco ou a burlar a

fiscalização por parte da Fazenda Pública. No que tange ao grau de reprovabilidade da infração tributária, Kiyoshi Harada, explica:

Devido à gravidade de uma determinada conduta praticada pelo agente, essa conduta, além de configurar uma infração tributária, sancionada pelo Direito Tributário, passa a ser reprimida, também, pelo Direito Penal, provocando, ao mesmo tempo, a atuação do órgão administrativo tributário e do órgão judiciário (HARADA, 2005, p.211).

A infração penal tributária não diz respeito a um mero descumprimento de uma obrigação principal ou acessória, mas sim de um inadimplemento doloso que se opera mediante condutas fraudulentas de grande reprovabilidade no ordenamento jurídico e punido com pena de prisão e multa.

Enquanto isso, o Direito Tributário Penal trata das sanções tributárias, ou seja, das sanções administrativas previstas na legislação tributária decorrentes do descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, independentemente da intenção do contribuinte e/ou responsável tributário e da efetividade, natureza e alcance dos efeitos do ato.

A distinção entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal reside em diversos pontos: no Direito Penal Tributário, as sanções serão aplicadas pelo Poder Judiciário, ao passo que no Direito Tributário Penal, a aplicação da sanção incumbirá à própria administração fazendária. A infração penal tributária além de constituir uma infração administrativa é crime, enquanto que a infração tributária meramente administrativa não é. Outra diferenciação importante é que as sanções do Direito Penal Tributário consistem em pena privativa de liberdade e multa impostas ao agente do delito. Já as sanções aplicadas pelo Direito Tributário Penal podem ser as mais diversas: desde a aplicação de uma multa administrativa, até a apreensão de mercadorias, interdição, proibição de firmar contratos com a Administração Pública e até mesmo a execução fiscal etc. (ANDRADE FILHO, 2009).

Ademais, para a aplicação da sanção tributária não é necessário que esteja comprovada ou que haja a culpabilidade do sujeito passivo da obrigação. Sua responsabilidade não se condiciona à comprovação de dolo ou culpa. Assim, praticada infração tributária, submete-se o autor objetivamente à imposição da sanção, com fulcro no art. 136, do CTN.

Para aplicação da sanção penal tributária é necessário, de acordo com o art. 29, *caput*, do Código Penal (CP), investigar acerca da culpabilidade do infrator.

Nesse passo, haverá a instauração de uma ação penal para a averiguação da prática e autoria do crime, sendo garantido ao sujeito ativo do delito o contraditório e a ampla defesa. O agente não responderá objetivamente pela supressão ou redução de tributo, mas sim na medida de sua culpabilidade.

2.2 PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO PODER DE TRIBUTAR E PUNIR DO ESTADO

O verdadeiro fundamento da tributação é extraído da ordem constitucional, que consagra a existência de um dever fundamental de contribuir para o bem estar social e para a efetivação dos direitos fundamentais dispostos em seu texto e nos pactos internacionais que acolhe, de onde se extrai, dentre outros princípios, a garantia do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana, a construção de uma sociedade justa e solidária e a proibição de retrocesso dos direitos sociais conquistados. O grande desafio, portanto, é a conscientização social acerca da existência deste dever, tão importante para que Estado Social Democrático de Direito alcance seus objetivos.

No que tange, as limitações ao poder estatal de punir os crimes tributários, em consonância com preceitos constitucionais, quando vistos pela notoriedade dos seus bens jurídicos protegidos frente a consciência da necessidade de intervenção mínima do Direito Penal, representam algo de considerável importância pela influência sobre o desenvolvimento nacional.

O crime de sonegação fiscal foi tratado pela primeira vez pela Lei 4.729/1965. Com a Lei 8.137/1990 as condutas anteriormente elencadas no citado diploma legal ganharam a denominação de crimes contra a ordem tributária. Já o crime de apropriação indébita previdenciária ingressou no sistema jurídico brasileiro com a Lei 4.357/1964. Também sendo abordado pela Lei 8.212/1991, que dispõe sobre o plano de custeio da seguridade social. Após a promulgação da Lei 9.983/2000, o referido crime foi tipificado no art. 168-A do CP, permanecendo com a mesma titulação.

Neste delineado, quanto ao comportamento da legislação que dispõe sobre os delitos tributários até a condição atual, importante destacar a particularidade de que diante da responsabilidade penal do réu pelo crime cometido, surge o direito do Estado exigir o cumprimento da respectiva penalidade de cada

caso. Dentro do estudo que ora se faz, torna-se importante entender as palavras trazidas por Greco, ao afirmar:

O Código Penal, em seu art. 107, trouxe o rol das chamadas causas extintivas da punibilidade. Embora o art. 107 do Código Penal faça o elenco das causas de extinção da punibilidade, este não é taxativo, pois que em outras de suas passagens, também prevê fatos que possuem a mesma natureza jurídica, [...] (GRECO, 2019, p.709).

Nesse sentido, por se tratar de um rol meramente exemplificativo, também podem ser acrescidas outras formas de extinção da punibilidade. Destaca-se a afirmação encontrada na doutrina (MASSON, 2011, p. 854) que ao referenciar o art. 107 do CP, diz: “[...]. Em verdade, diversas outras causas extintivas podem ser encontradas no código e na legislação especial, destacando-se: a) [...]; d) o pagamento do tributo ou contribuição social nos crimes contra ordem tributária (Lei 10.684/03, art. 9º); e) [...]”.

Sobre a extinção da punibilidade de crimes contra a ordem tributária, embora esta seja amplamente discutida e prevista no Código Penal e Leis Ordinárias, deve-se levar em consideração, também o art. 138 do CTN que prevê que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade por infrações.

A condução lógica dos pontos destacados pela doutrina, pela legislação penal e tributária forma uma linha de entendimento que suprime incertezas em relação à possibilidade de extinção de punibilidade, especialmente, em se tratando de crimes contra a ordem econômica e tributária, quando da manifestação do contribuinte materializada pelo pagamento do tributo objeto da demanda fiscal.

Em determinado momento tal particularidade se tornou precária pela revogação do art. 14 da Lei 8.137/90, movimentação da legislação promovida pela Lei 8.383/91 através do seu artigo 98, que em seguida foi reestabelecida (possibilidade de extinção da punibilidade) pela promulgação da Lei 9.249/95, nos termos do art. 34¹.

A edição da Lei 9.249/1995 fez emergir novamente o motivo que conduz a supressão da punibilidade antes da denúncia ser recebida, com destaque para o fato de que se possibilitou a restauração da pena para as demandas transitadas em julgado durante a vigência da Lei 8.383/91, em face do art. 5º, XL da CRFB/1988, o

¹ Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, e na Lei 4.729/65 (trata da contribuição social e acessórios), quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

qual que potencializa a dinâmica do princípio da irretroatividade, a ponto de fazer valer a lei mais benéfica ao réu.

Na sequência das discussões deste estudo, apresenta-se como relevante a análise dos regimes de parcelamentos de débitos tributários oferecidos nos ditames da lei pela Administração Tributária, que de maneira fundamental revelam sinais marcantes de quais práticas restaurativas, no âmbito do ordenamento jurídico estão sendo utilizadas de modo complementar e alternativo ao protótipo penal estabelecido.

A implementação e a aplicação de procedimentos relacionados com o caráter restaurativo, em sede das questões tributárias, já se fez patente sendo sempre ratificado nos textos legais que tratam de Recuperação Fiscal, a exemplo da Lei 9.964/2000 que institui o primeiro Programa de Recuperação Fiscal, REFIS I, e em seu art. 15, § 3º dispõe que:

Art. 15. [...]

§ 3º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal (BRASIL, 2000, s.p).

Mais adiante, e na mesma sintonia, inseriu-se ao sistema jurídico a Lei 10.684/2003, que alterou a legislação relativa aos parcelamentos de débitos fiscais e inovou por permitir ser causa de extinção de punibilidade o pagamento em qualquer fase processual, neste caso, até já tendo ocorrido o recebimento da denúncia, conforme se apresenta em seu art. 9º, § 2º².

O posicionamento do STF confere a extinção da punibilidade pelo atendimento à exigibilidade do quantum correspondente a dívida tributária realizada a qualquer tempo, conforme se observa:

Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extingção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal 10.684/03, c.c. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário³.

² Art. 9º. [...]

§ 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

³ STF – HC 81.929/RJ – Rel. Min. Cezar Peluso – DJ 27.02.2004.

Com o dinamismo que é inerente aos negócios jurídicos a legislação é sempre alterada, e assim atualiza o cenário normativo. A Lei 11.941/2009, que dispõe sobre a operacionalidade dos parcelamentos ordinários dos débitos tributários, trouxe para o seio das discussões a tônica da extinção da punibilidade, e novamente se dirige as percepções doutrinárias para um mesmo norte, no qual se fincam as raízes das práticas restaurativas, quando é possível se referir aos dispositivos do texto legal, por último exaltado, em referência aos seus arts. 67 a 69⁴, que traduzem o entendimento até então abordado.

No mesmo caminho, encontram-se outros diplomas legais que consolidam o fluxo dos atos jurídicos voltados à recuperação do crédito tributário, por parte da fazenda pública, e na extinção da punibilidade dos crimes delineados na mesma área, como consequência, são apresentados ao Sistema Jurídico Nacional e se coadunam constituindo um novo conceito que passa pela modernização da maneira de intervenção penal.

⁴ Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Dec.-Lei 2.848, de 07.12.1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15º do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

3 O TIPO PENAL PREVISTO NO INC. II, DO ART. 2º, DA LEI 8.137/1990 E OS ASPECTOS GERAIS DO ICMS

Neste capítulo, estuda-se a regra matriz prevista no tipo penal do art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90; e os aspectos gerais do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, para compreender parte de sua complexidade, modo de operacionalização e classificação.

3.1 O CONSEQUENTE NORMATIVO DA REGRA MATRIZ PREVISTO NO TIPO PENAL DO ART. 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/90

O art. 2º da Lei 8.137/1990 prevê que as condutas que arrola, consideram-se da mesma natureza daquelas previstas no art. 1º da referida lei, incluindo-se entre os crimes contra a ordem tributária.

Vale dizer que, os crimes previstos nos incs. II a IV do citado art. 2º, são crimes materiais, dependentes da ocorrência do resultado. Dessa forma, no inc. II o núcleo é “deixar de recolher tributo cobrado ou descontado de terceiro”. Já o inc. III, o núcleo é “exigir, pagar ou receber”. E em relação ao inc. IV, o núcleo é “aplicar”, ou seja, deixar de aplicar ou aplicar em desacordo, incentivo fiscal. Notadamente trata-se de crime material. Contudo em todos os crimes, o elemento subjetivo da conduta se perfaz mediante o dolo genérico.

Dispõe o art. 5º, inc. LXVII, da CRFB/1988 que “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel” (BRASIL, 1988, s.p.).

No Brasil é admitida a prisão pelo não pagamento de obrigação alimentícia determinada judicialmente e não mais a do depositário infiel, posto que o STF entendeu serem inaplicáveis as legislações que impõem a prisão do depositário infiel devido à violação de um tratado internacional de direitos humanos, no caso, o Pacto de São José da Costa Rica.

Desta forma, na hipótese do inc. II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990, parece claro que sua aplicação não pode ter interpretação literal, sob pena de se estar punindo criminalmente o mero inadimplemento, vedado pela CRFB/1988 que impede a prisão por dívida. Se o contribuinte nada esconde do Fisco, informando inclusive o valor devido, mas deixa de efetivar o recolhimento, demonstra de forma

inequívoca seu desejo de efetuar o recolhimento (com as sanções pecuniárias da multa, juros etc.) e seu desejo de não sonegar o tributo. Colhe-se da doutrina de Hugo de Brito Machado:

Realmente, senão está presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida. Tudo então se resumirá a uma questão de prova. Prova da presença ou da ausência desse elemento essencial do tipo penal (MACHADO, 2015, p.403).

Igualmente, não se pode responsabilizar penalmente aquele que não poderia ter agido de outra forma, como ocorre naqueles casos em que há comprovação de falta de recursos, decorrentes de questões estruturais de mercado e até inadimplência do próprio Governo perante o contribuinte, inviabilizando o recolhimento no prazo previsto pela lei. Ademais, nas retenções na fonte, nas contribuições de seguridade social descontadas dos empregados e nos impostos indiretos, não obstante a legislação referir-se a “desconto ou cobrança de terceiro”, na prática funciona a lei mais forte do mercado, onde, não raras vezes, no custo da produção, especialmente para os pequenos empresários, não pode ser acrescido o valor do tributo incidente, sob pena de falta de concorrência do produto (JANCZESKI, 2019).

Assim, não se pode exigir do contribuinte que ele faça a opção preferencial pelo recolhimento tributário, quando, por exemplo, restar demonstrada a alocação de recursos para o pagamento das despesas originárias do processo produtivo de empresa (salários e fornecedores), cuja falta levaria à inviabilização da continuidade do negócio. Sendo necessário perquirir e investigar, em cada caso concreto, se houve, ou não, deliberada intenção do contribuinte não pagar o tributo, até porque o crime só é punível na modalidade dolosa, que não se apresenta, se o contribuinte registra em sua contabilidade os valores a serem repassados ao Fisco.

3.2 MODO DE OPERACIONALIZAÇÃO, COMPETÊNCIA E CLASSIFICAÇÃO DO ICMS

O ICMS é um imposto relativo às transações de compra e venda de mercadorias e serviços, em que a empresa recolherá às autoridades fiscais apenas a diferença maior entre o imposto devido pelas vendas e o imposto ocorrido por

ocasião das aquisições, sendo gerado pela diferença entre o preço de compra e o preço de venda. É um imposto estadual, de forma que sua alíquota oscila conforme o Estado. Seu recolhimento é mensal (KOCH, 2021).

A simples circulação física da mercadoria, de um local/estabelecimento para outro que pertença ao mesmo titular, não se enquadra ao arquétipo de incidência do ICMS. Tal fato não tem relevância jurídica ou econômica para essa incidência. Contudo, a Lei Complementar n. 87, ao trazer disposições sobre o critério temporal em que ocorre o fato gerador, considera a simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos que pertencem ao mesmo titular como hipótese de incidência (art. 12, I), de modo que, levando em conta o direito positivado, há de se admitir também o fato gerador nestas transferências. Portanto, se mostra complexa a materialidade da hipótese de incidência do ICMS e por esta razão, deve ser compreendida nos exatos termos, conforme delineada pela Constituição Federal (KOCH, 2021).

A partir da CRFB/1988 novos fatos foram agregados à competência tributária do ICMS, a exemplo das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação. Anterior à Constituição vigente, o imposto somente incidia sobre operações em que havia a circulação de mercadorias.

O lançamento do ICMS é realizado por homologação, ocorre, segundo o art. 150 do CTN, quando a fiscalização homologa o pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo, em razão da legislação lhe atribuir o dever de recolhimento, independentemente de qualquer atividade administrativa (MACHADO, 2015).

Referente à classificação, o ICMS é um imposto indireto, em razão de ser possível repassar o ônus da tributação para uma terceira pessoa, ou, melhor dizendo, para o consumidor final. Em decorrência desta característica, há dois tipos de contribuintes: o contribuinte de fato (consumidor), que é quem efetivamente suporta o ônus do tributo; e o contribuinte de direito, cuja responsabilidade é recolher o tributo devido (KOCH, 2021).

Outro critério classifica o ICMS como um imposto não-cumulativo, característica que decorre da possibilidade de abater o valor pago na etapa que antecede a circulação da mercadoria para a apuração do imposto devido (KOCH, 2021). Assim, por exemplo, o valor do ICMS que aquele que fabrica um produto paga pode ser utilizado como crédito para fins de abatimento pelo comerciante que

comprou referido produto com o intuito de revenda. O comerciante efetua o pagamento da diferença entre o ICMS que fora debitado em sua operação de venda e o que fora destacado na nota fiscal referente à compra.

Segundo a CRFB/1988, o ICMS pode ser seletivo (art. 155, § 2º, III), em função das mercadorias ou serviços serem essenciais ao consumo na sociedade. Assim, cabe ao legislador, com fundamento na essencialidade do produto ou serviço no mercado, proceder à graduação das alíquotas, conferindo-lhes um percentual significativo para os produtos considerados supérfluos ou prejudiciais à saúde (a exemplo do cigarro), e, ao contrário reduzindo estas mesmas alíquotas para os produtos considerados de primeira necessidade, a exemplo dos alimentos e remédios.

Registre-se que a instituição da seletividade para o ICMS é facultada, segundo dispõe a CRFB/1988, de maneira que cabe a cada ente federativo decidir se irá ou não adotá-la em seu território. Na prática, esta seletividade tem sido adotada em geral. Há, no entanto, limites para a fixação das alíquotas pelos Estados (CORRÊA, 2018). O Senado Federal também é competente para estabelecer as alíquotas máximas e mínimas em operações internas (art. 155, § 2º, V, “a” e “b” da CRFB/1988), da mesma forma que as alíquotas internas não podem ser menores que as já previstas para as operações interestaduais (art. 155, § 2º, VI da CRFB/1988).

Pela adoção do critério do comprometimento dos recursos do contribuinte com o ônus da tributação,

[...] o ICMS é um imposto regressivo, criando uma onerosidade relativa na razão inversa do aumento da renda do contribuinte. Deve-se entender como regressivo não o aumento da alíquota na ordem inversa do aumento da renda. A alíquota se mantém inalterada, independentemente da renda do contribuinte. Mas este fato, o de a alíquota se manter inalterada, para qualquer faixa de renda, significa que o consumidor de baixa renda tem uma maior fatia de seu orçamento comprometido com o pagamento do imposto que aquele que auferir uma renda maior (CARNEIRO, 2015, p.130).

Este tributo também pode ser classificado pela forma de recolhimento. Podendo ser próprio quando há circulação de mercadorias ou prestação de serviços específicos, sendo que cada Estado possui legislação específica para impor sua cobrança; e, em regime de substituição tributária, em que a maneira de cobrança é modificado, sendo possível uma espécie de cobrança antecipada do

ICMS em algum momento de sua cadeia econômica, em substituição a incidência das etapas posteriores, tornando mais fácil a fiscalização e arrecadação deste tributo, nas atividades que cabem este regime.

Por fim, tem-se que o ICMS é um imposto fiscal, porque sua principal finalidade é a arrecadatória, ressaltando-se que os tributos extrafiscais objetivam, preponderantemente, um fim regulatório. Assinale-se a preponderância na finalidade do imposto, tendo em vista que todo tributo, mesmo que eventualmente, pode ser empregado para fins extrafiscais (KOCH, 2021).

A CRFB/1988, ao fixar a competência tributária para os entes federados, estabeleceu no art. 155, inc. II, a previsão do ICMS, mesmo que referidas operações e prestações tenham início no exterior. Deve-se entender por competência tributária o poder outorgado pela Constituição Federal às pessoas políticas de criar, de instituir tributos em seu campo tributário constitucionalmente delimitado. Quem tem competência para instituir o tributo também está autorizado a aumentá-lo, diminuí-lo, ou até abrir mão completamente da sua exação, deixando de instituir o tributo ou prevendo a isenção tributária para alguns fatos (CARRAZZA, 2015).

A competência tributária deverá ser exercida pelo Poder Legislativo de cada ente federado, em respeito ao princípio da legalidade previsto na CRFB/1988 (art. 150, inc. I) e no exercício da competência tributária, o poder competente não pode ficar restrito a instituir o tributo, mas, também, precisa definir todos os seus elementos e parâmetros, tais como o fato gerador, sujeito ativo, a quem cabe cobrar o tributo, sujeito passivo, a quem cabe o pagamento do tributo, sua base de cálculo e a alíquota correspondente. Todos esses elementos devem ser definidos por lei, observando-se o princípio da legalidade. Novamente neste ponto constata-se um enfraquecimento na competência tributária quando estabelece estes elementos da incidência do ICMS, visto que cabe à LC sobre eles dispor (art. 146, III, “a”, da CRFB/1988), restando à lei instituidora fazer apenas a sua reprodução.

Neste contexto, muitas são as críticas direcionadas à complexidade do ICMS, cobrado por todos os Estados brasileiros e pelo Distrito Federal, cada qual contendo uma legislação específica. Ademais, um único tributo é responsável por diversas hipóteses tributáveis.

4 AS CORTES SUPERIORES E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVISTO NO ART. 2º, INC. II, DA LEI N. 8137/1990

Explicados alguns aspectos julgados importantes sobre o ICMS e sobre o crime de apropriação indébita tributária, passa-se analisar julgados das cortes superiores que enquadraram a conduta de declarar ICMS e não recolher no prazo devido ao crime de apropriação indébita previsto no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8137/1990.

4.1 ASPECTOS GERAIS DO HC 399.109/SC

No dia 31 de agosto de 2018, os ministros da 3ª Seção do STJ disponibilizaram o acórdão do julgamento do HC 399.109/SC com o objetivo colocar fim à divergência existente entre as 5ª e 6ª Turmas referente ao crime de apropriação indébita tributária cuja previsão encontra-se no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8137/1990.

O julgamento do HC n. 399.109/SC foi impetrado pela Defensoria Pública de Santa Catarina contra o Tribunal de Justiça de Santa Catarina e o objeto da discussão foi o não recolhimento do ICMS devido em razão de operações próprias, operações estas que chegaram a ser declaradas ao Fisco Estadual, o que ensejou a denúncia com fundamento no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8137/1990.

Os pacientes do citado HC, em sede de primeira instância, receberam sentença de absolvição sumária. No entanto, o Ministério Público interpôs recurso de apelação e sobreveio acórdão do TJSC que reformou a sentença proferida pela primeira instância, determinando que o processo prosseguisse.

Até então, a divergência que existia entre a 5ª e 6ª Turma do STJ referia-se à extensão da aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei n. 8137/1990. Na 5ª Turma foi fixado o entendimento de que o fato de o sujeito passivo da obrigação tributária não repassar o tributo cobrado configura o crime capitaneado no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8137/1990. Já a 6ª Turma entendeu que só seria possível aplicar o crime previsto no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8137/1990 em caso de substituição tributária, não havendo cabimento nas operações próprias.

Dessa forma, o ponto central da divergência que foi dirimida pela Terceira Seção, em síntese, consistia se o crime de apropriação indébita tributária restaria

configurado em caso de o sujeito passivo da obrigação tributária não recolhesse o tributo cobrado do contribuinte de fato em sua operação.

A terceira seção do STJ, no julgamento do HC 399.109/SC, que teve como relator o Ministro Rogério Schietti Cruz, decidiu que após devidamente declarado, o não pagamento do ICMS configura a apropriação indébita tributária⁵.

Referente ao HC 399.109/SC do STJ, os ministros que foram contrários à criminalização do não pagamento do ICMS após ter sido declarado foram Jorge Mussi, Maria Thereza de Assis Moura e Sebastião Reis Júnior, sendo que a Ministra Maria Theresa, quando proferiu seu voto reiterou a decisão do REsp nº 1.543.485/GO, também de sua autoria:

O comerciante que não recolhe o ICMS, dentro dos prazos que a lei lhe assinala, não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária. A Fazenda Pública, neste caso, poderá - e, ousamos dizer, deverá - executá-lo, nos termos da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais)⁶.

Esta ministra ponderou que, normalmente, o Direito Penal não pode ser usado como instrumento de arrecadação, pois, se assim proceder-se, estar-se-á incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 5º, LXVII da CRFB/1988, e, ainda, em inconvencionalidade por trazer entendimento contrário ao Pacto São José de Costa Rica do qual o Brasil é signatário.

Entende-se que o grande equívoco deste precedente está em considerar que o consumidor paga o imposto no momento em que adquire a mercadoria do contribuinte de direito, quando, na verdade o paga e somente o preço, composto por vários elementos definidos, que não possibilitam concluir que ao pagar o referido preço o consumidor está ciente de que está pagando um determinado tributo que, obrigatoriamente, precisa ser repassado aos cofres públicos.

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira seção, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/relatorio-e-voto-6202502> 26. Acesso em: 28 Mar. 2021.

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.543.485/GO. Rel. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 05.04.2016, DJe 15.04.2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/339763097/recurso-especial-resp-1543485-go-2015-0170772-0/inteiro-teor-339763108?ref=juris-tabs>. Acesso em: 28 Mar. 2021.

Assim, o comerciante não é substituto tributário porque o tributo devido por ele na condição de sujeito passivo da obrigação com o fisco é na qualidade de contribuinte, devido a sua relação direta e imediata com a circulação de mercadoria (fato gerador), constituindo dívida em nome próprio. Ou seja, trata-se de mero inadimplemento, não existindo crime, pois a conduta é atípica.

Nesta toada, Roque Antonio Carrazza traz o seguinte raciocínio:

O consumidor final não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não, que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante, o industrial ou o produtor, que praticou a operação mercantil. Ainda que o comerciante, o industrial ou o produtor deixarem de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirão do dever de pagar o ICMS (justamente porque são eles os contribuintes de iure). [...] Fixada esta premissa de que o sujeito passivo do ICMS não é o consumidor final, mas o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil, fica fácil, segundo supomos, sustentarmos a inexistência, na questão proposta, de qualquer crime contra a ordem tributária (CARRAZZA, 1994, p. 20-21).

Complementarmente, é preciso considerar que a Lei n. 8137/1990 objetiva criminalizar a conduta daquele contribuinte que dolosamente buscou encobrir a ocorrência do fato imponível. Por esta razão, parece exagerado aplicar o art. 2º, II, da Lei n. 8137/1990 aos contribuintes que declaram o tributo, mas que por algum motivo não realizam o pagamento. Isto porque o objetivo da lei penal não é punir o devedor, mas, sim, combater a fraude e a sonegação.

4.2 ASPECTOS GERAIS DO RHC 163.334

Ao final de 2019, foi julgado pelo STF o RHC 163.334 cuja pauta foi a possibilidade de criminalização do não pagamento do ICMS já declarado ao Fisco estadual.

Porém, como já citado anteriormente, em agosto de 2018, o STJ, por maioria de votos, já tinha denegado a ordem, no HC 399.109/SC impetrado por dois comerciantes que foram denunciados por crime de apropriação indébita tributária. Assim, o objetivo do HC era que a conduta dos pacientes fosse considerada atípica, já que os empresários deixaram de recolher o ICMS embora o tenham declarado, mas, não cometeram nenhuma fraude.

Porém, no referido HC foi considerado que o não pagamento do ICMS (perfazendo uma dívida de R\$ 30.000,00) pelos dois empresários caracteriza o crime de apropriação indébita, e, assim, ficou uniformizado o posicionamento de duas turmas do STJ, reconhecendo o inadimplemento do ICMS declarado ao Fisco como uma conduta típica.

No julgamento do Recurso Ordinário em HC 163.334 a Suprema Corte fixou a tese segundo a qual “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º (inc. II) da Lei nº 8.137/1990”.

A decisão atrai controvérsias na comunidade jurídica. O primeiro ponto é a questão da repercussão do imposto. A decisão parte do pressuposto de que o contribuinte que não recolher o ICMS declarado estaria promovendo uma apropriação indébita de recurso de terceiros por ele arrecadado no negócio mercantil. Não é exatamente assim que ocorre no mundo concreto. Segundo Lopes (2020), a repercussão do custo do tributo sobre o consumidor final não se realiza de forma tão linear. A força competitiva do mercado nem sempre permite essa transferência do ônus tributário, de forma integral, ao denominado contribuinte de fato. Na acirrada concorrência em que os atores da atividade econômica se movimentam, muitas vezes esta repercussão é dividida entre o contribuinte de direito (o declarante do imposto) e o contribuinte de fato, assim qualificado por ser o destinatário da carga tributária. Portanto, a abordagem teórica de que o ICMS destacado é repassado ao consumidor final, nem sempre se traduz numa realidade factual.

De qualquer forma, segundo Koch (2021), a decisão demonstra consistência ao exigir como requisitos do tipo penal o dolo e a forma contumaz da omissão de recolhimento do imposto. Mas a abordagem é subjetiva. A expectativa é de que cada caso mereça um análise detida para o enquadramento do fato típico e que a pena seja aplicada somente àqueles que deliberadamente se utilizam do expediente da omissão de recolhimento para enriquecimento sem causa. No entanto, tudo indica que a discussão irá continuar e a insegurança jurídica se agravará.

De forma paradoxal, a decisão que aparentemente favoreceria o fisco, por desestimular a inadimplência, pode pressionar o contribuinte faltoso para um movimento contrário. Sabendo do enquadramento penal da omissão do recolhimento, este poderá mudar a estratégia de evasão fiscal, praticando os atos lesivos em fase anterior à da declaração do imposto. O contribuinte poderá preferir

não se expor com a declaração e criar manobras evasivas que evitem o surgimento do imposto a ser declarado.

Toda essa discussão que acionou o Poder Judiciário e que doutrinariamente ainda deverá perdurar deve-se à má qualidade da redação da norma contida no inc. II, do art. 2º, da Lei 8.137/1990. De acordo com o dispositivo, o crime contra a ordem tributária também se constituiria pelo ato de “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” (BRASIL, 1990, s.p.).

Os vocábulos “descontado” e “cobrado” são vagos para um tributo como o ICMS, que, além do regime normal de arrecadação, adota o regime de substituição tributária, em que o contribuinte substituto tem por obrigação reter (cobrar) o ICMS devido pelo substituído, para recolhimento ao erário. Não se sabe se o legislador tinha em mente o ICMS devido por regime de substituição tributária ou pelo regime normal de arrecadação. Este problema poderia ter sido evitado com o uso da terminologia mais adequada para a espécie tributária. Caso a intenção fosse abranger o ICMS devido pelo regime normal, bastaria vincular a norma aos “impostos indiretos”; se, por outro lado, a pretensão era de alcançar somente o ICMS por substituição tributária, que se mencionasse esta circunstância (SOUZA; ANTUN, 2020). Esse uso de signos ajustados à estrutura de incidência tributária afastaria toda essa dúvida que demandou os inúmeros processos judiciais até a instância suprema da justiça brasileira.

4.3 DOLO DE APROPRIAÇÃO E CONTUMÁCIA: O PROBLEMA GERADO A PARTIR DA INDEFINIÇÃO OU DA MÁ APLICAÇÃO DESTES TERMOS

A tese fixada pelo STF passou a exigir o dolo de apropriação e a contumácia como requisitos para enquadramento da conduta de deixar de recolher tributo devidamente declarado no tipo penal previsto no inc. II, do art. 2º, da Lei 8.137/1990.

Por mais que seja comum na prática tributária falar-se da figura do devedor contumaz, não existe definição legal específica no Brasil. Alguns estados possuem legislações locais que buscam conceituar esta figura, classificando-o como

aquele que declara e não realiza o recolhimento do tributo a partir de um lapso temporal pré-determinado.

A título de exemplo, o Estado de São Paulo, define no art. 19 da Lei Complementar 1.320/2018, o devedor contumaz sendo contribuinte que declara e não paga o imposto por 6 (seis) meses, consecutivos ou não, em um período de 12 (doze) meses, bem como aquele que possui débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs e correspondam a 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do total das operações de saída e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

É bem verdade, que o Ministro Relator Roberto Barroso apresentou algumas hipóteses, para a configuração desse requisito, tais como, a inadimplência reiterada, a venda de produtos muito abaixo do preço de custo e a criação de obstáculos à fiscalização. Ocorre que na prática, o lapso temporal ou inadimplência reiterada, tem sido o principal fator a ser observado pós fixação da tese, como demonstrando no ANEXO – A.

No entanto, não parece razoável o enquadramento de contribuintes inadimplentes, neste tipo penal, seja pelo tempo da inadimplência ou alto valor devido. É preciso a presença do desejo de descumprir as obrigações tributárias e da utilização de mecanismo para obtenção de vantagem indevida, considerando que o mero inadimplemento em material tributária não configura crime, sendo necessário para tanto meios ardis ou fraudulentos.

Em contrapartida, o dolo é uma figura bastante conhecida do Direito Penal. De acordo com o art. 18, do CP, existe dolo quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Olhando para o crime de apropriação indébita tributária relativo ao ICMS em operação própria, partindo do entendimento do STF, é necessário a consciência de não recolher tributo cobrado do consumidor para configuração do crime.

Todavia, como já demonstrado nesse trabalho, o sujeito passivo da obrigação tributária é o comerciante, aquele que tem o dever de recolher ao fisco o valor apurado. Enquanto contribuinte de direito, ele não cobra do consumidor valor algum, até porque contribuinte de direito não é o Estado ou outra pessoa, o que

configuraria substituição tributária, neste caso, restaria configurado o delito capitaneado no inc. II, do art. 2º, da Lei 8.137/1990.

Nesta perspectiva José Paulo Baltazar Junior pontua:

Em relação ao ICMS, que é, usualmente cobrado por dentro, ou seja, inclusão no preço, ao contrário do IPI, que é destacado ou cobrado por fora, o crime ocorreria nos casos de substituição tributária (Bellucci, 1994: 111). Mesmo nesses, casos o crime é de difícil ocorrência, pois o recolhimento do tributo dar-se-á diretamente para a Fazenda, não havendo desconto propriamente. **De todo modo, em operações ordinárias sujeitas a ICMS, não há crime, uma vez que o valor da nota fiscal representa tão somente o preço da mercadoria, constituindo o valor do tributo dívida própria do vendedor, após compensação com o valor devido em suas compras.** (BALTAZAR, 2015, p. 845)

Por mais, que o valor seja repassado ao adquirente da mercadoria, por ser dívida própria do comerciante, por ele nada descontar ou cobrar e em razão do adquirente arcar com todo o custo da produção do produto, não existe apropriação.

Desta forma, quando o comerciante declara o ICMS, na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico tributária, ele fornece ao fisco todas as informações necessárias para a Fazenda cobrar esses valores sem a imputação de um ilícito penal, pois não existe valor de terceiros para se apropriar e sim quantia devida em nome próprio, inexistindo dolo. Nesta toada, aduz Andrade Filho (2015, p. 83):

Sem o ocultamento proposital o dolo não se realiza e não pode compor a materialidade do crime, na forma prevista na hipótese de incidência da norma penal. Enfim, a configuração do fato típico em tais casos não se aperfeiçoa se não há omissão em informar o credor sobre a existência do fato relevante para aplicação da lei tributária e do qual emerge obrigação tributária devidamente quantificada e de responsabilidade de alguém. Se o devedor revela e declara a existência do débito se comporta de modo diametralmente oposto ao de alguém que quer manter oculto o fato que dá origem à obrigação tributária e também à dimensão econômica dela própria.

Ora, se o comerciante assume a existência do débito, caminhando em sentido oposto de quem oculta informações tributáveis, as palavras do ministro Gilmar Mendes parece fazer sentido, ao se referir a um fomento de *“uma política criminal arrecadatória”*, transformando o direito penal *“em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios”*, violando, desta forma, o famoso princípio da *ultima ratio*.

Como apresentado no item 1.1 deste trabalho, por questões didáticas uma ciência é dividida em diversos ramos. Neste estudo foi feito um contraponto entre o Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal, apresentando o que é da seara de cada ramo. Dá a entender que, o julgado em comento não considerou esta divisão, vez que direito penal tributário está acima de interesses arrecadatários, e ao que parece, ele possibilita o uso do direito penal com meio de coerção no recolhimento de tributos, na medida que criminaliza a inadimplência tributária, passível de cobrança por outros meios.

Nesse sentido, a doutrina de Hugo Brito Machado vai dizer:

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

Assim, sabendo que existem outras formas para resolver o problema da inadimplência do ICMS, via esfera administrativa ou judicial por meio da execução fiscal, é perceptível que a imputação de um ilícito penal não é o caminho correto para solucionar o problema. Apesar do ICMS representar a maior fatia da arrecadação dos estados, penalizar o inadimplente parece ser a maneira mais fácil de se buscar esses créditos tributários. Entretanto, esta não é a função do direito penal.

Desta forma, se por um lado não existe definição concreta para do que seja o devedor contumaz, tendo alguns estados sua definição própria, tornando-o um termo abstrato, por outro não é possível ocorrer o dolo de apropriação, visto que o consumidor final não pertence a relação jurídico-tributária do ICMS, uma vez que dele não se cobra ou desconta, apenas lhe é repassado o valor do tributo como dos demais custos da mercadoria ou da prestação de serviço. Por mais que a tese fixada não possua caráter de repercussão geral, ela tende a ser usada como precedente dentro desta temática, penalizando o mero inadimplemento, e consequentemente modificando a finalidade do direito penal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sabe-se que a tributação é de grande importância para que uma sociedade exista de fato, especialmente as mais modernas, tendo em vista sua destacada função de manutenção da esfera pública e de organização da sociedade, visando a distribuição de renda e minoração das desigualdades sociais.

Conhecendo-se a grande relevância dos tributos para a efetivação da cidadania, este trabalho objetivou analisar, à luz do Direito Tributário, Direito Penal e Direito Constitucional, se a partir do julgamento do RHC 163.334 pelo STF, a Lei nº 8.137/1990 tornou-se instrumento de cobrança do ICMS pelo Direito Tributário criando uma política penal arrecadatória em relação a este tributo.

Importa ressaltar que a decisão do STF não foi a mais acertada, tendo em vista que acabou ratificando a decisão do STJ que entendia a simples inadimplência como crime. Assim, ao invés de declarar a inconstitucionalidade e inconveniência deste posicionamento, optou pela criação de um elemento de tipo penal.

Ao criar os requisitos de dolo de apropriação e a contumácia para o enquadramento da conduta de deixar de recolher tributo devidamente declarado no tipo penal previsto no inc. II, do art. 2º, da Lei 8.137/1990, o STF deixou de observar a não existência de um conceito uniforme para a figura do devedor contumaz, fazendo da contumácia um termo abstrato. Em relação ao dolo de apropriação, em virtude consumidor final não pertence a relação jurídico-tributária do ICMS e o sujeito passivo (que detém a obrigação de pagar tributo ao fisco) ser o comerciante, restou comprovado sua inexistência em relação ao ICMS recolhido por operação própria.

Desta maneira, sabendo que para a cobrança de débito fiscal a Fazenda Pública possui outros mecanismos via esfera administrativa ou judicial, percebe-se, como pontuado pelo Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do RHC 163.334, um desvio da função do Direito Penal, visando penalizar o inadimplente, dando viés meramente arrecadatário para este ramo do direito.

Dito isto, ao final deste trabalho concluiu-se que o emprego do Direito Penal para coibir infrações fiscais, deve ser feito com cautela para que o interesse da arrecadação não se sobreponha ao interesse do contribuinte e também para que a norma penal não seja monetizada.

Entende-se que só se deve lançar mão do recurso da sanção criminal nos casos em que houver fraude ou ocultação de informação ao fisco. É preciso que as condutas sejam sopesadas, separando aquelas que consubstanciam-se em simples descumprimentos de obrigações acessórias daquelas que realmente atentam contra a ordem tributária. A sanção penal deve ser um recurso aplicado exclusivamente em violações de fato graves e, por esta razão, as violações de pequena relevância não devem ficar sob a égide da norma penal tributária.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BITENCOURT, Carlos Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 Mar. 2021.

BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 10 Mar. 2021.

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). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 Mar. 2021.

BRASIL. **Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal - Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm. Acesso em: 10 Mar. 2021.

BRASIL. **Lei n. 10.684 de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 10 Mar. 2021.

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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 10 Mar. 2021.

SÃO PAULO. **Lei Complementar n. 1.320 de 06 de abril de 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html#:~:text=Institui%20o%20Programa%20de%20Est%C3%ADmulo,estabelece%20regras%20de%20conformidade%20tribut%C3%A1ria>. Acesso em: 10 Mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 87.585**. Rel. Min. Marco Aurélio – j. em 3.12.2008, Plenário – DJE 26.06.2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadopub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597891>. Acesso em: 20 Mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 84798/GO2007/0135347-0**. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, T5 - Quinta Turma. Data do Julgamento 06/10/2009. Data da Publicação. DJe 03/11/2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=EFETUA+DO+PAGAMENTO+DE+D%C3%89BITO+ANTES+DO+RECEBIMENTO+DA+DEN%C3%9ANCIA%2C+EXTINGUE-SE+A+PUNIBILIDADE>. Acesso em: 20 Mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.543.485/GO**. Rel. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 05.04.2016, DJe 15.04.2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/339763097/recurso-especial-resp-1543485-go-2015-0170772-0/inteiro-teor-339763108?ref=juris-tabs>. Acesso em: 20 Mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 68694 SC 2016/0063936-4**. Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data de Julgamento: 13/06/2017, T5 – QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/06/2017. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2017/06/RHC-68.694-SC.pdf>. Acesso em: 20 Mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 399.109/SC**. Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/relatorio-e-voto-620250226>. Acesso em: 20 Mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC 163.334/SC**. Rel. Min. Luís Roberto Barroso. – j. em 18.12.2019, Plenário – DJE 26.06.2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 20 Mar. 2021.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

CORRÊA, Vanessa Benelli. **ICMS entre Estabelecimentos do Mesmo Titular**. Curitiba: Juruá Editora, 2018.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 21. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2019.

HARADA, Kiyoshi. Evolução legislativa da sanção penal em matéria tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. **Direito penal tributário**. São Paulo: MP, 2005.

JANCZESKI, Célio Armando. Crimes fiscais: tipos elementos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. **Direito penal tributário**. São Paulo: MP, 2005.

JANCZESKI, Célio Armando. **Direito Tributário e Processo Tributário**: Abordagem Conceitual. 3.ed. Curitiba: Juruá Editora, 2019, v.II.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**. 7. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2021.

LOPES, Paulo Danilo Reis. Criminalização de condutas ligadas à tributação. Ativismo judicial?. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 25, n. 6103, 17 mar. 2020. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/79998>. Acesso em: 21 Mar. 2021

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARQUES, Renan do Vale Melo; BRAGA, Romulo Rhemo Palitot. **Crimes tributários no Brasil**: uma análise à luz do conceito de desenvolvimento e dos princípios constitucionais penais. João Pessoa: Prima Facie, 2011. v. 10.

MIRABETE, Júlio Fabbrini; FABBRINI, Renato N. **Manual de direito penal**: parte geral. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MASSON, Cleber. **Direito Penal Esquematizado**. Parte Geral. 4. ed. São Paulo: Método, 2011.

SOUZA, Álvaro Augusto Orione; ANTUN, Odel Mikael Jean. STF definiu que apropriação indébita tributária é crime de resultado cortado? **Conjur**, 09.01.2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-09/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-crime-resultado-cortado>. Acesso em: 20 Mar. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/90: problemas conexos. **Justitia**. São Paulo, v. 56, n. 168, p. 17-24, 1994. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/22453/icms_delito_capitulado_artigo.pdf. Acesso em: 28 Mar. 2021.

SCAFF, Fernando Facury. O erro do STF: Inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita. **Conjur**. 16.12.2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita>. Acesso em: 28 Mar. 2021.

MARTINES, Fernando. Criminalizar não pagamento de ICMS é inconstitucional e banaliza Direito Penal. **Conjur**. 04.10.2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-04/criminalizar-inadimplencia-icms-inconstitucional-dizem-advogados>. Acesso em: 25 Mar. 2021.

CORDEIRO, Tulio Fiori Rezende. A criminalização pelo STF do não recolhimento do ICMS próprio declarado. **Migalhas**. 16.03.2020. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/depeso/321745/a-criminalizacao-pelo-stf-do-nao-recolhimento-do-icms-proprio-declarado>. Acesso em: 25 Mar. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ANEXO – A**Ementa I - REsp: 1865750 SC 2020/0056939-6**

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. JULGAMENTO MONOCRÁTICO DO RELATOR. OFENSA AO PRINCÍPIO DO JUIZ NATURAL E DA COLEGIALIDADE NÃO CONFIGURADO. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ACÓRDÃO CONFIRMATÓRIO DA SENTENÇA. MARCO INTERRUPTIVO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/90. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS NOS MESES DE JULHO, AGOSTO E OUTUBRO DE 2011. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RHC N. 16.334/SC. CONTUMÁCIA DELITIVA NÃO DEMONSTRAÇÃO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ABSOLVIÇÃO. RECURSO PROVIDO. 1. A jurisprudência consolidada desta Corte estabeleceu-se no sentido de que não viola o princípio do juiz natural ou da colegialidade a decisão monocrática do relator calcada em jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista a possibilidade de submissão do julgado ao exame do órgão colegiado, mediante a interposição de agravo regimental. Precedentes. 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do HC 176.473/RR, por maioria de votos, concluiu que "somente há se falar em prescrição diante da inércia do Estado", de modo que o art. 117, IV, do Código Penal "não faz distinção entre acórdão condenatório inicial e acórdão condenatório confirmatório da decisão", constituindo marco interruptivo da prescrição punitiva estatal. 3. Não se verifica a superação do lapso prescricional, de 3 anos (art. 109, IV, do CP), tendo o recorrente sido condenado a 7 meses e 6 dias de detenção, se houve o recebimento da denúncia em 26/5/2014, a publicação da sentença condenatória em 26/9/2016 e do acórdão que julgou a apelação em 13/8/2019, pelo que fica afastada a alegação de prescrição da pretensão punitiva. 4. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RHC n. 163.334, passou a considerar para a incidência do tipo previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, a contumácia delitiva e o dolo de apropriação, decidindo que o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. **5. Tendo o recorrente sido condenado por deixar de recolher o tributo por três meses, nos meses de julho, agosto e**

outubro de 2011, inexistindo referência a ser agente contumaz ou sobre a existência de processo administrativo fiscal para apurar apropriação em períodos posteriores a esse lapso temporal, deve ser reconhecida a atipicidade da conduta. 6. Agravo regimental provido para absolver o recorrente nos termos do art. 386, III, do Código de Processo Penal. (STJ - AgRg no REsp: 1865750 SC 2020/0056939-6, Relator: Ministro NEFI CORDEIRO, Data de Julgamento: 22/09/2020, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/09/2020)

Ementa II - REsp: 1852129 SC 2019/0364555-6

RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990). VIOLAÇÃO DO ART. 23, I, DO CP. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. PROCEDÊNCIA. **AUSÊNCIA DE CONTUMÁCIA DELITIVA (RHC N. 163.334). MOLDURA FÁTICA (EXTRAÍDA DA INSTÂNCIA ORDINÁRIA) QUE INDICA QUE A AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO OCORREU POR POUCO PERÍODO DE TEMPO (QUATRO MESES), INEXISTINDO MENÇÃO À REITERAÇÃO SUBSEQUENTE.** ATIPICIDADE. ABSOLVIÇÃO. Recurso conhecido em parte e, nessa extensão, provido para absolver a recorrente, com fundamento no art. 386, III, do CPP. (STJ - REsp: 1852129 SC 2019/0364555-6, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 16/06/2020, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/06/2020)