



AASP
Editora

Revista do Advogado

Nº 154 | JUN | 2022

Crimes tributários

Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência.

Por Luis Eduardo Schoueri e Luiz Fernando Ulhôa Cintra



Foto: Divulgação

LUIS EDUARDO SCHOUERI

Professor titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Vice-presidente da Associação Comercial de São Paulo. Vice-presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Autor de inúmeros livros e artigos acadêmicos.



Foto: Divulgação

LUIZ FERNANDO ULHÔA CINTRA

Advogado em São Paulo. Especialista em Direito e Processo Penal e Direito Penal Econômico. Membro do IDDD e IBCCrim.

Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência.

SUMÁRIO

1. Introdução
2. Da aplicação do art. 2º, inciso II, anterior aos HC nº 399.108-SC e RHC nº 163.334-SC
3. Dos elementos do tipo do art. 2º, inciso II
4. Mudança de entendimento – Requisitos da criminalização de ICMS em operação própria
5. Precedentes doutrinários
6. Conclusão: crítica à nova posição em vista do conceito sobre o termo “cobrado” no Direito Tributário

Bibliografia

1. Introdução

Dentre os “crimes contra a ordem tributária” previstos pela Lei nº 8.137/1990, chama a atenção seu art. 2º, inciso II, que versou sobre diversas condutas que, basicamente, encontravam aplicação no recolhimento de impostos por terceiros, sobretudo nos casos de (i) substituição tributária (ST) de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e (ii) retenção de tributos na fonte, em especial de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

São situações em que a legislação prevê que o valor do tributo “descontado ou cobrado” do contribuinte seja repassado aos cofres públicos por quem o descontou ou cobrou, pessoa esta diversa da que realizou o fato gerador.

Contudo, recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no HC nº 399.108-SC, uniformizada na 3ª Seção, e Supremo Tribunal Federal (STF), no RHC nº 163.334-SC, por meio do Tribunal Pleno, alterou o entendimento até então vigente e passou a criminalizar o inadimplemento de ICMS declarado em operação própria (arrecadação pelo contribuinte que também é sujeito passivo).

Este novo entendimento passou a ser consolidado, o que justifica um olhar crítico para perfeita compreensão do tema, à luz dos conceitos tributários presentes no tipo penal, em especial o termo “cobrado”, que deve ser aplicado apenas quando previsto em lei (ST e retenção na fonte), e não em razão de circunstância econômica (ICMS em operação própria supostamente embutido no preço pago pelo consumidor final).

2. Da aplicação do art. 2º, inciso II, anterior aos HC nº 399.108-SC e RHC nº 163.334-SC

Em breve síntese, até então se entendia tratar-se de crime próprio cujo bem jurídico tutelado seria

o erário público, tendo como sujeito ativo do delito o substituto ou particular que retém o imposto na fonte e posteriormente deixa de repassá-lo ao Fisco.

O sujeito passivo seria, primariamente, o Estado, neste ato representado pela Fazenda Pública e, acessoriamente, a pessoa física ou jurídica em relação à qual o tributo é cobrado ou descontado na fonte (DELMANTO, 2014, p. 212).

A consumação aconteceria quando do simples ato de não recolher o valor do tributo ou contribuição no prazo legal, sendo que parte da doutrina entende necessária a presença do *animus ren sibi habendi*, ou seja, a inversão da posse, como dolo específico (neste sentido, DELMANTO, 2014, p. 212).

Por fim, não parece admitir tentativa, por se tratar de crime instantâneo.

Nota-se que o comportamento nuclear do tipo é “não fazer”, ou seja, conduta omissiva consistente em não recolher aos cofres públicos o valor do tributo no prazo legal.

No entanto, não basta a verificação do comportamento omissivo; é necessário ainda que se preencham os demais elementos do tipo, que serão debatidos no item 3, adiante.

Ainda, por se tratar de um tipo penal em branco, o conceito de cada uma dessas elementares deve ser buscado em normas extrapenais, em especial no Direito Tributário.

3. Dos elementos do tipo do art. 2º, inciso II

Conforme a própria redação do art. 2º, inciso II, os elementos do tipo são: (i) deixar de recolher no prazo legal; (ii) valor de tributo ou contribuição social; (iii) descontado e cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária e que deveria recolher aos cofres públicos, devendo este último ser analisado com especial atenção, pois a ele é que foi dada interpretação nova pelas cortes superiores.

Recolher um tributo no prazo legal é efetuar o repasse de valores ao Fisco na periodicidade estabelecida na lei ou no regulamento. Assim, para

análise do preenchimento desta elementar, é preciso que se busque na legislação tributária o prazo estabelecido para seu adimplemento.

Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é

“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Já a contribuição social é uma espécie de tributo, instituída pela União por meio de lei e com sua finalidade prevista no próprio texto constitucional, conforme art. 149.

Nota-se, assim, uma redundância no texto, uma vez que o termo “tributo” já contemplaria as “contribuições sociais”. Portanto, bastaria o não recolhimento de *qualquer espécie de tributo* para preenchimento da elementar discutida.

Ademais, a partir da Lei nº 9.983/2000, o não recolhimento das contribuições previdenciárias passou a caracterizar o art. 168-A do Código Penal.

Em relação ao último elemento do tipo, entendemos que os termos “descontado” e “cobrado” devem ser interpretados de acordo com o regime tributário existente, decorrendo de disposição legal apenas, e não de circunstância econômica, como no caso de valor de tributo embutido no preço dos bens ou serviços (MACHADO, 2015, p. 389).

Nesse diapasão, a incidência da norma penal incriminadora se daria apenas nos casos de substituição tributária, como ocorre com o ICMS/ST, e com impostos retidos na fonte, tais como IRRF e ISS.

No primeiro caso, o tributo devido em toda a cadeia de circulação da mercadoria é recolhido por único responsável tributário e “cobrado” da cadeia posterior por meio do preço do produto. Assim, o “substituto” é o devedor do imposto por fato gerador praticado por outro, que por simples definição legal não faz parte da relação tributária (SCHOUERI, 2021, p. 152).

Em outras palavras, a substituição tributária progressiva é mecanismo de arrecadação em que

terceiro se insere na relação entre Fisco e contribuinte para ser o responsável pelo pagamento antecipado do tributo, que depois será ressarcido nos termos do regime plurifásico, sendo mera técnica de arrecadação tributária para simplificar a tributação e fiscalização. Importante mencionar que ICMS/ST tem a mesma base de cálculo do ICMS “próprio”, sendo o mesmo tributo. Assim, a base de cálculo de ICMS/ST deve integrar o montante do próprio imposto (STJ, REsp nº 1.454.184-MG).

**Os termos “descontado” e “cobrado”
devem ser interpretados de acordo
com o regime tributário existente.**

Como exemplo, pode-se citar a refinaria que, ao vender o combustível, recolhe o tributo devido por ela mesma na operação e os futuros, que serão devidos nas operações que serão realizadas pelo distribuidor e pelo varejista.

Para apuração do *quantum* devido, há uma base de cálculo presumida, que – muito importante – deve observar a realidade do mercador para determinação do preço final em cada operação.

Assim, quando o substituto vende para o substituído (contribuinte), aquele já “cobra” no valor total da operação também o valor devido por este último (STJ, HC nº 399.109).

A segunda hipótese, qual seja, de retenção na fonte, trata da transferência da tarefa administrativa da arrecadação ao particular.

O particular (ou “fonte”), assim, é detentor de um dever jurídico e apenas atua de forma a auxiliar a Administração fazendária, recolhendo os tributos incidentes sobre os valores que ele paga a terceiros, não se transformando, por causa desta obrigação, em sujeito passivo com obrigação própria (SCHOUERI, 2021, p. 152).

Por exemplo, na hipótese de imposto de renda retido pela fonte pagadora, o tributo é

“descontado” do salário do empregado pelo empregador, que deve repassá-lo ao Fisco. No entanto, ainda que não responsável pelo recolhimento do imposto, o contribuinte/empregado tem o dever de declarar a renda na época própria (neste sentido, TRF-2, Remessa *ex officio* em Ação Cível nº 0000698-82.2010.4.02.5102).

Importante notar que, pela interpretação até então vigente, o tipo penal não incidiria se a obrigação tributária fosse descumprida pelo próprio contribuinte, que possui “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, consoante art. 121, inciso I, do CTN, como seria o caso de inadimplemento de IPVA, IPI ou ICMS próprio, objeto deste estudo, o que configuraria mera infração tributária (inadimplemento da obrigação de pagar), uma vez que, nesta hipótese, teria simplesmente deixado de recolher imposto próprio, e não de terceiros (STJ, RHC nº 36.162-SC).

Por este motivo, o objeto material do delito incidiria sobre valor “descontado” ou “cobrado” e a conduta só poderia ser praticada pelo substituto tributário ou retentor na fonte, pois só estes poderiam reter o valor do real contribuinte substituído e não o repassar aos cofres públicos, apropriando-se do numerário.

Tratando-se de ICMS próprio e declarado, por ser valor “próprio”, haveria apenas ilícito cível (TJGO, HC nº 5444044.98.2018.8.09.0000).

Nenhuma dúvida havia, portanto, que o objeto do crime só poderia incidir sobre valores de terceiros para configurar o crime (TJSP, Ap. Crim. nº 0000026-94.2012.8.26.0125).

Por todos esses motivos, anteriormente, a jurisprudência levava a interpretação literal e restritiva do tipo penal à risca, somente admitindo imputações que versassem sobre a apropriação de imposto em caso de substituição tributária ou retido na fonte, nos exatos termos da legislação regente.

Ou seja – o crime só existia quando envolvia o não recolhimento de valores “de terceiro”.

4. Mudança de entendimento – Requisitos da criminalização de ICMS em operação própria

A jurisprudência foi uniformizada com o advento das decisões tiradas nos HC nº 399.108-SC, em 22/8/2018, e RHC nº 163.334-SC, de 18/12/2019. Assim, segundo o novo entendimento, há quatro requisitos para a aplicação do tipo penal:

(i) *“Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária – tal qual se dá com a apropriação indébita em geral – o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade”* (STJ, HC nº 399.109-SC);

(ii) *“O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990”* (STJ, HC nº 399.109-SC);

(iii) “descontado e cobrado”: o primeiro se referiria a tributos diretos quando existisse responsabilidade tributária por substituição, enquanto o segundo trataria de hipótese de relação tributária com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), razão pela qual o fato de ser ICMS próprio ou por substituição não teria qualquer consequência na incidência penal, uma vez que o valor do tributo é repassado ao consumidor final (*“A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo ‘descontado’ é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo ‘cobrado’ deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.”*) (STJ, HC nº 399.109-SC);

(iv) de forma dolosa: consciência de não recolher o valor, a ser analisada com base nas circunstâncias fáticas objetivas do caso concreto (*"A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de 'laranjas' no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc."*) (STF, RHC nº 163.334-SC).

Por estar o valor do ICMS "embutido" no preço de venda ao consumidor final, o tributo estaria integralmente repassado no preço.

A constitucionalidade desta norma incriminadora foi objeto de debate perante o STF, pois a leitura do texto legal leva a crer tratar-se de criminalização do simples inadimplemento, que seria hipótese de prisão por dívida, vedada pela Constituição Federal (CF) no art. 5º, inciso LXVII, e Pacto de San José da Costa Rica – Convenção Americana de Direitos Humanos, no art. 7.7, o que foi afastado no Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425-SC.

5. Precedentes doutrinários

A possibilidade de criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria já era há muito debatida pela doutrina, pelo próprio mecanismo de cobrança do ICMS, que tem característica não cumulativa (CF/1988, art. 155, § 2º, inciso I), estando o valor do imposto embutido no preço final da mercadoria ou serviço.

Por esta razão, Rubens Gomes de Sousa dizia que o consumidor final é o contribuinte de fato, pois é "quem arca com o ônus tributário" (ANDREUCCI, 2018, p. 579). No mesmo sentido, Rui Stocco, aduzindo que, por estar o imposto embutido no preço final de venda, ainda que para ressarcir-lo de valor a ser pago futuramente, ocorre uma retenção de fato, caso não haja recolhimento no prazo legal, configurando-se o art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 (ANDREUCCI, 2018, p. 579).

Continua Decomain (1995, p. 95), explicando que o referido artigo poderia ser aplicado a qualquer tributo cujo ônus tenha sido repassado a terceiro, pois o valor do imposto "embutido" no preço final teria sido "cobrado" do consumidor final.

Em outras palavras, por estar o valor do ICMS "embutido" no preço de venda ao consumidor final, o tributo estaria integralmente repassado no preço, restando evidente que ocorreria a retenção de fato deste valor se não recolhido, justificando a incidência do art. 2º, inciso II.

A questão, portanto, é se definir o que se entende pela expressão "cobrado" presente no tipo em debate.

6. Conclusão: crítica à nova posição em vista do conceito sobre o termo "cobrado" no Direito Tributário

O novo entendimento foi consolidado a partir de reinterpretção do termo "cobrado", que passou a ser considerado pelos tribunais superiores de forma a incluir hipótese em que o tributo deve ser recolhido pelo próprio contribuinte, ou seja, quem efetivamente realizou o fato gerador.

Isso porque, até então, se entendia que o ICMS seria tributo em cascata, cujo encargo econômico é suportado pelo consumidor final em valor embutido no preço do produto, o que não significava dizer que o tributo é "cobrado" dele.

Com efeito, o produtor da mercadoria repassa o valor do imposto devido na operação para o

atacadista e, no prazo legal, o recolhe aos cofres públicos. Ato contínuo, o atacadista revende a mercadoria ao varejo, repassando, em tese, o ônus econômico do tributo antes de efetuar seu recolhimento. Ao final, o varejista vende o produto ao consumidor final, que, em tese, assume economicamente o encargo tributário de toda a cadeia produtiva (RHC nº 163334-SC, p. 7).

Assim, cada integrante da cadeia “cobraria” o imposto do próximo adquirente do produto, até que o consumidor final suportasse o ônus de pagar o valor correspondente à totalidade do imposto, acrescido do preço do produto.

Nos julgamentos ora em debate, a maioria dos ministros ponderou que o fato de haver transferência, no preço da mercadoria, do imposto devido pela empresa/comerciante na qualidade de contribuinte configuraria hipótese de “apropriação” de valores de terceiros e, portanto, justificaria a incidência do referido artigo. Tal hipótese restaria comprovada pelo fato de que o referido tributo é inclusive “destacado” no documento fiscal fornecido ao consumidor.

A própria dicção do artigo ora em debate deixaria esta circunstância evidente, pois,

“ao delimitar o sujeito ativo do crime, a norma penal faz expressa referência ao ‘sujeito passivo da obrigação’, que, segundo o art. 121 do Código Tributário Nacional, abrange tanto o contribuinte quanto o responsável” (p. 66).

Entretanto, os tributos arrecadados pelos responsáveis tributários possuem sistemática distinta do ICMS em operação própria. Naquele caso, a criminalização se justifica, pois se trata de “valores de terceiro”, e não próprios. Ou seja, há a transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo de outro.

Agora, de acordo com o novo posicionamento dos tribunais superiores, mesmo nas situações em que o responsável pela arrecadação é o próprio contribuinte, será configurado crime pelo não pagamento, mesmo que haja escrituração e declaração de todas as operações.

Entretanto, nos atrevemos a discordar desse posicionamento, pois o fato de, teoricamente, suportar o encargo econômico não torna o consumidor final contribuinte de ICMS, o que, a nosso sentir, impede a criminalização do simples não pagamento desse imposto em operação própria como se fora apropriação indébita tributária. E tal ocorre porque não se pode dizer que o ICMS seja inteiramente repassado no preço (ainda que o componha), pois sua metodologia é complexa.

Com efeito, incidência econômica não se confunde com a incidência tributária. A incidência econômica procura responder qual a pessoa que detém o ônus econômico do pagamento do tributo, enquanto a incidência tributária busca o sujeito passivo da obrigação com base nos elementos que formam a relação tributária.

Stiglitz explica que a incidência econômica se relaciona com quem suporta o imposto, independentemente de quem o recolhe, razão pela qual não importa se é exigido do produtor ou vendedor (SCHOUERI, 2021, p. 67).

No caso do ICMS próprio, tem-se a determinação do pagamento de determinada alíquota pelo vendedor para cada unidade vendida. Assim, o comprador/consumidor final é irrelevante, pois a obrigação tributária (pagar o tributo) é do vendedor/comerciante.

Assim, a relação tributária se dá entre Fisco e comerciante/vendedor, e não entre o Fisco e o comprador da mercadoria. Não há, neste caso, identidade entre a pessoa que a lei determina que seja atingida pela tributação (comerciante-incidência jurídica) e a que efetivamente suporta (paga) a obrigação tributária (incidência econômica).

Isso ocorre porque a composição do preço depende de diversos fatores alheios à questão tributária, a saber (i) o próprio bem onerado pelo imposto, (ii) o regime econômico, (iii) o sujeito passivo e (iv) a conjuntura econômica.

Nesse sentido, a influência da tributação na formação do preço é restrita e leva em conta o tempo

(se curto, longo ou curtíssimo), montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (se embutido no preço ou não).

Quanto ao bem onerado, para a formação do preço são levadas em conta a curva de custos (fixo ou variável), a elasticidade da demanda e da oferta (altas, baixas, médias ou nulas), durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival.

A respeito do regime econômico, leva-se em conta a existência de concorrência perfeita, de monopólio de oferta ou de demanda, e monopólio bilateral, de duopólio, de oligopólio perfeito ou da concorrência monopolista.

No que se refere ao sujeito passivo, a possibilidade de manter estoques (grande, média pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis de trocas, a possibilidade de uso de linhas de crédito, a possibilidade de abandonar a produção do bem onerado por outro, a motivação do pagamento indevido do imposto, todos são fatores que influem no valor final da mercadoria.

Sobre a conjuntura econômica, levam-se em conta a taxa de juros, a remuneração do capital e o fato de ser período de prosperidade, crise ou estagnação (STF, RE nº 608.872-MG, citando SCHOUERI. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 27, n. 1, p. 39-48, 1987).

Assim, é um equívoco conceitual concluir que o imposto está inteiramente repassado no preço da mercadoria e, assim, é “cobrado” do consumidor final.

Levando em conta a multiplicidade de fatores para sua composição, sendo o de maior importância a elasticidade da oferta ou demanda, fica evidente que a lei não define se o tributo será pago pelo vendedor ou repassado ao comprador, pois o comerciante pode e deve definir preços diferenciados em razão da situação de mercado.

Para ilustrar essa situação de forma simples, sabemos que, nestes tempos atuais de alta de petróleo, estando o preço da gasolina proibitivo, surgiu a ideia de diminuição do valor do ICMS cobrado das distribuidoras pensando que isso trará impacto e reduzirá o valor do produto no posto de gasolina quando da venda ao consumidor final.

A decisão sobre o aumento ou diminuição do preço por conta de mudança de alíquota de imposto é privada.

Ora, existe alguma certeza de que, havendo a redução de, por exemplo, 5% do valor desse imposto, haverá diminuição correspondente no preço da bomba? A resposta é simples: *não*, pois certamente o dono do posto irá analisar como se comportou a concorrência para definir se abaixa o preço ou o mantém.

Em outro exemplo, suponhamos que, na época de pandemia, com a diminuição da arrecadação tributária, determinado Estado decida aumentar a alíquota de ICMS na venda ao consumidor final. Em época de ensino a distância, alguém imagina que a papelaria conseguirá repassar esse aumento de ICMS para o preço dos cadernos que vende? Obviamente que não.

Em conclusão, a decisão sobre o aumento ou diminuição do preço por conta de mudança de alíquota de imposto é privada, não tendo a lei tributária que define alíquota de ICMS nenhuma influência direta.

Em verdade, tampouco faz sentido a distinção entre impostos diretos e indiretos para o assunto ora tratado, pois em ambos os casos o repasse de eventual aumento de carga tributária no preço dependerá do comportamento da concorrência (oferta e procura). Tributo indireto seria aquele cuja incidência jurídica recai sobre uma

pessoa (contribuinte de direito), enquanto a incidência econômica é transferida para terceiro (o contribuinte de fato) (SCHOUERI, 2021, p. 67).

Como exemplo dessa situação, atualmente o governo quer aumentar a contribuição social sobre o lucro dos bancos (teoricamente, um tributo direto), sendo evidente que os banqueiros tentarão repassar esse aumento na tarifa, o que não necessariamente ocorrerá. Resta claro, portanto, que, para o assunto em debate, não há diferença entre tributo “direto ou indireto”, pois em ambos os casos o repasse de eventual aumento de imposto não será automático.

A menos que haja elasticidade plena, não se pode ter por certo que todo tributo (direto ou indireto) será repassado, pois o aumento do preço afetará, em maior ou menor grau, a própria demanda e, portanto, o vendedor precisará arcar com parte do ônus tributário, pois, se ousar aumentar o preço, os compradores desaparecem (SCHOUERI, 2021, p. 66-67).

Importante notar que há dois precedentes jurisprudenciais recentes da augusta corte sobre questões referentes ao ICMS que jogam luzes sobre o assunto em debate, a saber, no RE nº 574.706-PR e no RE nº 608.872-MG que, no entanto, são conflitantes.

Claramente se percebe que o STF, ao julgar a criminalização do ICMS em operação própria, seguiu a linha articulada na primeira decisão. Tivesse seguido o quanto definido por ocasião do segundo julgado, certamente teria entendido que ICMS próprio jamais poderia configurar apropriação indébita tributária.

Com efeito, no julgamento da chamada “tese do século”, nos autos do RE nº 574.706-PR, o STF definiu o Tema nº 69 da Repercussão Geral para reconhecer que “[o] ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”. O precedente é relevante para a presente discussão na medida em que uma das premissas ali fixadas deu azo à interpretação de que o inadimplemento de ICMS próprio se adequaria ao tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990.

Explicamos. O PIS e a Cofins são contribuições sociais que incidem sobre a receita bruta ou sobre o faturamento, enquanto o ICMS é um imposto estadual que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de determinados serviços.

Até o julgamento do RE nº 574.706-PR, vale lembrar, prevalecia o entendimento de que o valor do ICMS embutido no preço de mercadorias ou serviços compunha a receita bruta ou o faturamento do contribuinte, como havia decidido o STJ nos autos do REsp nº 1.144.469-RS, julgado sob o rito dos recursos repetitivos. Entendia-se que o ICMS representava um custo da atividade do contribuinte, de modo que os valores correspondentes primeiro integrariam o patrimônio do contribuinte (aquisição de disponibilidade) para, depois, serem recolhidos aos cofres públicos (adimplemento de uma obrigação pecuniária).

O STF, no entanto, caminhou em sentido contrário. Embora não tenha sido este o único fundamento da decisão, já que houve acalorado debate acerca da incidência de tributos sobre tributos, também ali se argumentou que os valores relativos ao ICMS não chegariam a integrar a receita bruta ou faturamento; apenas circulariam pela contabilidade do contribuinte antes de serem repassados aos cofres públicos. Afirmou-se que não haveria aquisição de disponibilidade, porquanto os valores não ingressariam no patrimônio do contribuinte, justamente por haver “destinação predefinida” aos cofres públicos. Daí por que fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/Cofins.

Assim, por ocasião do julgamento dos HC nº 399.108-SC e RHC nº 163.334-SC, esta tese extrapolou a seara tributária e teve repercussão no Direito Penal, buscando-se na possível repercussão econômica da incidência do ICMS a defesa da adequação do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 à hipótese de não pagamento do ICMS próprio.

Com efeito, o Supremo expressamente considerou que *“cobrado significa [...] recebido ou arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo cobra o valor do tributo conjuntamente com o preço”* (RHC nº 163.334-SC, p. 7), entendendo também que o valor do tributo, antes de ser recolhido, não foi incorporado ao patrimônio do comerciante e, assim, não lhe pertence, pois, *“como atestam as circunstâncias do ICMS: a) não compõe a base de cálculo para apuração do imposto de renda pelo lucro real e b) não integra base de cálculo de PIS e COFINS”* (p. 8).

Nessa situação, os comerciantes/empresários seriam meros depositários deste ingresso de caixa (ICMS), que deve ser recolhido aos cofres públicos. Em outras palavras, o ICMS embutido no preço e cobrado dos consumidores apenas transitaria no caixa do sujeito passivo, pois que será (ou deveria ser) recolhido aos cofres públicos.

Ora, apressadamente se concluiu: se o valor do ICMS embutido no preço de mercadorias ou serviços não pertence ao contribuinte, mas sim ao ente tributante – e antes mesmo de o imposto ser efetivamente recolhido –, eventual descumprimento da obrigação pecuniária não seria mera inadimplência, mas, sim, apropriação indébita tributária.

No entanto, como já decidiu o STF no julgamento do Tema nº 342 da Repercussão Geral, ao analisar a imunidade de ICMS sobre produtos e serviços adquiridos por entidade filantrópica (imune), nos autos do RE nº 608.872-MG, o contribuinte de fato, embora arque com os ônus financeiros dos impostos referentes à aquisição de mercadorias, como o IPI e ICMS, desembolsa valor que juridicamente não é tributo, mas, sim, preço, decorrente de uma relação privada, contratual.

Importante lembrar que, no caso dos tributos incidentes no momento da venda de mercadorias, o legislador deu tratamento diverso ao IPI e ao ICMS. O primeiro, nos termos do art. 14, inciso II e seu § 1º, da Lei nº 4.502/1964, incide sobre o valor

total da operação. Assim, diz-se que o IPI não é parte do preço, mas, sim, tributo que se acrescenta ao preço. É dizer, se uma compra e venda é contratada por R\$ 1.000,00, mas a operação está sujeita ao IPI, então o adquirente pagará o valor de R\$ 1.100,00. Noutras palavras, o vendedor cobra do adquirente duas parcelas: (i) o preço do produto e (ii) o IPI. Neste caso, parece acertada a afirmação de que o IPI foi realmente “cobrado” do adquirente. Quando se trata do ICMS, entretanto, outro raciocínio se aplica. Nos termos do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996, o imposto é calculado “por dentro”, *i.e.*, o imposto não é um adicional ao valor da operação, mas parte desse. No mesmo exemplo anterior, se uma venda é contratada por R\$ 1.000,00, com 10% de imposto, o adquirente pagará os R\$ 1.000,00, cabendo ao vendedor recolher os R\$ 100,00. O ICMS, noutras palavras, não é algo que se cobra “além” do preço, mas, sim, algo que já está embutido naquele.

Importante lembrar que o legislador deu tratamento diverso ao IPI e ao ICMS.

É esta a racionalidade da norma penal, pois, na substituição tributária/retenção na fonte, é o “outro” que incorre no fato jurídico tributário, cabendo, daí, falar em tributo “cobrado” de outrem. Daí a estranheza de se estender sua aplicação aos casos de ICMS em operação própria, já que, neste, o fato gerador é realizado pelo comerciante que é contribuinte e sujeito passivo do imposto.

Analisando-se a questão por este prisma, resta evidente a impropriedade de se entender que o ICMS em operação própria não recolhido e devidamente declarado poderia ser objeto material de apropriação indébita tributária, pelo simples fato de não ter sido “cobrado” do consumidor final. ●

BIBLIOGRAFIA

- ANDREUCCI, Ricardo Antonio. *Legislação Penal Especial*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crime contra a ordem tributária*. 2. ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995.
- DELMANTO, Roberto *et al.* *Leis Penais Especiais Comentadas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. Rio de Janeiro: Gen, 2015.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- SCHOUERI, Luis E. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- SILVA, Alberto Franco; STOCO, Rui (coord.). *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.