

18/12/2019

PLENÁRIO

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. ROBERTO BARROSO**
RECTE.(S) : ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S) : IGOR MAULER SANTIAGO E OUTRO(A/S)
RECTE.(S) : VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S) : DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE. : SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S) : ROBERTO PODVAL E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S) : PEDRO IVO GRICOLI IOKOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ADV.(A/S) : KIYOSHI HARADA
ADV.(A/S) : LUIS ANTONIO FLORA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : FELIPE CONTRERAS NOVAES
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S) : ALEXANDRE RAMOS
ADV.(A/S) : CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO
ADV.(A/S) : PIERPAOLO CRUZ BOTTINI
AM. CURIAE. : CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S) : HELCIO HONDA

RHC 163334 / SC

INTDO.(A/S)	:TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S)	:TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
AM. CURIAE.	:CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S)	:FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY
ADV.(A/S)	:LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE.	:ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES)	:PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE.	:COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS- GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL - CONPEG
ADV.(A/S)	:LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA

Ementa: DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE.

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.

3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.

4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é

RHC 163334 / SC

virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.

5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

6. 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.

7. Recurso desprovido.

8. Fixação da seguinte tese: *O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.*

11/12/2019

PLENÁRIO

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. ROBERTO BARROSO**
RECTE.(S) : ROBSON SCHUMACHER
ADV.(A/S) : IGOR MAULER SANTIAGO E OUTRO(A/S)
RECTE.(S) : VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER
ADV.(A/S) : DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA
RECDO.(A/S) : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA
AM. CURIAE. : SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)
ADV.(A/S) : ROBERTO PODVAL E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)
ADV.(A/S) : PEDRO IVO GRICOLI IOKOI E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)
ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
ADV.(A/S) : KIYOSHI HARADA
ADV.(A/S) : LUIS ANTONIO FLORA E OUTRO(A/S)
ADV.(A/S) : FELIPE CONTRERAS NOVAES
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)
ADV.(A/S) : ALEXANDRE RAMOS
ADV.(A/S) : CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO
ADV.(A/S) : PIERPAOLO CRUZ BOTTINI
AM. CURIAE. : CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)
ADV.(A/S) : HELCIO HONDA

RHC 163334 / SC

INTDO.(A/S) :TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
ADV.(A/S) :TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA
AM. CURIAE. :CONSELHO FEDERAL DA OAB
ADV.(A/S) :FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY
ADV.(A/S) :LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE. :ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE. :COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-
GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL -
CONPEG
ADV.(A/S) :LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA

RELATÓRIO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR)

1. Trata-se de recurso ordinário em *habeas corpus*, com pedido de concessão de liminar, interposto contra acórdão da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, da Relatoria do Ministro Rogerio Schietti Cruz, assim ementado:

“HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS ‘DESCONTADO E COBRADO’. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. 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

RHC 163334 / SC

que este não pressupõe a clandestinidade.

2. 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, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão 'descontado ou cobrado', o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que 'descontam' ou 'cobram' o tributo ou contribuição.

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

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. Habeas corpus denegado."

RHC 163334 / SC

2. Extraí-se dos autos que o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu provimento ao recurso de apelação interposto pelo Ministério Público, a fim de afastar a sentença de absolvição sumária e determinar o prosseguimento do processo a que respondem os recorrentes pela suposta prática do crime previsto no art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990.

3. Irresignada, a defesa impetrou *habeas corpus* no Superior Tribunal de Justiça, onde a ordem foi denegada. Neste recurso ordinário em *habeas corpus*, a defesa sustenta que os recorrentes “*estão sendo processados criminalmente por mera inadimplência fiscal: não houve fraude, omissão ou falsidade de informações ao Estado*”; que “*o não recolhimento de ICMS próprio, por si só, não caracteriza crime, em razão de não preencher a elementar do tributo ‘descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação’ exigida pelo tipo penal do art. 2.º, II, da Lei 8.137/90*”.

4. Afirma que “*mesmo que se admitisse a caracterização do crime tributário do art. 2.º, II, da Lei 8.137/90 pelo não recolhimento de tributo cujo ônus econômico tenha sido repassado ao consumidor, ainda assim a responsabilização penal dos EMBARGANTES seria inviável no presente caso (...). Isso porque (...) o ônus econômico do ICMS pode ser repassado aos consumidores, mas também pode ser suportado pelo contribuinte de direito (sem o repasse). E o fato de que geralmente é feito esse repasse não permite presumir que sempre será assim (...) a responsabilidade penal dependeria, no mínimo, da demonstração de que os EMBARGANTES efetivamente repassaram o ônus econômico aos consumidores*”.

5. Com essa argumentação, requer “*seja DECLARADA a ilegalidade do acórdão impugnado, para o fim de restabelecer a sentença que absolveu sumariamente os PACIENTES*”.

6. A liminar foi indeferida por inexistência de risco iminente à liberdade de locomoção dos recorridos.

RHC 163334 / SC

7. Foram admitidos como *amici curiae*, de um lado, defendendo a atipicidade da conduta, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), o Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel (Sinditelesbrasil), a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (Fecomércio-SP), a Associação Brasileira do Agronegócio (Abag) e o Conselho Federal da OAB; de outro lado, defendendo a sua tipicidade da conduta, tem-se o Colégio Nacional dos Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal (Conpeg) e o Estado de Santa Catarina.

8. Dada a relevância prática da matéria, que afeta dezenas de milhares de contribuintes por todo o país, remeti, em homenagem à segurança jurídica, sua apreciação ao julgamento do Plenário, nos termos do art. 21, XI, do Regimento Interno desta Corte. Na mesma ocasião, concedi liminar, de ofício, apenas para determinar que não fosse executada qualquer pena contra os recorrentes, seja de prisão ou restritiva de direitos, sem prejuízo do trâmite da ação penal contra eles movida. Além disso, convoquei uma reunião com os representantes das partes, terceiros admitidos no processo e órgãos públicos diretamente interessados para que entregassem memoriais escritos e apresentassem seus argumentos.

9. A reunião se mostrou bastante produtiva, com a presença de todos os convocados, que trouxeram contribuições relevantes para o debate. Requeri, então, dia para julgamento.

10. É o relatório.

11/12/2019

PLENÁRIO

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

VOTO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR)

I. O CASO CONCRETO

1. Os recorrentes eram sócios e administradores da pessoa jurídica Chale do Bebê Comércio e Representações Ltda. Ao realizar a venda de mercadorias, tal pessoa jurídica, embora tenha escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária relativa aos meses de 09.2008, 11.2008, 12.2008, 01.2009, 02.2009, 05.2009, 07.2009 e 07.2010. Assim, foi constituído um débito que, atualizado até o momento da denúncia, montava a R\$ 30.463,05.

2. Por essa razão, os recorrentes foram denunciados pelo Ministério Público de Santa Catarina (MP/SC), que qualificou as condutas mencionadas no delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, assim tipificado:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

3. Após absolvição sumária pelo Juízo Criminal da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC, o TJ/SC deu provimento ao recurso interposto pelo MP/SC, determinando o prosseguimento da ação penal. Contra tal decisão, foi interposto habeas corpus, rejeitado pelo Superior Tribunal de Justiça. Daí a interposição do presente recurso, no qual se requer o reconhecimento da atipicidade da conduta.

RHC 163334 / SC

4. A questão aqui examinada, portanto, é a seguinte: deixar o comerciante de recolher ICMS próprio, escriturado e declarado, repassado economicamente ao comprador da mercadoria ou tomador do serviço, é crime?

II. PREMISSAS PARA O EXAME DA TIPICIDADE PENAL

5. Antes de responder à pergunta, entendo importante estabelecer três premissas.

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

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

8. *Terceira:* o mero inadimplemento tributário configura apenas ilícito administrativo, passível de inscrição na dívida ativa e de cobrança via execução fiscal. Contudo, não é crime. Para que o não recolhimento de tributo caracterize crime se exige algo a mais, uma

RHC 163334 / SC

reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

9. Postas essas premissas, retomo a questão principal: o contribuinte que, escriturando e declarando o ICMS devido, deixa de recolhê-lo, comete o delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990? Embora o tema seja controverso, convenci-me de que, desde que preenchidos outros pressupostos, a resposta é positiva. Essa conclusão se sustenta em *três fundamentos*.

III. INTERPRETAÇÃO SEMÂNTICA E SISTEMÁTICA

10. O *primeiro fundamento* se extrai de uma interpretação semântica e sistemática do tipo penal. Como passo a expor, os elementos do tipo penal, interpretados não só a partir de seu sentido literal, mas também em conjunto com outras normas penais e tributárias, são inteiramente preenchidos em caso de não recolhimento do ICMS repassado ao adquirente de mercadorias ou tomador de serviços.

11. Para a consumação do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, é preciso *“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”*. Examino, um a um, os elementos do tipo penal.

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

RHC 163334 / SC

13. Trata-se, portanto, de crime próprio, que somente pode ser cometido, na qualidade de autor, por quem detenha a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. O tipo penal, porém, não distingue entre sujeito passivo direto ou indireto, substituto ou substituído tributário, contribuinte e responsável etc. Não havendo distinção legal, não cabe ao intérprete fazê-la. Assim, todo e qualquer sujeito passivo de obrigação tributária pode ser sujeito ativo do delito. Por conseguinte, o comerciante, na condição de contribuinte de ICMS¹, é potencial sujeito ativo do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Menciono, a propósito, o seguinte trecho do voto do Min. Ricardo Lewandowski proferido no ARE 999425 ED/SC:

“Nesse diapasão, é possível notar que o tipo penal sob exame não traz qualquer limitação a respeito do alcance da expressão ‘sujeito passivo de obrigação’, abrangendo, assim, tanto o contribuinte quanto o responsável tributário que, nessa qualidade, tenha descontado ou cobrado o valor do tributo de terceiro (contribuinte de fato) e não tenha repassado ao Fisco o que lhe era devido”.

14. Já o *objeto do delito*, passível de não recolhimento aos cofres públicos, é o *“valor de tributo ou contribuição social”*. Contribuição social, como se sabe, é uma espécie tributária, de modo que a referência final seria desnecessária. Já o termo *“tributo”* é utilizado na legislação com significados bastante diversos. Como ressalta Paulo de Barros Carvalho, *“trata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e*

1 LC nº 87/1996. Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

RHC 163334 / SC

a norma que juridiciza o fato)"².

15. Dentre as várias acepções de tributo, portanto, uma delas equivale à "quantia em dinheiro" correspondente à prestação jurídica tributária. Nesse sentido, por exemplo, quando o art. 166 do CTN se refere à "restituição de tributos"³ está a aludir, evidentemente, à quantia em dinheiro paga anteriormente, de modo indevido, com fundamento em uma relação jurídica tributária.

16. É nesta acepção que deve ser compreendida a expressão "valor de tributo" mencionada no tipo penal. Aliás, merece destaque a circunstância de que a regra penal sequer se utiliza diretamente do termo "tributo", mas da expressão "valor do tributo". Portanto, é irrelevante, do ponto de vista jurídico-penal, saber se aquele que arca economicamente com o valor pago é ou não o contribuinte: isso porque, indiscutivelmente, a quantia por ele paga ao comerciante é o "valor do tributo", isto é, a expressão econômica ou dimensão monetária do tributo.

17. Em outros termos, se o tipo prescrevesse a conduta de "deixar de repassar *tributo* cobrado de alguém", seria mais convincente o argumento de que esse alguém haveria de ser sujeito passivo da obrigação tributária. Mas não: o tipo se refere a "valor de tributo", valor esse que pode ser economicamente repassado ao adquirente da mercadoria ou serviços no caso do ICMS.

18. *A conduta típica* é mista, composta de uma ação, consistente na cobrança ou desconto do valor do tributo devido, seguida de uma omissão, o "deixar de recolher" o valor cobrado ou descontado. Por consequência, estará afastado o crime se o sujeito passivo demonstrar

2 Direito tributário, método e linguagem. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 404.

3 CTN. Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

RHC 163334 / SC

que, por qualquer razão, não recebeu efetivamente do adquirente o valor do tributo ou não lhe transferiu o encargo econômico do tributo⁴.

19. A propósito, justamente por exigir que a omissão se refira ao valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro é que esta Corte, consignando não se tratar de mera inadimplência tributária, reconheceu a constitucionalidade do tipo penal (ARE 999425 RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.03.2017).

20. Sobre a tipicidade da omissão no recolhimento do valor de tributo descontado não há controvérsia. É o que ocorre, v. g., em casos de retenção na fonte. Pense-se no imposto de renda, que, nos termos do art. 7º, I, da Lei nº 7.713/1988, deve ser retido pela fonte pagadora por ocasião do pagamento dos rendimentos do trabalho assalariado. O empregador *desconta*, ao pagar o salário, o valor do tributo devido⁵.

21. O debate nos presentes autos, porém, não se refere ao

4 Essa mesma prova, de não transferência da carga econômica do tributo, é exigida pela jurisprudência do STF para assegurar a legitimidade ativa do “contribuinte de direito” do ICMS à repetição do indébito tributário. Nos termos do enunciado 546 da Súmula do STF, “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo”. Também em Portugal – onde, como se verá, existe um tipo penal bastante semelhante – o Supremo Tribunal de Justiça decidiu que “A omissão de entrega total ou parcial, à administração tributária de prestação tributária de valor superior a € 7.500 relativa a quantias derivadas do Imposto sobre o Valor Acrescentado em relação às quais haja obrigação de liquidação, e que tenham sido liquidadas, só integra o tipo legal do crime de abuso de confiança fiscal, previsto no artigo 105 n.º1 e 2 do RGIT, se o agente as tiver, efectivamente, recebido” (Ac. nº 85/14, Rel. Santos Cabral, j. 29.04.2015).

5 A referência à omissão de repasse de tributo descontado é utilizada, com idêntico sentido, no tipo penal de apropriação indébita previdenciária, assim redigido: Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: [...] § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público.

RHC 163334 / SC

valor de tributo descontado, mas ao valor *cobrado* e não recolhido aos cofres públicos. Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo *cobra* o valor do tributo conjuntamente com o preço. A previsão visa a abarcar os tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato. Encontra-se a expressão tributo cobrado também, por exemplo, na norma que exclui da base de cálculo do imposto de renda calculado pelo lucro real “os tributos não cumulativos *cobrados*, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário” (art. 12, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/1977).

22. O melhor exemplo da hipótese é justamente o do ICMS. O produtor da mercadoria, ao vendê-la, repassa o valor do imposto devido na operação ao atacadista e, no prazo legal, recolhe-o aos cofres públicos. O atacadista, de sua parte, revende a mercadoria ao varejista, repassando-lhe a carga econômica do tributo antes de recolhê-lo. Finalmente, o varejista vende a mercadoria para o consumidor final, que assume o economicamente o encargo tributário de toda a cadeia produtiva. Cada integrante da cadeia *cobra* o imposto do próximo adquirente do produto, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, acrescido ao preço do produto.

23. Os recorrentes sustentam que o consumidor final seria mero contribuinte de fato do imposto, de modo que, juridicamente, o sujeito passivo do ICMS será sempre o comerciante. Tanto assim, argumentam, que a jurisprudência reconhece a irrelevância jurídica da transferência do encargo econômico do tributo, por exemplo, ao negar ao contribuinte de fato legitimidade ativa para pleitear a restituição do imposto (STJ, REsp 903394/AL, Rel. Min. Luiz Fux) e ao rechaçar a imunidade tributária nos casos em que a entidade imune é mera

RHC 163334 / SC

contribuinte de fato (STF, RE 608872, Rel. Min. Dias Toffoli).

24. Ocorre que o tipo penal não contraria essa compreensão jurisprudencial. Pelo contrário, o tipo penal reconhece que a obrigação jurídico-tributária recai sobre o comerciante, tanto assim que o delito somente pode ser cometido “*na qualidade de sujeito passivo de obrigação*”. O sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio. E realmente não lhe pertence, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: a) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12, § 4º); b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017).

25. Portanto, o sujeito passivo do tributo não se apropria – ou melhor, não pode se apropriar, sob pena de incorrer no tipo penal aqui examinado – do ICMS cobrado em cada operação. Em verdade, os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa (o “valor do tributo”), que, após compensado com os valores do tributo suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos. Nas palavras de Roque Carrazza, “*Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles (os sujeitos passivos) apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal*”⁶.

26. O valor referente ao ICMS, cobrado dos consumidores, apenas transita no caixa do sujeito passivo para, em algum momento, a depender dos seus créditos em operações anteriores, ser recolhido aos cofres públicos. No voto da Relatora do RE 574.706, Min. Cármen Lúcia, consignou-se claramente o entendimento, acolhido pela maioria do Plenário, de que, ainda que não recolhido imediata e integralmente, em

6 ICMS, 16. ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 666.

RHC 163334 / SC

razão do princípio da não-cumulatividade, o ICMS não se integra ao patrimônio do sujeito passivo e, por isso mesmo, não compõe a base de cálculo de PIS e COFINS:

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia [distribuidor e comerciante], ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e **não constitui receita do contribuinte**, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

27. Assim, percebe-se a razão pela qual a conduta não se equipara a um mero inadimplemento tributário. É preciso, de fato, *algo mais* para caracterizar o injusto penal. No âmbito do direito penal tributário, essa especial reprovabilidade está presente, por razões diferentes, tanto na sonegação fiscal como na apropriação indébita tributária.

28. Na sonegação tributária, a reprovabilidade se extrai da prática de fraude, de simulação ou de omissão; de atos dolosos, enfim, voltados a subtrair do Estado o conhecimento acerca da existência da própria obrigação tributária ou de seus elementos.

29. Já na apropriação indébita tributária, a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo. Diferentemente do delito do art. 1º, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não requer fraude. Considerando que, de acordo com a jurisprudência do STF, o

RHC 163334 / SC

valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade, o não recolhimento do imposto caracteriza apropriação indébita.

IV. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA E REFERÊNCIA AO DIREITO COMPARADO

30. Uma interpretação histórica do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 também conduz à conclusão da tipicidade da conduta de não recolhimento do ICMS repassado aos consumidores. Como antecedente remoto da Lei nº 8.137/1990, pode ser apontada a Medida Provisória nº 156, de 15 de março de 1990, editada no governo Collor, que instituiu os seguintes tipos penais:

Art. 3º Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seis meses a dois anos de detenção e multa:

[...]

IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;

V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

31. A previsão, claramente inconstitucional, por criar tipos penais por medida provisória, acabou sendo revogada pela Medida Provisória nº 175, de 27 de março de 1990. Concomitantemente à revogação da norma, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso o Projeto de Lei nº 4.788/1990, que viria a ser apensado aos Projetos de Lei

RHC 163334 / SC

nº 4.820/1990 e 4.821/1990, que tratavam do mesmo tema⁷.

32. O referido Projeto de Lei n.º 4.788/1990, na versão do substitutivo apresentado pelo então Deputado Federal Nelson Jobim, possuía a seguinte redação, no aqui interessa:

Art. 2º Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:

[...]

IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;

V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

33. Note-se, portanto, que a redação originalmente proposta distinguia, de modo claro, duas hipóteses de delitos decorrentes do não recolhimento de tributos aos cofres públicos. No inciso IV, tipificava-se a retenção do tributo na fonte, sem o devido recolhimento subsequente. O inciso V, por sua vez, descrevia claramente a hipótese de omissão de recolhimento de tributos indiretos, incidentes sobre a cadeia de produção e transferidos economicamente, por fim, ao consumidor final.

34. O então Deputado Federal Nelson Jobim, após criticar, de modo geral, a redação dos crimes tributários no projeto de lei, em razão do emprego excessivo de técnicas de remissão, apresentou substitutivo com a seguinte redação:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, aos cofres públicos,

⁷ Cf. Diário do Congresso Nacional de 29 de março de 1990, p. 2.224-2.225.

RHC 163334 / SC

valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria fazer entrar nos cofres públicos;

35. Não houve, entretanto, qualquer crítica à própria possibilidade de tipificação da conduta de não recolhimento do tributo “recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado”. Pelo contrário, aparentemente a nova redação parece ter abrangido tal possibilidade, dada a fundamentação explicitada Relator do substitutivo à nova redação proposta, com a distinção das figuras da sonegação e da omissão no recolhimento do tributo⁸:

[...]

Buscou-se no substitutivo, portanto, aperfeiçoar o projeto n. 4.788/90 descrevendo melhor os tipos delitivos; procurando organizar os comportamentos ofensivos por meio de categorias jurídicas bem conhecidas.

Com os olhos postos no Código Penal, nas leis penais vigentes e projetadas **modelou-se a sonegação e a fraude, bem assim a omissão de recolhimento de tributos**, sem esquecer do necessário dever de informação às autoridades fazendárias conhecidas. [...]

36. O substitutivo finalmente aprovado pela Câmara dos Deputados, portanto, propôs a reunião das condutas de não recolhimento de imposto retido na fonte e de não recolhimento de tributos economicamente transferidos ao consumidor final em um único dispositivo.

37. No Senado Federal, foi apresentado substitutivo complementar, agrupando o projeto original e o substitutivo da Câmara, e retornando à distinção mais clara entre as duas formas delitivas de não

⁸ Cf. Diário do Congresso Nacional de 16 de maio de 1990, p. 5.014, sem destaques no original.

RHC 163334 / SC

recolhimento de tributo⁹:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária qualquer das seguintes ações ou omissões, tendentes a elidir, parcial ou totalmente, o cumprimento de obrigação tributária:

[...]

§ 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo que seja obrigado a reter na fonte;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo recebido de terceiros, incluso no preço de mercadorias ou serviços, constante de fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

38. Na Câmara dos Deputados, porém, retornou-se à redação original. A manifestação do Relator, então Deputado Federal Nelson Jobim, não aponta uma razão de direito material para a rejeição desse ponto específico, indicando apenas que *“os arts. 1º e 2º foram praticamente reunidos, em um só artigo, com ligeiras alterações quanto à tipificação”*¹⁰.

39. A meu ver, diante dessa tramitação legislativa, é possível se depreender que a redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 que acabou prevalecendo nada mais é do que o resultado da reunião, que agora se percebe ter sido problemática, dos mencionados incisos IV e V do Projeto de Lei n.º 4.788/1990 em um único dispositivo. Pretendeu-se referir, respectivamente, com a utilização das expressões “descontado” e “cobrado”, às hipóteses de: a) não recolhimento de tributo retido na fonte; b) não recolhimento de tributo transferido economicamente na cadeia produtiva.

40. Conclui-se, pois, que também uma interpretação histórica, construída a partir do exame do processo legislativo, aponta para a tipicidade da conduta de omissão no recolhimento do valor do ICMS

⁹ Cf. Diário do Congresso Nacional de 10 de outubro de 1990, p. 10.220.

¹⁰ Cf. Diário do Congresso Nacional de 14 de novembro de 1990, p. 12.084.

RHC 163334 / SC

economicamente transferido ao consumidor final.

41. Já uma análise do direito comparado indica que a criminalização do não recolhimento de tributos indiretos, transferidos economicamente ao consumidor final, não é excentricidade brasileira, mas um fenômeno comum em outros ordenamentos.

42. Em Portugal, o art. 105º, nº 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) pune com pena de prisão de até três anos ou multa de até 360 dias, sob a denominação de crime de “abuso de confiança”, a conduta de “*Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar*”. Conforme explica a doutrina portuguesa, “*a conduta incriminada consiste na mera não entrega à administração fiscal, dentro de determinado prazo, das quantias pecuniárias deduzidas, concretizando-se, numa omissão pura, que se consuma com o fim do prazo para a entrega daquelas prestações*”¹¹.

43. A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal já examinou, em processo de extradição, o tipo penal português do abuso de confiança fiscal. Naquele feito, foi deferida a extradição de nacional português que “*na condição de dirigente da empresa, teria retido, liquidado, mas não entregue ao Erário Português o tributo IVA (Imposto sobre Valor Agregado) nos meses de abril e de setembro a dezembro de 2001 e ainda no mês de dezembro de 2002, no montante total de 60.746 euros*”¹². E ainda, na ocasião, foi expressamente reconhecido que “*os crimes encontram correspondentes no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, quanto à falta de recolhimento do tributo*”.

44. Na Itália, o art. 10-ter do Decreto Legislativo 74, de 10 de março de 2000, pune, com reclusão de seis meses a dois anos, “*quem não*

11 SOUSA, Susana Aires de. Os crimes fiscais em Portugal. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida. *Crimes contra a ordem tributária*. Almedina, 2019. p. 479-480.

12 Ext 1139, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, j. 18.12.2012.

RHC 163334 / SC

*recolhe, dentro do prazo previsto para o pagamento do valor relativo ao período subsequente de recolhimento, o imposto sobre o valor agregado devido com base na declaração anual, em um montante superior a duzentos e cinquenta mil euros para cada período fiscal*¹³. Desde que ultrapassado, portanto, o valor de duzentos e cinquenta mil euros, o não recolhimento do IVA é conduta considerada criminosa na Itália.

45. Nos EUA, a competência para a instituição de tributos sobre vendas (*sales tax*) é dos Estados-membros, que igualmente possuem competência legislativa penal. Para citar apenas dois exemplos, a legislação da Flórida¹⁴ e de Nova Iorque¹⁵ tipificam condutas semelhantes.

13 Art.10-ter. Omesso versamento di IVA. 1. E' punito com la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale per um ammontare superiore a euro due cento cinquanta mila per ciascun período d'imposta.

14 212.15 Taxes declared state funds; penalties for failure to remit taxes; due and delinquent dates; judicial review. (1) The taxes imposed by this chapter shall, except as provided in s. 212.06(5)(a)2.e., become state funds at the moment of collection and shall for each month be due to the department on the first day of the succeeding month and be delinquent on the 21st day of such month. All returns postmarked after the 20th day of such month are delinquent. (2) Any person who, with intent to unlawfully deprive or defraud the state of its moneys or the use or benefit thereof, fails to remit taxes collected under this chapter is guilty of theft of state funds, punishable as follows: (a) If the total amount of stolen revenue is less than \$300, the offense is a misdemeanor of the second degree, punishable as provided in s. 775.082 or s. 775.083. Upon a second conviction, the offender is guilty of a misdemeanor of the first degree, punishable as provided in s. 775.082 or s. 775.083. Upon a third or subsequent conviction, the offender is guilty of a felony of the third degree, punishable as provided in s. 775.082, s. 775.083, or s. 775.084. (b) If the total amount of stolen revenue is \$300 or more, but less than \$20,000, the offense is a felony of the third degree, punishable as provided in s. 775.082, s. 775.083, or s. 775.084. (c) If the total amount of stolen revenue is \$20,000 or more, but less than \$100,000, the offense is a felony of the second degree, punishable as provided in s. 775.082, s. 775.083, or s. 775.084. (d) If the total amount of stolen revenue is \$100,000 or more, the offense is a felony of the first degree, punishable as provided in s. 775.082, s. 775.083, or s. 775.084.

15 New York Tax Law - Article 37 - § 1801. Tax fraud acts (a) As used in this article, "tax

RHC 163334 / SC

46. Não é incomum no direito comparado, pois, a existência de tipos penais que criminalizam a falta de repasse ao erário de valores recolhidos a título de tributo.

V. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E CONSEQUENCIALISTA

47. O delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 tutela a ordem tributária, por meio da qual o Estado arrecada tributos para a consecução dos fins que lhe são atribuídos constitucionalmente. É por meio dos impostos que o Estado obtém os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da República: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e marginalização; e redução de desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º).

48. Os crimes tributários são um mal social grave. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera a fraude fiscal um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção tira dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que exista dinheiro par ser utilizado nesses serviços.

49. O ICMS é o tributo mais sonegado no País. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), de um total de R\$ 304,42 bilhões inadimplidos em 2017, R\$ 91,5 bilhões consistem em omissão de recolhimento de ICMS¹⁶. Esse valor exorbitante retira dos

fraud act” means willfully engaging in an act or acts or willfully causing another to engage in an act or acts pursuant to which a person: [...] (5) fails to remit any tax collected in the name of the state or on behalf of the state or any political subdivision of the state when such collection is required under this chapter (..).

16 Disponível

em:

https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1548270914SONEGAO_FISCAL_DAS_EMPRESAS_BRASILEIRAS.pdf. Acesso em: 20.11.2019.

RHC 163334 / SC

Estados, cujas finanças já estão fragilizadas, a capacidade de se desincumbir adequadamente de seus encargos nas áreas de saúde, educação, segurança etc. Cada real sonogado é um real a menos para a contratação de professores e policiais, a compra de remédios e a criação de leitos hospitalares¹⁷.

50. A falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS não prejudica, porém, apenas o erário, mas também afeta a livre concorrência. Empresas que deixam sistematicamente de recolher o ICMS colocam-se, ilicitamente, em uma situação de enorme vantagem competitiva em relação a seus competidores. São verdadeiros *free riders*, que se beneficiam duplamente: ao se apropriar do valor do ICMS e ao usufruir dos serviços públicos bancados pelos demais contribuintes. A prática produz, então, um efeito cascata, em que aqueles que deixam de recolher o imposto acabam por pressionar os concorrentes a seguir o mesmo caminho, e assim sucessivamente. Para se ter ideia da dimensão do problema, conforme informação da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, 40% dos impostos não recolhidos naquele Estado são devidos por devedores contumazes .

51. Essa distorção da concorrência fica mais evidente no comércio de produtos de alta demanda, elevada carga tributária e baixa margem de lucro, como nos setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos. O comerciante que metodicamente deixa de recolher o ICMS vende seus produtos muitas vezes abaixo do preço de custo, inviabilizando a atividade lícita de seus concorrentes.

52. Tome-se o seguinte exemplo ilustrativo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO):

17 ETCO – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. Como combater o devedor contumaz de tributos. p. 25. Disponível em: <https://www.etc.org.br/noticias/entenda-o-que-e-o-devedor-contumaz/>. Acesso em: 20.11.2019.

RHC 163334 / SC

Empresário correto		Devedor contumaz
R\$ 4	Custo da mercadoria	R\$ 4
R\$ 1	Despesas (salários, aluguel etc.)	R\$ 1
R\$ 3	Imposto	NÃO PAGA
R\$ 2	Lucro	R\$ 2
R\$ 10	Preço de venda	R\$ 7

53. Mesmo que abrisse mão de sua margem de lucro, o empresário correto só conseguiria vender seu produto a R\$ 8. Já o devedor contumaz ganha a mesma margem de lucro e consegue vender por um valor impossível para o empresário honesto.

54. Outro bom exemplo é trazido pelo Sindicom. De acordo com o sindicato de distribuidoras de combustíveis, o ICMS representa 31% do preço da gasolina. O contribuinte que deixa sistematicamente de recolher o ICMS pode se dar ao luxo de praticar uma margem de lucro muito inferior e quebrar a concorrência. A título exemplificativo, na hipótese de combustível vendido ao consumidor final a R\$ 4,00 o litro, aproximadamente R\$ 1,20 representam o valor do ICMS, enquanto que aproximadamente R\$ 0,40 representa a margem de lucro das distribuidoras e dos revendedores somadas. O devedor contumaz de ICMS consegue, assim, vender o combustível a 3,50, com a consequência de não apenas obter um lucro maior, mas quebrar a concorrência.

55. A existência de alguns julgados no STJ reconhecendo a atipicidade da apropriação de ICMS fez com que diversos contribuintes passassem a declarar os valores devidos, sem recolhê-los, contando com a impunidade. Conforme informado pelo Ministério Público de Santa Catarina, de 2014 a 2017 o número de comunicações de crime de apropriação de ICMS passou de 1.000 para quase 4.500. Ou seja, houve uma “migração” do crime de sonegação para o crime de apropriação indébita, com efeitos deletérios graves para a livre concorrência.

RHC 163334 / SC

56. Em Santa Catarina, onde o Tribunal de Justiça reconhece a tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS declarado desde 1996, a inadimplência oficial é de 4,52%. Já no Rio Grande do Sul, estado cujo Tribunal de Justiça não admite a tipicidade da conduta, o inadimplemento de ICMS é de 8,21%. Esses dados representam indício de que aqueles estados em que os contribuintes possuem receio da persecução penal obtém uma efetividade significativamente maior na arrecadação tributária.

57. Por outro lado, as consequências do reconhecimento da tipicidade da conduta não são excessivamente gravosas aos comerciantes. É virtualmente impossível que alguém seja efetivamente preso em razão de condenação pela prática do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Dada a baixa pena cominada para o crime – de seis meses a dois anos –, são cabíveis a transação penal e a suspensão condicional do processo (Lei nº 9.099/1995, arts. 76 e 89)¹⁸, além da substituição da pena privativa de liberdade (CP, art. 44)¹⁹ e, na pior das hipóteses, o regime inicial fixado será o aberto (CP, art. 33, §º, “c”)²⁰. Isso sem falar na possibilidade de

18 Art. 76. Havendo representação ou tratando-se de crime de ação penal pública incondicionada, não sendo caso de arquivamento, o Ministério Público poderá propor a aplicação imediata de pena restritiva de direitos ou multas, a ser especificada na proposta.

Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena.

19 Art. 44. As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, quando: I – aplicada pena privativa de liberdade não superior a quatro anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposo; II – o réu não for reincidente em crime doloso; III – a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente.

20 Art. 33. (...) § 2º - As penas privativas de liberdade deverão ser executadas em forma progressiva, segundo o mérito do condenado, observados os seguintes critérios e ressalvadas

RHC 163334 / SC

extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo (Lei nº 10.684/2003, art. 9º, §2º)²¹.

58. Diante dessas considerações, seja para a proteção da ordem tributária, seja para evitar consequências desastrosas para a livre concorrência, deve-se buscar, no texto legal, a interpretação que permita a proteção mais eficaz do bem jurídico e minimize as implicações negativas. Considerando que a redação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 permite a compreensão de que a conduta de não recolhimento do ICMS é típica, também uma interpretação teleológica voltada à proteção do bem jurídico e uma interpretação atenta às consequências conduzem ao reconhecimento da adequação típica da conduta.

VI. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA E DOLO DE APROPRIAÇÃO

59. Como exposto anteriormente, o que distingue a conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 da mera inadimplência é a circunstância de o sujeito passivo da obrigação tributária se apropriar de um valor que não lhe pertence. Mais do que isso, como forma de reforçar essa diferenciação entre crime e mera inadimplência, é necessário que a conduta lesione de modo significativo o bem jurídico protegido. Impõe-se, nesse sentido, uma interpretação restritiva do tipo.

60. Nem todo devedor de ICMS comete o delito. Não haverá crime nos casos em que o comerciante, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixar de pagar o tributo em um ou outro mês.

61. A situação é diversa em relação aos devedores

as hipóteses de transferência a regime mais rigoroso: (...) a) o condenado não reincidente, cuja pena seja igual ou inferior a 4 (quatro) anos, poderá, desde o início, cumpri-la em regime aberto.

21 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.

RHC 163334 / SC

contumazes, que fazem do inadimplemento seu *modus operandi*. Trata-se de devedores que utilizam os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos²². Quando promovidos atos de cobrança contra tais contribuintes, no mais das vezes não se encontram bens penhoráveis e a execução se mostra infrutífera.

62. A propósito, vale ressaltar que o STF tem reconhecido a constitucionalidade de normas que preveem medidas de combate a devedores contumazes, como a cassação de registro especial para fabricantes de cigarros perante a Receita Federal. Para o Tribunal, “*não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial*” (RE 550769, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 22.05.2013).

63. É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.

64. Ressalte-se que o delito examinado não admite a forma culposa, sendo necessária a demonstração do dolo. Dado o reconhecimento de que a conduta típica implica a apropriação de valores

22 Essa distorção da concorrência fica evidente no comércio de produtos de alta demanda, elevada carga tributária e baixa margem de lucro, como nos setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos. O comerciante que metodicamente deixa de recolher o ICMS vende seus produtos muitas vezes abaixo do preço de custo, inviabilizando a atividade lícita de seus competidores.

RHC 163334 / SC

alheios, o elemento subjetivo assume a forma de dolo de apropriação, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço.

65. É esse propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado, que confere significado à conduta de não recolhimento do tributo. Não se trata, portanto, de deixar de adimplir a obrigação tributária com alguma intenção externa a essa conduta, mas do próprio propósito que define o sentido da conduta.

66 O dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal, 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, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc. Tais circunstâncias são meramente exemplificativas e devem ser cotejadas com as provas existentes no caso concreto para fins de aferição do elemento subjetivo do tipo.

67. Cabe, portanto, ao juiz da Vara Criminal de Brusque/SC examinar se as provas constantes dos autos são suficientes para a demonstração dessa atuação contumaz e do dolo de apropriação dos recorrentes.

VII. CONCLUSÃO

68. Pelas razões expostas, **nego provimento** ao recurso, propondo a fixação da seguinte tese: *O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da*

RHC 163334 / SC

mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

É como voto.