

O ICMS PRÓPRIO E A APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Wanderson Fonseca da Silva Bispo¹

RESUMO

O artigo tem a finalidade de analisar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) próprio, quando é apurado pelo regime normal, devidamente declarado, mas não pago a tempo; contra a tese editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no recurso em *habeas corpus* (RHC) de nº 163.334, que ampliou a hipótese de ocorrência da apropriação indébita tributária para o ICMS naquele tipo de regime, gerando uma insegurança jurídica tributária, já que a probabilidade dos Estados e do Distrito Federal de usarem o Direito Penal como um meio forçado de cobrança do crédito tributário pode aumentar. O artigo conclui que essa tese não está adequada ao ordenamento jurídico brasileiro, porque ela incluiu indevidamente o ICMS próprio no art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990, além de violar alguns princípios constitucionais, tributários e penais.

Palavras-chave: ICMS Próprio; Apropriação Indébita; RHC 163.334.

ABSTRACT

The purpose of the article is to analyze the tax on operations related to the circulation of goods and on the provision of interstate and intercity transport services and of communication (ICMS) under the normal calculation regime, duly declared, but not paid on time; against the thesis published by the Supreme Federal Court (STF) in the appeal in *habeas corpus* (RHC) No. 163,334, which expanded the hypothesis of the occurrence of tax misappropriation for ICMS in that type of regime, generating a tax legal uncertainty, since the likelihood of States and the Federal District to use criminal law as a forced means of collecting tax credit may increase. The article concludes that this thesis is not adequate to the Brazilian legal system, because it incorrectly included the ICMS under the normal calculation regime in art. 2nd, II of Law 8,137 / 1990, in addition to violating some constitutional, tax and penal principles.

Keywords: ICMS Normal Calculation Regime; Misappropriation; RHC 163,334.

¹ Graduando do Curso de Bacharel em Direito da Universidade do Grande Rio (UNIGRANRIO), orientado pela Professora Doutora Aline Teodoro de Moura.

1. INTRODUÇÃO

A fim de materializar os seus objetivos fundamentais, dispostos no art. 3º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), o Estado precisa desenvolver atividades políticas, econômicas, sociais, administrativas e financeiras, as quais regulam a vida humana em sociedade², contudo, para desenvolvê-las, o Estado necessita de “entradas” (dinheiro) suficientes, para custear as despesas com essas atividades. Essas entradas, ou receitas, podem ser provenientes das receitas originárias ou provenientes das receitas derivadas. As receitas derivadas decorrem da arrecadação dos tributos, da aplicação de multas, do confisco ou da reparação de guerra³.

A fonte principal da receita derivada do Estado é o tributo, este, por sua vez, é o ponto central do Direito Tributário⁴. No ordenamento jurídico brasileiro, é possível conceituar o Direito Tributário como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos⁵. Nesse ramo do Direito, as partes envolvidas são o Estado e o contribuinte, na posição de credor e devedor respectivamente, numa relação jurídica obrigacional⁶ de crédito e débito entre eles que, como regra geral, tem o tributo como objeto da obrigação principal, após a ocorrência do fato gerador. O tributo tem a sua definição legal no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), o qual dispõe que: “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 vinculada⁷”.

Após o advento da Constituição Federal de 1988, o tributo foi classificado em cinco espécies, o que originou a denominada teoria pentapartida, influenciada pelo voto do ministro relator Moreira Alves⁸, no recurso extraordinário (RE) de nº

² CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 29.

³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão; TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. Manual de direito financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 31. *Apud* CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 31.

⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 31.

⁵ *Ibidem*.

⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 27.

⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 14 out. 2020.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 146.733-9/SP**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Viação Nasser S.A. Relator: Moreira Alves. Brasília, 10 de fevereiro de 1993.

146.733-9/SP:

Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.”

Dessa classificação, há a espécie tributária mais importante, do ponto de vista da arrecadação, que são os impostos, instituídos pelo art. 145, inc. I da CRFB, porque eles possuem uma vantagem em relação à receita deles, pois essa receita não está vinculada a uma atividade estatal relativa ao contribuinte, isto é, a receita dos impostos não está vinculada a qualquer contraprestação estatal, logo, a aplicação da receita dos impostos poderá ser em qualquer área, consoante o art. 16 do CTN que dispõe a sua definição legal: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte⁹”.

Dentre os impostos, existe o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), que é a principal fonte de receita derivada dos Estados e do Distrito Federal, pois ele é essencialmente fiscal, isto é, a finalidade dele é arrecadatória, representando cerca de 80% da arrecadação¹⁰.

Para se compreender um pouco a importância do ICMS, consideremos o levantamento de um estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) a pedido da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), onde, no ano de 2016, foi estimado pelo Impostômetro que de R\$ 2 trilhões de tributos arrecadados, a nível nacional, 20% desse valor foi obtido pela arrecadação do

Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 23 out. 2020.

⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 14 out. 2020.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.539.

ICMS¹¹. No entanto, o valor dessa arrecadação poderia ser maior, por decorrência de vários fatores, sendo um deles, a inadimplência tributária.

Para a obtenção dos créditos tributários devidos, por causa da inadimplência tributária, os Estados e o Distrito Federal possuem uma variedade de instrumentos legais para os auxiliarem na tarefa arrecadatória, como a cobrança do crédito tributário na esfera administrativa; a cobrança judicial, por meio de uma execução fiscal; e, em casos extremos, há a via penal. Entretanto, esta última via, poderá ser usada com maior frequência em relação ao ICMS, especialmente no regime de apuração normal, devido a uma tese editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) após a interpretação feita do artigo 2º, inciso II da Lei de nº 8.137/1990, que poderá ampliar a possibilidade dos Estados e do Distrito Federal de usarem o Direito Penal como um modo forçado de arrecadação, sob a justificativa de evitar crimes contra a ordem tributária, o que agravaria a segurança jurídica tributária.

Em dezembro de 2019, o STF negou o provimento do recurso ordinário em *habeas corpus* (RHC) de nº 163.334 e fixou esta 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"¹². Várias discussões surgiram sobre os possíveis conflitos entre os princípios constitucionais, tributários e penais em relação a essa tese, por outro lado, um outro debate se intensificou, que é se o inciso II do art. 2º da Lei de nº 8.137/1990, deveria ser aplicável ao ICMS no regime de apuração normal, também denominado de ICMS próprio. Ainda que se considere a aplicação desse inciso ao ICMS próprio, será que o ato do contribuinte declarar à Fazenda Estadual sobre a operação que gerou o fato gerador, porém, não pagar na data devida, seria o suficiente para o ajuizamento de uma ação penal, com fundamento na tese mencionada?

¹¹ ICMS: o peso-pesado dos impostos. **Diário do Comércio**, 2017. Disponível em: <<https://dcomercio.com.br/categoria/leis-e-tributos/icms-o-peso-pesado-dos-impostos>> Acesso em: 1 nov. 2020.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em habeas corpus nº 163.334** (0106798-35.2017.3.00.0000). Recorrente: Robson Schumacher e outra. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina e outro. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 3 de fevereiro de 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 13 out. 2020.

Faz-se necessário entender as múltiplas, complexas relações jurídicas e os conceitos próprios que permeiam o Direito Tributário, principalmente as peculiaridades do ICMS, a fim de preservar a segurança jurídica dos contribuintes.

2. ICMS

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro, porque a legislação que o regula é extensa; pois ele é tratado no art. 155, inc. II e nos §§ 2º até o 5º da CRFB; pelas Resoluções do Senado, os quais definem as alíquotas máximas e mínimas; pela Lei Complementar (LC) de nº 87/1996, uniformizando vários critérios; bem como nos convênios entre os estados, que determinam quais benefícios fiscais podem ser concedidos¹³. Dada a relevância desse imposto para a receita dos Estados e do Distrito Federal, é importante saber as definições tributárias gerais que o regulam.

Considera-se contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS pessoa natural 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, conforme o art. 4º da LC 87/1996.

Para a ocorrência do fato gerador do ICMS, consoante Aliomar Baleeiro, é necessário ter estes requisitos¹⁴:

[...] para o reconhecimento do fato jurídico que desencadeia a obrigação de pagar o ICMS, hão de ocorrer, concomitantemente, em cada caso, os seguintes pressupostos essenciais: uma operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade da mercadoria (sua propriedade ou posse-exteriorização do domínio), como a compra e venda, a dação em pagamento etc.; circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de ato ou negócio translativo da posse (exteriorização do domínio) ou da propriedade da mercadoria; ou efetiva prestação de serviço de transporte e comunicação, como execução de obrigação de fazer. A operação pode resultar de qualquer ato ou negócio jurídico translativo do domínio ou da posse.

É importante observar que é necessário o intuito comercial da operação, isto é, para ocorrer o fato gerador do ICMS, é preciso uma operação com habitualidade ou em volume que possa caracterizar o intuito comercial, logo, não incidirá o ICMS numa simples venda de veículos entre particulares¹⁵.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 369.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 841.

O ICMS é um imposto plurifásico, isto é, as operações de circulação de mercadorias são tributadas desde a fonte de produção até chegar às mãos do consumidor final¹⁶, entretanto há um princípio o qual é aplicável nessa cadeia de operação, que é a não cumulatividade, disposta no art. 155, § 2º, inc. I da CRFB¹⁷:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

No ICMS, a não cumulatividade é obrigatória e serve para evitar a tributação em cascata, isto é, serve para impedir que a tributação das operações sucessivas, repetindo a incidência do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza¹⁸.

A não cumulatividade se baseia num sistema de compensação de créditos e débitos. Por exemplo: considere, para fins de didática, uma alíquota de 10% de ICMS e o sistema de não cumulatividade, suponha que Alpha vendeu para Beta uma mercadoria no valor de R\$ 100,00; Alpha terá que recolher para a Fazenda Estadual, R\$ 10,00; após essa primeira operação, Beta revendeu a mesma mercadoria para Gama, no valor de R\$ 200,00, na nota fiscal dessa venda o valor do ICMS é de R\$ 20,00; porém, e aqui está um detalhe importante, B não recolherá R\$ 20,00 para o Fisco, mas sim R\$ 10,00, pois possuía um crédito de R\$ 10,00 relacionado à operação anterior onde na nota fiscal o ICMS era de R\$ 10,00, compensando-se, então, no débito de R\$ 20,00, quando realizou a operação de venda para Gama; por fim, quando Gama vender para um destinatário final essa mercadoria, num valor de R\$ 300,00, o ICMS na guia será de R\$ 30,00, todavia, Gama terá que recolher apenas R\$ 10,00, pois possuía um crédito de R\$ 20,00 relacionado a compra dessa mercadoria de Beta. Assim, com a não cumulatividade, se evita o chamado “efeito cascata”, isto é, a incidência de imposto sobre imposto¹⁹.

¹⁵ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 684.

¹⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 426.

¹⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 out. 2020.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 376.

Com referência no exemplo acima, dá para ilustrar que o destinatário final que arcará com o ônus econômico, então, é possível classificar o ICMS como um imposto indireto, já que existe a repercussão tributária, ou translação econômica do tributo, pois o valor do ICMS é embutido no preço da mercadoria ou do serviço, logo, o contribuinte de direito, *de jure*, não é o que absorverá diretamente o ônus econômico da imposição tributária, pois esse ônus será transferido ao contribuinte de fato, *de facto*, que será o destinatário final da mercadoria ou do serviço²⁰. Importante ressaltar que o contribuinte de fato apenas suporta o ônus econômico do tributo ao final da cadeia produtiva, mas é o contribuinte de direito que terá a responsabilidade de pagar o tributo, logo, só este terá uma relação jurídica tributária com a Fazenda Estadual, assumindo a qualidade de sujeito passivo direto, e não o contribuinte de fato, que é o sujeito passivo indireto.

No exemplo anterior, o ICMS se deu pelo regime normal de apuração, ou ICMS próprio, apropriando-se dos créditos para deduzir do débito, ressaltando que o ICMS na nota fiscal, serve para auxiliar o controle contábil e fiscal, tanto da Fazenda Estadual quanto do contribuinte, pois o preço da mercadoria ou do serviço engloba várias obrigações legais além do ICMS, como outros encargos tributários, trabalhistas e obrigacionais, como a despesa com o fornecimento de água, de energia elétrica e etc. Outro conceito econômico importante tem que ser considerado: “Não são tributos, quer do ponto de vista teórico, quer do jurídico, no Brasil, as prestações de caráter contratual, como os “preços”²¹, logo, o valor destacado de ICMS, no regime de apuração normal, numa nota fiscal, não implica necessariamente o valor que o contribuinte de direito, que é o sujeito passivo tributário, terá que repassar à Fazenda Estadual. E é com base no sujeito passivo tributário que é possível distinguir claramente o ICMS próprio da outra modalidade, que é o ICMS por substituição.

1.1. ICMS por substituição

¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 278.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 153.

Antes de adentrar nas modalidades de substituição do ICMS, é necessário definir quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, de acordo com o art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O sujeito passivo é o que responde pelo débito inerente à obrigação tributária²², em regra, é o contribuinte, sujeito passivo direto, que tem relação direta com o fato gerador tributário, contudo, há casos em que quem não participa diretamente no fato gerador será obrigado a pagar o tributo na qualidade de responsável, sujeito passivo indireto, o qual recolherá no lugar do contribuinte, portanto, não é que ele tem relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, conforme leciona Ricardo Lobo Torres²³:

As diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: (I) o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; (II) a posição do contribuinte surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).

Um exemplo de responsável é o responsável por substituição, que atua no lugar do contribuinte, em relação ao pagamento do tributo, cabendo àquele verificar o montante devido e pagá-lo²⁴, ainda que o substituto seja o responsável pelo pagamento do tributo, ele não ocupa o lugar do contribuinte, isto é, ele é sujeito passivo em relação a substituição somente, mas não da relação contributiva²⁵.

A substituição serve para facilitar a arrecadação e a fiscalização dos tributos, concentrando os sujeitos, para que um único substituto se responsabilize pela retenção e recolhimento dos tributos devidos por vários contribuintes que com ele se relacionam²⁶, essa concentração reduz os custos da arrecadação e diminui as possibilidades de inadimplemento e de sonegação²⁷. Em relação ao ICMS, existem

²² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 159.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, p. 256 *Apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 989.

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 218.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 218.

duas espécies de substituição tributária: a substituição regressiva e a substituição progressiva.

A substituição regressiva, podendo ser denominada antecedente ou para trás, acontecerá quando o fato gerador ocorrer, mas o recolhimento do tributo será postergado ou adiado, por conveniência da administração fiscal²⁸. Por exemplo: um pequeno produtor rural que vende o leite cru para a indústria láctea, nessa hipótese, a indústria será a responsável por recolher o ICMS do leite cru comercializado do pequeno produtor rural, pois a ideia é que o substituído pode não dispor do aparato fiscal ou contábil para efetuar a quitação do ICMS²⁹, e tal ônus, então, será do substituto tributário, que no exemplo anterior, foi a indústria láctea. Esse fenômeno tributário é conhecido por diferimento, onde a Fazenda tem um número bem menor de sujeitos passivos sob seu controle fiscalizatório³⁰.

Já a substituição progressiva, podendo ser denominada subsequente ou para frente, tem previsão constitucional disposta no § 7º, art. 150 da CRFB:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Essa modalidade de substituição acontecerá quando o recolhimento do tributo for antecipado, antes do fato gerador ocorrer, portanto, a antecipação do pagamento do tributo terá como base um fato gerador presumido ou fictício e com uma base de cálculo presumida³¹. Por exemplo: uma montadora veículos que transfere o veículo para uma concessionária, nessa hipótese, a montadora antecipará o ICMS de uma possível venda do veículo, com uma base de cálculo presumida. Ressalte-se que, caso o fato gerador presumido não se realize, quem terá o direito à restituição da quantia paga será a concessionária, a substituída, e não a montadora, a substituta.

Definido os conceitos gerais do ICMS e as distinções entre o ICMS próprio e o ICMS por substituição, analisar-se-á a aplicação desses institutos e a tese editada pelo STF.

3. A APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA NA LEI Nº 8.137/1990 E O ICMS

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 1.003-1.004.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.004.

O contribuinte, ou o responsável tributário, que não pagar um tributo ou não cumprir as obrigações acessórias tributárias poderá sofrer uma sanção tributária punitiva, que será uma sanção tributária punitiva administrativa ou penal.

Na sanção administrativa, há uma penalidade pela prática de um ilícito tributário³², com a finalidade de reprimir o infrator e estimular o cumprimento das obrigações tributárias³³, já na sanção penal, penaliza-se condutas as quais apresentam um caráter especial ofensivo, que exigem uma inibição e repressão mais intensas³⁴, devido ao grau de lesividade dessas condutas. Note que se existir um crime contra a ordem tributária, então necessariamente existirá uma infração tributária³⁵, entretanto, o raciocínio pela via inversa não será verdadeira, porque se existir uma infração tributária, então é possível que sequer haja reflexo no âmbito penal³⁶.

A lei que define quais são os crimes contra a ordem tributária, econômica e as relações de consumo é a Lei de nº 8.137/1990³⁷. Essa lei foi criada com a finalidade de proteger os bens jurídicos relevantes, em matéria tributária, como: a integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias³⁸. Apesar da lei ter a finalidade penal, é o Direito Tributário que deve ser consultado para precisar e detalhar o alcance daquela norma penal³⁹, porque é esse ramo que define os conceitos jurídicos tributários, a fim de buscar a tipificação do crime contra a ordem tributária⁴⁰.

A Lei nº 8.137/1990 dispõe no seu art. 2º, inciso II a seguinte redação:

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;

³² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 224.

³³ *Ibidem*.

³⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 520.

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 224.

³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 224.

³⁷ BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 20 out. 2020.

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 521.

³⁹ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária: a visão dos Tribunais Regionais Federais**. Brasília: Projecto Editorial, 2003. p. 4.

⁴⁰ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária: a visão dos Tribunais Regionais Federais**. Brasília: Projecto Editorial, 2003. p. 4.

O inciso II trata da apropriação indébita tributária, que foi o *nomen iuris* dado a esse inciso, isto é, a denominação legal do tipo penal. Note que o inciso abrangeu todas as espécies tributárias e com condições específicas, todavia, a interpretação dessas condições, em relação ao ICMS próprio, é um tema polêmico na doutrina e na jurisprudência, e essa polêmica se amplificou depois do julgamento do RHC de nº 163.334.

1.2. Da *Ratio Decidendi* do STF e o ICMS

O STF, após julgar o RHC de nº 163.334, fixou esta 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 artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/1990”, no entanto, é preciso saber se alguns argumentos que foram utilizados no julgamento são adequados ao ordenamento jurídico brasileiro atual.

O ministro Roberto Barroso, que foi o relator desse RHC, negou o provimento ao recurso, com base em vários argumentos⁴¹, contudo, há alguns que merecessem uma atenção maior, do ponto de vista da técnica tributária, que serão analisados a seguir:

[...] o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação, que, na hipótese do ICMS próprio, é o comerciante. O objeto do delito é o valor do tributo. No caso, a quantia transferida pelo consumidor ao comerciante. O ponto central do dispositivo em apreço é a utilização dos termos “descontado” e “cobrado”. Tributo descontado, não há dúvidas, refere-se aos tributos diretos. Já a expressão “cobrado” abarcaria o contribuinte nos tributos indiretos. Portanto, cobrado significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor — contribuinte de fato — ao comerciante, que deve recolhê-lo ao Fisco. O consumidor paga mais caro para que o comerciante recolha o tributo à Fazenda estadual.

O ministro salientou que **o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio do comerciante, que é depositário desse ingresso de caixa**. Entendimento coerente com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 574.706 (Tema 69 da repercussão geral). Oportunidade na qual assentado que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo e, consequentemente, não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Dessa maneira, a conduta não equivale a mero inadimplemento tributário, e sim **à apropriação indébita tributária. A censurabilidade está em tomar para si valor que não lhe pertence**. Para caracterizar o tipo penal, a conduta é composta da cobrança do consumidor e do não recolhimento ao Fisco. (grifo nosso)

Argumento semelhante usado pelo ministro Edson Fachin⁴²:

⁴¹ Informativo STF. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>>. Acesso em: 26 out. 2020.

O valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte, que age com contornos semelhantes a de um depositário. Por coerência, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, **mas também disposição de recurso de terceiro, a aproximar-se da espécie de apropriação tributária.** No tocante ao ICMS, a conduta incrimina a ruptura, causada pelo contribuinte de direito, entre a atividade de tributação realizada pelo Fisco e o atingimento da riqueza concernente à capacidade contributiva do consumidor. (grifo nosso)

Deduz-se das argumentações utilizadas que o valor que o consumidor paga ao comerciante ou ao prestador de serviço será necessariamente o valor do ICMS que será recolhido à Fazenda Estadual, isto é, depreende-se que o valor pago a título de ICMS ingressou à caixa do comerciante e está em depósito por parte dele, logo, esse valor, sob a posse do comerciante, terá que ser repassado para a Fazenda Estadual, sob pena de se apropriar para si algo que não lhe pertence. Entretanto essas premissas poderiam ser verdadeiras se fosse possível aplicá-las em todas as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS no regime de apuração normal, mas, em alguns casos, essas premissas não se sustentariam.

Como mencionado anteriormente, o valor do ICMS destacado na guia, não será necessariamente o valor do tributo devido à Fazenda Estadual, porque o valor realmente devido será o calculado, considerando a não cumulatividade, após a verificação de créditos e débitos, para saber o que será recolhido para o Fisco; e se realmente haverá a necessidade de repassar algum valor, caso o comerciante tenha créditos com a fazenda. Outro aspecto que pode ser analisado é o de como foi a prestação do pagamento do consumidor para o comerciante ou o prestador de serviço. Por exemplo, e para fins ilustrativos: suponha que um comerciante vendeu uma mercadoria no valor de R\$ 50.000,00, numa alíquota relativa ao ICMS de 10%, e que ficou ajustado uma obrigação de trato sucessivo, a saber, o pagamento dessa mercadoria em 50 parcelas de R\$ 1.000,00, porém o consumidor pagou apenas as três primeiras parcelas e ficou inadimplente com as demais, ora, do ponto de vista tributário, o comerciante terá que pagar à Fazenda Estadual um valor de R\$ 5.000,00, e, desprezando a não cumulatividade nessa hipótese, o inadimplemento do consumidor é irrelevante para o Fisco, porque o fato gerador ocorreu e o valor do tributo devido será calculado em cima da operação que o gerou, independente se o consumidor pagou todas as prestações ou não para o comerciante, portanto, o argumento que o comerciante é o depositário do valor que o consumidor pagou a

⁴² Informativo STF. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>>. Acesso em: 26 out. 2020.

título de ICMS é falso, já que a Fazenda Estadual irá cobrar do contribuinte de direito e não do de fato, em eventual inadimplência tributária. E aqui há um outro detalhe importante para a interpretação da expressão “cobrado” do inc. II, do art. 2º da Lei de nº 8.137/1990.

O ministro Roberto Barroso⁴³ fez a seguinte interpretação da expressão “cobrado”: “Já a expressão “cobrado” abarcaria o contribuinte nos tributos indiretos. Portanto, cobrado significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor”. Se considerar que essa expressão inclui os tributos indiretos, então, a partir desse argumento, a Fazenda Estadual poderia colocar o consumidor no polo passivo, numa eventual execução fiscal, todavia, como mencionado antes, o consumidor, que é o contribuinte de fato, não tem relação tributária alguma com o Fisco, nas operações de ICMS próprio, arcando apenas com o ônus econômico e não o fiscal. A interpretação da expressão “cobrado” mais adequada, no sentido tributário, parece ser a que consta no voto da ministra Maria Thereza de Assis de Moura⁴⁴, no *habeas corpus* (HC) de nº 399.109:

Ao se referir ao tributo “descontado ou cobrado”, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros.

No caso do ICMS, o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele “cobrado” ou “descontado”. O consumidor é, apenas, “contribuinte de fato”, conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao consumidor.

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após

⁴³ Informativo STF. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>>. Acesso em: 26 out. 2020.

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas corpus nº 399.109/SC**. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Paciente: Robson Schumacher e outra. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Rogério Schietti Cruz. Brasília, 22 de outubro de 2018. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=75646224&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=4&formato=PDF> Acesso em: 26 out. 2020.

contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo. (grifo nosso)

Logo a interpretação da expressão “cobrado” do inc. II, art. 2º da Lei nº 8.137/1990 não merece ser aplicada ao ICMS próprio. No entanto, ainda que a interpretação dessa expressão seja no sentido de alcançar o ICMS no regime de apuração normal, é preciso lembrar que esse tributo possui uma característica importante, que é a modalidade de lançamento, então, há outra observação que deve ser feita, a fim de ponderar sobre a necessidade de utilização do Direito Penal.

O lançamento, como regra geral, é um ato privativo da autoridade fiscal, para formalizar o crédito tributário, mesmo que o contribuinte não reconheça o débito⁴⁵, isto é, a autoridade administrativa, por meio de um procedimento administrativo, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo caso, propõe a aplicação da penalidade cabível, consoante o art. 142 do CTN.

Contudo, existe uma modalidade de lançamento, que é o por homologação, conforme o art. 150 do CTN⁴⁶, em síntese, nessa modalidade o contribuinte apura e paga o tributo, e o Fisco ratifica essa apuração, se entender correta, por meio de uma homologação⁴⁷. Essa modalidade de lançamento ocorre no ICMS⁴⁸, e isso influencia diretamente no Direito Penal, porque se um contribuinte declara e escritura o valor do ICMS devido, mas não paga no prazo, será que ainda assim, seria razoável argumentar que ele estaria com o ânimo de cometer um crime contra a ordem tributária, especificamente o disposto no inc. II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990?

No ramo penal existe um fator subjetivo importante para interpretar a conduta do agente, que é o dolo, o qual pode ser conceituado como a vontade consciente dirigida a realizar (ou aceitar a realizar) a conduta prevista no tipo penal incriminador⁴⁹, que, de acordo com entendimento majoritário, é formado por dois

⁴⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 251.

⁴⁶ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 252.

⁴⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 238.

⁴⁹ CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte geral (arts. 1º ao 120)**. 7. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODVIM, 2019, p. 236.

elementos: o volitivo, que é a vontade de praticar a conduta descrita na norma; e o elemento intelectual, que se traduz na consciência da conduta e do resultado⁵⁰, logo, é preciso obedecer a regra geral do Código Penal, que dispõe no parágrafo único do art. 18⁵¹: “salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.” Afinal o art. 2º da Lei de nº 8.137/1990 não previu a modalidade culposa, portanto, não parece ser razoável que na hipótese de declaração do ICMS próprio, ainda que não seja pago na data prevista, seria necessário o uso do Direito Penal. Ressalte-se que não está se afirmando que mesmo nessa hipótese, não é plausível a ocorrência do crime, o questionamento levantado reside na ponderação de avaliar o comportamento do contribuinte e os aspectos fáticos que o levaram a inadimplência do ICMS próprio e devidamente declarado, pois, ainda que exista a inadimplência, o Estado possui uma variedade de instrumentos legais para conseguir a satisfação do crédito tributário, antes mesmo da necessidade do Direito Penal.

Embora os ramos do Direito sejam independentes, existe um princípio no Direito Penal que é denominado de intervenção mínima ou *ultima ratio*, conforme leciona Cezar Roberto Bitencourt e Luiz Régis Prado⁵²:

O princípio da ‘intervenção mínima’, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado”, significando que, “se medidas civis ou administrativas” forem suficientes ao restabelecimento da ordem jurídica violada, “são estas que devem ser empregadas, e não as penais.”

E esse princípio está relacionado diretamente com a atividade administrativa da Fazenda Estadual para a satisfação do seu crédito, o qual poderá ser satisfeito por meio de: um procedimento administrativo fiscal, que não há a impugnação do sujeito passivo; um processo administrativo fiscal, que há a impugnação do sujeito passivo; um processo judicial tributário⁵³; ou por um protesto de CDA⁵⁴. Ora, é a partir desses instrumentos que será possível verificar cada caso e

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 27 out. 2020.

⁵² BITENCOURT, Cezar Roberto; PRADO, Luiz Régis. Princípios fundamentais do direito penal. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, n. 15, jul./set. 1996, p. 82. *Apud* Coordenação Fábio André Guaragni, Marion Bach; organização Fernando Martins Maria Sobrinho. **Direito penal econômico [versão eletrônica pdf]: administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos**. Londrina: Thoth, 2017. p. 152.

⁵³ CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. 15. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. pp. 12-13.

os motivos da inadimplência além do prazo do ICMS próprio e declarado, cujo valor provavelmente será acrescentado de multas e dos juros. Então, se a Fazenda Estadual conseguir o crédito tributário pretendido, a obrigação se extinguirá, entretanto, se o contribuinte, mesmo após o término de cada instrumento mencionado, continuar inadimplente, significa que necessariamente ele está com o ânimo de não pagar o ICMS próprio e regularmente declarado, cometendo em tese crime contra a ordem tributária? Assim, segundo o professor Gustavo Britta Scandelari⁵⁵:

Não pode ser a intervenção criminal a auxiliar a intervenção fiscal; ao revés: são todas as outras formas de manifestação do Estado que devem auxiliar o Direito Penal. Esse auxílio vem a favor da própria sociedade, na medida em que previne a atuação precoce do sistema criminal – *ratio* extrema – poupando os indivíduos dos prejuízos subjetivos e sociais que causa e evitando a banalização daquilo que deve ser a aparição menos frequente do poder público: a sanção penal e todos os seus malefícios acessórios.

Inclusive o CTN, no art. 172⁵⁶, atendendo ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade, se atentou a algumas hipóteses possíveis de acontecerem:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Como se depreende do artigo acima, a autoridade administrativa, ainda que vinculada no exercício de arrecadação e fiscalização tributária, não perseguirá o crédito tributário a qualquer custo, porque poderá analisar o caso concreto e ver os vários motivos que levaram a um contribuinte ficar inadimplente, seja com a vontade de efetivamente não pagar o tributo, seja por causa das hipóteses do art. 172, pois, como se sabe, o contribuinte está sujeito a várias obrigações legais, além das tributárias, como as trabalhistas, previdenciárias e civis.

⁵⁴ Protesto de certidões de dívida ativa é constitucional, decide STF. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=329103>>. Acesso em: 27 out. 2020.

⁵⁵ Coordenação Fábio André Guaragni, Marion Bach; organização Fernando Martins Maria Sobrinho. **Direito penal econômico [versão eletrônica pdf]: administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos**. Londrina: Thoth, 2017. p. 162.

⁵⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 14 out. 2020.

Para que se caracterize a apropriação indébita tributária, essa tese do STF introduziu duas condicionantes: o “dolo de apropriação”, argumentado anteriormente, e a expressão “contumaz”. Contudo, essa última expressão poderá aumentar a segurança jurídica, porque não há sequer a menção dessa expressão na lei tributária ou na lei penal que defina o que seria uma conduta juridicamente “contumaz”, já que o contribuinte pode se tornar devedor “contumaz” por várias situações fáticas econômicas, e isso não significa que ele está agindo necessariamente com a finalidade de cometer crime, então, o contribuinte está à mercê da interpretação da Fazenda Estadual, do Ministério Público ou do Judiciário, sem que exista um parâmetro legal objetivo. Entretanto, tanto o Direito Tributário quanto o Direito Penal são regidos pelo princípio da reserva legal, pois é a lei que, como regra geral, definirá os conceitos jurídicos das expressões tributárias e penais, então, na lacuna de qualquer expressão, o judiciário não deve ampliar a interpretação de dispositivo para adicionar algo que não existe e prejudicar o réu, sob pena de usurpar função típica do legislativo, conforme argumentam o professor Fernando Facury Scaff e a professora Ana Elisa Bechara⁵⁷:

Assim, em observância ao princípio da legalidade, a interpretação de elementos normativos do tipo penal não deve ir além do âmbito de referência jurídico a que aqueles remetem, o que, aliás, caso fosse permitido, constituiria uma sobreposição indevida da intervenção penal sobre outros mecanismos de controle social. Portanto, a vinculação do intérprete penal ao sentido jurídico original do elemento deve ser respeitada, não sendo possível que, na aplicação da norma penal, o julgador adote conceitos mais amplos do que aqueles reconhecidos pelo próprio campo jurídico extrapenal a que o tipo se refere.

Então a lei deve ser o limite da intervenção penal e ela tem que ser interpretada conforme os princípios fundamentais que existem no Estado de Direito atual.

4. CONCLUSÃO

Não se nega a importância da Lei de nº 8.137/1990 e os bens jurídicos que ela visa proteger, punindo os que efetivamente tenham o ânimo de cometer as condutas dispostas nela, contudo, o STF, quando julgou o RHC de nº 163.334, fez

⁵⁷ SCAFF, Fernando Facury; BECHARA, Ana Elisa. O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio. **Migalhas**, 2019. Disponível em: <<https://migalhas.uol.com.br/depeso/303142/o-stj-e-a-criminalizacao-da-inadimplencia-tributaria-do-icms-proprio>>. Acesso em: 28 out. 2020.

algumas interpretações jurídicas e editou uma tese que não são adequadas ao ordenamento jurídico brasileiro por estas razões.

O ICMS no regime de apuração normal não deve ser aplicado ao art. 2º, inciso II da Lei de nº 8.137/1990, porque a expressão “cobrado” tem que ser interpretado conforme o sentido tributário, ratificando o que a doutrina e parte da jurisprudência afirmava, já que o ICMS só será “cobrado” quando houver o regime de substituição tributária, porque nessa hipótese, não há um sistema de créditos e débitos, assim, é possível que haja “apropriação” de um valor que não pertence ao responsável tributário. Diferentemente do que ocorre no ICMS próprio, pois existe o princípio da não cumulatividade nesse caso, então, o valor de ICMS que está destacado numa nota fiscal, não será necessariamente o valor devido à Fazenda Estadual, então, não é plausível argumentar sobre “apropriação” nessa hipótese, pois o valor do ICMS devido será o do lançamento feito pelo contribuinte.

Considerando que a modalidade de lançamento por homologação é aplicada no ICMS, há um outro fator importante que merece ser destacado, que é o comportamento do contribuinte, o qual influencia diretamente nos princípios penais vigentes, pois se o contribuinte declara, escritura, mas não recolhe o valor no prazo legal, está em mera inadimplência fiscal, conseqüentemente em um ilícito administrativo que poderá ser aplicado as devidas sanções pecuniárias. Assim, as Fazendas dos Estados e do Distrito Federal devem se utilizar dos vários meios cabíveis menos agressivos que o Direito Penal, a fim de conseguirem satisfazer o seu crédito tributário, porque a inadimplência do ICMS próprio que foi declarado, mas não pago, por si só, não é um parâmetro objetivo para uma intervenção penal, já que um contribuinte pode ficar inadimplente por vários motivos econômicos, sem que isso caracterize uma conduta delituosa.

Outra inadequação jurídica foi a introdução da expressão condicionante “contumaz” num tipo penal por meio de um órgão do Poder Judiciário, violando diretamente a separação dos Poderes, sob a justificativa de combater a sonegação e corrupção. Mas não só isso, essa expressão não tem uma definição legal na lei tributária e na lei penal, portanto, não há um critério legal objetivo que defina o que seria uma conduta “contumaz”, ferindo o princípio da reserva legal que norteia tanto o Direito Tributário quanto o Direito Penal.

Logo todos os argumentos econômicos relacionados à arrecadação, inadimplências e sonegações devem ser debatidos no âmbito do Poder Legislativo,

o qual tem a função principal de legislar, principalmente sobre as políticas tributárias e criminais, para que se mantenha a harmonia entre os Poderes, pois é essa harmonia que, de um lado, estabelece o respeito às prerrogativas e as faculdades que todos mutuamente têm direito; de outro lado, significa impor um limite a independência entre os Poderes, isto é, pode existir uma interferência entre eles, visando ao estabelecimento de freios e contrapesos, para que se possa ter um equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e para evitar o arbítrio de um Poder em detrimento ao outro⁵⁸. Afinal, de acordo com Alexandre Moraes da Rosa⁵⁹: “o tempo de cobradores do príncipe já se passou. A cobrança forçada, sob a ameaça de prisão, é um retrocesso incompatível com a Democracia”. Portanto, é necessário equilibrar a pretensão do credor, a Fazenda Estadual ou Distrital, com a possibilidade e a realidade do devedor, o contribuinte, ponderando os valores e os princípios fundamentais constituídos no Estado de Direito.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 out. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 20 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 14 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

⁵⁸ AFONSO, José da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 112.

⁵⁹ Por que o ICMS está fora da aplicação do tipo previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90? Por Alexandre Moraes da Rosa. **Empório do Direito**, 2015. Disponível em: <<https://emporiiododireito.com.br/leitura/por-que-o-icms-esta-fora-da-aplicacao-do-tipo-previsto-no-art-2-ii-da-lei-n-8-137-90-por-alexandre-moraes-da-rosa>> Acesso em: 1 nov. 2020.

Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 20 out. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas corpus nº 399.109/SC**. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Carina. Paciente: Robson Schumacher e outra. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Rogério Schietti Cruz. Brasília, 22 de outubro de 2018. Disponível em:
<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=75646224&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=4&formato=PDF> Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em habeas corpus nº 163.334** (0106798-35.2017.3.00.0000). Recorrente: Robson Schumacher e outra. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina e outro. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, 3 de fevereiro de 2020. Disponível em:
<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>>. Acesso em: 13 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 146.733-9/SP**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Viação Nasser S.A. Relator: Moreira Alves. Brasília, 10 de fevereiro de 1993. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 23 out. 2020.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. 15. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

Coordenação Fábio André Guaragni, Marion Bach; organização Fernando Martins Maria Sobrinho. **Direito penal econômico [versão eletrônica pdf]: administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos**. Londrina: Thoth, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte geral (arts. 1º ao 120)**. 7. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODVM, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

ICMS: o peso-pesado dos impostos. **Diário do Comércio**, 2017. Disponível em: <<https://dcomercio.com.br/categoria/leis-e-tributos/icms-o-peso-pesado-dos-impostos>> Acesso em: 1 nov. 2020.

Informativo STF. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>>. Acesso em: 26 out. 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária: a visão dos Tribunais Regionais Federais**. Brasília: Projecto Editorial, 2003.

Por que o ICMS está fora da aplicação do tipo previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90? Por Alexandre Morais da Rosa. **Empório do Direito**, 2015. Disponível em: <<https://emporiiododireito.com.br/leitura/por-que-o-icms-esta-fora-da-aplicacao-do-tipo-previsto-no-art-2-ii-da-lei-n-8-137-90-por-alexandre-morais-da-rosa>> Acesso em: 1 nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, p. 256 *Apud* SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.