

SERÁ QUE HÁ TIPIFICAÇÃO DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO INADIMPLEMENTO DO ICMS PELO CONTRIBUINTE? A DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA AO CRIMINALIZAR O NÃO PAGAMENTO DE ICMS DECLARADO

*IS IT A CRIME THE NON-PAYMENT OF ICMS (SALES TAX AND SERVICES TAX) BY A TAXPAYER?
THE DECISION OF THE SUPERIOR COURT OF JUSTICE IN BRAZIL TO CRIMINALIZE THE
NON-PAYMENT OF DECLARED ICMS*

MÔNICA LOURENÇO DEFILIPPI HOBEIKA

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Internacional de Ciências Sociais, em São Paulo, SP.
Doutoranda e Mestre em Ciências Jurídicas e Políticas pela Universidad Pablo de Olavide.
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela PUC Campinas. Professora Mestre de Direito Tributário do Curso de Graduação e de Pós Graduação do UNISAL, em Campinas, SP. Professora Mestre de Direito Tributário, Direito Internacional e Direitos Humanos no Curso Proordem, em Campinas, SP. Advogada.
monica.defilippi@hotmail.com

Resumo: O presente artigo, a partir de uma decisão jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do *Habeas Corpus* Nº 399.109, faz uma análise da tese da repercussão jurídica dos tributos, mais especificamente da repercussão jurídica por reembolso para o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de competência estadual. Tenta de uma forma bem clara explicar a diferença entre a tributação indireta no caso dos tributos sujeitos à retenção na fonte, onde a responsabilidade do contribuinte indireto pode até ter consequências penais, com a tributação indireta pelo sistema do reembolso, onde somente há um contribuinte legal. Por este fato, não seria possível atribuir a conduta delitiva do crime de apropriação indébita ao empresário, que sendo contribuinte do ICMS, não tem a posse de dinheiro de outrem. No caso, o consumidor final não é e nunca será parte integrante da relação jurídica tributária. Esta mudança de interpretação é essencial para combater decisões judiciais futuras que poderão se fundamentar na decisão do Superior Tribunal de Justiça e usar das ações penais como forma de coação do adimplemento tributário.

Abstract: The present article, from a decision of the Superior Court of Justice, in the *Habeas Corpus* No 399.109, does an analysis of the theory of the legal repercussion of the tributes, more specifically than the legal repercussion for refund for the case of the ICMS (Sales Tax and Services Tax) of state competence. Probe of a quite clear form to explain the difference between the indirect taxation in case of the tributes subject to the retention in the fountain, where does the responsibility of the indirect taxpayer can up to having penal consequences, with the indirect taxation for the system of the refund, where only is a legal taxpayer. For this fact, it would not be possible to attribute the criminal conduct of the undue appropriation crime to a businessman, what being a taxpayer of the ICMS, has not the possession of money of somebody else. In the case, the final consumer is not and it will never be an integrant part of the tax legal relation. This interpretation change is essential to fight future judicial decisions what will be able to be based on the decision of the Superior Court of Justice and to use the penal actions like the form of coercion of the tax payment.

Palavras-chaves: ICMS; apropriação indébita; **Keywords:** ICMS; criminal conduct; impossibility. inoocorrência.

Sumário: 1. Introdução - 2. A decisão do Superior Tribunal de Justiça - 3. Do sujeito passivo do ICMS - 4. Da repercussão jurídica por reembolso do ICMS - 5. Da inexistência do sujeito passivo indireto no ICMS - 6. Da falta de tipicidade da apropriação indébita no ICMS - 7. Conclusão - 8. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, por sua dinâmica legislativa e por sua importância por aparelhar o Estado com receitas capazes de financiar suas atividades, demanda dos estudiosos constante diligência e reflexão na interpretação das novas legislações e novas decisões do Poder Judiciário.

E nada é muito fácil, pois os defeitos das leis tributárias costumam deixar inseguro o contribuinte que nunca sabe quais são as obrigações a cumprir de fato, provocando a necessidade de manter equipes de técnicos especializados para entender as exigências do Fisco. Estas falhas legislativas também têm como consequência interpretações jurisdicionais equivocadas que acabam agravando a situação do defensor do polo passivo da obrigação tributária – o sujeito passivo, também chamado de contribuinte.

Com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – o ICMS – de competência estadual, por força do Art. 155, inciso II, da Constituição Federal, uma decisão do Superior Tribunal de Justiça causou espanto e indignação não só aos estudiosos do direito tributário, mas também a todo empresariado brasileiro que luta para manter seus negócios em funcionamento.

A referida decisão, tomada em sede de *Habeas Corpus*, entende que o não recolhimento do ICMS pode caracterizar crime contra a Ordem Tributária, nos termos do Art. 2º, Inciso II, da Lei Nº 8.137/90, assemelhado ao crime de apropriação indébita, previsto no Art. 162, do Código Penal Brasileiro.

A análise proposta parte da Teoria Geral do Direito Tributário quando identifica o elemento pessoal do fato gerador do ICMS, explicando a figura legal do contribuinte do referido imposto.

Acrescenta-se, ainda, como parte principal ao deslinde da questão, a reflexão acerca do fenômeno da repercussão do ICMS. Aqui se faz uma diferenciação entre a repercussão econômica e jurídica para o imposto estadual. Neste ponto, acredita-se que é onde está a confusão de entendimento que prevaleceu na decisão comentada do Superior Tribunal de Justiça.

O ICMS comporta uma repercussão econômica onde o contribuinte do imposto é reembolsado do valor por ele pago pelo consumidor final. Em nenhum momento o consumidor final faz parte da relação jurídica tributária com o Fisco Estadual,

não podendo assim “transferir” dinheiro seu para cumprir obrigação que não lhe é própria.

O tipo penal previsto no Art. 2º, Inciso II, da Lei Nº 8.137/90, cuja doutrina e jurisprudência o assemelham ao crime de apropriação indébita exige dolo do agente em reter como sua coisa alheia, agir como se fosse dono da coisa. O contribuinte do ICMS, comerciante ou prestador de serviço que atua com habitualidade, não pode reter coisa alheia, porque o dinheiro para o pagamento do imposto é dele. O contribuinte só é parte de uma relação de ressarcimento que muito difere das características da apropriação indébita penal.

Desta forma, sem nenhuma pretensão de esgotar o tema, busca-se a reflexão crítica sobre a decisão do Superior Tribunal de Justiça e a possibilidade de construção de uma tese de defesa para obstar as futuras investidas dos Procuradores Fazendários que poderão se utilizar da ameaça do processo criminal e de sua consequência que é a restrição de liberdade para o pagamento de dívida tributária.

2. A DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Superior Tribunal de Justiça, por sua Terceira Seção, em sede do Habeas Corpus Nº 399.109,¹ decidiu que o não recolhimento de ICMS pode caracterizar crime de apropriação indébita, tipificado no Art. 2º, Inciso II, da Lei Nº 8.137/90. A decisão não foi unânime e os Ministros decidiram a questão por seis votos a três, demonstrando quão controverso é o tema.

No caso dos autos referidos, a fiscalização constatou que, apesar de terem sido apresentadas as devidas declarações fiscais, os empresários denunciados pelo crime de apropriação indébita, em determinados meses dos anos de 2008, 2009 e 2010, não recolheram aos cofres públicos os valores apurados. O montante foi inscrição em Dívida Ativa e não foi pago nem parcelado.

Para o relator do processo, Ministro Rogério Schietti Cruz, a prática deve ser considerada crime para não prevalecer, entre o empresariado, o entendimento de que é muito mais vantajoso deter valores do tributo do que se submeter a empréstimos no sistema financeiro.

Em outro argumento da decisão o Ministro diz que o valor do tributo é cobrado do consumidor e, por isso, o não repasse pelo comerciante aos cofres públicos deve ser considerado apropriação.

Com efeito, a decisão citada contraria preceitos importantes da Teoria Geral do Direito Tributário referente aos elementos do fato gerador do imposto de circulação de mercadorias, mais notadamente referente à formação da obrigação tributária

¹ Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=HC+399109&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em 30/08/2018.

entre sujeito ativo e sujeito passivo, ambos definidos legalmente, em atenção ao Princípio Constitucional da Legalidade.

A construção jurisprudencial contraria a formação da relação jurídico tributária, colocando na posição de contribuinte pessoa estranha à obrigação tributária. Desvirtua-se a conceituação de sujeito passivo para gerar reflexos criminais, parecendo que a intimidação das consequências do direito penal possa gerar menor inadimplemento tributário pelo empresariado brasileiro já sufocado por uma crise econômica que o país está mergulhado.

Parece que se está revivendo uma velha luta dos contribuintes e seus defensores tributaristas, nos idos do ano de 2001, quando o mero inadimplemento do tributo era causa qualificada como infração da lei, para a responsabilização dos diretores, representantes e sócios, nos termos do Art. 135, do Código Tributário Nacional.

Por muito tempo, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o inadimplemento do tributo era infração da lei, porque a lei mandava pagar o tributo e se o empresário não o fazia estava incurso na hipótese de responsabilização pessoal, o que permitia o redirecionamento das execuções fiscais em curso contra as pessoas jurídicas para as pessoas físicas que a integravam.

Foi um exemplo destes julgados, o Agravo Regimental 314.836-RS, Relator Min. Garcia Vieira, DJU 1-E, de 30/10/2000, com a seguinte ementa:

Processual civil – Tributário – Responsabilidade do sócio-gerente pelo não recolhimento de ICMS – Inteligência do Art. 135, Inciso III do CTN – *Recurso Especial* – Divergência não comprovada. É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que os diretores, gerentes, são pessoalmente responsáveis pelos impostos devidos pela empresa da qual eram sócios, com fatos geradores da época em que pertenciam à sociedade, e a falta de recolhimento de tributos constituiu infração à lei. (...) (Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental 314.836-RS, Relator Min. Garcia Vieira, D.J.U. 1-E de 30.10.2000)

E também:

Os sócios-gerentes que deixam de recolher os tributos devidos infringem a lei e são responsáveis pelo débito de sua empresa. Recurso Improvido. (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial REsp 132.256/MG, Relator Min. Garcia Vieira, DJ de 16.03.98.)

Nestes julgados fica clara a responsabilidade do tipo objetiva imbuída aos sócios pelo não pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica, ou seja, a responsabilidade pessoal do sócio independia de qualquer ato ou participação nos fatos geradores, bastando somente o inadimplemento.

Após anos de luta, em 2001, o Superior Tribunal de Justiça começou a mudar seu entendimento, prevalecendo a interpretação de que a infração da lei não era o mero inadimplemento de tributo, mas sim a infração da lei referente aos atos de gestão empresarial, como por exemplo, o empresário que fecha de forma irregular sua empresa, deixando dívidas tributárias. Neste caso, o sócio, pessoa física, poderia ser responsabilizado pessoalmente, com seu patrimônio pelos créditos tributários da empresa da qual fazia parte.

O entendimento nos Embargos de Divergência em Recurso Especial Nº 174.532, Relator Ministro José Delgado representa esta mudança:

Ementa: Tributário e Processual Civil. Execução Fiscal. Responsabilidade de Sócio-Gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Precedentes. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (Art. 158, I e II, da Lei Nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do Art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de Divergência rejeitados. (Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial EREsp 174.532/pr, Relator Min. José Delgado, DJ de 20.08.01.)

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça se firmou e em 24/03/2010 e 14/04/2010, foram aprovadas as Súmulas 430 e 435, respectivamente, com os seguintes enunciados:

Súmula 430 - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. *Súmula 435* - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

O STJ mudou seu posicionamento inicial de responsabilidade objetiva do sócio-gerente pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, para a necessidade de comprovação de que os atos praticados pelos terceiros foram contrários às leis que regem a gestão de empresas privadas.

Eis que agora, mais de dezessete anos depois, novo entendimento do STJ com relação ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS – subverte os principais conceitos dos institutos de direito tributário encaminhando tal entendimento para a responsabilização criminal do empresário.

A análise inicia-se com os elementos pessoais do fato gerador do citado imposto estadual.

3. DO SUJEITO PASSIVO DO ICMS

O fato gerador do tributo é a origem da obrigação tributária e um dos institutos mais importantes para os tributaristas. Entender o fato gerador é de crucial importância para resolver as questões atinentes ao direito tributário. O fato gerador é a ocorrência no mundo real daquilo que está descrito na hipótese de incidência tributária e que faz nascer a obrigação tributária.

Fazendo um paralelo com o direito penal, todos sabem que existe uma norma penal descrita no Art. 121, do Código Penal Brasileiro que diz que se alguém mata outro pode ficar sujeito a uma pena inicial de 6 a 20 anos de reclusão. Esta norma é apenas uma hipótese para a maioria dos cidadãos, pois se presume que esta maioria não sai de casa todos os dias pensando em matar outra pessoa.

Quando ocorre na vida real um fato tipificado pela norma penal, como por exemplo, um homicídio, tem-se o que chamamos no direito de fenomenologia da subsunção, ou seja, a norma se aplica ao fato concreto e o agente do crime sofre as consequências da própria norma. No direito penal esta consequência muitas vezes é representada por penas privativas de liberdade – a prisão.

Transferindo para o tema tributário, existe uma lei chamada de hipótese de incidência tributária que diz que o proprietário de imóvel localizado na zona urbana paga um imposto de competência dos Municípios chamado IPTU – imposto sobre propriedade territorial e predial urbana.

Enquanto a pessoa não for proprietária de nenhum imóvel urbano, a lei que institui o imposto para ela é uma mera hipótese não lhe atingindo. A partir do momento que esta pessoa se torna proprietária, por ato voluntário, como uma compra e venda, ou caso tenha sido agraciada com uma doação ou recebimento de herança, a lei tributária incide sobre o fato ocorrido no mundo real.

Neste momento de subsunção da lei tributária ao fato de ser proprietária é que ocorre o fato gerador do imposto municipal e a consequência legal é o nascimento da obrigação tributária de pagar o tributo devido.

Quando da ocorrência do fato gerador do tributo nasce com ele a obrigação tributária já constituída por todos os seus elementos: sujeito ativo – o credor, sujeito passivo – o devedor e o objeto da obrigação – o crédito tributário.

Com a precisão dos grandes doutrinadores, Dino Jarach (1969, p.175) explica tecnicamente o exposto acima:

La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación. Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término, la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota como resultado el quantum de la obligación tributaria.

Por isso é importante a definição dos elementos do fato gerador, principalmente, dos elementos pessoais do fato gerador – sujeito ativo e passivo – para que se possa ter a perfeita identificação do devedor do tributo estudado.

Aqui se faz necessário definir quem é o sujeito passivo do imposto estadual denominado ICMS, porque, ao que tudo indica, a decisão jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça confunde os conceitos e introduz na relação jurídica tributária pessoa estranha à obrigação tributária em comento. O objetivo deste trabalho é demonstrar que o consumidor final não é e nunca será sujeito passivo do ICMS e, por isso, não estaria em nenhuma situação pagando o imposto estadual por intermédio do comerciante, num típico fato penal do crime de apropriação indébita, injustamente declarada pela Corte de Justiça.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor do tributo definido em lei. Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 214) define:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais; (...) É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.

Com relação ao citado imposto estadual, o ICMS, a relação jurídica tributária se perfaz entre o Estado e o DF e o contribuinte. A Lei Complementar N° 87/1996, define em seu Artigo 4º, como contribuinte do ICMS “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”.

O contribuinte do ICMS é o comerciante, é o prestador de serviços elencados na Constituição, e tem sua definição legal estipulada pela Lei Federal e replicada nas leis estaduais correspondentes.

Sobre o contribuinte do ICMS, Ricardo Alexandre (2018, p. 745) explica:

... é necessária a habitualidade ou a realização de operações em volume que caracterize intuito comercial para que os bens sejam considerados mercadorias e, por conseguinte, o *alienante* seja considerado contribuinte do imposto. (grifos da transcrição)

Observa-se que o contribuinte do ICMS é o alienante das mercadorias e não se confunde com o adquirente das mercadorias, denominado consumidor. Nos termos do Art. 2º, da Lei N° 8.078/90 – Código de Defesa do Consumidor, consumidor é “é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.” Não se pode confundir as duas pessoas, nem sequer a posição que ocupam na relação jurídica que formam entre si que é diferente da relação jurídica tributária da exação estadual.

O consumidor final de mercadorias ou serviços cuja circulação e prestação são fatos geradores do ICMS não faz parte da relação jurídico tributária. O consumidor está fora da relação obrigacional regida pelo direito tributário. Em nenhum momento a lei atribui ao consumidor final a condição de contribuinte, muito menos de responsável pelo pagamento do tributo. Na verdade, o consumidor não é sequer citado na lei instituidora do tributo.

A existência de um fenômeno de repercussão econômica do tributo não se confunde com uma suposta repercussão jurídica do tributo. É isto que se passa a examinar a seguir.

4. DA REPERCUSSÃO JURÍDICA POR REEMBOLSO DO ICMS

Da Teoria Geral do Direito Tributário extraímos uma antiga e criticada classificação dos impostos quanto à forma de sua percepção como podendo ser: impostos diretos ou indiretos.

Nos ensinamentos de Claudio Carneiro (2014, p. 271) há a seguinte diferenciação:

...os impostos classificados como diretos são aqueles cuja causa de nascimento, ou seja, cujo fato gerador incide sobre o contribuinte de direito (pessoa que realizou a hipótese de incidência, descrita na lei, e por isso tem a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos), que não tem a possibilidade de transferir o encargo fiscal a quem quer que seja. Ele é ao mesmo tempo contribuinte de fato e de direito. Exemplo: IPVA. Já os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito é diferente do contribuinte de fato. São aqueles que incidem sobre o contribuinte de direito que, por sua vez, transfere o encargo fiscal a uma pessoa alheia à relação jurídica tributária, usualmente chamada de contribuinte de fato. Exemplos: ICMS e IPI.

O fato de o ICMS ser um tributo indireto, numa classificação financeira, não significa que se possa alterar a relação jurídica tributária pertinente ao direito tributário. O tributo indireto é aquele que o encargo financeiro é repassado para terceira pessoa que não o contribuinte legal, sem, contudo, modificar a relação jurídica obrigacional entre sujeito ativo e sujeito passivo. Os elementos pessoais do fato gerador, matéria imbuída do Princípio da Legalidade, não podem ser alterados por interpretação sem fundamentação legal tributária. Os aspectos econômico e financeiro do imposto estadual não podem, por interpretação jurisprudencial, modificar a letra da lei.

Não se pode confundir incidência econômica da incidência jurídica.

Como explicado anteriormente, nos momentos de insegurança jurídica causados por decisões que aparentemente contrariam os princípios basilares do direito tributário, deve-se voltar aos antigos doutrinadores, aos fundamentos e reflexões feitas no passado. Só assim se podem corrigir os erros do futuro.

Por isso, de extrema importância a análise de Alfredo Augusto Becker quando leciona sobre o fenômeno da repercussão tributária e diferencia, com extrema clareza, conceitos importantes para esta análise.

O citado autor (BECKER, 1972, p. 487) define como repercussão econômica do tributo o fato do contribuinte “de jure” ao ser obrigado a pagar o tributo, ou seja, satisfazer a obrigação tributária procurar transferir o ônus econômico a outras pessoas:

A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E assim sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo.

Ocorre que também há a repercussão jurídica do tributo, quando ao criar a incidência tributária o legislador simultaneamente cria a regra jurídica de repercussão. Nas palavras do doutrinador (BECKER, 1972, p. 487):

A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte.

Com efeito, estes conceitos são a questão crucial para afastar a tipicidade penal na conduta do empresário que deixou de recolher um tributo onde há a figura da repercussão jurídica por reembolso: o caso do ICMS.

No caso do ICMS a lei autoriza o comerciante, contribuinte do imposto, a receber de outra pessoa o reembolso do montante do tributo pago por ele. O consumidor que reembolsará o valor pago do tributo não é contribuinte do ICMS. E acrescenta-se que há casos em que não há este reembolso, quando o contribuinte de jure prova que não houve o repasse financeiro.

São duas situações jurídicas distintas. A primeira é a ocorrência do fato gerador – celebração do contrato de venda de uma mercadoria, por exemplo – que desencadeia a relação jurídica obrigacional tributária entre o sujeito ativo – Fazenda Estadual – e o sujeito passivo – comerciante. A segunda representa um direito de crédito do contribuinte contra o consumidor final que não poderá repercutir o ônus econômico do tributo porque está no final da cadeia produtiva.

Portanto, não há fundamentação legal para colocar o consumidor final como contribuinte, ainda que de fato, do imposto estadual. O consumidor final não é sujeito passivo do ICMS. Tal hipótese analisada não se confunde com o outro tipo de repercussão jurídica do tributo que se dá na retenção na fonte que se passa a explicar.

5. DA INEXISTÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO INDIRETO NO ICMS

Para explicar a repercussão jurídica ocorrida na retenção na fonte, volta-se ao estudo do sujeito passivo dos tributos. Tem-se que o sujeito passivo pode se apresentar na ocorrência do mundo real de duas formas: sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto. Isto se extrai do Art. 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional. O sujeito passivo direto é o contribuinte, quem tem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo. O sujeito passivo indireto é o responsável tributário por substituição, que por causa da lei e, repita-se, exclusivamente por mandamento legal, recolhe o tributo em nome do contribuinte. Nos casos da tributação retida na fonte esta sistemática fica bem clara. O empregado que recebe salário é o contribuinte do Imposto de Renda devido à União e o seu empregador tem o dever de reter o valor devido do citado imposto e recolher, em nome do empregado, aos cofres federais.

Da mesma forma ocorre no caso das contribuições sociais devidas pelo empregado e demais segurados à seguridade social, previstas no Art. 195, II, da Constituição Federal.

No citado caso constitucionalmente previsto, também há dois sujeitos passivos: o contribuinte e o responsável tributário por substituição, ambos designados pela lei de instituição da contribuição. O empregado é o contribuinte da contribuição que ao receber seu salário tem o valor da contribuição descontado pelo empregador. E o empregador, que é o sujeito passivo indireto, chamado responsável tributário por substituição.

Nos casos citados de presença da sistemática da retenção na fonte, onde estão presentes dois sujeitos passivos, o inadimplemento por parte do empresário com relação à contribuição devida por seu empregado, em que houve a retenção configura crime de apropriação indébita, sem sombra de dúvidas.

A conduta está tipificada no Código Penal Brasileiro no Art. 168-A:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 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; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. § 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. § 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

O que se extrai do entendimento do Superior Tribunal de Justiça é uma confusão entre a classificação de imposto indireto, pertinente ao ICMS, com a existência, em outros tributos, do contribuinte indireto – o responsável tributário por substituição, previsto no Art. 121, Parágrafo único, Inciso II, do Código Tributário Nacional.

Não há a figura do contribuinte indireto na instituição e arrecadação do ICMS.

Com efeito, tão nobre Corte de Justiça do país não poderia se equivoocar tanto sobre conceitos tão diferentes e cuja decisão errada gerará consequências devastadoras.

6. DA FALTA DE TIPICIDADE DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO ICMS

Não se pode concordar com o enquadramento da conduta do empresário que deixa de recolher ICMS na tipicidade do crime contra a ordem tributária (apropriação indébita), prevista no Art. 2º, Inciso II, da Lei N° 8.137/90:

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;

De uma forma mais simples e direta, porque a complexidade da análise deve ficar por conta dos especialistas em direito penal, analisa-se a falta de tipicidade legal no caso em questão.

Caracteriza a conduta típica da apropriação indébita, como é assemelhado o crime do artigo acima citado, ter o sujeito a posse ou a detenção do objeto que lhe foi entregue pelo proprietário e, em algum momento, o agente se comporta como se dono do objeto fosse. O elemento subjetivo consiste na vontade consciente de o agente, que está na posse ou detenção do objeto alheio, passar a se comportar como se fosse dono da coisa móvel. Portanto, exige uma ação por parte do sujeito ativo do crime, caracterizando o tipo penal como comissivo.

Ocorre que, no tipo penal do Artigo 2º, II da Lei 8.137/90, o sujeito passivo da obrigação tributária, que é o agente praticante da conduta típica, não está na posse ou detenção da coisa alheia móvel que, no caso, é o valor do tributo arrecadado, porque não é o consumidor que paga ao contribuinte para este repassar ao Fisco. O verdadeiro fato é o reembolso ou ressarcimento pelo consumidor do valor devido e pago pelo contribuinte. São fatos completamente diferentes.

Certo é que os crimes tributários não têm relevância penal, apenas patrimonial. Visa, assim, o Estado tão somente o aspecto patrimonial, deixando claro que não tem a intenção de punir os fraudadores. Melhor, vai puni-los desde que não paguem a dívida, mostrando que o interesse é alcançar a arrecadação tributária a qualquer custo, usando o processo penal apenas para compelir indivíduos a quitarem suas dívidas fiscais, mediante a ameaça da pena privativa de liberdade e de se submeterem a um processo penal.

Dessa forma, as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o

Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o Art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a *ultima ratio* para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.

Portanto, a decisão do Superior Tribunal de Justiça, em sede de Habeas Corpus, contraria a Teoria Geral do Direito Tributário ao confundir conceitos sobre os impostos indiretos, cuja repercussão econômica pode ou não existir, como é o caso do ICMS.

Fica evidente que a intenção da jurisprudência é fortalecer o interesse do Estado em arrecadar a qualquer custo, usando do processo penal como arma a compelir a quitação de tributos, com grave ameaça da pena privativa de liberdade oriunda dos dispositivos legais penais brasileiros.

Inspirado no Decálogo escrito por Ives Gandra Martins,² que este texto possa contribuir, ainda que de forma muito simples, a realização da Justiça:

Não percas a esperança quando o arbítrio prevalece. Sua vitória é temporária. Enquanto fores advogado e lutares para recompor o Direito e a Justiça, cumprirás teu papel e a posteridade será grata à legião de pequenos e grandes heróis, que não cederam às tentações do desânimo.

7. CONCLUSÃO

Na prática da advocacia tributária muitas vezes se é surpreendido com leis, atos normativos, decisões monocráticas, decisões de tribunais superiores contrárias à Justiça.

Em que pese o fim nobre da arrecadação tributária que instrumentaliza o Estado a consecução do bem comum, que devia ser sua finalidade e até um de seus elementos constitutivos nas contemporâneas teses sobre Teoria Geral do Estado, este fim tão nobre não pode passar por cima da lei ou por cima da Constituição Federal.

E por isso, a reflexão criteriosa sobre as decisões jurisprudenciais devem ser feitas constantemente, sempre baseadas na forte doutrina de especialistas da matéria.

O que se pretendeu neste artigo foi buscar subsídios para que, dentro da lei e da argumentação jurídica, se possa combater as consequências de uma decisão do Superior Tribunal de Justiça que entendeu que o inadimplemento do ICMS estadual configura-se crime de apropriação indébita.

Numa confusa interpretação que mistura a classificação de imposto indireto, onde há a repercussão econômica dos valores devidos e nem por isso a repercussão

² Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/decalogo>. Acesso em 30/08/2018.

jurídica da relação jurídica tributária, com a figura da sujeição passiva indireta, que ocorre nos casos de retenção da fonte, a Corte de Justiça determina que são a mesma coisa e a consequência é a tipificação penal da conduta para os empresários e contribuintes do ICMS.

O consumidor final, que compra mercadorias ou adquire serviços de transporte ou telecomunicação, não é e nunca será contribuinte do ICMS. Não se estabelece e não se estabelecerá, de acordo com a legislação vigente, nenhuma relação jurídica de direito tributário entre o consumidor final e o Estado, sujeito ativo da exação.

Negar este fato, o da inexistência da relação jurídica tributária entre Estado e consumidor final, é subverter toda a doutrina de Direito Tributário. É criar uma relação jurídica obrigacional onde não existe previsão legal. É violar o Princípio da Legalidade estrita tributária, previsto no Art. 150, Inciso I, da Constituição Federal Brasileira.

Portanto, cabe não só a crítica reflexão sobre o tema tão relevante como o desenvolvimento de teses jurídicas com base sólidas para combater o arbítrio do Poder Judiciário ao arripio da letra da lei.

8. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. Salvador: JusPodivum, 12 ed., rev., atual. e ampl., 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1972.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental 314.836-RS*, Relator Min. Garcia Vieira, D.J.U. 1-E de 30.10.2000, p. 135, in Revista Dialética de Direito Tributário, 64/224.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus 399.109*, Relator Min. Rogério Schietti Cruz, de 24/08/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=HC+399109&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em 30/08/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial *REsp 132.256/MG*, Relator Min. Garcia Vieira, DJ de 16.03.98.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Divergência em Recurso Especial EREsp 174.532/pr*, Relator Min. José Delgado, DJ de 20.08.01.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. São Paulo: Saraiva. 5ª ed, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 10 ed., rev., aum., 1998.

JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional CIMA, 1969.
