



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO

NAIADE NUNES PINTO DOS REIS

**O NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO E O CRIME DE  
APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**

BELÉM/PA

2021

NAIADE NUNES PINTO DOS REIS

**O NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO E O CRIME DE  
APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Pará, como requisito obrigatório para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Alex Lobato Potiguar

BELÉM/PA

2021

NAIADE NUNES PINTO DOS REIS

**O NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO E O CRIME DE  
APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Instituto de Ciências  
Jurídicas, da Universidade Federal do Pará,  
como requisito obrigatório para a obtenção do  
grau de bacharel em Direito.

Belém, \_\_\_\_\_ de fevereiro de 2021.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Alex Lobato Potiguar (Orientador)

---

Prof.

## RESUMO

O presente trabalho tem como estímulo o atual entendimento fixado nos tribunais superiores, a partir dos julgamentos dos *habeas corpus* nº HC 399.109, no STJ, e nº 163.334, no STF, sobre o não recolhimento de ICMS, em operações próprias, caracterizar o crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. O centro do estudo foi a interpretação dada pelos tribunais superiores ao dispositivo legal supradito e a sua aplicação a uma conjuntura que configura mero inadimplemento fiscal. Com base em uma análise da relação jurídica tributária estabelecida entre o empresário comerciante e o Estado; e, da relação obrigacional comercial que aquele tem com o consumidor final, pode-se verificar que o evento do não recolhimento do ICMS próprio não perfaz as elementares do tipo penal tributário, porquanto não haja coisa de terceiro envolvida, capaz de caracterizar a apropriação indébita específica. O entendimento adequado dos institutos tributários que estruturam a relação tributária do ICMS leva à percepção de que o trabalho hermenêutico das Cortes, para incluir este cenário casuístico no tipo penal em comento, representa o uso escuso do direito penal como meio indireto de cobrança de tributo.

**Palavras-chave:** apropriação indébita tributária; ICMS próprio; não recolhimento.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	5
CAPÍTULO I - O JULGAMENTO DO STJ E A TESE FIXADA NO STF SOBRE A APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO CASO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO.....	8
CAPÍTULO II - O DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA.....	10
2.1 Breve histórico .....	10
2.2 Análise do tipo penal artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.....	11
2.3 O episódio do não repasse do Imposto de Renda retido na fonte .....	13
CAPÍTULO III - ASPECTOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DE ICMS ENTRE O COMERCIANTE E O ESTADO .....	15
3.1 A natureza de tributo indireto do ICMS .....	15
3.2 A sujeição passiva direta do comerciante na relação jurídica tributária do ICMS .....	16
3.3 O valor do ICMS embutido no preço da mercadoria .....	17
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	19
REFERÊNCIAS.....	21

## INTRODUÇÃO

Como é sabido, no sistema jurídico constitucional brasileiro, não se admite prisão civil por dívida, com exceção daquela decorrente de dívida de pensão alimentícia. Fora este caso, é inconstitucional reprimir na esfera criminal o inadimplemento de dívida. Ocorre, no entanto, que a lei ordinária define hipóteses em que o inadimplemento do dever de pagar configura crime.

Não se deve olvidar, no entanto, que o direito penal tem como norteador o princípio da *ultima ratio*, que diz respeito a subsidiariedade da seara, para ser aplicada apenas nos casos em que o desvalor da ação seja digno de pena de prisão. Nesse sentido, o que se observa da realidade penal tributária, é a utilização do direito criminal com fins meramente arrecadatários, uma ameaça pior. “Trata-se claramente de norma penal utilizada em desvio de finalidade: forma de cobrança indireta de tributos e, neste passo entra em colisão direta com a Carta da República de 1988” (JORGE, 2008, p. 362).

Portanto, oferecendo o direito penal tributário a tênue distinção entre o ilícito tributário e o ilícito penal, faz-se ainda mais relevante uma análise apurada dos julgadores para a aplicação da normativa criminal tributária. Logo, se debruça este trabalho no estudo da límpida interpretação do artigo 2º, inciso II, da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137 de 27 de Dezembro de 1990), que disciplina *in verbis* “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” (BRASIL, 1990).

Considerando o entendimento jurisprudencial fixado nos tribunais superiores nos últimos anos, acerca da incidência do crime de apropriação indébita tributária sobre o não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em operações próprias, neste trabalho dedicar-se-á à análise dos aspectos que estruturam a relação jurídico-tributária do ICMS. A presente pesquisa se destina a responder a seguinte questão-problema: em que medida o não recolhimento de ICMS próprio não pode ser considerado um ilícito penal?

No primeiro capítulo, formulado com a intenção de expor o cenário jurisprudencial que se aplica ao assunto, buscar-se-á expor os atuais entendimentos das Cortes Superiores, a partir da exposição do julgamento do HC 399.109, no Superior Tribunal de Justiça (STJ); e, do RHC nº 163.334, no Supremo Tribunal Federal (STF), que decidiram sobre a incidência do crime em comento em casos de não recolhimento de ICMS próprio.

No segundo capítulo, far-se-á um exame acerca do delito de apropriação indébita tributária. Partindo de uma apuração do histórico dessa figura típica no ordenamento jurídico brasileiro; seguir-se-á uma análise da hipótese de incidência do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90; e, finda-se com a demonstração do evento em que ocorre o crime. Com base neste estudo, o leitor poderá ter uma visão técnica do direito penal tributário, possibilitando uma discussão honesta acerca da caracterização (ou não) do tipo em estudo no caso em xeque, quanto ao não recolhimento do imposto.

No terceiro capítulo, serão apontados os aspectos da relação jurídica tributária de ICMS estabelecida entre a figura do empresário comerciante, em atenção ao cenário casuístico da jurisprudência, e o Estado credor. Verificar-se-á a natureza indireta do ICMS, que permite o repasse do encargo financeiro para o próximo integrante da cadeia de circulação; assim como se analisará a condição de sujeito passivo direto do comerciante, que responde pela carga tributária de fato jurídico tributável pessoalmente praticado; e, será examinado a natureza do valor que o empresário recebe em contraprestação a mercadoria vendida, na relação obrigacional que estabelece com o consumidor final.

Propõe-se, então, que seja refletido em que medida pode o julgador, a partir de uma cartada hermenêutica, definir a mera inadimplência tributária como delito, aplicando-se reprimenda criminal a um fato manifestamente cível-administrativo, que é a situação de dívida tributária. A questão se revela importante, ao passo que se percebe o direito penal a partir de seu caráter estigmatizante, muita vezes utilizado como verdadeiro constrangimento voltado à arrecadação tributária.

Por fim, percebe-se que a problemática específica da caracterização da apropriação indébita na arrecadação de ICMS não é diretamente discutida na doutrina. Assim, esse trabalho reunirá os aspectos relevantes para o entendimento do

caráter cível da inadimplência de ICMS em operações próprias, contrapondo o juízo vigente nas Cortes superiores. Para tanto, realizar-se-á a pesquisa por meio de método descritivo, a partir de profunda revisão bibliográfica.

## **CAPÍTULO I - O JULGAMENTO DO STJ E A TESE FIXADA NO STF SOBRE A APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO CASO DO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO**

Há tempos que a interpretação da norma do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, vem tomando a atenção dos tribunais superiores. Discutia-se, na hipótese do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) declarado e não pago, se o contribuinte estaria enquadrado na categoria específica de apropriação indébita, porquanto o valor da obrigação tributária estivesse inserido no preço final da mercadoria. O conflito hermenêutico acerca do dispositivo supramencionado dizia respeito, então, à possibilidade de incidência da hipótese criminal sobre o não pagamento do tributo de natureza indireta, cujo valor fora embutido no preço da mercadoria.

O primeiro juízo acerca de tal conflito se deu, em 2018, no julgamento do HC 399.109, no Superior Tribunal de Justiça. Por ocasião do julgamento do *Writ*, a Terceira Seção da Corte, sob a relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, negou o pedido de *habeas corpus* impetrado pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, que sustentou que o não recolhimento de ICMS em operações próprias, devidamente declarado ao fisco, não caracteriza crime, mas mero inadimplemento fiscal. No cenário factual em questão, os empresários não haviam recolhido o valor do ICMS correspondente aos anos de 2008, 2009 e 2010.

Assim sendo, estabeleceu-se jurisprudencialmente, no STJ, a compreensão de que a sujeição ativa da apropriação indébita tributária, superando a atribuição somente ao substituto tributário, também alcançava o próprio contribuinte, nos tributos indiretos. Em outras palavras, o contribuinte será sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária quando não recolher ao fisco o tributo do qual o encargo financeiro foi repassado, na cadeia de circulação, para o adquirente final da mercadoria ou do serviço. Para tanto, a justificativa utilizada pela Corte era de que o valor do tributo embutido no preço da mercadoria não integrava o patrimônio do comerciante, não compondo a receita da pessoa jurídica.

A questão também foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, no final de 2019, no julgamento do HC 163.334. Na Suprema Corte, o entendimento do STJ foi confirmado, somando-se a elementar da contumácia para a configuração do crime em

questão, pelo que se firmou a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Assim, entendeu o Relator do feito, Ministro Luís Roberto Barroso, que o valor do ICMS, cobrado do consumidor, não integra o patrimônio do comerciante ou prestador de serviço. Deste modo, não lhe pertencendo o valor, o comerciante tem a obrigação de repassá-lo aos cofres públicos, sob pena de incidir no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária. Não obstante o Relator tenha se convencido do cometimento do delito no caso em análise na ocasião do julgamento, ressaltou que é preciso comprovar, no caso concreto, o dolo e a contumácia da conduta perpetrada pelo contribuinte, para que se proceda com a imputação criminal ora em exame.

Portanto, verifica-se que se estabeleceu, nos tribunais superiores, o entendimento de que o não recolhimento de ICMS em operações próprias pode configurar o crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. Para isso, as Cortes Superiores consideraram que o contribuinte, que repassa encargo financeiro do imposto na cadeia de circulação, embutindo o valor no preço final da mercadoria, e deixa de recolher o tributo ao Estado, perfaz a hipótese criminal, porquanto o valor do tributo não integre o seu patrimônio.

## CAPÍTULO II - O DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

### 2.1 Breve histórico

O direito tributário, ou melhor, o direito penal tributário, há muito tempo se utiliza da figura da apropriação indébita, do artigo 168, do Código Penal, aplicando-a aos casos de tributos descontados e não recolhidos (SCHOUERI, 2011). A Lei nº 4.357/64, no artigo 11, estabelecia que o não recolhimento, no prazo legal, do imposto de renda, do imposto de consumo e do imposto de selo, era fato constitutivo do crime de apropriação indébita. De igual modo, o Decreto-lei nº 326/67 estabeleceu, no artigo 2º, que a utilização indevida do produto da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, para fim diverso do recolhimento, constituía o crime de apropriação indébita definido na lei penal (MACHADO, 2008).

A Lei nº 8.137/90, por sua vez, embora não tenha utilizado a nomenclatura “apropriação indébita”, estabeleceu que é crime “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”.

Segundo Schoueri (2011), a Lei nº 8.137 é mais precisa que a antiga apropriação indébita, em razão de que deixa de se fixar nas espécies tributárias em específico e dá ênfase na circunstância de descontar ou cobrar tributo ou contribuição social de terceiro e não repassar aos cofres públicos. Nessa medida, pondera o autor:

“(…) parece superada a possibilidade de se cogitar da prisão para o caso do não recolhimento do IPI, já que neste não há retenção ou desconto; o imposto é devido no momento da saída do produto do estabelecimento industrial (ou equiparado), pelo próprio contribuinte. A evidência está no fato de o imposto ser devido mesmo na hipótese de inadimplemento do preço por parte do adquirente do produto industrializado”. (SCHOUERI, 2011, p. 704).

É em consonância com o entendimento acima transcrito que seguirá a uma análise do tipo do artigo 2º, inciso II, da Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, porquanto o crime tipificado possua elementos particulares a serem considerados para a sua caracterização, não se realizando trivialmente no não recolhimento de um tributo.

## 2.2 Análise do tipo penal artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90

Conforme já dito, a Lei nº 8.137/90 definiu como crime o não recolhimento de tributo, no prazo legal, descontado ou cobrado, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária e que deveria recolher aos cofres públicos. Apesar da não ocorrência da expressão apropriação indébita, a doutrina e a própria jurisprudência, a partir dos precedentes legais criminais tributários, utilizam a nomenclatura de apropriação indébita tributária para trabalhar o tipo.

Conforme ensina Carlos Henrique Abrão (2009), conceitualmente, a apropriação indébita faz parte da definição do Código Penal, contudo, a terminologia se aplica ao aspecto tributário em atenção à hipótese delitiva que engloba uma conduta do responsável (tributário) e o valor retido. Ainda, aponta que a configuração do delito em análise implica na presença de duplo elemento, qual seja o desconto realizado e a falta de recolhimento do valor aos cofres públicos dentro do prazo legal.

Acerca deste tipo penal, assim como todos os crimes contra a arrecadação tributária, urge a necessidade de uma interpretação que considere vigorosamente o requisito da gravidade do ataque ao bem jurídico, ou seja, o desvalor da ação, que ganha relevância nesses crimes, em razão da proibição da prisão por dívida tributária (SALOMÃO, 2001). É a partir dessa premissa que se deve partir o exame de quais situações de inadimplência tributária são passíveis da normativa criminalizadora, sob pena de se estar criminalizando o mero inadimplemento fiscal e, por conseguinte, violar direitos constitucionais e fundamentais da pessoa.

Segundo Celso Ribeiro Bastos, “nos tempos modernos já não se aceita mais prisão do devedor inadimplente, sendo cabível, em seu lugar, a execução do patrimônio do responsável por dívida” (apud MACHADO, 2008, p. 488).

Por assim ser, de acordo com Hugo de Brito Machado (2009), a compreensão do que seja o não-pagamento de tributo, enquanto crime de apropriação indébita, guarda seu cerne na assimilação de o que é tributo descontado ou cobrado. Afere-se, pois, que a sujeição ativa do crime de apropriação indébita tributária depende de previsão legal sobre a sujeição passiva da relação jurídico-tributária da qual decorre o ilícito. Nesse sentido:

“A nosso ver, só se pode considerar como tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, aquele cujo desconto ou cobrança decorre de disposição legal expressa. Não aquele que, por circunstâncias meramente econômicas, pode estar embutido no preço de bens ou serviços”. (MACHADO, 2009, p. 394)

Em outras palavras, o tributo descontado ou cobrado, a que o dispositivo legal se refere, é aquele cujo desconto ou cobrança decorre de expressa previsão legal, excluindo-se a hipótese daqueles tributos que, por mera conformidade econômica, possibilitada pela natureza indireta do tributo, embute-se o seu valor no preço dos bens ou serviços.

Portanto, a conduta tipificada no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, está relacionada à figura do substituto tributário que, conforme os próprios termos do dispositivo legal, é aquele que retém, na condição de agente coletor, o tributo devido por terceiro (contribuinte), mas que a lei lhe atribui o dever de pagar. Em outras palavras, a hipótese criminal em comento recai tão somente nos casos em que o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo responsável tributário, conforme previsão legal, e deixa de recolher ao fisco o tributo que descontou ou cobrou da pessoa que realizou o fato gerador. Não se encaixando na hipótese o contribuinte inadimplente, cujo valor do tributo, por ocasião da natureza indireta, foi embutido no preço da mercadoria.

Verifica-se, então, que a caracterização da apropriação indébita tributária não se perfaz na simples omissão de pagamento, mas depende do regime de recolhimento tributário envolvido no caso concreto. Vejamos elucidativo apontamento de Carlos Henrique Abrão:

“Desta forma, a simples omissão não teria o condão de tipificar o dolo específico, pois que o agente apenas não recolheu a tempo o desconto praticado no preço final da operação empresarial; mas a apropriação intencionada estaria enquadrada conforme o regime de recolhimento do empresário.” (ABRÃO, 2009, p. 38)

Por conseguinte, o sujeito ativo do crime é aquele que a lei determina que deve pagar o tributo em substituição a quem realmente praticou o fato gerador, normalmente por questões de facilitar a cobrança ou a fiscalização, mas, apesar de reter ou cobrar o valor do tributo, deixa de repassar aos cofres públicos. Logo, o sujeito ativo da apropriação indébita tributária é o responsável tributário que incorreu em

enriquecimento ilícito a partir da supressão do tributo de outrem, cuja obrigação de recolher e repassar ao fisco era sua por expressa disposição legal.

### 2.3 O episódio do não repasse do Imposto de Renda retido na fonte

Quanto à aplicação do tipo em análise, verifica-se que se perfaz no episódio da retenção na fonte. É o caso do Imposto de Renda retido na fonte (IRRF), um desconto mensal no salário dos trabalhadores que se enquadram na hipótese de tributação, cuja previsão é legal e consubstancia obrigação do empregador, sob pena de sanção.

Hugo de Brito Machado (2008), ao tratar sobre a sujeição passiva da obrigação tributária, coloca, para didaticamente distinguir a condição de contribuinte e de responsável tributário, o exemplo do imposto de renda, cujo contribuinte é o titular das disponibilidades dos proventos de qualquer natureza, por inteligência do artigo 45, do CTN; não obstante possa a lei atribuir à fonte pagadora dos proventos a condição de responsável pelo recolhimento do imposto, conforme parágrafo único do artigo supradito. Desse modo, o sujeito passivo da obrigação tributária, por ocasião de disposição legal, passa a ser a fonte pagadora. Essa pessoa, por sua vez, não tomará a nomenclatura de contribuinte, posto que não praticou o fato gerador da obrigação tributária; mas, será o sujeito passivo responsável tributário, em virtude do que dispõe a lei.

Concorda Abrão com o pensamento acima aludido. Traz o autor, ao passo que examina a incidência da normativa criminal ora analisada, que existem tributos que permitem a retenção da importância relativa à carga tributária, por um terceiro que a lei consagra:

“Tributos existem que permitem ao agente reter a importância descontada na prestação do serviço, no vínculo empregatício, ou qualquer outra correlacionada à fonte primária da obrigação, de tal sorte que é comum no mecanismo do recolhimento da seguridade social não haver o repasse à previdência, no caso do depósito fundiário, ou identicamente a empresa que desconta na fonte e não cuida do depósito fundiário, **ou igualmente a empresa que desconta na fonte e não cuida de destinar o valor aos cofres públicos.**” (2009, p. 38, grifo nosso)

Essa situação descrita se encaixa com perfeição no crime do inciso II, do art. 2º, da Lei nº 8.137/90. É a hipótese em que o empregador, na condição de responsável

tributário de imposto de renda, retém o imposto na fonte, mas deixa de recolher aos cofres da União. Vejamos o que explica Baltazar Junior sobre isso:

“Quanto ao IRRF, que é descontado, o funcionamento é o seguinte: a fonte pagadora do rendimento (empregador ou contratante) é obrigada a reter uma parcela desse rendimento e fazer Recolhimento para a Receita Federal. Se a fonte fizer o desconto e não recolher, o crime se consuma, e o sujeito ativo é o responsável tributário (empregador ou contratante), uma vez que o tributo foi descontado do sujeito passivo da obrigação, que é o empregado ou o prestador de serviço (TRF4, AC 20047105000177-0, Penteado, 8ª T., u., 22.11.06)” (2017, p. 842)

Porquanto o crime se consume quando o sujeito ativo deixa de repassar o tributo que reteve ou cobrou na condição de responsável pelo pagamento ao fisco; no caso do ICMS, a situação é outra, seja porque o comerciante é o próprio contribuinte, que tem a relação de direito obrigacional de pagar tributo ao fisco, por fato gerador próprio; seja porque o consumidor final não possui relação jurídico-tributária com o Estado, desta forma, não paga tributo, mas um preço cobrado pela mercadoria adquirida.

## **CAPÍTULO III - ASPECTOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DE ICMS ENTRE O COMERCIANTE E O ESTADO**

### **3.1 A natureza de tributo indireto do ICMS**

Conforme aponta Josiane Minardi (2019), os tributos podem ser classificados em diretos ou indiretos; aqueles são os tributos em que a pessoa que pratica o fato jurídico tributário é quem deve pagar, não havendo intercalação de sujeitos; estes, por sua vez, são os tributos que comportam o repasse do encargo financeiro para o próximo da cadeia.

O ICMS é uma espécie de tributo indireto. Nas palavras de Mauro Luís Rocha Lopes:

“Perto da unanimidade, na doutrina, apenas ICMS e IPI, como exemplos de tributos indiretos, uma vez que é da natureza deles que o respectivo encargo financeiro se agregue ao preço do produto, da mercadoria ou do serviço, onerando, em última análise, o consumidor final”. (apud JORGE, 2008, p. 263)

A compreensão do ICMS enquanto tributo indireto desemboca na assimilação de que “há, entre comerciante, industrial ou produtor e seu cliente, que lhe compra os produtos, uma relação jurídica de direito comercial, que não se confunde com a relação jurídica de tributação. Tanto é assim que, se o comprador não paga, nem por isso deixa o contribuinte de ser devedor do tributo” (MACHADO, 2008, p.487).

Portanto, o comerciante contribuinte, que não recolhe o imposto, não se apropria de valor alheio, uma vez que o consumidor final, ao adquirir a mercadoria, está pagando um preço, no qual, em verdade, está embutido o valor do tributo, por questões econômicas e empresariais inerentes à natureza indireta desse imposto, todavia, a relação jurídico-tributária em torno do ICMS ocorre entre comerciante e Estado, de modo que o não pagamento constitui mero inadimplemento fiscal.

Destarte, a natureza indireta do tributo examinado permite o repasse do encargo financeiro para as cadeias subsequentes, ou seja, o custo do tributo, por vezes, fica a cargo do consumidor final, que paga o preço final da mercadoria. Em que pese tal realidade, deve-se considerar que a relação jurídico-tributária estabelecida a partir do fato gerador do imposto é entre o comerciante e o Estado. Ora, quem pratica

a operação jurídica de circulação de mercadoria é o comerciante, sendo ele o sujeito passivo da obrigação tributária principal.

### **3.2 A sujeição passiva direta do comerciante na relação jurídica tributária do ICMS**

O Código Tributário Nacional, ao tratar da sujeição passiva da obrigação tributária, no parágrafo único, do artigo 121, estabelece duas figuras: o contribuinte e o responsável tributário. O contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador; e, o responsável é a pessoa que, embora não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, possui a obrigação de pagar, decorrente de dispositivo expresso em lei (MACHADO, 2008).

Nas palavras de Maria Rita Ferragut, “contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico”. Logo, percebe-se que praticar o evento é uma premissa para a caracterização da sujeição passiva direta da obrigação tributária (apud CARVALHO, 2011, p. 391-392).

O responsável tributário é o sujeito passivo indireto, a pessoa que não praticou o fato gerador, mas que a lei lhe impõe o dever de pagar o tributo. Assim sendo, a responsabilidade tributária pode ser classificada em: por substituição ou por transferência. A responsabilidade por substituição surge concomitantemente ao fato gerador, de sorte que a obrigação de pagar o tributo nasce e imediatamente recai sobre o responsável, essa modalidade de responsabilidade, comumente, tem o objetivo de facilitar a fiscalização e a arrecadação do Estado fiscal. Por outro lado, a responsabilidade por transferência ocorre por fato posterior ao fato gerador, quando a lei determina que tal evento modifica a sujeição passiva, e pode ser por sucessão, de terceiros ou por solidariedade (MINARDI, 2019).

Na situação que se analisa, em que o empresário comerciante estabelece uma relação de mercado com o consumidor final, e repassa o encargo financeiro do ICMS embutido no preço da mercadoria, este empresário não assume a condição de

responsável tributário por fato de outrem. Em verdade, ele é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto.

Verifica-se que o empresário é quem realiza o fato jurídico tributário, que é a circulação de mercadorias; deste modo, responde por uma obrigação tributária oriunda de fato gerador praticado pessoalmente, perfazendo todas as condições de contribuinte, de sujeito passivo direto.

Por assim ser, quando o comerciante realiza a relação de consumo com o adquirente do bem ou serviço, não se reverte da condição de responsável tributário. Em verdade, o empresário vendeu a sua mercadoria por um preço, que está sob sua discricionariedade definir e, naturalmente, poderá levar em consideração os encargos financeiros para a composição.

### **3.3 O valor do ICMS embutido no preço da mercadoria**

Conforme assevera Tárzis Sarlo Jorge (2008), a penalização que ora se analisa se baseia em ficções jurídicas. “Não poderia, em verdade, ter ocorrido qualquer apropriação indébita, posto que as quantias eram de propriedade da própria empresa, e não do contribuinte de fato ou do substituído tributário, muito menos do Fisco” (JORGE, 2008, p. 362).

Impende destacar, neste ponto, a importância da correta compreensão da natureza do valor envolvido na operação de repasse do encargo financeiro do ICMS. É que se deve levar em conta que, muito embora o Direito Tributário admita a presunção de fatos, em razão de sua faceta administrativa, que estabelece uma relação impositiva entre o poder público e o particular; no Direito Penal, por outro lado, não se admite a presunção de fatos, até mesmo em atenção ao princípio do *in dubio pro reo* (JORGE, 2008).

Por assim ser, no caso do ICMS próprio, não recolhido pelo empresário, o valor que deixou de ser pago nunca pertenceu ao Estado, porquanto ainda não tenha sido depositado ou colocado à disposição do fisco. Desta forma, ao se considerar de maneira diferente a situação, estar-se-ia violando a principiologia criminal a partir da consideração de ficções jurídicas para criminalizar o contribuinte.

Ademais, quando o empresário comerciante realiza a operação de circulação de mercadoria, repassando-a ao consumidor final, a transação envolve um preço, e não o valor do tributo propriamente. O preço, por sua vez, envolve aspectos mercadológicos e financeiros, que visam um lucro final. Nos dizeres de José Carlos Graça Wagner: “O preço pode, de fato, ser assim decomposto, mas não formado, pois o seu quantum é fixado pelas condições de mercado, podendo dar maior, menor ou nenhum lucro e até mesmo prejuízo” (apud MACHADO, 2008, p. 487).

Por essa razão, quando o comerciante embute o valor do imposto no preço da mercadoria, o consumidor final está pagando um preço e não um tributo, considerando que o consumidor sequer possui relação jurídico-tributária com o fisco ou sequer praticou fato gerador de ICMS.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O atual entendimento dos tribunais superiores acerca do não recolhimento de ICMS próprio configurar o crime do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, a apropriação indébita tributária, foi o que motivou o presente trabalho. Questionou-se a interpretação dada à norma para colocar sob a sua incidência o empresário comerciante que deixou de pagar o tributo. Para tanto, analisou-se os aspectos que estruturam a relação jurídico-tributária do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o ICMS, advindo de operações próprias, isto é, sem a ocorrência da substituição tributária.

Verificou-se que tal entendimento firmado, na situação fática de tributação que se examinou, esbarra em paradigmas relacionados à literalidade da lei penal tributária. Em primeiro plano, analisou-se o ilícito em comento. Assim sendo, para a caracterização da figura delitiva, visualizou-se a necessidade da presença dos elementos: realização de desconto e não repasse do valor ao fisco. Ainda, comentou-se sobre o evento da retenção de imposto de renda na fonte, cenário condigno para a incidência da norma penal, caso o repasse do imposto aos cofres públicos não seja realizado.

Outrossim, empreendeu-se um estudo sobre a relação jurídica tributária do ICMS. Considerando a natureza indireta do imposto, investigou-se a natureza do valor envolvido, a que os tribunais superiores atribuem a materialidade do crime. Ocorre, no entanto, que o valor envolvido na transação, tem natureza de preço, porquanto o empresário comerciante tenha uma relação obrigacional com o consumidor final, adquirente da mercadoria. Ademais, reconhecendo que o comerciante é sujeito passivo direto na relação tributária, entende-se que a obrigação pessoal de pagar o tributo afasta o tipo penal, uma vez que não há bem de terceiro envolvido.

A partir disso, deve-se rememorar que a lei de crimes contra a ordem tributária dispõe da sujeição ativa do crime como sendo o sujeito passivo da obrigação tributária. Por assim ser, remonta-se ao sujeito passivo substituto tributário. Este, por sua vez, é legalmente obrigado a pagar tributo por fato praticado por terceiro. Para isto, promoveu-se uma pesquisa sobre o critério pessoal da obrigação tributária, isto é, sobre o sujeito passivo da relação, chegando-se à conclusão de que o comerciante

se insere na figura do contribuinte, ou seja, sujeito passivo direto. Logo, não havendo como inseri-lo no polo ativo do crime, posto que o não pagamento do imposto próprio não lhe atribuiria a condição de apropriador de bem de terceiro, mas tão somente uma inadimplência tributária.

Com base em apurada pesquisa bibliográfica, que possibilitou uma interpretação tributariamente orientada do tipo do artigo 2º, do inciso II, da Lei nº 8.137/90, infere-se que, a partir do momento em que as Cortes Superiores vêm decidindo dessa forma, temos, agora, que o mero inadimplemento do tributo pode configurar crime. O direito penal não pode servir como instrumento de constrangimento ao pagamento de tributo. Todavia, é isto que a jurisprudência tem admitido no caso em comento.

## REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Crime tributário: um estudo da norma penal tributária. São Paulo: IOB, 2009.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais. São Paulo: Saraiva, 2017.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Decreto-lei nº 326, de 8 de maio de 1967. Dispõe sobre o recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/126122/decreto-lei-326-67>. Acesso em: 4 fev. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4357.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4357.htm). Acesso em: 4.fev. 2021;

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 4 fev. 2021.

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. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 4 fev. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2010.

CUNHA, Rogério Sanches. Leis penais especiais: comentadas. Salvador: JusPodivm, 2020.

EL HIRECHI, Gamil Foppel; MINARDI, Josiane; MANGABEIRA, Raul. A ciranda hermenêutica do STF. (Dis) Funções do Direito Penal. Consultor Jurídico (CONJUR),

2020. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2020-set-04/opinioao-ciranda-hermeneutica-stf#\\_ftn2](https://www.conjur.com.br/2020-set-04/opinioao-ciranda-hermeneutica-stf#_ftn2). Acesso em 24 nov. 2020.

JORGE, Társis Nametala Sarlo Jorge. Manual do ICMS - Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2008.

MINARDI, Josiane Ribeiro. Tributário: teoria e prática. Salvador: JusPodivm, 2019.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011.

STF. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS: HC 163.334/2019-SC. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. DJe: 13/11/2020. STF, 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em 30 nov. 2020.

STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.107/2017-SC. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJe: 31/08/2018. JusBrasil, 2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpuz-hc-399109-sc-2017-0106798-0/relatorio-e-voto-620250226> . Acesso em: 30 nov. 2020.