

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

ICMS

21ª edição,

revista, ampliada e atualizada até a EC nº 135/2024
(com anotações acerca da EC nº 135/2024)

2025

Capítulo XXIII

INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS EM MATÉRIA DE ICMS

I – O Direito é formado por um conjunto de normas jurídicas, cujos destinatários são as pessoas que integram uma dada sociedade.¹ Por intermédio das normas jurídicas ele disciplina o comportamento destas pessoas na vida social. Noutra giro linguístico: ele tem a finalidade precípua de comunicar *padrões de conduta* aos seus destinatários, que são justamente as pessoas físicas e jurídicas que integram a sociedade.

As normas jurídicas² distinguem-se intrinsecamente das outras regras sociais de conduta (de etiqueta, morais, religiosas etc.) por uma série de peculiaridades, dentre as quais sobleva a da *coatividade*.³

De fato, constitui verdade cediça, unanimemente proclamada pelos doutos, que inexistente Direito sem sanção. Vai daí que sempre há uma sanção para o descumprimento de cada dever jurídico, ou seja, uma penalidade decorrente da inobservância da conduta determinada na norma jurídica.⁴

Insistimos, no entanto, que só o Direito coage, se preciso com o emprego da força. Só ele tem poderes bastantes para impor o cumprimento dos mandamentos de suas normas (as normas jurídicas). Daí dizermos que *o Direito é a institucionalização da força*.

Esta força é, no mais das vezes, *moral*, mas pode chegar a ser física, já que se traz, em última análise, na *execução forçada* e na *pena privativa da liberdade*.

1. O Direito está presente em toda sociedade, motivo pelo qual é corrente dizer-se que “onde há sociedade há Direito” (*ubi societas ibi ius*). Os dois conceitos (“sociedade” e “Direito”) interpenetram-se de tal modo que, não raro, chegam a se confundir.
2. A expressão “norma jurídica”, como toda expressão linguística, padece de ambiguidade, podendo significar (i) o enunciado do direito positivo, (ii) o significado a partir dele construído ou, até, a “significação deonticamente estruturada” (Aurora Tomazini de Carvalho, *Curso de Teoria Geral do Direito*, São Paulo, Noeses, 2009, p. 266). Neste capítulo empregaremos a expressão “norma jurídica” no sentido de significação construída pelo intérprete após o exame dos enunciados contidos nos textos legislativos *latu sensu*.
3. Por “coatividade” entendemos a propriedade que as normas jurídicas têm de impor, se preciso com o emprego da força, o cumprimento dos comandos nelas contidos.
4. Uma primeira leitura pode dar a entender que há normas jurídicas que não preveem sanção caso descumprido o dever nelas contido. A impressão, porém, é falsa. Todas são dotadas de sanção, ainda que esta deva ser buscada no ordenamento jurídico como um todo considerado.

Por meio da sanção, imposta coativamente, o Direito assegura o cumprimento dos deveres estabelecidos em suas regras.

É por isso que a pessoa política, ao criar um dever jurídico, *ipso facto* prevê uma medida sancionatória para a pessoa que o descumprir, ou seja, que praticar uma infração.

Temos, pois, que infração é o comportamento humano que se traduz no descumprimento de um dever jurídico. Se o dever jurídico for de natureza tributária estaremos diante de uma *infração tributária*.

II – Dependendo de sua gravidade, a infração tributária pode tipificar um *ilícito administrativo* ou um *ilícito penal* (crime ou contravenção).

As infrações tributárias já não são tão toleradas como há alguns anos. Hoje começa a se fazer sentir forte repúdio social aos fraudadores do Erário, que, diminuindo ilegitimamente seus encargos fiscais, acabam, por via oblíqua, onerando toda a comunidade.

A própria Lei 8.137/1990, definindo os crimes contra a ordem tributária e lhes cominando penas severas, tem contribuído para que os maus contribuintes sejam vistos como delinquentes comuns.

Não nos ocuparemos, aqui, com os crimes tributários (contrabando, descaminho, sonegação fiscal, fraude fiscal, conluio etc.), definidos no Código Penal e nas leis penais especiais, que, além de não poderem ser regulados pela legislação estadual, municipal ou distrital, acarretam para seus autores penas de reclusão ou detenção, isolada ou cumulativamente com a de multa, *sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis*. Ademais, estas penas, de natureza criminal, só podem ser aplicadas pelo Poder Judiciário ao cabo de regular processo, em que se assegurem ao acusado o contraditório e o exercício do direito à ampla defesa (art. 5º, LV, da CF). Exige-se, ainda, para uma eventual condenação criminal, a análise do elemento subjetivo do agente. O assunto – dos mais interessantes – é estudado pelo *direito penal tributário*.⁵

Falaremos, sim, das sanções administrativas (que podem ou não ser aplicadas conjuntamente com as sanções penais) decorrentes do descumprimento dos deveres jurídicos estabelecidos na legislação fiscal – matéria objeto de estudos do *direito tributário penal*.

Adiantamos que tais sanções não se revestem de caráter penal, dispensando, para serem aplicadas, a análise do elemento subjetivo do infrator (cf. art. 136 do CTN). Traduzem-se em *multas punitivas* (penalidades pecuniárias), *indenizações civis* (multas moratórias, juros de mora etc.) e *limitações de direitos* (“regime especial”, tributação antecipada etc.).

III – Estas ideias, apenas esboçadas, também se aplicam ao ICMS. A repressão tributária alcança, de modo intenso, como não poderia deixar de ser, os que descumprem deveres impostos pela legislação que regula a tributação das operações mercantis e das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

5. A respeito deste interessante assunto, v., de Héctor Villegas, *Direito Penal Tributário*, 1ª ed., trad. de Elizabeth Nazar Carrazza e outros, São Paulo, EDUC/Resenha Tributária, 1974.

A principal infração tributária em matéria de ICMS consiste em deixar de recolher, na época adequada, o imposto devido. Neste caso, a falta de pagamento do tributo acarreta, a título de sanção, o dever de pagar uma multa que pode ser proporcional ao valor devido (v.g., 80% do valor do ICMS devido) ou vir calculada em função do valor da operação ou prestação realizada pelo contribuinte (v.g., 50% do valor da operação ou prestação realizada). O assunto no Estado de São Paulo está regulado no art. 85, I, “a” a “n”, da Lei (paulista) 6.374/1989. É óbvio que outros Estados e o Distrito Federal têm leis análogas (todas foram, por assim dizer, vazadas num mesmo molde e, por isso, praticamente se repetem).

Também constitui infração efetuar lançamentos irregulares de créditos de ICMS ou lançar créditos indevidos, para fins de abatimento do montante de tributo a pagar. As multas são: (a) graduadas segundo o valor do crédito indevido (v.g., 50% do crédito indevido); (b) calculadas em função do valor da operação ou prestação a que o crédito se refira (v.g., 50% sobre o valor da operação ou prestação que gerou o crédito); ou (c) estipuladas em uma quantia fixa (em geral em *Unidades Fiscais/UFs*), por infração cometida. O assunto está disciplinado no art. 85, II, “a” a “i”, da Lei paulista 6.374/1989.

São consideradas, igualmente, infrações à legislação do ICMS: entregar, manter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias ou prestar serviços de transporte interestaduais ou intermunicipais e de comunicações sem documentação fiscal ou com documento inidôneo. As multas devidas são calculadas num percentual do valor da operação, da prestação ou da mercadoria. A matéria vem regulada no art. 85, III, “a” a “g”, da Lei paulista 6.374/1989.

Do mesmo modo, a legislação do ICMS coíbe a falta de livros fiscais, sua escrituração defeituosa e os registros magnéticos falsos. As sanções para as infrações relativas a documentos ou impressos fiscais traduzem-se em multas calculadas em razão do valor da operação ou prestação não registrada ou registrada irregularmente ou em multas de valor fixo, expresso em *Unidades Fiscais/UFs*. Cuida destes assuntos o art. 85, IV, “a” a “z5”, e V, “a” a “r”, da Lei paulista 6.374/1989.

Viola, também, a legislação do ICMS o contribuinte que não se inscreve no *Cadastro Geral de Contribuintes* ou fornece dados cadastrais falsos ou incompletos. A matéria vem disciplinada no art. 85, VI, “a” a “i”, da Lei paulista 6.374/1989, e as sanções a que se sujeita o infrator são, no mais das vezes, expressas em *Unidades Fiscais/UFs*.

Há, ainda, infrações menores, capituladas no art. 85, VIII, “a” a “z4” da Lei paulista 6.374/1989 (v.g., utilização para fins fiscais de máquina registradora deslacrada ou com o lacre violado) e que também acarretam multas expressas em *Unidades Fiscais/UFs* (v.g., 50 UFESPs por equipamento desprovido de lacre).

IV – Apenas à guisa de curiosidade, as multas em matéria de ICMS no Estado de São Paulo não podem ser inferiores a 70 UFESPs. É o que preceitua o § 7º do art. 85 da Lei paulista 6.374/1989.

Para o cálculo das UFESPs deve ser considerado o valor desse título “vigente na data da lavratura do auto de infração” (art. 85, § 8º, 1, da Lei paulista 6.374/1989).

As multas não expressas em UFESPs devem ser corrigidas monetariamente (art. 85, § 9º, da Lei paulista 6.374/1989).

Quem descumpre deveres tributários em matéria de ICMS também se sujeita a multas moratórias, juros moratórios e correção monetária.

A multa moratória e os juros moratórios não têm, propriamente, colorido punitivo. Simples sanções civis, possuem caráter indenizatório. Já, a correção monetária nem mesmo caráter indenizatório possui. Como procuramos demonstrar em outra parte desta obra (item 11 do Capítulo 5, *supra*), nada acrescenta ao valor a ser pago, mas apenas mantém a equivalência monetária entre o que era devido e o que agora se quer recolher.

V – Também são consideradas sanções administrativas em matéria de ICMS: (a) a perda da mercadoria (que acaba vendida em leilão, promovido pelo Fisco); (b) a apreensão de mercadoria e documentos (com a liberação só após o pagamento do tributo e da multa devidos);⁶ (c) a sujeição a sistema especial de fiscalização (sanção aplicada ao contribuinte reincidente em infrações fiscais, que é submetido a fiscalizações periódicas, ao dever de preencher livros especiais, ao dever de recolher antecipadamente o tributo etc.); (d) a cassação de regime ou de contas especiais estabelecidas em benefício dos contribuintes; (e) a proibição de transacionar com repartições públicas ou autarquias e com estabelecimentos bancários controlados pelo Poder Público;⁷ (f) a proibição de concessão de concordata ou de declaração da extinção das obrigações do falido sem a prova da quitação do ICMS devido (art. 191 do CTN); e (g) a proibição de licitar sem que o proponente faça prova da quitação do ICMS devido (art. 193 do CTN).

VI – Anotamos que a imposição de penalidade em matéria de ICMS é realizada por meio da lavratura do *auto de infração*.

Neste documento – no qual o Estado, por meio das autoridades competente, impõe aos infratores correções proporcionais às condutas comissivas ou omissivas por eles adotadas – vem relatado o evento havido por ilícito e vem imputada ao faltoso a penalidade legal cabível.

Sob pena de nulidade, o auto de infração deve conter: (a) o local, a data e a hora do início e do término dos trabalhos que levaram à sua lavratura; (b) o nome e a qualificação do autuado, bem como seu endereço; (c) a descrição circunstanciada do ilícito perpetrado; (d) a capitulação do fato, com a indicação dos dispositivos legais infringidos; (e) a intimação do autuado para, querendo, apresentar, dentro do prazo legal, sua defesa (impugnação) ou efetuar o pagamento do tributo e das penalidades, com os acréscimos ou descontos de estilo; (f) a assinatura do infrator ou de seu representante, mandatário ou preposto, ou, em caso de recusa ou impossibilidade de assinar, a menção ao episódio; e (g) a assinatura da(s) autoridade(s) autuante(s), bem como o(s) cargo(s) por ela(s) ocupado(s).

6. Isto é flagrantemente inconstitucional, como procuramos demonstrar no Capítulo XIX, *supra*.

7. Tal medida já foi mais de uma vez declarada inconstitucional, porque inibe o exercício de atividade lícita (v. RDP 6/230).

Cumprе salientar que se revestem de fundamental importância a data e a hora quer do início dos trabalhos fiscais (pois indicarão o momento em que não se tornou mais possível a *denúncia espontânea*), quer de seu encerramento (uma vez que servirão para demonstrar se houve, ou não, “eternização” dos trabalhos fiscalizatórios, com a consequente violação do princípio constitucional garantidor do livre exercício de atividade ou profissão).

VII – Ainda acerca das infrações e sanções tributárias, cabem algumas palavras sobre a “denúncia espontânea”.

Nos termos do art. 138 do CTN, livra-se da sanção o contribuinte que denunciar espontaneamente a infração por ele praticada, recolhendo, quando for o caso, o tributo devido bem assim os juros de mora. Não basta, portanto, que haja *confissão* do ilícito fiscal praticado: é preciso que o contribuinte desista do proveito da infração.

Registramos que só se considera espontânea a denúncia que precede o início de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória relacionados com a infração cometida (parágrafo único do art. 138 do CTN).

No Estado de São Paulo a “denúncia espontânea” em matéria de ICMS vem regulada no art. 88, 1 e 2, da precitada Lei 6.374/1989, que, além de repetir, *grosso modo*, o art. 138 do CTN, esclarece que se considera iniciado o procedimento administrativo-fiscal “com a notificação, intimação, lavratura de termo de início de fiscalização ou de auto de infração” ou “com a lavratura de termo de apreensão de mercadoria, documento, livro ou de notificação para sua apresentação”.

Como anota Aliomar Baleeiro,⁸ a *denúncia espontânea* equivale no campo tributário à *desistência voluntária* no campo penal. De fato, o contribuinte-infrator que espontaneamente desiste de prosseguir na execução do ilícito fiscal e, procurando as autoridades fazendárias, sana, no prazo que lhe for assinalado, as irregularidades que ele mesmo apontou fica a salvo das sanções acima elencadas.

8. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., 10ª tir., atualizada por Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, p. 438.

Capítulo XXIV

O ICMS E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

1. Introdução. **2.** Peculiaridades dos chamados “crimes contra a ordem tributária”. **3.** O ICMS e o delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990. Problemas conexos: **3.1** Generalidades – **3.2** Desenvolvimento da ideia: **3.2.1** O art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 e o crime de apropriação indébita – **3.3** Síntese necessária – **3.4** Atipicidade da conduta do contribuinte – **3.5** Novas considerações – **3.6** A recente decisão do STF – **3.7** Situação das pessoas jurídicas e de seus diretores – **3.8** Inconstitucionalidades da Lei 8.866/1994. **4.** A lícita exclusão do valor do ICMS de sua própria base de cálculo: **4.1** Colocação do problema – **4.2** O crime de sonegação fiscal e a conduta ora em exame – **4.3** Síntese conclusiva. **5.** Correção dos créditos de ICMS pelo próprio contribuinte. Lícitude da conduta.

1. INTRODUÇÃO

O combate sem tréguas à sonegação fiscal é a grande meta de todos os sistemas tributários da atualidade.

Para impedir a *evasão tributária* (meio ilícito de evitar ou diminuir a carga fiscal) a legislação brasileira, seguindo uma tendência mundial, sempre mais tem mandado sancionar criminalmente comportamentos que até há poucos anos mereciam, quando muito, multas administrativas.

Melhor esclarecendo: meros ilícitos administrativos de ontem foram, hoje, transformados pela lei em ilícitos penais, sujeitos, pois, aos regimes da jurisdição criminal.

Como ensina Achille Donato Giannini, há sensíveis diferenças entre as sanções penais e as administrativas:

Importantes são as diferenças no aspecto substancial e no aspecto formal entre as sanções penais e as administrativas (...). As primeiras são aplicadas pelo juiz penal (...); as outras pela autoridade administrativa, no exercício de uma função administrativa (...).¹

1. *Istituzioni di Diritto Tributario*, 4ª ed., Milão, Giuffrè Editore, 1984, p. 225 (traduzimos).

Todavia, apesar de as condutas lesivas ao Fisco merecerem o repúdio da sociedade, absolutamente não pode haver *abuso punitivo*. Este tanto pode verificar-se com a multiplicação das leis penais tributárias como com a apenação de qualquer conduta do contribuinte que, ainda que remotamente, pareça se ajustar a um tipo criminal.

Também no Brasil tem havido, de uns tempos a esta parte, um endurecimento da legislação fiscal, que se manifesta especialmente na criação, *in abstracto*, de novos crimes contra a Fazenda Pública. A Lei 8.137/1990 vem ao encontro deste movimento que pretende colocar no âmbito do direito penal irregularidades contra o Fisco praticadas, de regra, por pessoas pertencentes a círculos sociais e econômicos mais elevados.

Dentro desta tendência de criminalização de condutas tributárias que, tradicionalmente, sempre foram consideradas meras infrações administrativas, foi editada, por um Governo que se caracterizava pela teatralidade, a Lei 8.137, de 27.12.1990, que, parafraseando Vico, poderíamos definir como sendo uma “monstra lego”, já que não descreveu corretamente as figuras típicas. Pelo contrário, ao invés de aperfeiçoar os tipos penais tributários, como seria desejável, operou, no dizer expressivo de Wagner Balera, uma “degradação dos tipos”.

Convém, pois, desde já termos em mente que antes de afirmarmos que um delito fiscal ocorreu precisamos fazer uma cuidadosa análise não só da lei repressiva como – e principalmente – da conduta do contribuinte que se pretende punir.

Afinal, a luta contra os ilícitos tributários não pode atropelar as pautas constitucionais, nem os mais caros princípios do direito penal, que são justamente os que dão *segurança jurídica* às pessoas.

Por isso, a compreensão de qualquer regra sancionatória – e, aqui, estamos nos referindo àquelas que formam o *direito penal tributário*² – passa necessariamente pela compreensão da totalidade da ordem jurídica. De modo mais específico: a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário.

Isto exige uma reflexão mais aprofundada.

2. PECULIARIDADES DOS CHAMADOS “CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA”

I – Os crimes contra a ordem tributária têm algumas peculiaridades que precisam ser consideradas.

Realmente, no mais das vezes eles dependem, para se caracterizar, do descumprimento de deveres tributários.

A lei penal que descreve delitos de fundo tributário não pode ser aplicada sem apoio no direito tributário, exatamente porque os tipos penais nela descritos são complementados pelas normas tributárias.

2. V., a respeito deste assunto, a ótima monografia *Direito Penal Tributário – Questões Relevantes*, de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (2ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2004).

Realmente, só é possível entender os delitos penais tributários (contrabando, descaminho, sonegação fiscal, apropriação indébita etc.) compreendendo corretamente os fenômenos que o direito tributário regula.

Não é por outro motivo que, nesse campo, o direito penal deve buscar subsídios no direito tributário. Vejamos.

II – Graças às lições clássicas de Gian Antonio Micheli, sabemos que o direito tributário é um “direito de superposição”. Noutras palavras: a lei tributária na maioria das vezes não incide diretamente sobre fatos, mas, sim, sobre *fatos já qualificados por outros ramos do Direito*. Exemplificando: quando a lei tributária alude à propriedade, é necessário buscar no direito civil a noção de propriedade; quando a lei tributária faz referência a comerciante, é necessário buscar no direito comercial a noção de comerciante; etc.

Todavia, no campo do chamado *direito penal tributário* dá-se o fenômeno inverso: é a lei penal que não incide diretamente sobre comportamentos ou sobre fatos, mas, sim, sobre *comportamentos ou fatos regulados previamente pela lei tributária*. É preciso conhecermos a qualificação e os efeitos jurídicos que a lei tributária dá a esses comportamentos ou fatos, para só depois verificarmos se eles se subso-mem à lei penal.

O direito penal tributário superpõe-se ao direito tributário para, de acordo com as situações que este último regula, dispensar especial proteção aos interesses fazendários.

Como aguisadamente nota Geraldo Ataliba,

diante da lei penal, a lei tributária é uma “lei de subposição” (e não “de superposição”, como ocorre diante da lei civil, da lei comercial, da lei bancária, da lei trabalhista etc.).³

E ainda o insuperável Mestre:

a lei penal não precisa nem circunscrever a materialidade do fato. Limita-se a remeter o intérprete às categorias e elaborações do direito tributário. Só a correta interpretação das situações tributárias permite ter como configurado o fato penalmente referido.⁴

É o direito tributário, com seus próprios critérios, que vai revelar se há, ou não, tributo a pagar, se expirou, ou não, o prazo de seu recolhimento, se há, ou não, o dever de preencher o formulário, de extrair a nota fiscal, de escriturar o livro fiscal, de emitir o documento – e assim por diante. Sem uma *resposta tributária* para estas questões não há falar em ilícito fiscal.

Por quê? Porque a lei penal, ao tipificar os crimes fazendários, estabelece como seu pressuposto o descumprimento de deveres jurídicos tributários. Sem a certeza de que tal pressuposto ocorreu não se pode apenar o contribuinte.

3. “Mesa de Debates” no VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *RD Tributário* 64/28 e ss., São Paulo, Malheiros Editores.

4. “Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal”, *Revista de Informação Legislativa* 32(125)/242.

III – Este raciocínio só não se aplica aos casos em que a lei penal tributária alude a uma *fraude* ou *falsidade* (falsificação de papel, de documento, de assinatura etc.). Aí, não há necessidade de utilização dos esquemas de raciocínio fiscais. Simplesmente uma perícia dirá, por exemplo, se a assinatura foi falsificada, se o documento não foi impresso de acordo com as exigências administrativas, se duas notas fiscais têm o mesmo número – e assim avante.

Mas isso é absolutamente excepcional nas leis penais tributárias. A regra é que façam referência a figuras, situações, contingências ou fatos do direito tributário.

IIIa – Assim, na maioria dos casos é preciso avaliar, sob a óptica do direito tributário, os *tipos penais tributários*. Estas colocações crescem de ponto na medida em que sabemos que a apuração dos crimes fiscais, por si só, já põe em risco o nome, o conceito, a dignidade e a honra de pessoas físicas e de pessoas jurídicas (ou de seus representantes).

Em suma: um ato ou fato praticado pelo contribuinte configurará ou não delito fiscal dependendo do que estipular o direito tributário.

IIIb – Não é por outra razão que neste campo não se podem desvincular as esferas penal e administrativa.

Com efeito, tal desvinculação pode levar a decisões conflitantes e absurdas (v.g., à condenação na esfera penal seguida de absolvição na esfera administrativo-tributária).

Em razão disso, foi editada lei⁵ estipulando, com todas as letras, que só depois de concluído o recurso administrativo é que poderá ser enviada ao Ministério Público a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27.12.1990.

Assim, o ajuizamento da ação penal depende, agora, da decisão definitiva do Fisco (entendendo que está presente o descumprimento do dever jurídico tributário), pois o processo administrativo passou a ser *pressuposto* dos crimes tributários.

IIIc – Neste sentido a decisão unânime do HC 96.02.20225-4-RJ, do TRF-2ª Região, de que foi Relator o Des. federal Castro Aguiar, de cuja ementa destacamos o seguinte trecho:

Denúncia oferecida antes do término do processo administrativo fiscal representa açonamento do Ministério Público. Assim como a Fazenda Nacional não pode ajuizar execução fiscal enquanto houver a pendência de recurso na esfera administrativa, porquanto somente após o julgamento de tais recursos o débito passa a ser inscrito em dívida ativa, também não pode o Ministério Público, antes disso, propor ação penal, até porque inexistente ainda ilícito fiscal. Se não há sequer ilícito tributário, muito menos se pode pensar na existência de ilícito penal.⁶

Logo, é imprescindível que se aguarde o desfecho dos recursos administrativo-tributários para só depois, se for o caso, encaminhar peças ao Ministério Público. Antes disso qualquer medida de caráter sancionatório será prematura, além de injusta e injurídica.

5. Lei 9.430, de 27.12.1996, art. 83.

6. DJU 12.12.1996, p. 26.467.

Uma vez dada esta visão panorâmica do assunto, vamos cuidar de algumas condutas que absolutamente não tipificam crimes contra a ordem tributária.

3. O ICMS E O DELITO CAPITULADO NO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990. PROBLEMAS CONEXOS

3.1 Generalidades

I – A respeito do ICMS há uma questão atual, que assim podemos resumir: *débito de ICMS declarado e não pago caracteriza o delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990?*

Melhor esclarecendo: alega-se, com frequência, que quem não paga o ICMS nos prazos legais pratica o crime de deixar de recolher tributo que já foi recebido do contribuinte, para repasse aos cofres públicos. Haveria nesta conduta o crime contra a ordem tributária capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990?

II – Para respondermos a esta pergunta relembramos que o comerciante,⁷ quando realiza a operação mercantil, pratica o *fato impositivo* do ICMS. Neste momento passa a ocupar o polo passivo da obrigação tributária correspondente, nascendo para ele o *dever jurídico* de recolher o tributo, na forma e nos prazos estabelecidos na lei.

O comerciante, porém, por uma peculiaridade do ICMS, quando vende a mercadoria, repassa a *carga econômica* do tributo – porque a lei a tanto o autoriza – ao adquirente do bem (que pode ser outro comerciante ou o próprio consumidor final). Se o adquirente for outro comerciante o fenômeno se repete, e assim sucessivamente, até que a mercadoria vai ter ao *consumidor final*. Este vê embutido no *preço* da mercadoria o montante de ICMS que incidiu sobre *todas* as operações mercantis realizadas com o bem móvel adquirido, desde sua produção até – após passar pelo fabricante, pelo atacadista, pelo varejista etc. – chegar às suas mãos. Exemplificando, para melhor esclarecer: se o consumidor final adquire uma mercadoria por R\$ 100,00, 18% desse preço (no caso, R\$ 18,00) equivalem à *carga econômica* do ICMS. Por quê? Porque a alíquota do ICMS é, de regra, como vimos, de 18% sobre o valor da operação mercantil realizada.

III – O comerciante, de sua feita, dependendo da legislação – em geral, uma vez por mês –, recolhe o ICMS devido por todas as operações mercantis por ele realizadas no período. E, ao fazê-lo, efetua os abatimentos que o *princípio da não cumulatividade* lhe permite realizar. Assim, *em termos contábeis*, se ele adquiriu a mercadoria por R\$ 90,00 e a revendeu por R\$ 100,00, pagará por esta operação mercantil apenas 18% de R\$ 10,00 – isto é, R\$ 1,80.

Isto posto, voltamos a indagar, agora de maneira mais específica: comete crime contra a ordem tributária o comerciante que, tendo repassado a carga econômica do ICMS, deixa de recolher o tributo no prazo legal? Já adiantamos que, a nosso sentir, *não*.⁸

Vamos por etapas.

7. Para simplificarmos o assunto, aludiremos, neste item, apenas ao ICMS devido pelo comerciante em decorrência da operação mercantil realizada. Entretanto, nosso raciocínio, *mutatis mutandis*, vale igualmente para o ICMS devido pelo industrial e pelo produtor, bem assim quando este imposto incide sobre prestações de serviços (de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicações), sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e, ainda, sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

8. V. Rodapé 7.

3.2 Desenvolvimento da ideia

I – Indo ao ponto que ora mais nos interessa, estipula o art. 1º da Lei 8.137/1990:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou devesse ser falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

De seu turno, estabelece o art. 2º desse mesmo diploma normativo:

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; (...): Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

II – Portanto, deixar dolosamente de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro tipifica *crime contra a ordem tributária*. Numa linguagem mais técnica, podemos dizer que o *núcleo do tipo* em foco é deixar de recolher, com *animus lucrandi*, aos cofres públicos, no tempo e no lugar devidos, o montante de tributo cobrado ou descontado de terceiro. Trata-se de *crime omissivo próprio*, já que se consuma com o simples não recolhimento do valor do tributo nas condições aqui apontadas.

Estamos percebendo que a legislação tributária ampliou o *tipo penal* da apropriação indébita (descrito no art. 168 do CP), que, agora, pode ser cometida também por quem deixa dolosamente de recolher aos cofres públicos, *tendo o dever jurídico de fazê-lo*, tributo cobrado ou descontado de terceiro.

3.2.1 O art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 e o crime de apropriação indébita

I – Como já acenamos, o não recolhimento, na época própria, de tributo cobrado ou descontado de terceiro foi *equiparado* por nosso ordenamento jurídico ao crime de apropriação indébita (art. 168 do CP).⁹

9. Conforme Paulo José da Costa, que, comentando o art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, enfatiza: “Em verdade, o dispositivo contempla um autêntico caso de apropriação indébita” (*Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, São Paulo, Saraiva, 1995, p. 126).

A apropriação indébita, na lição dos mais celebrados penalistas (Nelson Hungria, Magalhães Noronha, Heleno Cláudio Fragoso etc.), tem como antecedente lógico a posse ou detenção *justa*, vale dizer, sem clandestinidade, violência ou erro. O crime ocorre quando se dá a inversão da posse, caracterizada pelo ato de disposição da coisa ou pela negativa em restituí-la.

No delito capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 a conduta típica consuma-se quando o agente, tendo descontado o tributo de terceiro, deixa de recolhê-lo, a tempo e hora, ao Erário, tomando para si os valores que detém.

II – Estamos a notar, assim, que nosso Direito *equiparou*, por intermédio do mecanismo da *ficção*,¹⁰ as duas condutas delituosas, dando-lhes o mesmo tratamento jurídico. Portanto, o não recolhimento, nas condições apontadas, do tributo descontado ou cobrado de terceiro foi, por meio de uma ficção jurídica, equiparado à apropriação indébita.

Aliás, se as duas condutas típicas fossem idênticas não haveria necessidade da equiparação. É logicamente desnecessário equiparar realidades iguais. Só se equiparam realidades diferentes.

Segue-se, pois, que tudo o que se refere ou aproveita ao crime de apropriação indébita alcança igualmente o delito *sub examine*.

Portanto, para que o crime se consuma é mister que o agente aja com a vontade livre e consciente de tomar para si os valores que detém (*animus rem sibi habendi*). Mas há necessidade, igualmente, do *dolo específico*, a exigir que o agente tenha o objetivo de obter proveito com tal apropriação. O delito só se consuma quando o agente quer tomar para si, vale dizer, para seu proveito, os valores que detém.

Tal a lição clássica de Magalhães Noronha:

Do artigo em exame [art. 168 do CP] subentende-se o dolo específico pelo verbo *apropriar-se*, que significa tornar próprio, tornar-se dono de uma coisa, quer em proveito pessoal, quer no de terceiro. A lei quis primar pela síntese e neste particular não iria, por certo, alongar-se, uma vez existente a tradição estabelecida pelo estatuto anterior, que também não se referia expressamente ao dolo específico, observando a respeito João Vieira: “O nosso Código aqui só não inclui o elemento do proveito, devendo-se subentender, conforme o art. 330, que a apropriação seja *para si ou para outrem*”. Subentende-se, pois, o dolo específico, que consiste em o agente praticar o fato com o *fim*, o *escopo de lograr proveito*. É o *animus lucrandi*, ou *animus lucri faciendi causa*. (...).

10. Na ficção a lei considera verdadeiro um fato que é provável ou seguramente falso. Segundo a lição clássica de Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, pp. 462-464), a verdade jurídica imposta pela lei, quando se fulcra numa falsidade (provável ou certa), é ficção legal. A ficção, ao ingressar no mundo do Direito, por intermédio da norma jurídica, transforma-se numa verdade. Verdade jurídica, bem entendido, mas que vale, nos quadrantes do Direito, tanto quanto a verdade real. De idêntico teor o entendimento de José Luis Pérez de Ayala (*Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Tributario, 1970), para quem as ficções existem sempre que a norma trata algo real como distinto, sendo igual; como igual, sendo diferente; como inexistente, tendo sucedido; como acontecido, sendo inexistente; *ainda que com a consciência de que “naturalmente” não é assim*.

Mas a existência do dolo específico, do fim de procurar proveito ilícito, é indispensável, pois sem ele a apropriação indébita pode confundir-se com outros crimes, ou mesmo não haver delito.¹¹

Como se vê, para que não sejam cometidas injuridicidades, deve-se esmiuçar a intenção do agente de se apropriar dos valores tributários de que é guardião. Para que o delito ocorra é necessário que o agente se comporte como se fosse senhor (*dominus*) dos valores tributários por ele retidos.

Atentemos, ainda a respeito, para estas palavras de Nelson Hungria:

O reconhecimento da apropriação é uma *quaestio facti* a ser resolvida, de caso em caso, pelo juiz, que, entretanto, não deve tomar a nuvem por Juno. Por vezes, denuncia-se ela *re ipsa* (exemplo: a venda da coisa infungível recebida em depósito ou locação); mas, outras vezes, faz-se necessária uma detida apreciação das comprovadas circunstâncias. É de mister que fique averiguado, de modo convincente, o *propósito de não restituir* ou a *consciência de não mais poder restituir*.¹²

Em suma: inexistindo apropriação, ou se ela se der com ausência de dolo específico, não há o crime definido no art. 2º II, da Lei 8.137/1990.

3.3 Síntese necessária

Os crimes contra a ordem tributária, para que se verifiquem, demandam não apenas a falta de recolhimento, no prazo, do tributo devido, mas, também, a existência de *dolo específico*.

Misabel Derzi abona nossas palavras:

(...) os delitos de fundo tributário exigem, para sua configuração, a prática dolosa de ações ou omissões descritas na lei penal, específicas, e não somente o não recolhimento dos tributos devidos.¹³

É o que se dá, segundo pensamos, quando temos diante de nós o tipo “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” (art. 2º, II, da Lei 8.137/1990).

Só poderemos dizer que houve o crime contra a ordem tributária depois de analisarmos, cuidadosa e cientificamente, se o pretenso infrator realmente teve a conduta omissiva e, mais do que isto, se de fato agiu com *dolo específico*.

Definitivamente, o simples retardamento no ato de recolher o tributo (mora) não caracteriza o delito. Também não o caracteriza (agora, por absoluta falta de tipicidade) a circunstância de a pessoa não o haver arrecadado de terceiros.¹⁴

11. *Direito Penal*, 5ª ed., 2º vol., São Paulo, Saraiva, 1969, p. 331 (esclarecemos nos colchetes – os grifos estão no original).

12. *Comentários ao Código Penal*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1967, p. 136 (os grifos estão no original).

13. “Da unidade do injusto no direito penal tributário”, *RD Tributário* 63/221, São Paulo, Malheiros Editores.

14. A nosso ver, não se consuma o crime capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 quando os empregadores, em razão de suas dificuldades financeiras, se limitam a juntar, “a duras penas”, o valor líquido dos salários

3.4 Atipicidade da conduta do contribuinte

I – Em face do exposto, temos para nós que o comerciante que deixa de recolher, no momento juridicamente adequado, o ICMS devido não comete o crime contra a ordem tributária capitulado no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990. Noutras palavras: ele não está deixando de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro. Está apenas numa situação de inadimplência.¹⁵ Vejamos.

Ia – Só para nos situarmos no assunto, o sujeito passivo de qualquer tributo (e, portanto, também do ICMS) é sempre a pessoa posta pela lei na contingência de figurar no polo negativo da obrigação tributária, desde que ocorrido o *fato imponible* (o fato gerador *in concreto* do tributo). Normalmente a carga econômica do tributo é suportada pelo próprio realizador do *fato imponible*. Algumas vezes, no entanto, a legislação permite que a carga econômica do tributo seja suportada por terceira pessoa, de algum modo relacionada com o realizador do fato imponible. Esta terceira pessoa quase sempre é o *consumidor final*.

Ib – A Economia considera “indiretos” os tributos em que o ônus financeiro é suportado não pelo próprio contribuinte, mas por terceiros (em contraposição aos “tributos diretos”, em que tal ônus é suportado pelo realizador do *fato imponible*). Para o Direito, entretanto, a cogitação é irrelevante: sujeito passivo do tributo é sempre quem, tendo realizado o *fato imponible*, figura no polo passivo da obrigação tributária correspondente e, por isso, deve providenciar seu adimplemento.

II – Diante do exposto, indagamos: o sujeito passivo do ICMS é consumidor final da mercadoria? *Não*. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, o industrial ou o produtor que pratica a operação mercantil. É ele que figura no polo negativo da obrigação tributária correspondente.

dos empregados, ou seja, deixam de lhes descontar as contribuições previdenciárias e o imposto sobre a renda na fonte, justamente para que não recebam quantia menor à que fazem jus.

Deveras, nessa situação, o *estado de necessidade* obriga os empregadores a eleger o *valor maior*, e, por isso, invariavelmente, preferem pagar na íntegra os salários dos empregados. Do contrário as próprias empresas teriam que encerrar suas atividades, porque, como é de compreensão intuitiva, os empregados nunca concordariam em continuar trabalhando sem receber *in totum* seus salários.

Em outras palavras: seria irrazoável exigir que os empregadores, embora estando em situação economicamente desfavorável, primeiro descontassem o IRRF e a contribuição previdenciária dos salários dos empregados para só depois pagá-los e, ainda assim, em parte.

Aliás, que os salários dos empregados têm preferência sobre os tributos é ideia que o próprio Código Tributário Nacional consagrou. De fato, o art. 186 deste diploma normativo estatui que o crédito tributário prefere a qualquer outro, “ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho”. Portanto, perante nosso ordenamento jurídico, os créditos trabalhistas preferem aos tributários.

Daí podermos reconhecer a inexistência de outra conduta aos empregadores que comprovarem que, à falta de alternativas, pagaram salários utilizando, para isso, também os valores que deviam ter endereçado à Receita Federal do Brasil, a título de IRRF e de contribuições previdenciárias dos empregados, mas que deles não foram descontados.

Ausente, na hipótese, a culpabilidade, pressuposto da pena. Enfim, não caracteriza o crime de apropriação indébita fiscal – por absoluta falta de tipicidade – a circunstância de o empregador, em razão de comprovadas dificuldades financeiras, não haver chegado a descontar a contribuição previdenciária e o IRRF de seus empregados para, com essa conduta omissiva, poder efetuar o pagamento integral dos salários a eles devidos.

15. V., *infra*, subitem 3.6.

O consumidor final da mercadoria é apenas o *destinatário* da carga econômica do ICMS. É ele que suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, que integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a Economia rotula de *contribuinte de fato*, que não tem nada a ver com o *contribuinte de direito*, isto é, com a pessoa que figura no polo negativo da obrigação tributária.

Melhor dizendo: a legislação do ICMS apenas permite que o contribuinte repasse a carga econômica do tributo ao consumidor final. Mas este não é o contribuinte de direito.

Como o ICMS integra o preço da mercadoria, o consumidor final – voltamos a repetir – é mero contribuinte de fato. Quem realmente tem o dever de recolher o *quantum debeatur* é o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil (contribuinte de direito).

III – O que estamos procurando significar é que, na verdade, o consumidor final não está recolhendo o ICMS. Apenas, ele vê embutido no preço final da mercadoria o imposto devido. Devido, insistimos, pelo comerciante.

O adquirente da mercadoria não figura no polo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não, que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante que praticou a operação mercantil. Ainda que deixe de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirá do dever de pagar o ICMS (justamente porque ele é o contribuinte *de iure*).

IV – Frisamos que no caso do ICMS o repasse da carga econômica do tributo é feito às abertas e publicadas. Melhor dizendo: tudo é devidamente escriturado. Assim as coisas se processam exatamente para viabilizar o cumprimento do *princípio da não cumulatividade*, isto é, para que, com acentuado grau de certeza, se possa compensar “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” (art. 155, § 2º, I, da CF).

V – Isso, porém, está longe de significar que apenas no ICMS ocorre o repasse da carga econômica do tributo. Pelo contrário, quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa insere no preço de suas mercadorias os tributos que é obrigada a pagar (inclusive as *contribuições previdenciárias*). Tudo acaba compondo o *custo final* das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras, se a empresa deixasse de fazer tal repasse em breve estaria operando com prejuízo e, nessa medida, caminhando a passos largos para a bancarrota. O repasse, nesses casos, também existe; apenas não é contabilizado.

Fixada esta premissa de que o sujeito passivo do ICMS não é o consumidor final, mas o comerciante que praticou a operação mercantil, fica fácil, segundo supomos, sustentar a inexistência na questão proposta de qualquer crime contra a ordem tributária. Muito menos do crime de apropriação indébita fiscal.

VI – Deveras, a apropriação indébita no campo tributário pressupõe o prévio desconto ou cobrança do tributo devido de terceiros com a intenção consciente (dolo) de não o recolher aos cofres públicos.

Não havendo, na hipótese aqui cogitada, prévio desconto do ICMS, não há qualquer ilícito penal a considerar. O comerciante, no caso, não se transforma de possui-