

# A Apropriação Indébita de ICMS

**ANDREAS EISELE**

2025



EDITORA  
*Jus*PODIVM

[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

## A estrutura elementar do ICMS

O ICMS é o principal tributo estadual. Isto porque seu produto compõe a maior parcela da receita dos Estados. Além disso, ele incide sobre uma base ampla, que abrange praticamente todo o comércio de bens e alguns serviços essenciais ao funcionamento da produção e do comércio. Portanto, é um tributo muito presente na atividade comercial e no cotidiano das pessoas, e fundamental para o financiamento de todos os Estados da Federação.

Este tributo foi instituído pelo art. 155, II, da CF, que outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços, o qual deverá incidir sobre as: *“operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*.

O ICMS é regulamentado pela LC nº 87, de 13 de setembro de 1996 (autodenominada: “Lei Kandir”). O art. 2º desta lei define a hipótese de incidência do imposto (fato gerador formal) e o art. 4º define o contribuinte. O art. 5º estabelece a possibilidade de atribuição da sujeição passiva ao responsável tributário e o art. 6º prevê a possibilidade de a responsabilidade tributária ser estabelecida na forma de substituição tributária. O art. 13 define a base de cálculo do imposto.

O fato impositivo do tributo, ou fato gerador material, é basicamente:

- a)** a saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- b)** a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- c)** a prestação de serviços de comunicação, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação;
- d)** a entrada de bem importado do exterior;
- e)** a prestação de serviço no exterior;
- f)** a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados;
- g)** a entrada, no território do Estado destinatário, de energia elétrica, em situações específicas; e
- h)** o consumo de energia elétrica.

## **A criminalização do não recolhimento do ICMS**

O ICMS é classificado como um tributo indireto porque é um tributo cujo custo financeiro é formalmente transferido para outra pessoa. Ou seja, os reflexos econômicos do tributo sobre o preço são formalmente repassados a alguém que não é o sujeito passivo do tributo.

Esta transferência formal tem natureza contábil e se configura pelo destaque do valor do tributo na nota fiscal, o que indica que aquela parcela do preço que corresponde ao tributo foi cobrada do adquirente devido a um motivo específico e com uma finalidade determinada.

A cobrança decorre da incidência do tributo sobre a operação e o valor destacado corresponde ao montante a ser pago ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Este sistema contábil tem uma consequência prática e gera um efeito cultural.

## **A equiparação legal do não recolhimento de contribuições previdenciárias com a apropriação indébita**

Apesar de o tipo não conter nenhum elemento subjetivo específico em sua estrutura, se instaurou uma polêmica relativa à necessidade de o sujeito que não recolhe o tributo indireto ou devido na qualidade de agente de retenção praticar esta conduta com a finalidade de se apropriar do valor não recolhido ou não, para a configuração da tipicidade da conduta.

Esta discussão decorre da percepção cultural de que o sujeito que não recolhe valores descontados ou cobrados de terceiro, cuja cobrança ou desconto foi formalmente fundamentada na incidência do tributo, e cujo valor cobrado ou descontado deve ser recolhido ao sujeito ativo da obrigação tributária, estaria se apropriando desses valores. Isto porque

## Crime formal X crime material

Na doutrina e na jurisprudência se instaurou um debate sobre a adequada classificação jurídica do delito de evasão tributária não fraudulenta, consistente no não recolhimento de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção.

A questão polêmica foi a definição do aspecto específico em decorrência do qual o fato típico estaria consumado.

Uma proposição considera que a consumação se instaura devido à prática da conduta omissiva consistente em: “deixar de recolher”, no caso do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, ou em: “deixar de repassar”, no caso do art. 168-A do CP. Conforme esta concepção, o crime deve ser classificado na modalidade formal porque a consumação prescinde da ocorrência de qualquer resultado. A consumação decorre imediatamente da prática da conduta.

Outra proposição considera que a consumação do fato típico somente ocorre com a configuração da evasão

## Prisão civil por dívida X sanção penal

O art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 tipifica uma forma de evasão simples. Ou seja, para a configuração da tipicidade do fato basta a inadimplência da obrigação tributária. Não é necessário que o sujeito realize nenhum comportamento configurador de fraude. Na verdade, caso a evasão decorra de alguma fraude, o delito será tipificado em outro dispositivo legal: o art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90, que define a sonegação fiscal. Para a configuração do delito de não recolhimento de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção basta o mero não pagamento da prestação objeto da obrigação tributária. A evasão não resulta da prática de nenhuma fraude.

Diante desta situação, alguns autores consideraram que o tipo não seria constitucional, porque configuraria uma espécie de “prisão por dívida”.