

A Apropriação Indébita de ICMS

ANDREAS EISELE

2ª edição
Revista e atualizada

2026

 **EDITORA**
*Jus***PODIVM**
www.editorajuspodivm.com.br

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.

Essa 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.

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

No aspecto prático, a transferência ou repercussão financeira do valor do tributo é o motivo pelo qual o adquirente pode se creditar do valor pago a título de ICMS nas operações de compra. De fato, como ele já pagou uma parcela do preço a título de ICMS quando adquiriu insumos para sua atividade, quando ele for pagar o ICMS devido sobre suas operações de venda ou prestações de serviço poderá descontar os valores já pagos anteriormente e com a mesma natureza jurídica, dos valores que ele terá que entregar ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Essa relação gera um efeito cultural, consistente na percepção social de que quem suporta o custo do tributo, ao final, é o comprador ou tomador do serviço. Ou seja, quem paga o valor correspondente ao tributo, de fato, é quem paga o preço no qual o tributo está incluído.

Esse sistema de transferência contábil da repercussão financeira do ICMS para o adquirente da mercadoria ou tomador do serviço resulta em uma neutralidade formal do custo do tributo porque, ao final, quem suporta os impactos econômicos de sua incidência não é o sujeito passivo da obrigação tributária, mas sim quem paga o preço da operação.

Por esse motivo, no âmbito do sentido comum se emprega a expressão “contribuinte de fato” para denominar o sujeito que paga o preço da operação. Nesse contexto, o sujeito passivo da obrigação tributária seria o “contribuinte de direito” do imposto.

Porém, essa nomenclatura não tem base técnica porque, na verdade, o único contribuinte do imposto é o definido pela legislação tributária (o chamado “contribuinte de direito”). O adquirente da mercadoria ou serviço não integra a relação jurídica tributária. Isso porque entre o adquirente da

mercadoria ou tomador do serviço e o sujeito ativo da obrigação tributária não se estabelece nenhuma relação jurídica. A relação jurídica tributária se estabelece exclusivamente entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação tributária. Ou seja, entre o vendedor da mercadoria ou prestador do serviço e o Fisco. A relação jurídica estabelecida entre o adquirente da mercadoria ou serviço e o vendedor ou prestador do serviço tem natureza e conteúdo de Direito Privado (Comercial) e não de Direito Tributário.

Consequentemente, na expressão “contribuinte de fato”, o sujeito não é um contribuinte. Portanto, a expressão não tem conteúdo técnico.

Porém, embora essa denominação não seja tecnicamente adequada, é comumente empregada de modo informal para aludir ao sujeito que paga o preço da operação devido ao sentido social do fato.

Devido a essa peculiaridade dos tributos indiretos, na percepção social comum se formou a ideia de que o vendedor que cobrasse o valor correspondente ao ICMS no preço da operação e não o recolhesse em favor do sujeito ativo da obrigação tributária estaria se apropriando indevidamente de um valor que foi cobrado em nome de outra pessoa (o Fisco) mas não foi entregue a ela.

Essa percepção cultural foi um fundamento político pelo qual a legislação penal passou a equiparar o não recolhimento de um tributo indireto similar ao ICMS (no caso, o IPI) ao crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal.

A primeira legislação brasileira que tratou especificamente do não recolhimento de tributos indiretos no âmbito penal, equiparando a evasão tributária simples (inadimplência não

fraudulenta) à apropriação indébita, provavelmente tenha sido o Decreto-lei nº 326 de 08 de maio de 1967.³ O art. 2º, *caput*, dispunha que:

A utilização do produto da cobrança do impôsto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma [...].

Porém, essa regulamentação não tratava do não recolhimento dos tributos indiretos em geral. Apenas regulamentava o não recolhimento do IPI, que é uma espécie de tributo indireto. Portanto, não abrangia o ICM, que foi um imposto criado pelo art. 12 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965

-
- 3 Esse foi o primeiro texto legislativo que tratou especificamente do não recolhimento de tributos indiretos. O não recolhimento de tributos devidos por agentes de retenção já havia sido anteriormente tipificado pelo art. 5º do Decreto-lei nº 65 de 14 de dezembro de 1937, nos seguintes termos: “O empregador que reter as contribuições recolhidas de seus empregados e não as recolher na época própria, incorrerá nas penas do art. 331, nº 2, da Consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste decreto-lei”.

Ademais, mesmo antes do Decreto-lei nº 326/1967, a Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964 já havia classificado o não recolhimento do valor do Imposto de Consumo (antigo IPI) como uma modalidade de apropriação indébita. Porém, o fato tipificado não correspondia simplesmente ao não pagamento do imposto devido (evasão simples). A hipótese típica se configurava como um não pagamento do imposto devido à prática de uma fraude, consistente no aproveitamento de créditos indevidos, o que corresponde a uma sonegação fiscal. O texto tinha a seguinte redação: “Art. 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro do prazo de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais: [...] b) do valor do Impôsto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 21 e 21-A do Regulamento do Impôsto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia”.

e substituído pelo ICMS a partir da Constituição Federal de 1988.

Essa forma específica de regulamentação, que indicava a espécie de tributo cujo não recolhimento configura crime, foi alterada pela Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990, que em seu art. 2º, II, definiu de modo geral que constitui crime contra a ordem tributária:

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.

Esse tipo tratou de forma ampla o não recolhimento de todos os tributos indiretos, que são aqueles cujo valor do tributo é “cobrado” de terceiro “na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

Portanto, a Lei nº 8.137/90 foi o primeiro diploma legal que tipificou penalmente o não recolhimento de ICMS como crime.

Além disso, a Lei nº 8.137/90 estabeleceu a tipicidade do fato de forma autônoma. Ou seja, o tipo penal não equiparou o fato (não recolhimento do tributo indireto cobrado de terceiro) ao crime de apropriação indébita (previsto no art. 168 do CP).

Portanto, o não recolhimento de tributos indiretos passou a ser tipificado de forma ampla porque o dispositivo legal abrange todas as espécies delitivas classificáveis nesta modalidade (inclusive o ICMS), e também de forma autônoma, pois o texto legal não contém nenhuma referência a qualquer outra espécie delitiva (como seria o caso da apropriação indébita).

O conteúdo desse tipo será analisado mais detalhadamente no próximo tópico.

2.1. CONTEÚDO GERAL DO ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/90

“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.”

O art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 descreve a evasão tributária não fraudulenta (inadimplência simples) de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção. A hipótese típica definida em lei consiste no não recolhimento dos valores correspondentes a esses tributos. Portanto, objetivamente o fato típico consiste na mera inadimplência da prestação da obrigação tributária (EISELE, 2001, p. 88-90). Em outras palavras, a conduta típica consiste essencialmente no não pagamento do tributo.⁴

Porém, não se trata de uma inadimplência qualquer. O descumprimento da prestação da obrigação tributária tipificado nesse dispositivo legal não corresponde de forma geral a qualquer evasão tributária simples. Trata-se de uma situação específica e objetivamente delimitada em decorrência de características especiais da situação.

O aspecto objetivo que delimita a hipótese típica decorre da definição do objeto sobre o qual recai a conduta. O tipo somente define a evasão de tributos indiretos ou devidos

4 Há autores que consideram que o fato típico corresponderia a uma forma de fraude para obter a evasão tributária (BITENCOURT; MONTEIRO, 2023, p. 273-274). Porém, o tipo não contém a elementar fraude.

por agentes de retenção. Portanto, não se trata da inadimplência de qualquer tributo.

Os tributos indiretos são aqueles cujo valor correspondente é formalmente “cobrado” de terceiro devido ao destaque contábil especificado na nota fiscal. Dessa forma, o custo do tributo indireto é contabilmente repassado a quem paga o preço da operação. Portanto, no tributo indireto ocorre a repercussão financeira formal do valor do tributo para outra pessoa. No caso do ICMS, essa pessoa é o adquirente que paga o preço da mercadoria ou serviço.

Os tributos devidos por agentes de retenção são “descontados” pelo responsável tributário de pagamentos realizados aos contribuintes. Nesse caso, ao realizar o pagamento o responsável tributário subtrai o valor correspondente ao tributo do valor total a ser pago, e retém consigo esse montante para posterior repasse ao sujeito ativo da obrigação tributária.

O não pagamento (inadimplência) dessas duas espécies de tributos corresponde à hipótese típica definida no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Portanto, não se trata do mero não pagamento de qualquer tributo. Trata-se do não pagamento de algumas espécies de tributo e a justificativa da criminalização de sua inadimplência é sua peculiar estrutura de repercussão financeira formalmente transferida a terceiro. O objeto sobre o qual recai a conduta deve ser um tributo indireto ou devido por agente de retenção. Nos tributos indiretos o sujeito deixa de recolher o valor “cobrado” de terceiro e nos tributos devidos por agente de retenção o sujeito deixa de recolher o valor do tributo “descontado” de terceiro.

O não pagamento de um tributo que não seja classificável em nenhuma dessas duas espécies não corresponde à

hipótese típica. Portanto, o tipo abrange, por exemplo, o não pagamento do ICMS, do IPI e do IR retido pela fonte pagadora na qualidade de responsável tributário. Porém, não abrange o não pagamento do IPTU, do ITCMD e nem do IRPF cujo recolhimento cabe ao próprio contribuinte.

2.1.1. A restrição do âmbito do tipo devido à regulamentação específica das contribuições sociais

Apesar de o tipo abranger de forma geral os tributos e as contribuições sociais, o não recolhimento das contribuições sociais previdenciárias foi posteriormente tipificado de forma especial no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 e esta regulamentação foi ainda substituída pelo conteúdo do art. 168-A do CP, definido pela Lei nº 9.983 de 17 de julho de 2000.

O art. 95, “d”, da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991 estabelecia que constitui crime: *“deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público”*.

A Lei nº 9.983 de 17 de julho de 2000 incluiu o art. 168-A no Código Penal, cujo conteúdo é o seguinte: *“deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional”*.

A leitura dos dois tipos que substituíram o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 evidencia que todos descreveram exatamente o mesmo fato, embora mediante o emprego outras palavras. Ou seja, houve uma nova descrição da mesma hipótese típica.⁵ Como não foi alterado o conteúdo do tipo, mas somente

5 Ao comentar o conteúdo dos dispositivos do caput do art. 168-A do CP e de seu inciso I, nos manifestamos no sentido da identidade essencial entre

sua forma, o fato não deixou de ser classificado como crime, apesar da sucessão de regulamentações. Portanto, não ocorreu a situação definida no art. 2º do CP e denominada: “*abolitio criminis*”.

Isso porque esse dispositivo estabelece que “*ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime*”. Como as leis posteriores continuaram considerando o mesmo fato como crime, apesar da alteração formal de sua classificação típica, não ocorreu a extinção da punibilidade dos fatos ocorridos durante a vigência das leis anteriores, nos termos regulamentados pelo art. 107, III, do CP.

Apesar da mudança na classificação típica do fato no âmbito formal, os tipos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e do art. 168-A do CP têm materialmente o mesmo conteúdo. Por esse motivo, é possível a sua análise conjunta. Isso porque em todos os casos os elementos do tipo e a classificação teórica do fato são realizados com base em critérios comuns. Portanto, as proposições e argumentos apresentados em relação qualquer um desses tipos também são aplicáveis em relação aos outros.

as hipóteses descritas (EISELE, 2001, p. 125-126; 2002, 215-216). DECOMAIN (2010, p. 410-411/414), porém, estabelece uma diferenciação, conforme a qual o conteúdo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 corresponderia somente ao conteúdo do inciso I do art. 168-A do CP, enquanto o conteúdo do caput do art. 168-A do CP consistiria em um fato típico distinto. Como esta discussão não é relevante para o objeto do presente trabalho, ao tratar do delito em análise será indicado somente o art. 168-A do CP de modo geral, sem a especificação do caput ou do inciso I.

2.2. ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO

Deixar de recolher consiste em não pagar. É a conduta omissiva de não entregar o dinheiro devido ao Estado. Trata-se da inadimplência da dívida devido à não entrega da prestação da obrigação.

O prazo legal é o termo final (data) definido na legislação tributária para o pagamento do tributo.

Como os prazos para o recolhimento dos tributos são definidos pela legislação tributária, esse tipo é uma lei penal em branco, pois esse elemento do tipo é definido em outro dispositivo legal.

Com o término do prazo sem o cumprimento da obrigação, o fato típico está objetivamente configurado. Portanto o crime é instantâneo.

A conduta omissiva implementa a evasão e a evasão ocorre com o não pagamento do tributo no prazo legalmente definido para o cumprimento da prestação da obrigação.

Portanto, eventual composição posterior para a reparação do dano não altera o momento consumativo do fato típico. Isso porque a concessão de prazo para a reparação do dano em moratória (inclusive na forma de parcelamento) não modifica o elemento objetivo definido na hipótese típica, consistente na inadimplência ocorrida no prazo legal estabelecido para o recolhimento do tributo.

Da mesma forma, eventual prazo para pagamento concedido no contexto de um procedimento de fiscalização, ou mesmo após eventual notificação de lançamento da exigibilidade do crédito tributário, também não afeta o momento da consumação do fato típico, pois o pagamento realizado nesse contexto também corresponde à reparação do dano.

Esses prazos posteriormente concedidos para o recolhimento do tributo são definidos no contexto de procedimentos administrativos instaurados devido à identificação da evasão anterior. Por isso, em todos os casos o valor do tributo é atualizado (correção monetária), o que evidencia a mora, e ainda são cobrados juros para a compensação do atraso.

Ademais, ao valor do tributo ainda é acrescido o valor de uma multa, que é a sanção incidente em decorrência da ocorrência de um fato ilícito. Esse fato ilícito é a evasão tributária ocorrida na data do vencimento da obrigação tributária não satisfeita.

Portanto, os prazos posteriores visam a reparação da situação irregular e se referem a uma situação fática distinta da descrita no tipo. O tipo descreve a causa da instauração da situação irregular, que é a evasão, e não sua posterior reparação mediante a regularização da situação tributária pelo pagamento fora do prazo original previsto em lei.

O valor é a quantidade de dinheiro que consiste na expressão monetária do tributo. O tipo alude de forma genérica ao “valor” de tributo. Portanto, o objeto pode consistir no total devido ou em somente uma parte. Dessa forma, o fato típico se implementa tanto no não pagamento do total devido como também na inadimplência parcial, pois no pagamento parcial o sujeito deixa de recolher o “valor” restante.

O tributo é uma categoria jurídica quem tem conceito legal. Portanto, nesse aspecto o tipo é uma lei penal em branco e o conteúdo desse elemento normativo do tipo é complementado pelo art. 3º, do CTN.

O tipo alude de forma geral à categoria jurídica “tributo”. Porém, a estrutura da hipótese típica restringe a possibilidade de configuração do fato a determinadas modalidades

de tributo, porque o valor correspondente deve ser previamente descontado ou cobrado de terceiro na qualidade de sujeito passivo da obrigação, e isso somente ocorre em relação a duas modalidades: os tributos indiretos e os devidos por agentes de retenção.

O desconto é o procedimento contábil realizado pelo agente de retenção. Esse desconto é realizado porque nesses casos o responsável tributário entrega (paga) um valor ao contribuinte.

Ao realizar esse pagamento, o responsável tributário tem o dever de reter a parcela do valor correspondente ao tributo para posterior recolhimento aos cofres públicos. Para isso ele abate uma parcela da quantia paga ao contribuinte por ocasião do pagamento de uma remuneração que configure fato impositivo tributário.

Posteriormente, o responsável tributário deve entregar ao sujeito ativo da obrigação tributária o valor equivalente ao referido desconto. Esse valor é o objeto da prestação (tributo) devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, que é o responsável tributário.

Essa operação deve ser realizada, por exemplo, para o recolhimento do IRRF. No caso, o empregador (responsável tributário) abate o valor correspondente ao imposto da remuneração paga ao empregado (contribuinte) e apenas lhe entrega o saldo líquido. Posteriormente, recolhe o valor descontado para a União (sujeito ativo da obrigação tributária).

Essa operação é estruturalmente similar à realizada para o recolhimento das contribuições sociais do empregado devidas à previdência social. O empregador (responsável tributário) abate o valor

correspondente à contribuição, da remuneração paga ao empregado (contribuinte), e somente lhe paga o valor líquido. Depois ele recolhe o valor descontado em favor da Previdência Social (sujeito ativo da obrigação tributária).

Cobrar é o ato de exigir do devedor o cumprimento da prestação objeto da obrigação. O que o vendedor ou o prestador do serviço cobra é o preço.

Apesar de o preço ser formado de modo complexo, pela síntese de fatores múltiplos e variáveis, os tributos indiretos compõem o preço de uma forma específica e diferenciada. Isso porque eles são calculados de modo individualizado e destacado em cada operação, e ainda são formalmente especificados na documentação que registra essa operação.

Por exemplo, a nota fiscal que registra os dados de uma venda consigna o valor do ICMS incidente sobre a operação de forma expressa, específica e diferenciada. Nesse documento é consignado o preço final da mercadoria e também o valor correspondente ao ICMS. Por esse motivo, ao cobrar o preço da mercadoria o vendedor também cobra o valor correspondente ao ICMS porque esse valor integra o preço.

O objeto da cobrança é o valor correspondente ao tributo que integra o preço e não o “tributo” em si. Isso porque somente o sujeito ativo da obrigação tributária pode cobrar tributo. A relação jurídica estabelecida entre o vendedor da mercadoria ou prestador do serviço e o seu cliente não tem natureza de Direito Tributário. Trata-se de uma relação comercial de Direito Privado. Portanto, o que é cobrado é o preço e não o tributo. Porém, como o valor correspondente ao tributo integra esse preço de forma específica e destacada, o

contribuinte cobra do terceiro o “valor” respectivo, indicado no tipo mediante a expressão “valor de tributo”.

Ou seja, o vendedor da mercadoria ou prestador do serviço não cobra ICMS do comprador ou tomador do serviço. Isso porque o comerciante não é sujeito ativo de uma obrigação tributária e o consumidor não é sujeito passivo de uma obrigação tributária. Aliás, entre ambos sequer se estabelece qualquer obrigação tributária (CARRAZZA, 1994, p. 4-7; 2011, p. 695-696). O que é cobrado é o preço total da operação, no qual está inserida uma parcela que consiste no “valor” correspondente ao ICMS.⁶

A cobrança é meramente contábil (formal) e não se confunde com o efetivo recebimento do objeto cobrado.⁷

Nos casos de valores “cobrados” de terceiro, o tipo abrange tanto os tributos indiretos dos quais o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte (IPI, ICMS e ISS), como os valores em relação aos quais o sujeito é responsável tributário em decorrência de substituição tributária (PAULSEN, 2022, p. 265-266).

6 Por este motivo, não é correta a conclusão de LINHARES (2021, p. 271) ao afirmar que: “para o artigo 2º, inciso II, da Lei de Crimes Tributários, tributo cobrado é aquele cobrado e pago”. Primeiro porque o vendedor da mercadoria ou prestador de serviço não cobra tributo. O que é cobrado é o preço, no qual está incluído o valor do tributo. Segundo porque, como anteriormente explicado, a cobrança do preço não se confunde com o efetivo pagamento. A cobrança é um elemento da operação mercantil que independe do momento em que for realizado o pagamento do preço cobrado.

7 Nesse sentido, MIRETTI (1995, p. 243-244) explica que: “o vocábulo cobrado, não significa recebido, visto que na prática com as operações de venda mercantil o pagamento do preço da transação, e neste incorporado e fazendo parte o ICMS, quase nunca ocorre concomitantemente à emissão da nota fiscal de venda ou mesmo antes do prazo de vencimento do imposto, em caso de saldo devedor entre o confronto de crédito e débito”.