

Andreas Eisele

Crimes Contra a Ordem Tributária

4ª
EDIÇÃO
Revista e
atualizada

2027

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



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.”

8.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

O art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 descreve a evasão tributária não fraudulenta (inadimplência) 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 inadimplência da prestação da obrigação tributária (EISELE, 2001, p. 88-90).

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. Dois aspectos específicos caracterizam a hipótese típica como uma situação objetivamente limitada e subjetivamente qualificada.

O primeiro aspecto que delimita a hipótese típica tem conteúdo objetivo. Trata-se da especificação do objeto sobre o qual recai a conduta. *O tipo somente define a evasão de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção (como é o caso do IPI, do ICMS e do ISS). Portanto, não se trata da inadimplência de qualquer tributo (por exemplo, não abrange o IRPE, o IPVA e nem o IPTU).*

Não obstante esta delimitação, o aspecto objetivo que especifica o conteúdo especial do tipo veiculado pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 tem abrangência relativamente ampla. Ou seja, tem abrangência geral no âmbito especificado. Isto significa que ele abrange a evasão de qualquer tributo indireto ou devido por agente de retenção.

O segundo aspecto que delimita a hipótese típica tem conteúdo subjetivo, mas sua abrangência é determinada de forma individualizada e somente abrange a evasão do ICMS.

Trata-se da finalidade que deve orientar a prática da conduta pelo sujeito no caso de não recolhimento do ICMS. No caso, a conduta típica deve ser direcionada à apropriação dos valores inadimplidos. Ou seja, para a configuração da tipicidade subjetiva da conduta de evasão de ICMS não basta a mera inadimplência da prestação da obrigação tributária. Para tanto o sujeito deve ter atuado com a finalidade de apropriação dos valores não recolhidos ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Este requisito adicional à tipicidade foi definido pelo STF no RHC 163.334/SC,¹ que incluiu este elemento subjetivo no tipo em decorrência da alteração da propriedade do objeto sobre o qual recai a conduta definida pelo próprio STF no RE 574.706/PR.² Dessa forma, o âmbito do tipo foi restringido em decorrência da imposição de um requisito subjetivo adicional à configuração da hipótese típica no caso da evasão de ICMS.

Porém, por se tratar de um requisito específico, este elemento subjetivo composto pela intenção do sujeito só é exigido no caso da evasão do ICMS. Não existe tal elemento subjetivo no tipo em relação à evasão dos demais tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção.

1. STF – RHC 163.334/SC, Plenário. Rel. Min. Roberto Barroso, j. 11.12.2019.

2. STF – RE 574.706/PR (Repercussão Geral, tema 69), Plenário. Rel. Cármen Lúcia, j. 9.3.2017.

Devido a essa particular configuração do tipo em relação à evasão do ICMS, a análise dos elementos do tipo deve ser realizada de modo diferenciado. Quando o tributo evadido for o ICMS, a análise deve ser realizada de forma específica e delimitada devido à necessidade da consideração de um elemento subjetivo do tipo adicional, consistente na finalidade de apropriação do valor evadido. Quando a evasão tiver por objeto qualquer outro tributo indireto ou devido por um agente de retenção, a análise pode ser realizada de forma geral, abrangendo todas as evasões correspondentes, porque em relação a estas não existe o elemento subjetivo do tipo consistente na intenção de apropriação do valor evadido.

Na presente exposição será inicialmente realizada uma abordagem geral, relativa a qualquer tributo indireto ou devido por agente de retenção (exceto a evasão do ICMS) e posteriormente será abordada a evasão do ICMS.

8.1.1. Os tributos indiretos

*Os **tributos indiretos** são aqueles cuja repercussão financeira é formalmente transferida a terceiro.* Apesar de o custo financeiro de todos os tributos repercutir nos valores das operações realizadas porque esse custo compõe o preço correspondente, a característica dos tributos indiretos é o seu registro contábil específico e diferenciado. Por isso, a repercussão financeira dos tributos indiretos é contabilizada de forma expressa e determinada nas respectivas operações.

Isso é o que ocorre com o ICMS, o IPI e o ISS. O valor correspondente a esses tributos é especificado na nota fiscal e também nos livros comerciais de modo paralelo e diferenciado dos demais valores da operação. Desse modo, ele é contabilizado de forma destacada na composição do preço da mercadoria ou serviço.

Apesar de toda a carga tributária que onera a atividade estar embutida na composição do preço das operações, os demais tributos não são contabilmente destacados e especificados de forma diferenciada na documentação que descreve as características da operação. Esse é

o aspecto que caracteriza os tributos indiretos de forma diferenciada dos demais.

Esses tributos, cuja repercussão financeira é contabilizada de forma específica e autônoma, são denominados indiretos porque seu custo é formalmente repassado ao terceiro comprador da mercadoria ou tomador do serviço. Como o valor do tributo indireto é especificado na nota fiscal que discrimina o preço da operação e o comprador ou tomador do serviço paga o preço que inclui esse tributo, a repercussão financeira do tributo é formal e documentalmente transmitida ao comprador ou tomador do serviço.

Dessa forma, a nota fiscal discrimina a expressão da transferência do custo do tributo pelo vendedor ou prestador do serviço e também documenta os dados a partir dos quais o comprador ou tomador do serviço pode registrar esse custo como crédito do imposto em sua contabilidade.

O comprador ou o tomador do serviço pode registrar esse valor como crédito exatamente porque foi ele que suportou formalmente o custo final desse tributo na operação correspondente.

A formalização desse custo tributário na nota fiscal especifica o significado financeiro do conteúdo da operação. Desse modo, o sentido econômico do preço é fragmentado e o comprador ou tomador de serviço pode identificar os reflexos financeiros do tributo no valor pago.

Devido a esse sentido que a especificação do valor do tributo na nota fiscal transmite no âmbito comunicativo, o comprador ou tomador do serviço pode formular a percepção de que, ao pagar o preço da operação, estará suportando o custo tributário correspondente. Por esse motivo, nessa relação, o vendedor ou prestador do serviço é denominado como contribuinte de direito e o comprador ou tomador do serviço é denominado como contribuinte “de fato”.

Evidentemente, essa terminologia não tem conteúdo técnico porque o único contribuinte na operação é o vendedor ou prestador do serviço. Porém, apesar da imprecisão técnica, a terminologia ilustra o significado do fato no âmbito comunicativo (social) e também ressalta a composição de seu conteúdo financeiro.

A classificação dos tributos nas modalidades direta e indireta não é realizada com base nas categorias do Direito Tributário. Portanto, não são exatamente espécies de tributos. Esta divisão é realizada com base em critérios financeiros e decorre das peculiaridades da forma de apuração e registro contábil desses tributos.

Porém, isso não impede que essas características diferenciadas da situação sejam consideradas no âmbito do Direito Penal para a composição das hipóteses típicas. O motivo dessa diferenciação é a autonomia do Direito Penal, que tem natureza constitutiva e não meramente sancionatória e, portanto, seu objeto não é a mera definição de sanções complementares ou adicionais e incidentes sobre ilícitos tributários. A definição de delitos é autônoma porque seu objeto é mais amplo e considera o significado e as repercussões sociais dos fatos. Portanto, na composição das hipóteses típicas podem ser empregados conceitos de Direito Tributário, categorias da ciência das finanças e também outros aspectos de conteúdo cultural com significado social que não integrem nenhuma esfera jurídica, nem correspondam a alguma categoria técnica.

A hipótese típica consiste no não recolhimento do valor do tributo indireto pelo vendedor ou prestador do serviço, apesar de sua repercussão financeira para o comprador ou tomador do serviço documentada no destaque especificado na nota fiscal correspondente à operação.

8.1.1.1. A apuração dos tributos indiretos (exemplo do ICMS)

A atividade comercial é contínua e composta por operações sucessivas de compra de produtos e insumos, com a posterior venda de mercadorias e prestações de serviços. Para evitar a cumulatividade do imposto, é definido um sistema de compensações entre créditos e débitos de ICMS. Isso evita que o cálculo do ICMS incidente sobre a venda de uma mercadoria seja realizado sem o desconto do ICMS incidente sobre a compra anterior dessa mesma mercadoria.

Quando o comerciante adquire uma mercadoria para revenda, o fornecedor emite uma nota fiscal na qual é destacado o ICMS incidente sobre a operação. Como o comerciante adquirente pagou o preço da mercadoria no qual estava incluído e contabilmente destacado o valor

do ICMS incidente sobre essa compra, ele pode creditar-se desse valor porque ele deverá ser recolhido ao Fisco pelo fornecedor que a vendeu.

Para creditar-se do valor pago, o comerciante deve registrar no livro de entradas o valor da operação e o montante de ICMS correspondente. Esse valor será contabilizado como crédito.

Como o período de apuração do ICMS é mensal, o comerciante deverá registrar em sua contabilidade todas as aquisições feitas e os valores de ICMS correspondentes. Dessa forma, ao final do período de apuração terá a seu favor o crédito correspondente ao total de valores incidentes (a título de ICMS) sobre as aquisições realizadas.

No mesmo período de apuração esse comerciante também realizará vendas e emitirá as notas fiscais correspondentes, nas quais deverá destacar o valor do ICMS incidente sobre essas operações. Esses valores correspondem ao montante de ICMS que o comerciante deverá recolher ao Fisco.

Para apurar o total de ICMS devido no período de apuração o comerciante deverá registrar as vendas no livro de saídas e o valor correspondente ao ICMS será contabilizado como débito desse imposto.

Após o cálculo do total de créditos e débitos incidentes no período de apuração mensal, o contribuinte abaterá do valor do débito o crédito que tenha à sua disposição e, dessa forma, estará definido o valor do ICMS a recolher em relação a esse período.

Devido a essa forma complexa de apuração do valor do ICMS, a análise da hipótese típica não deve ser realizada com base em uma única operação que corresponda ao fato impositivo de uma única obrigação tributária. Para a efetiva compreensão de como as situações correspondentes aos fatos típicos definidos no art. 2º, II, ocorrem na realidade concreta, é necessária a consideração do valor do ICMS definido a cada período mensal de apuração.

Para essa apuração devem ser contabilizadas todas as saídas (vendas) que correspondam a fatos impositivos ocorridos no período e calculado o imposto incidente sobre cada operação. Ao final, os valores são somados e esse montante configura o valor do ICMS devido. Ou seja, o valor do débito de ICMS.

Por exemplo, se um comerciante vendeu a quantia de R\$ 300.000,00 em produtos no mês e o imposto incidente sobre essa base de cálculo é de 17%, o valor (bruto) do ICMS devido é de R\$ 51.000,00.

Porém, como o ICMS é um imposto não cumulativo, o sujeito passivo da obrigação tributária tem o direito de descontar o valor incidente sobre as operações anteriores do montante de seu débito.

Para isso, ele contabilizará todas as entradas (aquisições) de insumos que integraram o processo comercial e que igualmente configuraram fatos impositivos de ICMS ocorridos no mesmo período mensal de apuração. O valor dos impostos incidentes sobre essas operações também será somado e o total será contabilizado como um crédito em favor do sujeito passivo do tributo.

Se esse mesmo comerciante adquiriu insumos no valor de 100.000,00 no mesmo mês, sobre essas aquisições já incidiu o valor de R\$ 17.000,00 a título de ICMS. Como ele pagou o preço no qual estava incluído esse imposto, terá o direito de se creditar dessa carga tributária por ele suportada. Portanto, terá um crédito de ICMS no valor de R\$ 17.000,00.

Para apurar o montante do ICMS devido no período de apuração o sujeito passivo da obrigação tributária diminuirá de seu débito o valor do crédito apurado e o valor do ICMS devido será o saldo.

Ou seja, ele abaterá o crédito de R\$ 17.000,00 de seu débito (bruto) de R\$ 51.000,00, e o débito final (líquido) será o valor de R\$ 34.000,00.

Esse sistema de compensações evita a cumulatividade do imposto.

Portanto, o valor do ICMS devido no período de apuração é a síntese desse cálculo elaborado com base no conjunto de fatos impositivos ocorridos durante tal período. É por esse motivo que para a compreensão do fato típico não é suficiente a consideração isolada de somente um fato impositivo que gere uma obrigação tributária determinada.

A hipótese típica consiste, objetivamente, no não recolhimento desse valor apurado no período de apuração, no prazo legal definido para o pagamento do ICMS. Porém, por se tratar da evasão do ICMS, para a

configuração do fato típico será ainda necessária a configuração de um elemento subjetivo do tipo determinado, consistente na intenção de apropriação desse valor, o que será melhor analisado posteriormente em um tópico específico.

8.1.2. Os tributos devidos por agente de retenção

Tributos devidos por agentes de retenção são aqueles cujo sujeito passivo da obrigação é um responsável tributário que tem o dever de descontar uma parcela de uma remuneração paga ao contribuinte (no valor que corresponde ao montante do tributo incidente sobre a operação) e depois recolher ao Fisco o valor descontado, pagando assim o tributo correspondente.

Isso é o que ocorre nos casos dos tributos retidos na fonte (IRRF e ISSRF). Ao pagar a remuneração ao empregado ou prestador do serviço o empregador ou tomador do serviço deve calcular a parcela correspondente ao imposto incidente sobre a operação e descontar esse montante da remuneração a ser paga. Portanto, o que é pago ao empregado ou prestador do serviço é o saldo líquido da remuneração, restante após o desconto do valor do tributo. Posteriormente o empregador ou tomador do serviço tem o dever de recolher esse valor (descontado) aos cofres públicos.

O sujeito passivo da obrigação tributária correspondente aos tributos devidos por agentes de retenção não é o contribuinte. Quem tem o dever de recolher o tributo é o responsável tributário que atua como agente de retenção.

A hipótese típica consiste no não recolhimento desse valor descontado pelo responsável tributário da remuneração paga ao contribuinte.

8.2. 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 pela não entrega da prestação da obrigação.

O **prazo legal** é o termo final (data) definido na legislação tributária para o pagamento do tributo. Essa é uma lei penal em branco porque o prazo é estabelecido pela legislação tributária.

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

Eventual composição posterior para a reparação do dano não altera o momento consumativo do fato típico. Portanto, 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 no prazo legal estabelecido para o recolhimento do tributo. Isso porque o prazo concedido para o pagamento posterior do tributo somente tem por objeto a reparação do dano decorrente da evasão que configura o fato típico e não os elementos do tipo. Ou seja, a moratória pressupõe logicamente a ocorrência da evasão e o que consuma o fato típico é a própria evasão.

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. Trata-se de uma lei penal em branco porque 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. Isso porque o valor do tributo somente é descontado do contribuinte pelo responsável tributário no caso de tributos devidos por agentes de retenção, e o valor do tributo somente é cobrado de terceiro pelo contribuinte ou cobrado do contribuinte pelo responsável tributário no caso dos tributos indiretos.

*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 da entrega 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 (o responsável tributário).

Esta 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 ele recolhe o valor descontado para o Estado (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 destacado e formalmente especificados na documentação que registra a 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. Embora esse valor integre o preço, ele é formalmente destacado na nota fiscal e consignado de forma diferenciada e específica.

O objeto da cobrança é “valor” correspondente ao tributo que integra o preço. Não se trata do “tributo” em si, mas sim do “valor” correspondente a esse tributo.

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 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, o contribuinte cobra do terceiro o “valor” respectivo (indicado no tipo mediante a expressão “valor de tributo”) porque ele compõe uma parcela do preço.

A cobrança é meramente contábil (formal) e não se confunde com o efetivo recebimento do objeto cobrado.³

*O **sujeito passivo** da obrigação é definido na legislação tributária e pode ser o contribuinte ou o responsável tributário.*

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. 168-A do CP. Por esse motivo, nesse caso se estabelece um concurso aparente de leis que é solucionado mediante o emprego do critério da especialidade. Portanto, o não recolhimento das contribuições sociais previdenciárias não será classificado na modalidade típica geral definida no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, mas sim na modalidade especial descrita no art. 168-A do CP.

8.2.1. O objeto da evasão no caso do ICMS e a polêmica relativa à substituição tributária

O tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 especifica que para a configuração da tipicidade do fato o valor do tributo evadido deve ser “cobrado”.

3. 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”.

Como cobrar é um verbo transitivo indireto, na expressão estão subentendidos dois complementos. Isso porque quem cobra, cobra “algo” de “alguém”. No caso específico, o sujeito passivo da obrigação cobra o valor do tributo de outra pessoa (terceiro).

Essa descrição foi interpretada por uma parte da doutrina e da jurisprudência como um aspecto restritivo do âmbito da tipicidade a partir da premissa de que em relação ao ICMS essa cobrança somente ocorreria nos casos de substituição tributária.

*A **substituição tributária** é uma forma específica de definição do sujeito passivo da obrigação tributária na qual o responsável tributário tem o dever de recolher o tributo correspondente a um outro fato imponível cujo contribuinte é outra pessoa. Nesta relação, o responsável tributário é o substituto e o contribuinte é o substituído.*

Essa forma diferenciada de definição do sujeito passivo da obrigação tributária é estabelecida para otimizar o controle das relações jurídico-tributárias e facilitar a fiscalização da ocorrência de fatos imponíveis e do recolhimento dos tributos correspondentes.

Isso pode ocorrer, por exemplo, no caso do ICMS. A legislação pode definir que, ao vender uma mercadoria, o vendedor será o sujeito passivo da obrigação tributária correspondente a essa venda na qualidade de contribuinte, e também será sujeito passivo da obrigação que decorrerá da venda dessa mercadoria futuramente realizada pelo comprador, porém na qualidade de responsável tributário.

De forma mais específica, no comércio de bebidas o distribuidor pode ser contribuinte do ICMS incidente sobre a venda dos produtos no atacado a estabelecimentos varejistas, e também pode ser responsável tributário em relação ao ICMS incidente sobre as posteriores vendas a varejo realizadas por tais estabelecimentos para os consumidores finais.

Para tanto, o distribuidor deve calcular de forma prévia e mediante estimativa o valor das vendas a varejo a serem realizadas pelo estabelecimento adquirente das bebidas, e incluir o valor do ICMS estimado em relação a tais vendas futuras no preço da operação.

Posteriormente, o distribuidor deve recolher o ICMS incidente sobre sua própria operação de venda na qualidade de

contribuinte e também o ICMS que incidirá sobre as operações do varejista. Porém, neste caso o recolhimento é realizado na qualidade de substituto tributário porque o contribuinte deste tributo é o varejista.

Como nessa operação o responsável tributário inclui no preço o valor do tributo que incidirá em outra operação da qual o contribuinte é um terceiro, parte da doutrina e da jurisprudência passou a considerar que nos casos de evasão de ICMS a definição típica somente abrangeria as operações de substituição tributária.

O argumento apresentado consistia na consideração de que nas operações realizadas na forma de substituição tributária o substituto cobraria o “tributo” do contribuinte substituído, mas nas operações simples o contribuinte não cobraria nenhum “tributo” do consumidor final porque este não é contribuinte do ICMS.⁴

O argumento contrário consiste na consideração de que em nenhum caso o sujeito passivo da obrigação tributária cobra o tributo do adquirente da mercadoria. O que é cobrado é o preço que abrange o “valor” do tributo e não o tributo em si. O fundamento deste argumento é o fato de que o vendedor não é sujeito ativo da obrigação tributária e, por esse motivo, não pode cobrar tributo de ninguém.⁵

Ademais, o tipo indica que o sujeito ativo da conduta é quem cobra o valor do tributo “na qualidade de sujeito passivo da obrigação” e o art. 121 do CTN define o sujeito passivo da obrigação tributária de forma geral como “a pessoa obrigada ao pagamento do tributo” e classifica esse sujeito em duas modalidades, quais sejam: o contribuinte e o responsável tributário. Portanto, o tipo não trata de uma modalidade específica de sujeito passivo da obrigação tributária, mas sim do gênero que abrange as duas espécies.

4. ANDRADE FILHO, 1995, p. 114; PAULINO, 1999, p. 67-68; LOVATTO, 2000, p. 111; JORGE, 2007, p. 427; HARADA; MUSMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 250; NUCCI, 2021, p. 709; BITENCOURT; MONTEIRO, 2014, p. 278-279/283-284/301-305; CASTELO BRANCO; SOUZA, 2021, p. 135; TANGERINO, 2023, p. 106.

5. COSTA JÚNIOR; DENARI, 1995, p. 127; PAULSEN, 2022, p. 265-266.

Essa divergência de perspectivas interpretativas gerou uma intensa polêmica, não apenas no meio doutrinário, mas também no âmbito jurisprudencial.⁶

Essa polêmica foi parcialmente solucionada pela jurisprudência mediante a definição de que em qualquer operação sobre a qual incide o ICMS o vendedor da mercadoria ou prestador de serviço não cobra tributo do adquirente da mercadoria ou tomador do serviço.

Isso foi esclarecido pela 1ª Seção do STJ ao julgar o REsp 931.727/RS em 26/8/2009, cuja relatoria foi do ministro Luiz Fux, ao ser especificado na ementa que: *“Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da obrigação tributária”*.

Portanto, o que o substituto cobra do substituído é o preço no qual está incluído o “preço” do tributo, mas não cobra propriamente o “tributo”. A relação que se estabelece entre ambos é de Direito Privado e não de Direito Tributário.

O vendedor da mercadoria ou prestador de serviço é o sujeito passivo da obrigação tributária e não sujeito ativo. O objeto cobrado é o preço e não o tributo. O valor do tributo integra o preço em sua expressão econômico-financeira, mas a sua natureza não é de Direito Tributário.

Por esse motivo o valor do tributo incidente sobre a operação é cobrado em qualquer venda de mercadoria ou prestação de serviço, independentemente de o adquirente da mercadoria ou tomador do serviço ser ou não contribuinte do ICMS, e também do fato de o vendedor da mercadoria ou prestador do serviço ser classificado como sujeito

6. A concepção de que o tipo somente abrangia os casos de substituição tributária foi o fundamento dos seguintes julgados: STJ – RHC 36.162/SC, 6ª T. Rel. Min. Nefi Cordeiro, j. 26.8.2014; AgRg no REsp 1.465.259/GO, 6ª T. Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, j. 8.9.2015; REsp 1.543.485/GO, 6ª T. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, j. 5.4.2016; RHC 77.031/SC, 6ª T. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, j. 6.12.2016; HC 161.785/SP, 5ª T. Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 6.12.2016; AgRg no REsp 1.632.556/SC, 6ª T. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, j. 7.3.2017; RHC 48.089/SC, 5ª T. Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 13.6.2017; AgRg no AREsp 1.138.189/GO, 5ª T. Rel. Min. Jorge Mussi, j. 12.12.2017.

O entendimento contrário foi adotado nos seguintes julgados: STJ – RHC 33.846/GO, 5ª T. Rel. Min. Jorge Mussi, j. 1.10.2013; RHC 44.466/SC, 5ª T. Rel. Min. Jorge Mussi, j. 21.10.2014; RHC 42.923/SC, 5ª T. Rel. Min. Felix Fischer, j. 18.6.2015; RHC 44.465/SC, 5ª T. Rel. Min. Leopoldo de Arruda Raposo, j. 18.6.2015; RHC 78.613/SC, 5ª T. Rel. Min. Felix Fischer, j. 8.8.2017; AgRg no REsp 1.631.400, 5ª T. Rel. Min. Felix Fischer, j. 10.10.2017; AgRg no REsp 1.565.151/SC, 5ª T. Rel. Min. Jorge Mussi, j. 7.11.2017.

passivo da obrigação na qualidade de contribuinte ou responsável tributário.

Consequentemente, na perspectiva do vendedor da mercadoria ou do prestador do serviço a operação é exatamente a mesma, independentemente de ele atuar na condição de contribuinte ou de responsável tributário substituto do contribuinte. A cobrança do valor correspondente ao ICMS no preço da operação é igual nos dois casos e o não recolhimento dos valores correspondentes ao ICMS pelo sujeito passivo da obrigação ocorre exatamente da mesma forma em ambos (FARIAS; EISELE, 2021, 304-305).

Por esses motivos, em 22/8/2018 a 3ª Seção do STJ definiu a questão ao julgar o HC 399.109/SC, de relatoria do ministro Rogerio Schietti Cruz, ocasião na qual foi decidido que: *“A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo ‘descontado’ é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo ‘cobrado’ deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito”* (p. 2).

Posteriormente, o tema foi levado à apreciação do Plenário do STF, que em 18/12/2019 dirimiu de forma definitiva a questão ao julgar o RHC 163.334/SC, confirmando o entendimento anteriormente adotado pelo STJ.

Na ementa do julgado foi especificado que: *“A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo ‘descontado’ é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo ‘cobrado’ deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito”* (p. 7).

Devido a essa estabilização jurisprudencial, em 13/9/2023 o STJ editou a súmula nº 658, cujo enunciado define que: *“o crime de apropriação*

indébita tributária pode ocorrer tanto em operações próprias, como em razão de substituição tributária”.

Portanto, o conteúdo do tipo abrange a evasão do ICMS incidente sobre operações “próprias”, em que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, e também a evasão do ICMS incidente sobre operações “de terceiro”, em que o sujeito passivo da obrigação tributária é o responsável tributário, que é o que ocorre nos casos de substituição tributária.

No caso de evasão de ICMS, o objeto tanto pode ser o valor do imposto devido pelo contribuinte como o devido pelo responsável tributário.⁷

8.3. CONDUCTA

A conduta nuclear do tipo é a omissão no recolhimento. Por esse motivo, o crime é classificado na modalidade omissiva própria.⁸ Basta a ausência do pagamento para a consumação do fato típico.

Porém, o tipo também descreve outros comportamentos realizados de forma antecedente e necessária para a prática da conduta típica. Trata-se do desconto e da cobrança do valor correspondente ao tributo de terceiro.

Embora esses comportamentos estejam descritos no tipo, não integram a conduta típica. São pressupostos do fato típico. Isso porque são condutas lícitas realizadas no cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Não consistem em atos de início de execução da conduta típica, nem sequer em atos preparatórios. São condutas lícitas que criam condições em cujo contexto é possível a realização da conduta típica.

Trata-se da mesma relação que se estabelece entre a celebração do casamento anterior e a conduta que configura o fato típico do crime de bigamia (art. 235 do CP). Contrair o primeiro casamento não é um ato de início de execução de um crime de bigamia e nem um ato preparatório.

7. STJ – RHC 105.342/RJ, 5ª T. Rel. Min. Ribeiro Dantas, j. 10/9/2019.

8. STJ – EREsp 1.296.631/RN, 3ª Seção, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 11.9.2013; AgRg no AREsp 536.829/SP, 6ª T. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, j. 4.12.2014.