

Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição e a jurisprudência



Igor Mauler Santiago
advogado

Pierpaolo Cruz Bottini
advogado e professor

A coluna de hoje foi escrita em *concurso de pessoas*

. Pier e eu nos encontramos num voo pouco depois da decisão aqui comentada e *tramamos* escrever um artigo juntos, explorando o tema sob o duplo enfoque tributário e penal.

O tempo passou, as tentativas se sucederam, e nesse *iter* tive a honra de assumir a defesa de um dos acusados no STF, onde atuei ao lado da valorosa Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina – que conduz o caso com brilho desde a origem – e do excelente advogado Gustavo Amorim, meu colega na Comissão Tributária do Conselho Federal da OAB.

Eis a infausta novidade no Direito Penal Tributário: o STJ decidiu recentemente que deixar de recolher o ICMS devido por operações próprias é crime, mesmo que o imposto tenha sido corretamente escriturado e declarado ao Fisco (3ª Seção, HC 399.109/SC, Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, DJe 31.08.2018).

A lógica do Tribunal: o empresário embute o valor do ICMS no preço do produto. O consumidor paga esse valor para que o vendedor o repasse ao Estado. Ao deixar de fazê-lo, o comerciante se apropria indevidamente do imposto. Não se trataria de simples inadimplência tributária, mas de algo muito mais grave, a justificar a pena de detenção de 6 meses a 2 anos.

Mas há um detalhe a turbar esse raciocínio: a lei não prevê essa conduta como crime. De fato, o artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 fala em “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo (...) descontado ou cobrado”. Tais termos, dada a segurança jurídica máxima que orienta o Direito Penal, devem ser tomados na acepção técnica que têm no ramo de origem, o Direito Tributário.

Isso o que fez o STF quanto ao artigo 1º da mesma lei, ao decidir que o Executivo só pode considerar a existência de tributo devido após a lavratura do lançamento e a sua confirmação administrativa final (Súmula Vinculante 24). Antes disso, se nem o Fisco está convencido da existência da dívida – tanto que

mantém toda uma estrutura para a sua revisão –, não se pode falar na respectiva sonegação.

Não há razão para adotar-se uma interpretação atécnica, não jurídica, quanto ao artigo 2º. Se o tributo é *descontado* ou *cobrado* por um particular, é porque ele é devido por outro. Isso acontece em todos casos de retenção pela fonte pagadora (tributo *descontado*) e na substituição tributária para a frente (tributo *cobrado* de uma empresa por outra).

O desconto de tributos é corriqueiro (contribuição previdenciária do empregado, IR-fonte, etc.) e não foi invocado pelo STJ. Cabe analisar aqui a cobrança de tributos por particulares, um pouco menos compreendida e que, talvez por isso, serviu de fundamento para o acórdão. Ao vender uma mercadoria, o substituto tributário paga o seu ICMS próprio (como todo contribuinte) e também o ICMS/ST correspondente ao fato gerador que será realizado no futuro pelo substituído. O ICMS/ST, ao contrário do ICMS próprio, não está embutido no preço praticado pelo substituto, sendo *cobrado* à parte do adquirente. Se o substituto cobra e recebe este valor de ICMS/ST (tributo juridicamente vinculado ao substituído, repita-se, tanto que é este quem tem direito ao reembolso em caso de inocorrência do fato esperado ou de excesso na base presumida), mas não o entrega ao Fisco, comete apropriação indébita tributária, isto é, apropriação indébita *de tributo*.

Nada disso ocorre no ICMS próprio. De saída, porque este é devido em nome próprio pelo comerciante. Se o adquirente fosse o contribuinte (premissa básica para poder-se cogitar de apropriação), este último:

- poderia pedir a restituição do indébito, o que a jurisprudência não admite, salvo em casos excepcionalíssimos (o artigo 166 do CTN não tem este efeito, limitando-se a exigir a autorização do comprador para que a restituição seja pedida pelo *próprio contribuinte*);
- poderia questionar o ICMS que incidirá sobre as suas futuras compras, o que tampouco se aceita de ordinário; e
- teria o seu *status* pessoal considerado para efeito da incidência do imposto, o que o STF rechaçou ao negar a imunidade tributária ao chamado contribuinte de fato, mantendo o ICMS nas compras feitas por entidades beneficentes de assistência social, por exemplo. Isso sem falar que a alíquota do imposto é a mesma, quer o produto seja comprado por um rico ou por um pobre.

Ademais, se o contribuinte fosse o adquirente, o vendedor não ficaria obrigado a *repassar* o ICMS enquanto não o recebesse do primeiro. Mas o imposto é devido no vencimento, ainda que o comerciante não tenha recebido o preço, pela concessão de prazo maior ou mesmo pela inadimplência do comprador (STJ, 1ª Turma, REsp. 1.308.698/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 03.02.2017; STF, Pleno, RE 586.482/RS, Relator Ministro Dias Toffoli, DJe 19.06.2012 – este último relativo ao PIS/Cofins, mas inteiramente aplicável ao ICMS).

E mais: pode acontecer de o comerciante que recebe o preço (onde o ICMS está embutido) não ser obrigado a entregar nada ao Estado, desde que tenha créditos suficientes para quitar todo o imposto decorrente da venda. E isso em estrito cumprimento da legislação, e não por malícia ou ardil. Como, então, pensar-se em recebimento para posterior repasse?

A coerência das decisões judiciais é um valor eminente a ser preservado. Não faz sentido considerar-se o consumidor como contribuinte para efeitos criminais, se ele não é admitido como tal para efeitos

tributários. E com razão, já que a Lei Complementar 87/96 dispõe que o ICMS integra a sua própria base (isto é, está embutido no preço), servindo o respectivo destaque em nota fiscal para simples controle (artigo 13, parágrafo 1º, inciso I).

E nem se invoque, em defesa da tese acusatória, o RE 574.706/PR, em que o STF decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins (Pleno, Relatora Ministra Cármen Lúcia, DJe 02.10.2017), pois a conclusão ali alcançada não depende da afirmação errônea de que o ICMS próprio embutido no preço não pertence ao contribuinte, mas ao Estado. De fato, ao menos dois outros fundamentos autônomos foram adotados pela Corte:

- a violação ao conceito de receita como “entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa”[\[1\]](#): a parcela do preço correspondente ao ICMS, apesar de pertencer ao contribuinte, não constitui – do ponto de vista constitucional – receita sua para fins tributários, pois gera uma imediata correspondência no seu passivo: o dever de quitar o imposto estadual; e
- a inconstitucionalidade da incidência de tributo sobre tributo, agravada – como aduziu o memorial da recorrente – pela quebra da isonomia advinda do fato de empresas exercendo a mesma atividade e auferindo idêntica receita líquida poderem sujeitar-se a diferentes ônus de PIS/Cofins caso sediadas em Estados diversos, com diferentes alíquotas de ICMS (participação no custeio da seguridade baseada, não na atividade econômica do contribuinte, mas em outra relação tributária).

Em suma, o consumidor não tem nenhuma obrigação tributária (principal ou acessória), não mantendo relação com o Fisco. O que o comerciante lhe cobra é preço, no qual tende a incluir todos os seus custos: insumos, alugueis, salários, etc., inclusive o custo tributário. Ao deixar de pagar algum credor (como o locador do imóvel onde instalado), o empresário não desvia recursos do consumidor e nem descumpre as obrigações deste, mas desatende aos seus próprios deveres. Há um problema de ordem civil, e não penal.

O fato de o ICMS variar segundo o valor das vendas é intrascendente, seja porque não se trata de caso único (pense-se nas comissões de vendas), seja porque a discussão gira em torno da identificação do devedor, e não da forma de apuração do valor devido.

Isso sem falar que a Súmula 430 do STJ dispõe que o mero inadimplemento de tributo pela sociedade não é ilícito pessoal apto a atrair a responsabilidade do administrador. Como pode ser crime o que sequer é ilícito em relação à pessoa (embora o seja, é claro, para a empresa, ensejando a imposição de multa)?

Por essas e outras, se o não pagamento do ICMS próprio vier acompanhado de fraude, sonegação, dissimulação ou omissão dolosa de obrigações acessórias, haverá crime. Ao contrário, se o contribuinte reconhece a dívida às claras, mas deixa de pagá-la, há apenas inadimplência. Nesse caso, por mais importante que seja a arrecadação tributária para a consecução dos mais aclamados fins, o instrumento para forçar o contribuinte é a execução fiscal, não a execução penal.

Recorrer à prisão por dívida de tributos, transformando o Direito Penal em instrumento de política fiscal, é prática vedada pela Constituição (artigo 5º, LXVII) e por diversos tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário, caso da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (artigo 7º, item 7).

Terminamos saudando as entidades que se engajaram nesta batalha, nos autos ou na discussão do tema, como a FIESP, a FecomércioSP (leia-se Ives Gandra da Silva Martins), o Sinditelebrasil e a Fampesc – Federação das Associações de Micro e Pequenas Empresas e dos Empreendedores Individuais de Santa Catarina.

[1] Aires Barreto. A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. In Revista Dialética de Direito Tributário vol. 103, abril/2004, p. 7-16.

Date Created

12/12/2018