O ICMS entre o iluminismo criminal e os direitos fundamentais

Um bom debate está na pauta do STF: a criminalização da inadimplência do *ICMS próprio*, tecnicamente conhecido como *regime de apuração normal*. Trata-se do julgamento do RHC 163.334, decorrente do HC n. 399.109, julgado em 22/08/18, através do qual o Plenário da Terceira Seção do STJ mudou seu entendimento, fruto da divergência entre duas Turmas: a 6ª Turma fazia uma distinção entre o ICMS *substituição tributária* (ICMS-ST) e o ICMS *próprio*, criminalizando a inadimplência apenas do primeiro; e a 5ª Turma criminalizava a inadimplência nas duas hipóteses, desde que comprovado o dolo.

A norma de regência da conduta é o art. 2º, II, da Lei Federal nº 8.137/90, que estabelece constituir 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".

Em 02/03/17 o STF declarou (mais uma vez) a constitucionalidade daquela norma penal no julgamento do ARE 999.425, relatado pelo Ministro Lewandowski, cuja repercussão geral pende de análise em face de um pedido de *vista* do Ministro Barroso, tendo concluído que as condutas nela tipificadas não se referem ao singelo inadimplemento tributário, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido (fraude, omissão, prestação de informações falsas e outros ardis).

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Identifica-se uma abissal diferença entre esse julgado e o caso ora em apreço. Como se verifica na ementa do ARE 999.425, nele se julga "*crime contra a ordem tributária praticado em dez ocasiões distintas*", o que é semelhante ao que já foi apreciado pelo STF no HC 174.412 (Ministro Gilmar Mendes) no qual houve "crime contra a ordem tributária praticado por quarenta e cinco vezes", situação completamente diferente de uma *inadimplência eventual*. Estes dois casos se identificam muito mais com o que se encontra em debate na Câmara dos Deputados, que é o tratamento do *devedor contumaz* , objeto do Projeto de Lei (PL) 1646/19, cujo Relator é o Deputado Arthur Oliveira Maia (DEM-BA), Comissão que tem por Presidente o Deputado Tadeu Alencar (PSB/PE) e 1º Vice-Presidente o Deputado Joaquim Passarinho (PSD/PA), que realizou mês passado uma audiência pública na FIESP – assunto a ser melhor analisado em outra coluna. *O STF deve levar em consideração a diferença apontada.*

O perigo mora nos detalhes, como foi alertado em texto escrito a quatro mãos com a Professora *Ana Elisa Bechara*, Titular de Direito Penal da USP, intitulado *O STJ e a criminalização da inadimplência tributária do ICMS próprio* (Revista do Advogado, São Paulo, n. 141, p. 94-101, abr. 2019; cuja versão abreviada circulou na **ConJur**). Também Igor Mauler Santiago tratou da matéria nesta **ConJur**. Há de ser feita a *distinção tributária entre ICMS próprio e ICMS por substituição*, o que escapou ao STJ na apreciação do caso.

O ICMS *próprio* é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado (art. 19, LC 87/96) – ponto importantíssimo para distinguir as duas sistemáticas de tributação, pois, *nem todas as operações com ICMS próprio, destacado nas notas fiscais, representam dívidas fiscais*, isto porque *a dívida não surge com uma única operação comercial, mas ao final do período de apuração do tributo*, fruto de uma sucessão de operações comerciais**.** Nesse sentido, *podem ter sido emitidas milhares de Notas Fiscais de Venda apontando ICMS a pagar, mas ele não ser devido*, pois, ao final do mês, entre créditos e débitos pode não haver saldo a pagar. Isso é normal nos meses de formação de estoques antes do período de grandes vendas, como agora, pré-Natal. Em síntese: no ICMS próprio cria-se uma espécie de *conta corrente mensal*, pois tais registros podem estar a débito no final de um mês, porém, no outro, estar a crédito. *O que representa dívida tributária em um mês pode não se configurar no mês seguinte*.

Já o ICMS cobrado pelo *regime de substituição tributária* – ICMS-ST é o mesmo tributo, *embora o regime de cobrança seja outro*, por força do art. 150, §7º, CF. A grande diferença entre os dois sistemas está em que a lei estadual (em caso de operações internas) ou o convênio (nas operações interestaduais – art. 9º, LC 87/96) preveem uma espécie de cobrança antecipada do ICMS em algum momento de sua cadeia econômica, como substituição da incidência das etapas posteriores, o que foi criado para facilitar a arrecadação tributária. Decorre daí que não existe a sistemática de créditos e débitos, sendo este o *detalhe* que faz toda a diferença na análise do caso. Basta lembrar que o ICMS sobre combustíveis, que deveria ser cobrado nos postos de abastecimento, ocorre nas fases anteriores do processo: nas refinarias ou distribuidoras, sem a sistemática de créditos e débitos.

O voto do Ministro Relator no STJ fundou-se na importância do bem jurídico protegido pela norma penal – a ordem tributária –, bem como nas consequências econômico-sociais especialmente negativas de sua ofensa para interpretar o alcance de sentido dos verbos "*descontar*" e "*cobrar*" de forma ampla, apta a alcançar casos diversos dos de substituição tributária. Assim, sob o argumento de que o termo "*cobrado*" não encontraria identidade com o técnico-tributário e tampouco seria equivalente ao conteúdo estrito da rubrica "apropriação indébita", poderia ser associado às relações tributárias havidas com

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

tributos indiretos, "*mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto.*"

Ocorre que, no caso, *não há tipicidade objetiva penal*, ou seja, não há, no ICMS *próprio* "*tributo descontado ou cobrado*", núcleo do art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/90. É preciso respeitar o Princípio da Reserva Legal Penal e também o Tributário.

Argumenta-se que a decisão proferida pelo STF no RE 574.706 afastando o ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins, trouxe novas luzes ao tema, tanto que foi mencionada no julgamento realizado pelo STJ. Peço vênia para discordar, pois, o que foi afirmado no STF é que o tributo estadual pertence ao fisco estadual – o que não se configura em novidade, conhecida de todo estudante de Direito Tributário. A novidade foi a afirmação de que, em razão do percentual de ICMS não se configurar em *receita bruta* , os tributos federais não podem sobre ele incidir, tendo o STF afastado o ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins. O fato de uma base de cálculo não poder se sobrepor à outra *em nada modifica a exposição acima efetuada* acerca da questão do *tipo penal* envolvendo os verbos "descontar" e "cobrar".

Nas operações com ICMS *próprio* não há nada que aponte os verbos "descontar" ou "cobrar", previstos no *tipo penal*, o que afasta a lógica da apropriação indébita, própria das operações envolvendo contribuições previdenciárias, pois nada é *descontado* do contribuinte de fato, embora haja o fenômeno da repercussão econômica dos tributos indiretos.

Não existindo amparo legal, como é possível transformar-se, por meio de interpretação, a inadimplência de operação tributária sob o regime de apuração normal do ICMS em um crime? A decisão do STJ fundou-se em *interpretação econômica e consequencialista*, que é insuficiente para a identificação do *tipo* penal em um Estado Democrático de Direito, e pode ferir de morte toda a *sistemática penal pós-iluminista.* Parodiando Graciliano Ramos: *A substituição de um Direito legal por um Direito judicial é perigosa*, ainda mais quando se refere aos direitos fundamentais da liberdade e do patrimônio.

Em apertada síntese, constata-se que não é função de um Direito Penal que se pretenda democrático garantir o adimplemento de dívidas de qualquer natureza, muito menos de incentivar os indivíduos a serem bons pagadores. Sua missão está em evitar, sob ameaça de pena, a prática de condutas especialmente desvaloradas, porque voltadas a burlar a ordem tributária, o que não é o caso de eventual inadimplência com o Fisco.

Enfim, não há tipo penal que consagre o mero inadimplemento do pagamento do ICMS próprio. Trilhar esse caminho é mero punitivismo. Faltarão cadeias caso seja acatacada a prisão por inadimplemento, em especial nesta época de aguda crise econômica. Corremos o risco de reviver o personagem Simão Bacamarte, do romance *O Alienista*, de Machado de Assis, que acaba por se encarcerar, pois era o único que não estava louco na cidade – basta trocar a situação de *louco* por *inadimplemte* e o exemplo se adequada com perfeição.

Aguardemos a decisão do STF, que, *espera-se, não seja iluminista/punitivista*, mas com respeito à Constituição e aos direitos fundamentais, dentre os quais o da Reserva Legal, Penal e Tributária, que protegem a liberdade e o patrimônio das pessoas.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

O julgamento está pautado para o próximo dia 11 de dezembro, sob a relatoria do *Ministro Roberto Barroso*.

Date Created
02/12/2019

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.