

## Scaff e Silveira: É crime não pagar ICMS na pandemia?



**Fernando Facury Scaff**  
Tributarista e professor

Estamos em período de crise sanitária em razão do coronavírus e dela

decorre uma crise econômica. Suponhamos que exista um empresário que deixe de recolher os impostos incidentes em sua atividade econômica, pois, com falta de dinheiro, privilegiou o pagamento de sua equipe (pessoal), seus fornecedores, e, por último, os tributos. Porém, a receita diminuta provocou o não recolhimento de tributos. Cometeu crime este empreendedor? Centremos nossa atenção no ICMS.

Existem os recentes precedentes do Supremo Tribunal Federal (RHC 163.334/SC) e do Superior Tribunal de Justiça (HC 399.109/SC) que reconheceram a constitucionalidade do art. 2º, II da Lei 8.137/1990 para os casos de ICMS próprio, muito embora o STF tenha distorcido bastante o alcance criminal da inadimplência, tornando-a muito mais aplicável para o *devedor contumaz* (<https://www.conjur.com.br/2020-jan-13/tributacao-concorrencia-criminalizacao-devedor-contumaz>).

A inadimplência do ICMS decorrente de substituição tributária já havia sido criminalizada há tempos e teoricamente não há como concordar com a tese desses Tribunais sobre a criminalização do ICMS próprio (<https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita>) – contudo, prossegue-se apenas para facilitar esta hipotética análise. É parte-se do pressuposto da existência de indícios de tipicidade, sem adentrar nas críticas aos dois precedentes citados.

É fundamental, portanto, não perder de vista que o reconhecimento do caráter criminoso de certa conduta não depende, exclusivamente, da relação de identidade entre o fato e seu correspondente normativo, por mais grave que sejam as consequências sociais dele advindas. Há que se avaliar os demais requisitos que compõem o conceito analítico de crime, quais sejam, as excludentes de ilicitude e a culpabilidade.

Centremo-nos na culpabilidade, concebida para avaliar a capacidade de autodeterminação do agente criminoso. Ela ocorre quando o indivíduo opta por adotar uma conduta contrária ao direito. Assim, em grossa síntese, a culpabilidade pressupõe que o autor tenha a possibilidade de motivar-se de acordo com a norma, mediante a análise da (in)imputabilidade, da potencial consciência da ilicitude e, especialmente, da inexigibilidade de conduta diversa. Simplificando: é necessário avaliar se, no contexto fático da prática do ilícito, o indivíduo poderia (1) se comportar de forma a não lesionar o bem jurídico, de evitar a conduta ou se, (2) para não realizar o fato considerado criminoso, seja necessária uma força de resistência tal que não se possa exigir normalmente de ninguém inserido no mesmo contexto e sobre as mesmas circunstâncias.

Ocorre que tradicionalmente o item (2), “inexigibilidade de conduta diversa”, esteve sempre relacionada às situações em que o crime ocorreria por coação moral irresistível ou em estrita obediência a ordem de superior hierárquico não manifestamente ilegal (CP, art. 22), o que, à toda evidência, mostrava-se insuficiente em razão da própria dinâmica das complexas relações sociais, o que foi observado pela doutrina especializada (em especial Berthold Freudenthal, *Culpabilidad y reproche en el derecho penal*), já que o *dever* de evitar (um crime) também exigiria o *poder* de evitá-lo. É nesse contexto que se desenvolveram as chamadas *causas supralegais de exclusão da culpabilidade* e, em especial, a doutrina do estado de necessidade exculpante.

Em apertadíssima síntese, o *estado de necessidade exculpante* surgiu a partir da ideia de ponderação de bens e deveres derivada da teoria diferenciadora do estado de necessidade, caracterizado ora como causa justificante, ora como causa exculpante. A excludente de antijuridicidade ocorreria quando tiverem sido preenchidos os requisitos legais e o bem sacrificado for de menor ou igual valor ao bem salvo. Já a causa supralegal de exculpação seria aplicável aos casos em que o bem sacrificado fosse de menor valor do que o efetivamente salvo.

Abstraindo discussões doutrinárias a respeito, constata-se que a jurisprudência brasileira passou aceitar a doutrina das causas supralegais de exculpação.

Retornando ao caso acima descrito, o empresário que deixar de recolher o ICMS declarado (art. 2º, II da Lei 8.137/1990) ou fraudulentamente sonegado (art. 1º e ss da Lei 8.137/1990), como forma de garantir sua subsistência e a continuidade da atividade economicamente organizada em decorrência da crise promovida pela coronavírus, *poderá* ser absolvido pelo reconhecimento da causa supralegal de exculpação derivada da inexigibilidade de conduta diversa.

Por óbvio, tal argumento não se constitui em uma simples defesa de tese de direito. Será *necessário profunda avaliação probatória* para analisar se aquela atividade econômica específica sofreu danos de tal monta que impossibilitaram o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, sendo necessária a demonstração da péssima saúde financeira da empresa por meio de documentos e perícia técnico-contábil.

Deve-se observar ainda que tal solução não se contrapõe à ideia fundamental de tutela do Direito Penal Econômico ao reconhecer a política econômica de determinado país como valor fundamental para alcançar os fins e objetivos do Estado. Ao contrário, mesmo reconhecendo ser a receita tributária e a transparência informacional como bens jurídicos penalmente tuteláveis, a ausência de reprovação da conduta e da imposição da responsabilidade criminal apenas deslocariam o âmbito de discussão do problema para o campo da responsabilidade *patrimonial* (direito tributário) com a possibilidade de imposição das multas, juros e outras penalidades previstas em lei, *sem* tratar de aspectos referentes à *liberdade* dos indivíduos (direito penal).

Afinal, não é prudente que o Estado aniquile sua *galinha dos ovos de ouro* ao aprisionar os contribuintes por inadimplência, em época de aguda e temporária crise.

**Date Created**

13/04/2020