



**Poder Judiciário**  
**Supremo Tribunal Federal**

**Recibo de Petição Eletrônica**

<b>Petição</b>	11950/2019
<b>Processo</b>	RHC 163334
<b>Tipo de pedido</b>	Manifestação
<b>Relação de Peças</b>	1 - Petição de apresentação de manifestação Assinado por: IGOR MAULER SANTIAGO
<b>Data/Hora do Envio</b>	11/03/2019 às 12:57:12
<b>Enviado por</b>	IGOR MAULER SANTIAGO (CPF: 517.266.883-72)

Impresso por: 517.266.883-72 RHC 163334  
Em: 11/03/2019 - 12:57:12

# MAULER

A D V O G A D O S

EXMO. SR. MINISTRO ROBERTO BARROSO, DO COLENDO STF

Referência: Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC

## PROCESSO ELETRÔNICO

**ROBSON SCHUMACHER**, nos autos em tela, vem perante V. Exa., por seu advogado abaixo assinado, requerer a apreciação das **RAZÕES** que se seguem.

### 1. RESENHA DOS FATOS

O Recorrente – ao lado de sua esposa, que segue representada pela nobre Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina – foi denunciado pelo crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 porque, em alguns meses de 2008 a 2010, deixou de pagar débitos de ICMS próprio devidamente declarados.

Eis a redação do dispositivo:

*“Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:*

*(...)*

*II – 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;”*

A denúncia foi rejeitada por atipicidade em 1º grau, mas o TJ/SC reformou a sentença e determinou a baixa dos autos para prosseguimento da ação penal. Onde o *habeas corpus* originário no STJ, denegado por maioria pela 3ª Seção em acórdão assim fundamentado, no essencial:

*“(...) 4. 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. (...)” (Rel. Min. ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ, DJe 31.08.2018)*

[www.mauleradvogados.com.br](http://www.mauleradvogados.com.br)

+ 55 11 3995 6889 | Alameda Santos 1940 Cj. 21. Cerqueira César | CEP 01418-102 | São Paulo SP  
+ 55 61 3181 0044 | SIG Quadra 6 LT 2380/2390 Sala 314 Edifício Office 300 | CEP 70610-460 | Brasília DF

# MAULER

A D V O G A D O S

Seguiu-se o presente recurso ordinário, que por sua natureza admite discussões de índole legal e constitucional e dispensa a demonstração do prequestionamento (*iura novit curia*).

Anote-se que, em 04.02.2019, o MM Juízo da Vara Criminal de Brusque rejeitou o pleito do *Parquet* de extinção da punibilidade por prescrição (**doc. nº 01**), o que comprova a subsistência do interesse recursal.

## 2. RAZÕES DO RECORRENTE

### 2.1. Cabimento do habeas corpus

Como se verá nos itens seguintes, os argumentos do Recorrente centram-se exclusivamente na atipicidade – considerado o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 – do não pagamento de ICMS próprio devidamente declarado.

Acolhida a tese, ter-se-á por viável a impetração – caso típico de preliminar cuja análise pressupõe a do mérito, ao qual se passa sem demora.

### 2.2. Antecedentes da matéria no STF

#### 2.2.1. A decisão monocrática no ARE nº 1.062.394/SC (Min. ROBERTO BARROSO, DJe 15.08.2017)

A decisão, proferida em processo com objeto idêntico ao deste e contra a qual sequer se aviuiu regimental, não enfrentou o mérito da questão, limitando-se a confirmar a inviabilidade processual de recurso extraordinário inadmitido na origem. Três foram os fundamentos:

- o suposto alinhamento do acórdão local (semelhante ao aresto aqui atacado) com a jurisprudência do STF, representada pela decisão singular no RE nº 753.315/MG (Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 05.11.2013), contudo referente a sonegação fiscal (“*notas fiscais calçadas*”), e pelo RE nº 630.495/SC (1ª Turma, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 25.05.2011), improvido por defeitos processuais (falta de prequestionamento e ofensa reflexa) e que, em *obiter dictum* sobre o mérito, invoca precedentes versando unicamente a apropriação indébita previdenciária, em que a tipicidade é indiscutível;

- a impossibilidade de analisar-se, em recurso extraordinário, a ofensa ao art. 5º, LXVII, da Constituição (prisão por dívida), inaplicável aqui por estar-se no âmbito de recurso ordinário;

- a impossibilidade do reexame de matéria fática (crise financeira) em recurso extraordinário. A tese liga-se à culpabilidade (dolo), não interferindo com o debate travado neste recurso ordinário, que se centra na atipicidade.

## **2.2.2. O ARE nº 999.425/SC-RG (Pleno, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 16.03.2017)**

O julgado não é precedente específico sobre o tema dos autos. Deveras, embora se tratasse da mesma situação fática (inadimplemento do ICMS próprio declarado), a única questão jurídica trazida ao crivo do STF foi a da inconstitucionalidade radical dos crimes contra a ordem tributária, cuja real função – desnudada pela regra que prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento – seria coagir o contribuinte a recolher sem discutir.

Comprova-o a ementa do acórdão, onde se registra que a Corte reafirmou a sua jurisprudência, “*no sentido de que os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição.*” Tanto é assim que dois dos arestos transcritos no voto condutor tratam dos crimes de sonegação definido no art. 1º (ARE nº 820.993-AgR/ES e RE nº 753.315/MG), e o outro trata de apropriação indébita de contribuição previdenciária (RE nº 630.495-AgR/SC), ao qual a aplicação do art. 2º, II, é indiscutível.

Aqui, ao contrário, discute-se a subsunção à regra do art. 2º, II, do inadimplemento de ICMS próprio devidamente declarado, com base em argumentos legais e constitucionais que serão oportunamente expostos.

## **2.2.3. A Extensão da Extradicação nº 1.139/Portugal (1ª Turma, Rel. Min. ROSA WEBER, DJe 19.02.2013)**

Tampouco aqui se tem um precedente específico. Tratava-se de estender extradicação, já deferida por outras razões, para contemplar também o crime de abuso de confiança fiscal, assim definido no art. 105º da Lei portuguesa nº 15/2001 (*Regulamento Geral das Infracções Tributárias*):

### **“Art. 105º. Abuso de confiança**

*1. Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos multa até 360 dias. (...)”*

A Turma reconheceu a similitude do comando com o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, mas – quiçá pela concordância do interessado (renúncia à regra da especialidade) – fê-lo sem maior perquirição jurídica e, sobretudo, a partir de uma descrição sumária da conduta que lhe era imputada, a saber:

*“Ainda segundo o pedido de extensão de extradicação, o demandado, na condição de dirigente da empresa, teria retido, liquidado, mas não entregue ao Erário Português o tributo IVA (Imposto sobre Valor Agregado) nos meses de abril e de setembro a dezembro de 2001 e ainda no mês de dezembro de 2002, no montante total de 60.746 euros.”*

Não está claro, assim, se os termos “deduzida” (na lei) e “retido” (no pedido de extensão, transcrito pela eminente Relatora) concernem ao IVA próprio ou – como parece – àquele devido a título de substituição tributária, figura também conhecida naquelas plagas. É conferir a Lei Geral Tributária portuguesa (Decreto-lei nº 398/98):

**“Artigo 20º. Substituição tributária**

1 – A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

2 – A substituição tributária é efetivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.”

O acórdão oferece muito pouco, *data maxima venia*, para definir um caso tão grave como o presente.

**2.2.4. O RE em HC nº 67.688/DF (Pleno, Rel. para o acórdão Min. PEÇANHA MARTINS, convocado, DJ 21.12.71).**

Aqui, sim, tem-se precedente específico sobre o tema dos autos, e inteiramente favorável às teses do Recorrente. Uma breve contextualização se impõe. A teor do art. 99 do Decreto-lei nº 7.404/45, o Imposto de Consumo (antecessor do IPI) era cobrado do primeiro comprador pelo industrial, que funcionava, assim, como verdadeiro depositário. Eis a sua redação:

*“Art. 99. O imposto, quando ad valorem, figurará obrigatoriamente em parcela separada na nota fiscal e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir deste momento, incorporado do preço do produto.”*

Como bem percebeu IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

*“A ideia de ser o contribuinte obrigado ao recolhimento mera longa manus do fisco não decorria, assim, de mera presunção, mas de texto expresso da lei, ao determinar a cobrança de seu quantum do primeiro comprador, ou terceiro, no relacionamento entre fabricante e fisco.” (A Apropriação Indébita no Direito Tributário. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1975, p. 130-131)*

O dispositivo foi revogado pela Lei nº 3.520/58, que excluiu o comprador da relação tributária e a instaurou diretamente entre a União e o fabricante (ou as pessoas a ele equiparadas), o qual passou a ser devedor em nome próprio. Em contradição direta com a nova sistemática, mantida no IPI, o Decreto-lei nº 326/67, editado pelo Presidente COSTA E SILVA, dispôs:

*“Art. 2º. A utilização do produto da cobrança do imposto 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 salvo se pago o débito espontaneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância. (...)”*

# MAULER

A D V O G A D O S

Some-se a isso que o Ato Complementar nº 42/69, também fruto da pena autoritária de COSTA E SILVA, permitiu ao Presidente da República “*decretar o confisco de bens de pessoa natural ou jurídica que, em relações de qualquer natureza, com a administração, (...) se haja enriquecido, ilicitamente, com bens, dinheiros ou valores, sem prejuízo das sanções penais cabíveis*” (art. 1º). O Decreto-lei nº 1.060/69, editado pela Junta Governativa de 1969, estendeu a sanção para “*as obrigações de caráter tributário, e as consistentes no recolhimento à Fazenda Pública de valores arrecadados de terceiros, para esse fim*” (art. 2º, caput).

Não bastassem esses exageros, o art. 3º do mesmo Decreto-lei nº 1.060/69, na redação do Decreto-lei nº 1.104/70, baixado pelo Presidente MÉDICI, autorizou o Ministro da Fazenda a decretar a prisão administrativa por até 90 dias e o sequestro de bens do contribuinte que “*deixar de recolher aos cofres da Fazenda Pública o valor dos tributos de que é simples detentor*” – ou dos seus gestores e sócios, se pessoa jurídica<sup>1</sup>.

Nesse contexto, o Ministro DELFIM NETTO determinou a prisão administrativa de sócios e gestores de uma empresa de cigarros em razão de vultosa dívida de IPI. Seguiu-se *habeas corpus* originário no Tribunal Federal de Recursos, concedido, e recurso da União ao STF, rejeitado sob a seguinte ementa:

*“Prisão administrativa inaplicável a contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados. Habeas corpus concedido pelo Tribunal Federal de Recursos. Questão constitucional superada. Recurso extraordinário conhecido, mas improvido.” (STF, Pleno, RE nº 67.688/DF, Rel. para o acórdão Min. PEÇANHA MARTINS, convocado, DJ 21.12.71).*

A favor da União votaram os Min. ADALÍCIO NOGUEIRA, NÉRI DA SILVEIRA e ANTONIO NEDER (os dois últimos convocados do TFR). A favor dos contribuintes votaram:

- o Min. PEÇANHA MARTINS (convocado do TFR), que afastou do IPI a figura do depósito;
- os Min. AMARAL SANTOS e ADAUCTO CARDOSO, que deram pela inconstitucionalidade material do art. 2º do Decreto-lei nº 326/67 por ofensa à vedação da prisão por dívida;
- os Min. THOMPSON FLORES e DJACI FALCÃO, que mantiveram o aresto do TFR sem declinar qual(is) dos seus diversos fundamentos acolhiam – a inexistência de depósito na obrigação de pagar IPI era um deles.

---

<sup>1</sup> A prisão administrativa de servidores pela apropriação de recursos públicos constituía, àquela altura, sombria tradição em nosso Direito, constando do Decreto-lei nº 3.415/41 (Estado Novo), do art. 319, I, e §§ 1º e 3º, do Código de Processo Penal (Estado Novo) e do art. 214 da Lei nº 1.711/52 (segundo período VARGAS).

A inconstitucionalidade material foi assim predicada em parecer de MAGALHÃES NORONHA:

*“Consequentemente, em sua expressão mais simples, sem quaisquer artifícios de argumentação, o que o Decreto-lei nº 326, de 8 de maio de 1967, fez foi criar mais um caso de prisão por dívida, violando frontalmente o artigo 150, § 17, da Constituição Federal. Tanto basta para dizer que o fere de manifesta inconstitucionalidade.” (Citado por IVES GANDRA, Op. cit. p. 175-176)*

Importa notar que a decisão foi proferida em face de lei expressa equiparando a depositário, sujeito a apropriação indébita, o contribuinte do IPI. Isso aumenta a sua força para a solução do presente caso, visto que não há uma tal lei quanto ao devedor de ICMS próprio, baseando-se a acusação e o acórdão recorrido em interpretação atécnica e na interpretação analógica do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

## **2.2.5. A ADI nº 1.055/DF (Pleno, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe 01.08.2017)**

Embora não tenha tratado do tema sob a perspectiva criminal e nem tenha discutido a aplicabilidade do dispositivo em exame aos tributos indiretos devidos em nome próprio (como o IPI e o ICMS próprio), o julgado merece referência por dizer respeito a uma tentativa de reedição, pós 1988, da prisão civil da *“pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social”*, para esse fim equiparada a *“depositário da Fazenda Pública, observado o disposto nos arts. 1.282, I, e 1.283 do Código Civil”* (Lei nº 8.866/94, art. 1º, caput).

*“Não recolhida e nem depositada a importância”* em dez dias contados da citação, *“o juiz, nos quinze dias seguintes à citação, decretará a prisão do depositário infiel, por não superior a noventa dias”* (art. 4º, § 2º).

O julgamento do mérito da ADI deu-se após a pacificação da jurisprudência contrária à prisão civil em qualquer caso do depositário infiel, o que bastou para determinar a inconstitucionalidade dos comandos. Mas as seguintes passagens dos acórdãos relativos à medida cautelar (Pleno, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ 13.06.97) e ao exame de fundo trazem insumos importantes para o presente caso:

*“Ocorre-me ainda salientar a mentalidade que se vem generalizando e que se poderia chamar de ‘terrorismo fiscal’ ou ‘policialismo fiscal’. A ideia fixa é a prisão. Prisão e revelia para a pessoa que não pode pagar (...). Isso não aconteceu nem no tempo do absolutismo português, nem no tempo do Alvará de 17 de outubro de 1516, quando El Rei Nosso Senhor cuidava da sua Real Fazenda. Nunca, nem mesmo nos períodos de maior desrespeito aos direitos individuais, foi praticada entre nós coisa semelhante. É o que me alarma, porque, se fosse apenas essa lei, poderíamos vê-la com mais tolerância. Mas é uma série de leis e decretos que vêm sendo editados.” (voto do Min. PAULO BROSSARD na medida cautelar)*

*“Diante desse cenário, in casu, admitir seja erigido à condição de ‘depositário infiel aquele que não entrega à Fazenda Pública o valor referido neste artigo, no termo e forma fixados na legislação tributária ou previdenciária’ (§ 2º do art. 1º), para o fim de coagi-lo a pagar a dívida tributária ou previdenciária da União, dos Estados e do Distrito Federal, cria situação mais onerosa do que a prevista no ordenamento jurídico até então vigente, consistente nas garantias constitucionais e nas já previstas disposições do Código Tributário Nacional, a saber, respectivamente (art. 5º, LV, da CF e arts. 142, 201 e 204 do CTN):*

*(...)*

*É cediço que há o dever fundamental de pagar tributos, entretanto os meios escolhidos pelo poder público devem estar jungidos à necessidade da medida, a adequação e a proporcionalidade em sentido estrito de restringir os meios de adimplemento em caso de cobrança judicial, as quais não se encontram presentes na apreciação da legislação ora questionada.” (voto do Min. GILMAR MENDES no julgamento de mérito)*

### **2.3. O sentido dos termos “descontado” e “cobrado” no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90: sua inaplicabilidade ao ICMS próprio**

Em respeito à segurança jurídica máxima que vigora no Direito Penal, esses termos – verdadeiros elementos normativos do tipo – devem ser tomados na acepção técnica que têm no ramo de origem, o Direito Tributário. Isso o que fez o STF quanto ao termo “tributo” utilizado no *caput* do art. 1º da mesma lei, ao decidir que este só se configura com a confirmação administrativa do lançamento (Súmula Vinculante 24). Antes disso, se nem o Fisco está convencido da existência da dívida – tanto assim que mantém toda uma estrutura para a sua revisão –, não há falar na respectiva sonegação.

Embora a Súmula não se aplique o art. 2º, não há motivo para adotar-se uma leitura atécnica, não jurídica, a respeito deste comando. Vale aqui a advertência do Min. CEZAR PELUSO sobre os contornos do crime de apropriação indébita numa relação contratual, no sentido de que *“nós temos de nos ater aos limites do instituto que está por trás dos fatos”* (STF, Pleno, AP nº 408/PR, Rel. para o acórdão Min. CESAR PELUSO, DJe 17.09.2010).

Pois bem: o desconto de tributos é corriqueiro (IR-Fonte, contribuição previdenciária do empregado, etc.) e não importa para a solução da lide. A controvérsia centrou-se no termo cobrado. Partindo da concepção leiga que de que apenas o Fisco cobra tributos, afirmou o acórdão recorrido que não haveria situação concreta rigorosamente enquadrável na hipótese do art. 2º, II (cobrança de tributo de um particular contra outro), concluindo pela necessidade de sua interpretação econômica.

Veja-se o trecho relevante do voto condutor:

*“(…) Tal percepção tributária do termo ‘cobrar’ descrito no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, acaba por se traduzir em uma deficiência de técnica legislativa na redação do dispositivo, porquanto sujeito passivo jamais cobra tributo.”*



# MAULER

A D V O G A D O S

*(...) Veja-se que nessa hipótese, mesmo no caso do ICMS incidente sobre operações próprias, o produtor 'cobra' (é reembolsado pela retenção) do próximo adquirente do produto na cadeia de produção, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, que será acrescido ao valor final do produto."*

Ocorre que, ao contrário do que pode parecer, sempre existiram situações em que, tecnicamente falando, um particular cobra tributo de outro. Pense-se, de saída, no art. 99 do Decreto-lei nº 7.404/45, reproduzido no item 2.2.4. Ou na contribuição de iluminação pública, cobrada pela distribuidora de energia para posterior repasse ao Município (CF, art. 149-A, parágrafo único). Ou ainda no ICMS/ST: ao vender uma mercadoria, o substituto tributário paga o seu ICMS próprio (como todo contribuinte) e também aquele correspondente ao fato gerador que será realizado no futuro pelo substituído. Ao contrário do imposto próprio, o ICMS/ST não é embutido no preço praticado pelo vendedor, que o cobra à parte do comprador (e sendo, portanto, passível de apropriação indébita).

Do exposto, fica claro que o desconto ou a cobrança de tributo pelo agente pressupõem sempre fato gerador de terceiro. A diferença reside em que há desconto quando o responsável tributário é o *solvens* na relação privada que constitui o fato gerador do tributo do terceiro, e cobrança quando ele ocupa a posição de *accipiens*.

Quanto aos seus próprios fatos geradores, ainda que vinculados a relações jurídicas bilaterais, o que o particular cobra é preço. E, embora o preço embute todos os custos do empresário (folha de pagamentos, insumos, aluguel, energia elétrica, etc.), ninguém jamais cogitou que o inadimplemento de alguma dessas obrigações configure apropriação indébita em detrimento dos empregados, fornecedores, senhorio ou companhia energética.

Nada justifica um tratamento diverso para os tributos em geral e para o ICMS próprio em particular, que, no dizer da Constituição (art. 155, § 2º, XII, "i") e da Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 1º, I), integra a própria base (está contido no preço), sendo destacado em nota apenas para controle.

A esta altura, importa destacar a absoluta disparidade entre os regimes jurídicos do ICMS e do *Sales Tax* norte-americano, a inviabilizar a importação das soluções a este aplicáveis. Embora haja exceções, a maioria dos Estados adota o chamado *Purchaser Privilege Sales Tax*, que tributa o comprador pelo direito de usufruir dos produtos ou serviços adquiridos e é adicionado "por fora" ao preço<sup>2</sup>. Em fiscalizações, pode ser cobrado tanto do comerciante (que tem os deveres de *collect* e *remit* – verdadeiro depositário) quanto do consumidor.

---

<sup>2</sup> O outro modelo é o do *Vendor Privilege Sales Tax*, que tributa o comerciante pelo direito de fazer negócios no Estado e vem embutido no preço.

A sujeição passiva direta do consumidor avulta nas aquisições interestaduais. Como se sabe, os Estados não têm competência para tributá-las, por força da *Commerce Clause*. Em tais casos, o *Sales Tax* é substituído pelo *Use Tax*, a ser calculado e pago diretamente pelo comprador (o que, na prática, só ocorre em 5% dos casos<sup>3</sup>) ou pelo vendedor, mas na condição de depositário, caso ele seja inscrito como contribuinte também no Estado de destino (é o chamado *Vendor Use Tax*)<sup>4</sup>.

Prova de que o ICMS não é recebido para ser entregue ao Fisco é que – ao contrário do que se dá no *Sales Tax* ou no ICMS/ST (que é apurado à parte, fora da conta-corrente do substituto) – o comerciante pode não ter nada a pagar quanto a uma venda ou mesmo a todo um período mensal de apuração. E isso em estrito cumprimento da lei, sem malícia ou ardil, bastando que tenha créditos suficientes para extinguir todos os seus débitos (oriundos de exportações, da incidência de uma alíquota de saída inferior à de entrada, etc.).

Voltando ao acórdão recorrido, tem-se que sucumbe à tentação de corrigir a lei a partir da visão pessoal do julgador. Não só porque, como já visto, ignora o sentido técnico das palavras utilizadas na norma incriminadora, mas também porque prefere a esta um projeto de lei rejeitado pelo Congresso Nacional. É o próprio voto condutor que reproduz o Substitutivo NELSON JOBIM ao PL nº 4.788/90 (que redundou na Lei nº 8.137/90) e atesta a não aprovação do inciso V abaixo:

*“Art. 3º. Igualmente são crimes contra a Fazenda Pública, puníveis com pena de seus meses a dois anos de detenção e multa:*

*(...)*

*V – deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;*

*V – deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura nota fiscal ou documento assemelhado.”*

Contudo, insatisfeito com o resultado final, aduz que o art. 2º, II, da Lei nº 8.139/90 “*é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos*”, permitindo-se aplicá-los tais como constavam do esboço malgrado.

## **2.4. As incoerências tributárias da criminalização**

Demonstrado que o sujeito passivo frequentemente cobra tributo (ao contrário do que supõe o acórdão), tem-se que o enquadramento do ICMS próprio na norma incriminadora só se justificaria caso este correspondesse a fato gerador do adquirente.

<sup>3</sup> Conseil des Impôts. *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*, cit. p. 173-174.

<sup>4</sup> Para toda as informações sobre *Sales Tax* e *Use Tax*, exceto a constante da nota 3, ver [https://www.salestaxinstitute.com/sales\\_tax\\_faqs/the\\_difference\\_between\\_sales\\_tax\\_and\\_use\\_tax](https://www.salestaxinstitute.com/sales_tax_faqs/the_difference_between_sales_tax_and_use_tax)

Mas um tal imposto sobre compras (semelhante ao *Salex Tax*) não existe no Direito brasileiro, onde a expressão “*imposto sobre o consumo*” – aliás puramente doutrinária, bastando lembrar que o capítulo relevante do CTN denomina-se “*Impostos sobre a Produção e a Circulação*” (arts. 46-73) – não é equivalente a “*imposto sobre o consumidor*”<sup>5</sup>.

Se fosse o destinatário jurídico da tributação, o adquirente:

- poderia pedir a restituição do ICMS indevido, o que o STJ veda, com a exceção **única** do setor de energia elétrica, onde – tendo garantida a revisão da tarifa em caso de aumento de tributo – o fornecedor não teria interesse em litigar com o Estado (1ª Seção, REsp. nº 1.299.303/SC, Rel. Min. CESAR ÁSFOR ROCHA, DJe 14.08.2012). O art. 166 do CTN não tem esse alcance, limitando-se a exigir a autorização do comprador para que a restituição seja pedida *pelo próprio contribuinte*;

- poderia questionar o ICMS a incidir 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, *v.g.*;

- ficaria obrigado ao pagamento do imposto quando esse não lhe fosse “cobrado” pelo vendedor, por desídia ou erro quanto à tributabilidade do fato, como ocorre com o IR-fonte após o prazo para a declaração do beneficiário (Parecer Normativo COSIT nº 1/2002). Tal hipótese, impensável no ICMS, foi rechaçada há pouco pelo STJ, que cravou que o adquirente “*não pode ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser oportunamente recolhido pelo vendedor infrator*” (1ª Turma, AREsp. nº 1.198.146/SP, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 18.12.2018).

Ademais, se o contribuinte fosse o comprador, o vendedor não ficaria obrigado a “repassar” o ICMS enquanto não o recebesse daquele. Mas o imposto é devido no vencimento, ainda que o alienante não tenha recebido o preço, pela concessão de prazo maior ou pela inadimplência do adquirente (STJ, 1ª Turma, REsp. nº 1.308.698/SP, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 03.02.2017; no mesmo sentido, quanto à COFINS: STF, Pleno, RE nº 586.482/RS, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 19.06.2012).

---

<sup>5</sup> Os raros casos em que o contribuinte é o comprador (importação, arrematação de bens apreendidos ou abandonados e compra interestadual de petróleo, seus derivados ou energia elétrica para consumo – Lei Complementar nº 87/96, art. 4º, parágrafo único) são aqueles em que a cobrança contra o vendedor é impossível, por ser alheio à soberania brasileira, imune ou desconhecido.

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.

Isso sem falar que a Súmula nº 430 do STJ dispõe que o mero inadimplemento de tributo pela sociedade não é ilícito pessoal apto a atrair a responsabilidade do administrador<sup>6</sup>. 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)? Há aqui uma clara inversão da consagrada figura dos círculos concêntricos.

E mais: se o adquirente fosse o destinatário jurídico do imposto, este teria o dever legal de conhecê-lo em minúcia, pois a ninguém é escusado ignorar as leis a que se submete (LINDB, art. 3º). Isso tornaria inúteis o art. 150, § 8º, da Constituição, segundo o qual “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços”, e a Lei nº 12.741/2012, que o regulamenta (e faz menção expressa ao ICMS – art. 1º, § 5º, I).

E nem se oponha à uníssona jurisprudência acima analisada o RE nº 574.706/PR, em que o STF decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS (Pleno, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, DJe 02.10.2017).

Primeiro porque o acórdão ainda não transitou em julgado, havendo embargos declaratórios da União com pedidos de modulação e infringência. E segundo porque a conclusão ali alcançada não depende da afirmação errônea de que o ICMS 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*”<sup>7</sup>: a parcela do preço equivalente 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 cobrança de tributo sobre tributo, agravada – como aduziu o memorial do contribuinte, da lavra do Professor HUMBERTO ÁVILA – 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).

## **2.5. A intranscendência da expressão “valor de tributo”**

<sup>6</sup> “Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

<sup>7</sup> AIRES BARRETO. *A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos*. In Revista Dialética de Direito Tributário vol. 103, abril/2004, p. 7-16.

# MAULER

A D V O G A D O S

Ilustres representantes do MP têm afirmado que as conclusões enunciadas no item 2.3 seriam corretas se o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 aludisse a tributo descontado ou cobrado de terceiro pelo agente. Mas que o uso da expressão “*valor de tributo*” estenderia o alcance da regra às hipóteses de mera transferência do respectivo ônus econômico, caso do ICMS próprio.

Anote-se de saída que a não cumulatividade – técnica de cálculo destinada a evitar que uma mesma grandeza seja onerada mais de uma vez em mãos de pessoas distintas – não garante a translação do ônus econômico do tributo. Com efeito:

- o STJ reconheceu em recurso repetitivo que tal repasse é imperfeito na generalidade dos casos, só ocorrendo de forma integral nas concessões de serviços públicos não sujeitas à livre concorrência, como a distribuição de energia elétrica (1ª Seção, REsp. nº 1.299.303/SC, Rel. Min. CESAR ÁSFOR ROCHA, DJe 14.08.2012). Já no setor privado, “*se o fabricante simplesmente repassar ao preço de venda do seu produto o valor do ICMS cobrado indevidamente, as suas vendas poderão cair*”. A decisão, proferida pelo órgão especializado na matéria, desautoriza a afirmação, constante no acórdão recorrido, de que o ICMS não representa peso nenhum para o contribuinte;

- mesmo no IVA europeu, padrão mundial de não cumulatividade, há fortes resíduos de cumulatividade: ônus tributário suportado em aquisições que o contribuinte não conseguiu transferir para os seus preços. Como atesta o XIX Relatório do *Conseil des Impôts*, órgão ligado ao Tribunal de Contas da França, tais resíduos oneraram as empresas francesas em € 22,6 bilhões no ano de 2014<sup>8</sup>.

Lado outro, há repasse econômico – diluído no preço e alheio ao “*regime tributário da responsabilidade tributária, por transferência, sucessão ou substituição*”, logo sem infundir relevância tributária (ou penal tributária) à relação travada entre prestador e cliente – também em tributos cumulativos, como o PIS e a COFINS dos serviços de telefonia<sup>9</sup> (STJ, 1ª Seção, REsp. nº 976.836/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 05.10.2010).

Essas duas constatações opostas (imperfeição no repasse dos tributos não cumulativos e sua existência em todos os demais) evidenciam o desacerto da tese fazendária. A sua aceitação levaria o art. 2º, II, a abarcar todos os tributos incidentes sobre a atividade das empresas e condicionaria o seu afastamento à prova matemática da inexistência de translação. Em suma, de jurídica, a interpretação do comando passaria a ser puramente econômica, proporcionando previsibilidade zero aos destinatários.

---

<sup>8</sup> Conseil des Impôts. *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*. XIX Rapport au Président de la République. 2001, p. 134-139.

<sup>9</sup> Lei nº 10.637/2002, art. 8º, VIII; Lei nº 10.833/2003, art. 10, VIII.

Em verdade, a justificativa para o uso da expressão é bem mais singela, ligando-se à fungibilidade do dinheiro. É dizer: nos casos em que há efetivos desconto ou cobrança, o crime não está em deixar o responsável de entregar ao Fisco as mesmas cédulas e moedas que daria ao substituído, mas reteve, ou que dele recebeu em pagamento de tributo deste (identidade física que seria inócua no geral e impossível no ambiente bancário). O que interessa é que repasse aos cofres públicos o mesmo valor, donde a menção ao termo na norma incriminadora.

## **2.6. A vedação da prisão por dívida**

A relevância social da arrecadação tributária, que é indiscutível, não justifica sozinha a intervenção penal. Ou o atraso de qualquer tributo seria crime, excesso a que ninguém ousou chegar. Por enquanto.

Daí que a sonegação fiscal (crime de resultado previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90) e a declaração falsa visando à redução de tributo (crime de mera conduta previsto no inciso I do art. 2º) pressuponham a fraude.

É certo que a apropriação indébita do inciso II do art. 2º dispensa essa elementar. Contudo, para que não se resvale na prisão por dívida, exige-se atenção redobrada ao bem jurídico ali protegido. São precisas no particular as observações constantes da petição apresentada nos presentes autos pelo SINDITELEBRASIL, na condição de *amicus curiae*:

*“A ‘ordem tributária’, portanto, para fins de identificação do bem jurídico dos crimes fiscais, não pode ser tomada como um todo, mas somente na faceta correspondente a cada delito. (...)*

*(...)*

*Adotando-se a premissa do próprio acórdão, de que a figura de Direito Penal clássico que melhor espelhará o artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/90 seria o delito de apropriação indébita, só se poderia concluir que esse crime fiscal tutela a ordem tributária na sua faceta patrimonial, mas não só. Também tutelar a ordem tributária no aspecto da relação de confiança entre o Estado e os contribuintes.*

*(...)*

*O delito de apropriação, portanto, não se justifica apenas pelo desvalor do resultado, senão também, grandemente, pelo desvalor da ação retratado justamente na quebra de confiança.” (p. 09-12; destaques originais)*

E, como já se viu, o contribuinte do ICMS próprio não incorre em quebra de confiança que nele depositassem o Fisco ou o adquirente, pois este não lhe entrega imposto para posterior repasse àquele, mas simples preço, não havendo sequer equivalência entre o montante destacado na nota fiscal e o que terá de ser pago (dado o mecanismo da não cumulatividade).

Assim, a criminalização do seu inadimplemento – subsumível ao art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 apenas a golpes de analogia *in malam partem*, ofensiva à cláusula pétrea do art. 5º, XXXIX – constitui forma de prisão por dívida, vedada pelo art. 5º, LXVII,

# MAULER

A D V O G A D O S

da Constituição e por tratados internacionais vigentes no Brasil, como a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (artigo 7º, item 7).

Embora a Constituição só aluda à prisão civil, é óbvio que veda também, com maior razão, a prisão criminal, como declarou o STF no vetusto acórdão analisado no item 2.2.4 e, há menos tempo, ao qualificar de “*salutar*” a revogação das regras do Código Penal e do Código de Processo Penal que convertiam em prisão a multa não paga, medida que “*correspondia, ainda que disfarçadamente, a verdadeira prisão por dívida*” (1ª Turma, AgR no HC nº 81.480/SP, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ 05.04.2002).

Associada à causa de extinção da punibilidade pelo pagamento (Lei nº 9.249/95, art. 34), a leitura prestigiada pelo STJ rebaixa o Direito Penal a mero instrumento de cobrança tributária. E a uma cobrança policial sumária, sem espaço para contestações. Deveras, o débito declarado pelo contribuinte – denominado “não contencioso” – não é passível de defesa administrativa (com suspensão de exigibilidade), sujeitando-se à imediata inscrição em dívida ativa (STJ, 1ª Seção, REsp. 962.379/RS, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, DJe 28.10.2008). O cabimento de embargos à execução fiscal não mitiga a arbitrariedade, por não impedir a abertura e o prosseguimento da ação penal.

E mais: além de injurídica, a decisão do STJ é contraproducente. Se o contribuinte sem recursos para pagar no prazo o ICMS próprio sofrerá persecução penal quer não o declare (como é de rigor), quer o declare (como sustenta o v. acórdão), parece claro que adotará a primeira opção, apostando na demora ou na incapacidade do Fisco de o autuar e, caso autuado, gozando da suspensão do débito e do risco criminal durante todo o processo tributário administrativo, a que fará jus (CTN, art. 151, III, e Súmula Vinculante nº 24). Tudo isso em vez de colaborar com a Administração informando-a sobre a dívida e permitindo-lhe o pronto ajuizamento da respectiva execução.

Criticável por seus defeitos jurídicos intrínsecos, o entendimento do STJ pode ter ainda o efeito social adverso de reduzir, em vez de aumentar, a eficiência da arrecadação tributária.

Duas observações finais quanto a este tópico:

- não criminalizar a conduta em exame não significa, de forma alguma, tratá-la com leniência. O contribuinte que declara e não paga o ICMS próprio está sujeito a multa e juros de mora nada amenos; à negativa de certidão de regularidade fiscal, com as restrições decorrentes (CTN, art. 193); ao protesto da CDA, caso não executada (Lei nº 9.492/97, art. 1º, parágrafo único; STF, Pleno, ADI nº 5.135/DF, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, DJe 07.02.2018); à cautelar fiscal, caso a dívida supere 30% do seu patrimônio (Lei nº 8.397/92, art. 2º, VI); à inscrição em cadastros de devedores inadimplentes e às demais medidas acaso impostas pela legislação de cada Estado;

[www.mauleradvogados.com.br](http://www.mauleradvogados.com.br)

+ 55 11 3995 6889 | Alameda Santos 1940 Cj. 21. Cerqueira César | CEP 01418-102 | São Paulo SP  
+ 55 61 3181 0044 | SIG Quadra 6 LT 2380/2390 Sala 314 Edifício Office 300 | CEP 70610-460 | Brasília DF

- a prisão por dívida, tributária ou não, não se torna constitucional caso o seu valor seja elevado. A regra constitucional não admite temperamentos, e não é demasiado supor que se destine principalmente a proteger aqueles que, pela desproporção dos débitos, perderam as condições de – lançando mão de todos os meios – prover à sua satisfação. Se, para blindar o seu patrimônio, o devedor incorre em crimes (falsidade ideológica, evasão de divisas, etc.), tais condutas decerto devem ser punidas, mas não bastam para transformar em crime o ato de declarar e não pagar.

Se a dívida, embora regularmente formalizada, fosse punível em razão do seu valor, talvez se devessem prender os Governadores e Prefeitos pelo simples fato de destinarem a outros fins – republicanos, prioritários ou nem tanto – os recursos com que deveriam pagar a massa de precatórios em atraso País afora. Mas essa nem de longe é a linha aqui predicada.

## **2.7. Incompetência do Judiciário para fazer política criminal**

Afora os casos em que a Constituição impõe a criminalização de determinadas condutas (art. 5º, XLI, XLII, XLIII, XLIV; art. 7º, X; art. 225, § 3º; art. 227, § 4º), onde o Judiciário pode agir para colmatar lacunas atentatórias a direitos fundamentais, cabe-lhe no mais ser deferente ao legislador, a quem incumbe definir a política criminal do País.

Embora a ordem tributária seja relevante, não existe mandado constitucional de criminalização quanto a ela – muito menos para a instituição de crime colidente com cláusula pétrea. De fato, nem mesmo ao legislador é dado ultrapassar as hipóteses constitucionais de prisão por dívida, conforme assentou o STF ao invalidar o Decreto-lei nº 911/69, que, por ficção, assimilou a depositário (infiel) o devedor fiduciante (Pleno, RE nº 349.703/RS, Rel. para o acórdão Min. GILMAR MENDES, DJe 05.06.2009).

Por maior razão, deve o Juiz abster-se de fazer política criminal – no caso concreto, de corrigir as insuficiências que entenda haver no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, por exemplo no tratamento dos maiores devedores, hoje tachados sem rigor terminológico de “contumazes”. A teor da jurisprudência pacífica do STF:

*“O Tribunal deve sempre levar em conta que a Constituição confere ao legislador amplas margens de ação para eleger os bens jurídicos penais e avaliar as medidas adequadas e necessárias para a efetiva proteção desses bens.” (Pleno, HC nº 104.401/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe 27.03.2012 – trecho da ementa)*

*“... não pode o Judiciário exercer juízo de valor sobre o quantum da sanção penal estipulada no preceito secundário, sob pena de usurpação da atividade legiferante e, por via de consequência, incorrer em violação ao princípio da separação dos poderes. Ao Poder Legislativo cabe a adoção de política criminal...” (2ª Turma, RE nº 358.315/MG, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJ 19.09.2003 – trecho da ementa)*



# MAULER

A D V O G A D O S

*“(...) Não há pena sem prévia cominação legal. É um atentado contra a própria democracia permitir que o Poder Judiciário institua normas jurídicas primárias, criadoras de direitos ou obrigações. Ausência de legitimidade democrática. (...)” (2ª Turma, HC nº 92.628/RS, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, DJe 19.12.2008 – trecho da ementa)*

*“... o regime de estrita legalidade que rege o Direito Penal não admite que, à categoria legal dos crimes hediondos, o juiz acrescente outros, segundo a sua validação subjetiva de modo a negar ao condenado o que lhe assegura a lei. (...)” (1ª Turma, RHC nº 80.970/SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ 10.08.2001)*

O entendimento foi sustentado pelo Min. ROBERTO BARROSO, relator do presente feito, ao votar no MI nº 4.733 e na ADO nº 26. Segundo notícia publicada no site do STF<sup>10</sup>:

*“O ministro Luís Roberto Barroso também reconheceu a omissão legislativa. Ele observou que é papel do STF, no entanto, estabelecer diálogo respeitoso com o Congresso e também com a sociedade. ‘Se o Congresso atuou, a sua vontade deve prevalecer. Se não atuou e havia um mandamento constitucional nesse sentido, que o Supremo atue para fazer valer o que está previsto na Constituição’. A regra geral, afirmou, é a de autocontenção, deixando o maior espaço possível para a atuação do Legislativo. ‘Porém, quando estão em jogo direitos fundamentais ou a preservação das regras do jogo democrático, se justifica uma postura mais proativa do STF’. Esse é o caso dos autos, disse.”*

Essa a orientação que se espera seja mantida no presente caso.

### 3. DO PEDIDO

Pelo exposto, reitera o Recorrente o pedido de provimento do seu recurso ordinário, tal como formulado na peça de interposição.

Nesses termos, pede deferimento.

Brasília, 11 de março de 2019.



**IGOR MAULER SANTIAGO**  
OAB/SP nº 249.340

---

<sup>10</sup> <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=404076&tip=UN>





**ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**PODER JUDICIÁRIO**  
**Comarca de Brusque**  
**Vara Criminal**

**Autos nº 0900163-54.2015.8.24.0011**

**Ação: Ação Penal - Procedimento Sumário/PROC**

**Autor: Ministério Público do Estado de Santa Catarina**

**Acusado: Robson Schumacher e outro**

Vistos, etc.

01. Da análise dos autos, vê-se que não merece abrigo o pedido de reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva, formulado pela acusação às fls. 295-297.

Isso porque, embora os fatos delituosos narrados na denúncia tenham supostamente se dado nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010, e a denúncia sido recebida apenas em 01-09-2015 (fl. 116), cumpre observar que, como exposto na própria denúncia, e comprovado pelos documentos que a acompanharam, o débito referente à Notificação Fiscal indicada na denúncia foi objeto de dois parcelamentos administrativos, que permaneceram ativos nos períodos de 27-01-2011 a 16-01-2013 (fls. 103-104) e 13-05-2013 a 28-01-2015 (fls. 97-99), vindo a ser cancelados por falta de pagamento.

Destarte, levando-se em consideração que durante o período de parcelamento do débito tributário, a pretensão punitiva e o prazo prescricional restam suspensos, à luz do que estabelece o artigo 83, §3º, da Lei nº. 9.430/96, denota-se que ainda que somados os períodos existentes entre as datas dos vencimentos dos tributos em questão e os parcelamentos destes, e entre os cancelamentos dos aludidos parcelamentos e o recebimento da denúncia, não houve o transcurso de mais de quatro (4) anos, não estando prescritos, ao menos por ora, os delitos apontados na denúncia.

02. Intimem-se acusação e defesa para apresentarem alegações finais, no prazo sucessivo de cinco (5) dias.

Brusque (SC), 04 de fevereiro de 2019.

**Edemar Leopoldo Schlösser**  
**Juiz de Direito**

"DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE  
 Lei n. 11.419/2006, art. 1º, § 2º, III, a"