

**RECURSO EM HABEAS CORPUS Nº 117.012 - MG (2019/0251816-5)**

**RELATOR : MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**  
**RECORRENTE : VALTER HUMBERTO MASCHIO**  
**RECORRENTE : EDGAR ROBERTO THEODORO**  
**RECORRENTE : LEANDRO LOPES SPINELLI**  
**RECORRENTE : LUCIANO CALHADO DENADAI**  
**RECORRENTE : NIVALDO ROBERTO PASSOS**  
**RECORRENTE : AFONSO RIBEIRO MIELLI**  
**ADVOGADO : FABIO TOFIC SIMANTOB - SP220540**  
**RECORRIDO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

**EMENTA**

RECURSO EM HABEAS CORPUS. ICMS-ST. ART. 1º, II, DA LEI 8.137/1990. INÉPCIA DA DENÚNCIA NÃO VERIFICADA. FATO TÍPICO. PROVA DA MATERIALIDADE. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. TRANCAMENTO DO EXERCÍCIO ABSTRATO DA AÇÃO PENAL. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO EM HABEAS CORPUS NÃO PROVIDO.

1. O trancamento prematuro do exercício da ação penal situa-se no campo da excepcionalidade, somente cabível quando houver comprovação, de plano, da ausência de justa causa (atipicidade da conduta ou total ausência de indícios de autoria e prova da materialidade delitiva), da incidência de causa de extinção de punibilidade, ou de inépcia formal da denúncia, sem descrição de imputação que permita o exercício do contraditório e da ampla defesa.

2. A denúncia atende aos ditames do art. 41 do CPP, pois a conduta narrada na exordial, com todas as suas circunstâncias, classificada e atribuída a réus devidamente qualificados, se subsume, em tese, ao art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, in verbis: "constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo [...], mediante as seguintes condutas: II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal".

3. O sistema de substituição tributária para frente possui assento constitucional e foi instituído para otimizar e simplificar a arrecadação do ICMS. Por expressa previsão legal, o primeiro a iniciar a cadeia de circulação do produto ou serviço tem a obrigação tributária de recolher de forma antecipada o valor do imposto.

4. Além de seu próprio ICMS, o contribuinte substituto calcula as

operações mercantis subsequentes e, para tanto, soma o preço do produto que sai de suas instalações à margem do valor agregado (estimativa de lucro) que integrará a importância a ser paga pelo adquirente final. Esse montante é incorporado ao custo do negócio.

5. No ICMS-ST, o fato gerador não é incerto, mas presumido de forma relativa, e, caso não se realize, é assegurado ao sujeito passivo da obrigação tributária a imediata e preferencial restituição da quantia paga. Em caso de supressão ou redução do imposto mediante as condutas penalmente tipificadas em lei, a prova da materialidade do crime pressupõe o lançamento definitivo. O débito fiscal é previamente quantificado em procedimento administrativo, no qual é possível sinalizar a inoccorrência do fato gerador presumido ou, ainda, a superavaliação da base de cálculo estimada do imposto.

6. No caso concreto, a investigação identificou, nos anos de 2006 a 2008, operações mercantis consistentes em alienações e remessas de medicamentos, cosméticos, itens de perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, a diversas empresas e, além da saída das mercadorias do estabelecimento do contribuinte, supostas fraudes em notas fiscais para o fim de reduzir o ICMS-ST, o que, em tese, resultou na sonegação de montante superior a 70 milhões de reais.

7. Quanto à materialidade delitiva, verifica-se a constituição definitiva do crédito fiscal, conforme a Súmula Vinculante n. 24. Na jurisdição fazendária finda, não se comprovou a inoccorrência do fato gerador presumido, razão pela qual não há falar em venda não realizada ao consumidor final ou de valor fictício de prejuízo ao Erário.

8. O ICMS possui complexidade ímpar e é a principal e maior fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal. A fraude, a simulação ou a prática de atos dolosos voltados a subtrair do Estado o conhecimento da obrigação de pagar o imposto, inclusive por substituição tributária (regime com assento constitucional), não consubstancia mera inadimplência fiscal e a observância da Súmula Vinculante n. 24 é suficiente à tipificação da conduta prevista no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990. Não há falar, pois, em falta de condição para a persecução penal.

9. Recurso em habeas corpus não provido.

## **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Sexta Turma, prosseguindo no julgamento após o voto-vista do Sr. Ministro Sebastião Reis Júnior negando provimento ao recurso

# *Superior Tribunal de Justiça*

ordinário, sendo acompanhado pelos Srs. Ministros Antonio Saldanha Palheiro, Jesuíno Rissato ( Desembargador Convocado do TJDFT) e Laurita Vaz, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Antonio Saldanha Palheiro, Jesuíno Rissato (Desembargador Convocado do TJDFT), Laurita Vaz e Sebastião Reis Júnior votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 14 de fevereiro de 2023

Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

**RECURSO EM HABEAS CORPUS Nº 117012 - MG (2019/0251816-5)**

**RELATOR** : **MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**  
**RECORRENTE** : VALTER HUMBERTO MASCHIO  
**RECORRENTE** : EDGAR ROBERTO THEODORO  
**RECORRENTE** : LEANDRO LOPES SPINELLI  
**RECORRENTE** : LUCIANO CALHADO DENADAI  
**RECORRENTE** : NIVALDO ROBERTO PASSOS  
**RECORRENTE** : AFONSO RIBEIRO MIELLI  
**ADVOGADO** : FABIO TOFIC SIMANTOB - SP220540  
**RECORRIDO** : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### **EMENTA**

RECURSO EM HABEAS CORPUS. ICMS-ST. ART. 1º, II, DA LEI 8.137/1990. INÉPCIA DA DENÚNCIA NÃO VERIFICADA. FATO TÍPICO. PROVA DA MATERIALIDADE. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. TRANCAMENTO DO EXERCÍCIO ABSTRATO DA AÇÃO PENAL. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO EM HABEAS CORPUS NÃO PROVIDO.

1. O trancamento prematuro do exercício da ação penal situa-se no campo da excepcionalidade, somente cabível quando houver comprovação, de plano, da ausência de justa causa (atipicidade da conduta ou total ausência de indícios de autoria e prova da materialidade delitiva), da incidência de causa de extinção de punibilidade, ou de inépcia formal da denúncia, sem descrição de imputação que permita o exercício do contraditório e da ampla defesa.

2. A denúncia atende aos ditames do art. 41 do CPP, pois a conduta narrada na exordial, com todas as suas circunstâncias, classificada e atribuída a réus devidamente qualificados, se subsume, em tese, ao art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, *in verbis*: "constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo [...], mediante as seguintes

condutas: II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal".

3. O sistema de substituição tributária para frente possui assento constitucional e foi instituído para otimizar e simplificar a arrecadação do ICMS. Por expressa previsão legal, o primeiro a iniciar a cadeia de circulação do produto ou serviço tem a obrigação tributária de recolher de forma antecipada o valor do imposto.

4. Além de seu próprio ICMS, o contribuinte substituto calcula as operações mercantis subsequentes e, para tanto, soma o preço do produto que sai de suas instalações à margem do valor agregado (estimativa de lucro) que integrará a importância a ser paga pelo adquirente final. Esse montante é incorporado ao custo do negócio.

5. No ICMS-ST, o fato gerador não é incerto, mas presumido de forma relativa, e, caso não se realize, é assegurado ao sujeito passivo da obrigação tributária a imediata e preferencial restituição da quantia paga. Em caso de supressão ou redução do imposto mediante as condutas penalmente tipificadas em lei, a prova da materialidade do crime pressupõe o lançamento definitivo. O débito fiscal é previamente quantificado em procedimento administrativo, no qual é possível sinalizar a inoccorrência do fato gerador presumido ou, ainda, a superavaliação da base de cálculo estimada do imposto.

6. No caso concreto, a investigação identificou, nos anos de 2006 a 2008, operações mercantis consistentes em alienações e remessas de medicamentos, cosméticos, itens de perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, a diversas empresas e, além da saída das mercadorias do estabelecimento do contribuinte, supostas fraudes em notas fiscais para o fim de reduzir o ICMS-ST, o que, em tese, resultou na sonegação de montante superior a 70 milhões de reais.

7. Quanto à materialidade delitiva, verifica-se a constituição definitiva do crédito fiscal, conforme a Súmula Vinculante n. 24. Na jurisdição fazendária finda, não se comprovou a inoccorrência do fato gerador

presumido, razão pela qual não há falar em venda não realizada ao consumidor final ou de valor fictício de prejuízo ao Erário.

8. O ICMS possui complexidade ímpar e é a principal e maior fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal. A fraude, a simulação ou a prática de atos dolosos voltados a subtrair do Estado o conhecimento da obrigação de pagar o imposto, inclusive por substituição tributária (regime com assento constitucional), não consubstancia mera inadimplência fiscal e a observância da Súmula Vinculante n. 24 é suficiente à tipificação da conduta prevista no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990. Não há falar, pois, em falta de condição para a persecução penal.

9. Recurso em habeas corpus não provido.

## RELATÓRIO

**VALTER HUMBERTO MASCHIO e outros** alegam sofrer coação ilegal em face de acórdão do **Tribunal de Justiça do Estado Gerais** (Habeas Corpus nº 1.0000.19.071463-4/000).

Na origem, os recorrentes foram denunciados (fls. 20-28) por incursão nos **arts. 1º, II c/c arts. 11 e 12, I e III, da Lei n. 8.137/1990**, porque, em tese, fraudaram a fiscalização estadual para o fim de suprimir o pagamento de ICMS devido por substituição tributária.

Os postulantes pretendem o **trancamento prematuro do exercício da ação penal**. Apontam a **inépcia da denúncia**, por falta de descrição de fato gerador certo do ICMS e explicam que o Ministério Público **narra mera inadimplência fiscal**. Segundo os insurgentes (fls. 240-241):

Não se alega a supressão ou redução do ICMS próprio, o qual seria devido em São Paulo, pois a sede da empresa é em Ribeirão Preto, e **tampouco se imputa a retenção do cliente e não recolhimento ao fisco**, hipótese de apropriação indevida do crédito tributário, típica da substituição tributária, mas que normalmente se enquadra no artigo 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90. A conduta irrogada na inicial é bem específica. Diz respeito exclusivamente **ao destaque da alíquota de substituição tributária**, a qual, de acordo com a vestibular, **não ocorreu ou foi**

**destacada a menor.**

[...]

O que a denúncia aduz, em síntese, é que teria havido **supressão ou redução do ICMS, não na modalidade própria, mas especificamente no tocante à alíquota da substituição tributária** incidente na espécie.

Ocorre que, no caso do ICMS próprio, o fato gerador ensejador da incidência tributária é um fato certo e materialmente comprovado - a saída da mercadoria da sede da vendedora, distribuidora de medicamentos e cosméticos. [...]

Já no caso da **substituição tributária o fato gerador é apenas presumido**, qual seja, a **venda ao cliente final** que eventualmente será efetivada pelo estabelecimento adquirente da mercadoria, no caso concreto, as farmácias que compravam da DROGACENTER. Como se sabe, a substituição tributária transfere ao distribuidor a responsabilidade fiscal que, a rigor, seria do comerciante que vende a mercadoria na ponta ao cliente final, antecipando a incidência da norma tributária por fato gerador futuro, incerto e eventual. [...]

Este imposto que a empresa paga na condição de substituta tributária decorre de obrigação fiscal, cujo descumprimento implica sanções na esfera administrativa, das quais o empresário não pode se eximir.

**A presunção tributária não pode, porém, ser transportada para a esfera penal**, sem ofender diversos princípios constitucionais limitadores do poder estatal de punir.

O crime do artigo 1º, da Lei n. 8.137/90 é delito material contra a ordem tributária, ou seja, o tipo exige efetiva supressão ou redução do imposto e não a mera possibilidade de ocorrência da lesão.

O Ministério Público Federal opinou pelo **não provimento do recurso**.

## VOTO

### I. Crimes tributários

Em linhas gerais, o crime consiste em lesão ou perigo de lesão a um bem jurídico penalmente relevante. Segundo a lição doutrinária de Ferrajoli:

É nas constituições que o Direito Penal deve encontrar os bens que lhe cabe proteger com suas sanções. E o penalista assim deve orientar-se, uma vez que nas constituições já estão feitas as valorações criadoras dos bens jurídicos, cabendo ao penalista, em função da relevância social desses bens, tê-los obrigatoriamente presentes, inclusive a eles se limitando, no processo de tipologia criminal (FERRAJOLI, Luigi. Direito e razão: teoria do garantismo penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 372).

Nesse contexto, a proteção penal da ordem tributária perpassa pela priorização de princípios de matriz constitucional, como o da justiça social e o de redistribuição de renda. Não se trata apenas de resguardar a arrecadação e o patrimônio particular do Fisco, mas de garantir importantes e essenciais funções econômicas e sociais do Estado. Luiz Regis Prado aponta (destaquei):

[...] o legislador, na cunhagem dos tipos contidos na Lei. 8.137/1990, tutela o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional. Tem como escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários a realização de suas atividades” )PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. 5ª edição. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013. P. 267-268”.

Deveras, o "que a lei penal quer proteger é a **Ordem Jurídica Tributária**. E não o interesse de arrecadação. A Ordem Tributária, como bem jurídico protegido, não se confunde com o interesse da fazenda pública. Mas pode até absorvê-lo. A Ordem Tributária é um **conjunto de normas jurídicas concernentes à tributação, que, inclusive, constituem um limite ao poder de tributar do próprio Estado**" (MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 3ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2011. P. 23, grifei).

Para análise deste recurso ordinário, é pertinente analisar a tipicidade, isto é, a correspondência entre o fato imputado aos recorrentes na denúncia e o tipo legal incriminador, ressaltando-se que há duas teorias para o resultado do delito, a naturalística e a normativa.

Em relação aos crimes materiais, a consumação só ocorre se houver, como resultado, a modificação física no mundo exterior. O Supremo Tribunal Federal, nos debates que originaram a edição da Súmula Vinculante n. 24, estabeleceu a obrigatoriedade do encerramento da jurisdição fiscal e do lançamento fazendário definitivo para a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, haja vista o princípio da *ultima ratio* do Direito Penal e a possibilidade de suspensão da persecução criminal ou de extinção da punibilidade se houver parcelamento ou adimplemento do débito tributário.



É importante, por oportuno, destacar trechos do julgamento exarado pelo Supremo Tribunal Federal no RHC n. 163.334/SC, quando considerou-se crime, por adequação ao art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, a conduta de deixar de recolher ICMS cobrado de terceiro, escriturado e corretamente declarado ao Fisco. O Ministro Relator do *writ*, Luís Roberto Barroso, consignou três premissas, igualmente importantes para a análise do caso concreto, *in verbis*:

Primeira: O direito penal precisa ser sério e igualitário, mas também moderado. Sério significa que sua aplicação deve ser efetiva, de modo a desempenhar o papel dissuasivo da criminalidade, que lhe é essencial. Igualitário significa que a aplicação da lei não deve distinguir entre pobres e ricos, poderosos e comuns. Moderado significa, por fim, que se deve evitar a expansão desmedida do seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pela exacerbação desproporcional de penas.

Segunda: Pagar tributos é um dever fundamental que incumbe a todos os cidadãos que, praticando o fato gerador, demonstrem capacidade contributiva. A incidência do direito penal na esfera tributária é excepcional, mas é também necessária. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.

Terceira: o mero inadimplemento tributário configura apenas ilícito administrativo, passível de inscrição na dívida ativa e de cobrança via execução fiscal. Contudo, não é crime. Para que o não recolhimento de tributo caracterize crime se exige algo a mais, uma reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

No julgado em apreço, observou o Ministro relator que "os crimes tributários são um mal social grave. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera a fraude fiscal um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção tira dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços".

É de notório conhecimento a fragilidades das finanças públicas e a dificuldade que o Estado Brasileiro tem para se desincumbir de forma adequada de seus encargos sociais. Para se ter uma idéia sobre a importância da proteção penal

da ordem tributária, de acordo com publicação do site Agência Brasil:

O Brasil deixa de arrecadar mais de R\$ 417 bilhões por ano com impostos, devido às sonegações de empresas. Um levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) mostra que o faturamento não declarado pelas empresas é de R\$ 2,33 trilhões por ano. As cifras foram calculadas com base nos autos de infrações emitidos pelos fiscos federal, estaduais e municipais.

Segundo o levantamento, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) foi o imposto mais sonegado em 2018. Já em 2019, a sonegação do imposto de renda superou o ICMS. O IBPT descobriu que 47% das empresas de pequeno porte sonegam imposto. Já a taxa entre as empresas médias é de 31% e entre as de grande porte é de 16%.

(Disponível em <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo>>, consulta em 9/1/2023).

O ICMS, genericamente previsto no art. 155, II, da CF, é a principal e a maior fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal. No relatório fiscal de Minas Gerais (estado de origem deste *writ*), relativo aos impostos e taxas recolhidos entre janeiro a dezembro de 2022, vê-se que, de um total de R\$ 86.588.484.732,67 arrecadados, o ICMS representa a quantia R\$ 69.830.504.533,21 (disponível em <<https://www.transparencia.mg.gov.br/estado-receita/receita-consulta-v2/2022/01/12/0/0/120/44/>>, consulta em 5/1/2023).

Assim, a abordagem da sonegação do ICMS, em especial o que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, tem a repercussão de afetar o orçamento que os entes federativos precisam para prestar serviços, realizar obras e oferecer bens e serviços à sociedade local, como hospitais, escolas, saneamento etc.

Pondere-se, ainda, que a redação do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990 não distingue entre os tipos de exações, entre sujeito substituto ou substituído, contribuinte de fato ou de direito etc. Assim, na análise da tipicidade penal, não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazê-la.

Dito isso, passo a tecer alguns breves esclarecimentos – sem nenhuma pretensão de esgotar a matéria – sobre o ICMS devido por substituição tributária, objeto do crime imputado aos recorrentes.

## II. ICMS e substituição tributária

A ocorrência do fato jurígeno previsto na hipótese da norma faz nascer uma relação entre o Estado e o sujeito passivo, um poder por força do qual o particular fica subordinado à obrigação tributária definida em lei.

As hipóteses de incidência do ICMS (art. 155, II, da CF) são: a) **operação de circulação de mercadorias**, b) prestação de serviços de transporte (exceto os estritamente municipais) e c) prestação de serviços de comunicação. Existe, ainda, a relação entre esses fatos geradores e a base de cálculo do imposto, que consiste no valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

A Constituição Federal não prevê a tributação por ICMS de produtos levados da produção ao consumo, mas, sim, das **operações econômicas** que causam a circulação de mercadorias, praticadas com a finalidade de lucro, essencialmente por produtores, industriais ou comerciantes.

Questão tormentosa está relacionada à Substituição Tributária (ST) estabelecida, inicialmente, por convênios e protocolos dos Estados, e prevista na atual Constituição Federal, no art. 150, § 7º, que incorporou definitivamente ao ordenamento jurídico este tipo de regime como medida de política fiscal, para tornar a arrecadação de tributo sobre o consumo exequível. A matéria é regulada, também, nos arts. 128 do CTN e na Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir).

De maneira ideal, o sujeito passivo do ICMS deveria ser o adquirente final do produto ou do serviço posto em circulação, mas é impraticável, principalmente em um país de dimensões continentais como o Brasil, estabelecer infundáveis relações fiscalizatórias em cada operação econômica mercantil a fim de materializar a arrecadação fiscal.

A solução do ordenamento jurídico foi a de criar a substituição tributária,

respaldada pelo art. 155, XII, “b”, da CF. Alfredo Augusto Becker explica:

Existe substituto legal tributário toda a vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.(BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed., SP: Lejus, 1998.p. 548/578).

Com o endosso da **Emenda Constitucional n. 3/93** a substituição tributária para frente ou progressiva passou a ser expressamente tratada no **art. 150, § 7º, da CF**, cercada de cautela constitucional, *in verbis*: “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido**”.

A **Lei Complementar n. 87/1996**, que dispõe sobre a matéria nos seus arts. 6º a 10º, pôs termo às controvérsias sobre a legalidade da cobrança antecipada do ICMS.

Art. 6ª Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:  
I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo

contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º **Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado**, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Haja vista a natureza jurídica do imposto, o que realmente importa, para a análise do injusto típico penal, é a obrigação tributária.

A sujeição passiva é conferida no plano normativo. A cadeia de consumo, uma vez iniciada com a intenção de lucro, provavelmente será finalizada e não é quimérico presumir que o produto ou serviço posto em circulação será destinado a um adquirente final e exigir o recolhimento antecipado do valor do ICMS, sobre fato gerador futuro (venda final ao último adquirente). Não se trata de ficção, mas de presunção relativa prevista no ordenamento jurídico, que uma vez não realizada, enseja a garantia de restituição preferencial e imediata da quantia antecipada (art. 150, § 7º, da CF e art. 10 da Lei Kandir), reconhecido, ainda, o direito ao ressarcimento ou creditamento do excesso, quando o valor real de venda for menor do que a base de cálculo estimada (Tema de Repercussão Geral n. 201).

Conforme o art. 4º, da Lei Complementar n. 87, de 13/9//1996, que dispõe sobre o ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; I
- II - adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;
- IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização.

Apesar de indignados protestos, o Supremo Tribunal Federal, “ao julgar o RE 213.396 (DJ de 01/12/2000), reconheceu a constitucionalidade do sistema de substituição tributária para frente, mesmo antes da promulgação da EC nº 03/1993” (RE 266602, Rel. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, DJ 02-02-2007).

O Ministro Sidney Sanches, no julgamento da ADIn nº 1.851-4-AL, assim se pronunciou: "bem ou mal, o § 7º do art. 150 da C.F. constitucionalizou a substituição tributária, que a antiga legislação infraconstitucional permitia e que nunca foi declarada inconstitucional por esta Corte. E o fez de modo a assegurar a restituição de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

Na seara penal, não há risco de o réu ser condenado por ICMS-ST fictício ou não devido, em contexto de fato gerador presumido não realizado, pois para a tipificação do crime material contra a ordem tributária é obrigatório o lançamento **definitivo** do débito fiscal.

O valor efetivamente sonegado é importante para a resolução da lide, pois o parcelamento ou o adimplemento do tributo pode ensejar a suspensão da ação penal ou a extinção da punibilidade do agente. Segundo a tese jurídica de repercussão geral fixada pelo Supremo Tribunal Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de

cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 593849, Relato Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 5/4/2017).

De acordo com a lição doutrinária de Valdir Rocha e Ricardo Lobo Torres, a antecipação é **fenômeno que ocorre no plano do tempo de pagamento e não no do tempo de ocorrência do fato gerador**. Assim:

Na substituição antecipa-se o pagamento do ICMS referente a fato gerador que ocorrerá no futuro, mas não se antecipa - até porque seria absurdo lógico e ontológico - a ocorrência do próprio fato gerador, só está sujeito ao princípio da reserva da lei (artigo 97, inciso III, do Código Tributário Nacional). O Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem alguns acórdãos nesse sentido. Em segundo lugar, a antecipação do pagamento dos impostos é largamente admitida no nosso direito e não padece de vício de inconstitucionalidade. O imposto de transmissão inter vivos paga-se antes da ocorrência do fato gerador, que só se caracteriza com a efetivação do negócio jurídico. A taxa judiciária deve o contribuinte recolhe-la antes do início do processo judicial. (...) em quarto lugar, não se pode olvidar que a antecipação do pagamento do ICMS na hipótese de remessa de mercadoria para outro Estado tem o respaldo de leis estaduais, já declaradas constitucionais pelo Pretório Excelso.



(ROCHA, Valdir; TORRES, Ricardo Lobo. ICMS Problemas Jurídicos. 2ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 1996, p. 192, destaquei).

A antecipação do pagamento de outras exações é admitida em nosso direito. Como exemplos, os doutrinadores citam o imposto de transmissão intervivos e a taxa judiciária. Também as taxas relativas à prestação de serviço público são exigidas quando da própria solicitação do serviço, não após sua concretização.

Revelante para definir a sonegação fiscal, portanto, é a existência de obrigação jurídica tributária descumprida por conduta típica dolosa do sujeito passivo (omissão de informação, declaração falsa, fraude à fiscalização mediante inserção de elementos inexatos etc.) e a material supressão ou redução do imposto (ou contribuição social), apurada e concretizada em processo administrativo fiscal e em lançamento definitivo (Súmula Vinculante n. 24).

A substituição tributária “para a frente” tem amparo constitucional e é possível o ajuste entre a base de cálculo estimada (a qual considera valores praticados em outras etapas da cadeia de consumo) e o valor real da operação final ao consumidor ou usuário do serviço. Se o fato gerador presumido não se realizar, por perda ou extravio da mercadoria, rompe-se a relação entre a materialidade da hipótese de incidência e a base de cálculo e, por certo, não existirá ilícito.

Assim, em que pese a complexidade da base de cálculo do ICMS-ST, a observância da Súmula Vinculante n. 24 traz a certeza sobre a materialidade do crime contra a ordem tributária.

Mesmo na substituição tributária, apresenta-se sempre uma operação ou prestação mercantil antecedente, observável empiricamente. O dever originário de arrecadar o ICMS (que ocorre, por exemplo, na saída de mercadorias do varejo) ocorre porque o contribuinte de direito deu início à circulação de bens de consumo. A cadeia de circulação de produtos ou serviços necessariamente terá um fim, pois a atividade de indústria ou comércio objetiva o lucro nas suas operações. Assim, a exigência do tributo não decorre de mera ficção (porque é lógico pressupor a venda

futura a um último adquirente) e se assim fosse, não estaríamos sequer diante de uma antecipação de pagamento. O que se dá é a exigência antecipada do valor do imposto em razão de um fato gerador presumido de forma relativa, o qual, se não realizado ensejará o direito de restituição.

A discussão sobre quem suporta o ônus financeiro do ICMS (embutido no preço da mercadoria ou serviço) é de natureza econômica, nada tendo a ver com o descumprimento das leis que regem a ordem tributária e, portanto, com o crime previsto na Lei n. 8.137/1990. O substituído não é o sujeito passivo da relação jurídica com a Fazenda. A prestação que ele satisfaz, de reembolso, é meramente de natureza privada.

Assim, no caso concreto, de redução de ICMS-ST, o que é pertinente para o deslinde da causa é saber que:

a) o tipo penal da sonegação fiscal não distingue entre sujeito passivo direto ou indireto, substituto ou substituído tributário, contribuinte de fato ou de direito etc., sendo sujeito ativo do ilícito o obrigado, por lei, a recolher o imposto, ainda que de forma antecipada, conforme base de cálculo estimada, mediante aplicação, sobre o valor da operação mercantil, de percentual de margem de lucro;

b) o objeto material do crime é a supressão ou redução do valor do ICMS devido por substituição tributária, materializado no lançamento fiscal definitivo.

Para tipificação da conduta como sonegação fiscal é preciso, ainda, constatar sinais de fraude, de simulação ou de atos voltados a subtrair do Estado o conhecimento acerca da existência da própria obrigação tributária ou de seus elementos.

Sob essas premissas, passo ao exame da impetração.

### **III. Trancamento do exercício da ação penal**

O trancamento do exercício **abstrato** da ação penal situa-se no campo da excepcionalidade, "somente cabível quando houver comprovação, de plano, da

ausência de justa causa, seja em razão da atipicidade da conduta supostamente praticada pelo acusado, seja da ausência de indícios de autoria e materialidade delitiva, [...] ou ainda da incidência de causa de extinção de punibilidade" (HC n. 767.081/SP, rel. Ministro Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região), 6ª T. DJe de 28/10/2022.)

Segundo a denúncia (fls. 130-137, destaquei):

[...]

no período de janeiro de 2006 a agosto de 2008, os denunciados, agindo em concurso e mediante divisão de tarefas, fraudaram a fiscalização estadual, inserindo nas notas fiscais acobertadoras de negócios celebrados com empresas situadas em território mineiro, base de cálculo do ICMS/ST diversa da especificada na legislação regente, deixando de reter e de recolher aos cofres públicos o ICMS-ST devido ou o recolhendo a menor.

Emerge da documentação mencionada que instaurou o Parquet, com fulcro em notícia criminis oriunda da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, o Procedimento Investigatório Criminal n.º 0024.09.002861-4, pelo qual visava-se confirmar a ilicitude das transações comerciais efetuadas pela Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda. - hoje Drogavida Comercial de Drogas Ltda. -, notadamente em razão da infinidade de autuações fiscais então lavradas contra o contribuinte.

Ao cabo das investigações, restou revelado um grande esquema de sonegação que envolvia, além dos diretores da empresa, funcionários dos setores de logística e de transporte que garantiam a entrega do produto aos destinatários, valendo-se o contribuinte de mecanismos ilícitos de controle dos negócios efetivados à margem das exigências legais.

[...]

Buscas e apreensões judicialmente autorizadas por meio da medida cautelar n.º 0024.08.152233-6, permitiram a colheita de provas do efetivo cometimento de delitos em prejuízo da ordem econômica e tributária estadual, especificamente entre os anos de 2006 a 2008.

Consoante evidenciou minuciosa análise fiscal, no período de janeiro de 2006 a agosto de 2008, os denunciados fraudaram a fiscalização estadual, inserindo nas notas fiscais acobertadoras de negócios celebrados com empresas situadas em território mineiro, base de cálculo do ICMS/ST diversa da especificada na legislação regente, deixando de reter e de recolher aos cofres públicos o tributo devido, ou, naquelas hipóteses em que realizavam o destaque e o recolhimento do referido imposto- seja por alienações de medicamentos (PTA no 01.000162137-32), seja pela venda de cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador (PTA no 01.000161540-94) - a que estavam obrigados pela alienação dos produtos destinados a diversas empresas sediadas em Minas Gerais, o faziam a menor, impingindo expressivo

prejuízo aos cofres mineiros.

Tais débitos tributários, apurados nos mencionados PTAs de ns.01.000162137-32 e 01.000161540-94 - ambos definitivamente julgados e inscritos em dívida ativa -, resultaram, no somatório dos valores au tuados, na sonegação de um expressivo montante superiora R\$ 70.000.000,00 (setenta milhões de reais), segundo consta dos respectivos Autos de Infração de fls. 1480/1485.

Deflui da documetação que acompanha a denúncia que os sócios-administradores [...] fixavam os parâmetros para o transporte de mercadorias acobertadas de notas fiscais subfaturadas quanto à base de cálculo para o recolhimento a menor do ICMS-ST. Tais parâmetros eram obedecidos pelos gerentes regionais de vendas [...], que eram orientados pelo chefe da seção de logística Leandro Lopes Spinelli, quanto aos períodos mais oportunos ao cometimento dos ilícitos, bem assim sobre os estratégias para evitar a fiscalização fazendária na remessa das mercadorias aos compradores.

Segundo o apurado pelo fisco estadual (fls. 08/10), os denunciados, atuando em concurso e a partir de uma das divisões da Drogavida, a DICON - Divisão de Consumo, transferia, de forma ficta, mercadorias da matriz localizada em Ribeirão Preto/SP para sua (suposta) filial localizada na cidade de Arceburgo/MG, com valores subfaturados e recolhimento de ICMS-ST sobre a entrada de seus produtos no território mineiro. Através da unidade de Arceburgo, as mercadorias da sede de Ribeirão Preto/SP eram fornecidas para todo o Estado de Minas Gerais, entretanto, como já destacado, os valores declarados para as mercadorias eram muito inferiores aos realmente praticados no mercado, fazendo com que os tributos recolhidos fossem ínfimos.

Na realidade, conforme constatado nos autos, as mercadorias nunca transitaram pela filial de Arceburgo, inclusive, os fiscais mineiros verificaram em diversas ocasiões que os blocos de notas fiscais da filial de Arceburgo ficavam depositados em Ribeirão Preto, ou seja, a filial de Arceburgo, de existência meramente formal, foi estabelecida tão somente para facilitar a transferência de mercadorias para o território de Minas Gerais a preços subfaturados (Anexos VII e VIII, fls. 24/27).

[...]

Assim, observa-se, de plano, o grande prejuízo que a espúria manobra, perpetrada pelos denunciados, ocasionou ao erário mineiro, tendo em vista que, "conforme informação, não confirmada, do Posto Fiscal de Arceburgo, o volume médio de cargas de Ribeirão Preto para Minas Gerais é de 30 caminhões/dia, onde o transporte de medicamentos é feito sem documento fiscal e o de produtos de consumo subfaturados"(fl. 14).

No exercício do *jus puniendi*, o legislador estabeleceu alguns requisitos essenciais para a formalização da acusação.

Só é legítima e idônea para consubstanciar a pretensão punitiva estatal a denúncia que, atenta aos ditames do art. 41 do CPP, descreva um fato criminoso imputado ao denunciado com todas as suas circunstâncias relevantes, de modo a permitir a compreensão dos termos da acusação e o contraditório judicial.

Nas palavras de Eugênio Pacelli e Douglas Fisher, "o essencial em qualquer peça acusatória, seja ela denúncia, seja queixa, é a imputação", que consiste na "precisa atribuição a alguém do cometimento ou da prática de um fato bem especificado" (*Comentários ao Código de Processo Penal e sua jurisprudência*. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2013, p. 104, destaquei).

No caso, a exordial acusatória expõe o fato típico, com todas as suas nuances, a qualificação dos acusados e a classificação jurídica do crime, com a especificação de provas a serem produzidas.

Não se divisa a descrição de mera inadimplência fiscal, pois o Ministério Público especifica ato doloso voltado a subtrair do Estado o conhecimento acerca da existência da própria obrigação por substituição tributária, que não foi corretamente escriturada ou declarada à Fazenda.

Também não há falar em fato gerador presumido não ocorrido, pois existiram transações comerciais, empiricamente constatadas, sem sinalização, no procedimento administrativo fiscal, de perda das mercadorias postas em circulação. A prova da materialidade delitiva (o resultado da sonegação), foi indicada na denúncia, em consonância com a Súmula Vinculante n. 24, o que afasta a assertiva de ausência de justa causa. O débito fiscal, com efetivo prejuízo ao Erário, foi objeto de lançamento definitivo e está inscrito em dívida ativa.

Não estamos diante de hipótese de ICMs escriturado corretamente e declarado ao Fisco. Assim, porque identificado o ardil para suprimir do Fisco o próprio conhecimento da obrigação tributária, a conduta descrita pelo Ministério Público, a princípio, se subsume ao art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, *in verbis*: "constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: II -

fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal".

Como assinalado no tópico anterior, não há distinção, no tipo penal, sobre espécies de impostos ou de contribuintes (se próprio ou por substituição).

O Ministério Público atribui aos denunciados a conduta de "fraudarem a fiscalização estadual, inserindo nas notas fiscais acobertadoras de negócios celebrados com empresas situadas em território mineiro, base de cálculo do ICMS/ST diversa da especificada na legislação regente, deixando de reter e de recolher aos cofres públicos o ICMS-ST devido ou o recolhendo a menor" (fl. 132, destaquei).

Nas operações relativas à circulação de mercadorias, a Substituição Tributária de ICMS (ICMS-ST) surgiu para otimizar e simplificar a arrecadação de imposto sobre o consumo, combater a informalidade e a sonegação das empresas.

Existem várias normas sobre ICMS-ST, as quais devem ser conhecidas e cumpridas por agentes que pretendem obter lucro na atividade de circulação de bens e serviços, os quais não são livres para burlar o sistema de arrecadação previsto na Constituição Federal. Além de reconhecer seu próprio ICMS, o contribuinte substituto faz o cálculo das operações subsequentes e, para tanto, soma o preço da mercadoria que sai do seu estabelecimento à margem do valor agregado (estimativa de lucro), a qual integrará o preço ao consumidor final.

O valor do ICMS-ST integra a precificação do produto que tem a saída tributada. As operações subsequentes ficam isentas de arrecadação (daí não ser incerto o prejuízo ao Erário). Apenas o custo financeiro do imposto é repassado ao consumidor final, mas seu valor deve ser recolhido antecipadamente no início da cadeia de produção, de acordo com o valor estimado da última venda.

Na Primeira Turma desta Corte, "prevalece o entendimento segundo o qual o ICMS-ST constitui parte integrante do custo de aquisição da mercadoria" (**AgInt no REsp n. 1.959.723/RS**, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira

Turma, DJe de 14/10/2022).

O fato gerador (venda final pelo valor estimado) é presumido relativamente por lei e, se não se realizar, existirá o direito à restituição da quantia antecipada quando, por exemplo, ocorrer extravio, desaparecimento, inutilização, roubo, sinistro ou qualquer outro tipo de perda da mercadoria, impossibilitada a operação no final da cadeia de produção.

Uma vez comprovado, a partir de circunstâncias objetivas factuais, que a mercadoria não chegou ao consumidor final, não existirá obrigação tributária (art. 150, § 7º, da CF) e, portanto, o seu descumprimento doloso, passível de tipificação penal.

Ademais, conforme o Tema 201 do Supremo Tribunal Federal (RE n. 593.849/RS), de repercussão geral, também “é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Assim, existem cautelas que impedem a tributação indevida do ICMS-ST e, por conseguinte, a responsabilidade criminal em tal situação.

No caso, não se verifica a inépcia da denúncia ou a imputação de fato atípico.

A fraude para suprimir da Fazenda o conhecimento da obrigação tributária, ao que parece, foi identificada entre os anos de 2006 a 2008. O ajuizamento da ação penal foi precedido do lançamento definitivo do ICMS-ST. Quantificou-se e existe prova material do imposto que deixou de ser recolhido em prejuízo ao Erário por meio processo administrativo submetido ao contraditório e à ampla defesa, no qual os interessados tiveram ampla oportunidade de comprovar eventual fato gerador presumido não realizado. Se os recorrentes não o fizeram, não podem, em habeas corpus, alegar o direito líquido e certo ao trancamento do exercício da ação penal porque, **talvez**, não tenha ocorrido a venda futura ao consumidor final das mercadorias que saíram do estabelecimento do contribuinte.

A teor da denúncia, a conduta não foi ocasional e a sonegação do ICMS-ST alcançou o expressivo **montante superior a R\$ 70.000.000,00**. O procedimento investigatório identificou "grande esquema de sonegação" (fl. 133, grifei). Buscas e apreensões "judicialmente autorizadas [...] permitiram a colheita de provas do efetivo cometimento de delitos em prejuízo da ordem econômica e tributária estadual, especificamente nos anos de 2006 a 2008" (fl. 134, destaquei).

No momento em que a empresa autuada pelo fisco alienou produtos e os remeteu a diversas pessoas jurídicas sediadas em Minas Gerais, nasceu a obrigação tributária de pagar o ICMS-ST, mas os denunciados, supostamente, utilizaram fraude (inserção em nota fiscal de base de cálculo diferente da especificada na legislação) para suprimir ou reduzir o imposto, que somente poderia ser debitado e creditado à conta do contribuinte *de iure*.

Não se divisa mera inadimplência fiscal, pois narra o órgão acusatório que, "consoante evidenciou minuciosa análise fiscal", os denunciados inseriram nas "notas fiscais acobertadoras de negócios [...], base de cálculo do ICMS/ST diversa da especificada na legislação regente, deixando de reter e de recolher aos cofres públicos o tributo devido, ou, naquelas hipóteses em que realizavam o destaque e o recolhimento do referido imposto - seja por alienações de medicamentos (PTA no 01.000162137-32), seja pela venda de cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador (PTAn. 01.000161540-94) - a que estavam obrigados pela alienação dos produtos destinados a diversas empresas sediadas em Minas Gerais, o faziam a menor, impingindo expressivo prejuízo aos cofres mineiros" (fl. 134).

A prova da materialidade da sonegação não é futura nem incerta. O débito fiscal objeto da acusação, que deixou de ser recolhido aos cofres públicos, está comprovado conforme a exegese da Súmula Vinculante n. 24.

O ICMS-ST que deixou de ser pago antecipadamente foi quantificado e materializado nas "PTAs de n. 01.000162137-32 e 01.000161540-94, ambas definitivamente julgados e inscritas em dívida ativa. O montante é superior a R\$ 70 milhões.



Não se desconhece que o ICMS possui complexidade ímpar, mas o sistema é previsto pela Constituição Federal e regulado por normas de observância obrigatória. A exação integra a maior parte da arrecadação estadual e sua forma de recolhimento deve ser observado por agentes econômicos.

Ademais, a fraude do regime de substituição tributária é grave, afeta os cofres públicos, as relações de consumo, de livre concorrência e a sociedade, impactando negativamente o financiamento de políticas desenvolvidas pelo Estado para garantir e colocar em prática direitos previstos na Constituição e em outras leis.

Não se divisa, pois, a falta de condição para a persecução em juízo.

#### **IV. Dispositivo**

À vista do exposto, **nego provimento ao recurso em habeas corpus.**

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEXTA TURMA**

Número Registro: 2019/0251816-5

PROCESSO ELETRÔNICO

RHC 117.012 / MG  
MATÉRIA CRIMINAL

Números Origem: 0012412589899 0024090028614 0024121589899 024160692190  
06921906220168130024 07146345920198130000 10000190714634000  
10000190714634001 24090028614 24121589899 7146345920198130000

EM MESA

JULGADO: 13/12/2022

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra LAURITA VAZ

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. PAULO DE SOUZA QUEIROZ

Secretário

Bel. ELISEU AUGUSTO NUNES DE SANTANA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : VALTER HUMBERTO MASCHIO  
RECORRENTE : EDGAR ROBERTO THEODORO  
RECORRENTE : LEANDRO LOPES SPINELLI  
RECORRENTE : LUCIANO CALHADO DENADAI  
RECORRENTE : NIVALDO ROBERTO PASSOS  
RECORRENTE : AFONSO RIBEIRO MIELLI  
ADVOGADO : FABIO TOFIC SIMANTOB - SP220540  
RECORRIDO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ASSUNTO: DIREITO PENAL - Crimes Previstos na Legislação Extravagante - Crimes contra a Ordem Tributária

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). FABIO TOFIC SIMANTOB, pela parte RECORRENTE: VALTER HUMBERTO MASCHIO

Dr(a). FABIO TOFIC SIMANTOB, pela parte RECORRENTE: EDGAR ROBERTO THEODORO

Dr(a). FABIO TOFIC SIMANTOB, pela parte RECORRENTE: LEANDRO LOPES SPINELLI

Dr(a). FABIO TOFIC SIMANTOB, pela parte RECORRENTE: LUCIANO CALHADO DENADAI

Dr(a). FABIO TOFIC SIMANTOB, pela parte RECORRENTE: NIVALDO ROBERTO PASSOS

Dr(a). FABIO TOFIC SIMANTOB, pela parte RECORRENTE: AFONSO RIBEIRO MIELLI

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEXTA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Rogerio Schietti Cruz conhecendo parcialmente o habeas corpus, e, nessa extensão, denegando a ordem, pediu vista o Sr. Ministro Sebastião Reis Júnior. Aguardam os Srs. Ministros Antonio Saldanha Palheiro, Jesuino Rissato (Desembargador Convocado do TJDF) e Laurita Vaz.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO EM HABEAS CORPUS Nº 117012 - MG (2019/0251816-5)

**RELATOR** : **MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**  
**RECORRENTE** : VALTER HUMBERTO MASCHIO  
**RECORRENTE** : EDGAR ROBERTO THEODORO  
**RECORRENTE** : LEANDRO LOPES SPINELLI  
**RECORRENTE** : LUCIANO CALHADO DENADAI  
**RECORRENTE** : NIVALDO ROBERTO PASSOS  
**RECORRENTE** : AFONSO RIBEIRO MIELLI  
**ADVOGADO** : FABIO TOFIC SIMANTOB - SP220540  
**RECORRIDO** : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### VOTO-VISTA

Trata-se de recurso em *habeas corpus*, com pedido liminar, interposto por **Valter Humberto Maschio, Edgar Roberto Theodoro, Leandro Lopes Spinelli, Luciano Calhado Denadai, Nivaldo Roberto Passos e Afonso Ribeiro Mielli** contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, assim ementado (fl. 211):

EMENTA: *HABEAS CORPUS*. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. INVIABILIDADE. EXCEPCIONALIDADE NÃO DEMONSTRADA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. INOCORRÊNCIA. PEÇA ACUSATÓRIA QUE SATISFAZ OS REQUISITOS DO ARTIGO 41 DO CPP. DENÚNCIA AMPARADA POR PROVAS E INDÍCIOS SUFICIENTES DA AUTORIA E MATERIALIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CONFIGURADO. ORDEM DENEGADA.

- Não há que se falar em inépcia da denúncia que narra satisfatoriamente conduta em tese delituosa e, da mesma forma, possibilita o exercício do direito de defesa pelos acusados. O trancamento da ação penal é medida extrema que se defere quando os fatos apresentados revelam, já na primeira análise, constrangimento a que alguém se vê submetido à condição de réu, em situação injusta totalmente desprovida de provas ou de quaisquer indícios da autoria e da materialidade do delito em debate.

- No caso em questão, não restou demonstrada de plano a falta de justa causa, uma vez que a denúncia encontra-se em baseada em elementos de prova suficientes a amparar seu recebimento e a conseqüente instauração da ação penal.

Narram os autos que o Ministério Público denunciou os recorrentes como incurso em crime contra a ordem tributária (arts. 1º, II, *c/c* 11, *caput*, e 12, I e III, da Lei n. 8.137/1990), porque teriam eles fraudado a *fiscalização estadual, inserindo nas notas fiscais acobertadoras de negócios celebrados com empresas situadas em território mineiro, base de cálculo do ICMS/ST diversa da especificada na legislação*

*regente, deixando de reter e de recolher aos cofres públicos o ICMS-ST devido ou o recolhendo a menor (Ação Penal n. 024.12.158989-9).*

Por conseguinte, o Juízo de Direito da 12ª Vara Criminal da comarca de Belo Horizonte/MG recebeu a inicial acusatória e determinou a citação dos acusados para responderem à acusação (fl. 149).

Pretendendo o trancamento da ação penal, a defesa impetrou *habeas corpus* na colenda Corte de origem, que denegou a ordem (fls. 209/218).

Aqui, os recorrentes persistem no pedido de trancamento e argumentam o seguinte:

a) inépcia da denúncia, pois *não se alega a supressão ou redução do ICMS próprio, o qual seria devido em São Paulo, pois a sede da empresa é em Ribeirão Preto, e tampouco se imputa a retenção do cliente e não recolhimento ao fisco, hipótese de apropriação indevida do crédito tributário, típica da substituição tributária mas que normalmente se enquadra no artigo 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90 (fl. 239);*

b) ausência de justa causa para a ação penal, uma vez que, por se tratar de hipótese de substituição tributária, na qual *o imposto que a empresa paga na condição de substituta tributária decorre de obrigação fiscal, cujo descumprimento implica sanções na esfera administrativa, a presunção tributária não pode, porém, ser transportada para a esfera penal, sem ofender diversos princípios constitucionais limitadores do poder estatal de punir (fl. 241);*

c) acrescentam ser atípica a conduta atribuída na ação penal, tendo em vista que, em se tratando de crime material contra a ordem tributária, *a redução ou a supressão não deve ser presumida, mas materialmente comprovada. Ou seja, deve haver certeza material da existência do fato gerador que enseja a incidência do imposto. Assim, não há como se cogitar a comprovação material do fato gerador no caso de alíquota da substituição tributária, visto justamente que tal modalidade de incidência tributária opera com fato gerador futuro e incerto, ou seja, o descumprimento da obrigação implica apenas presumir redução ou supressão de imposto, que acaba nunca sendo verificadas na prática (fl. 243);*

d) aduzem ofensa ao princípio da presunção de inocência, pois *admitir que alguém possa responder por crime em hipótese na qual há um fato apenas presumido, seria compactuar com a possibilidade de incidência da normal penal sem que exista certeza da ocorrência do resultado imputado* (fl. 247).

Postularam, então, o deferimento da medida liminar para que fosse suspensa a ação penal. No mérito, o trancamento do feito.

A liminar foi indeferida pelo eminente Relator, Ministro Rogério Schietti Cruz (fls. 268/269).

Prestadas as informações pelo Juízo de primeiro grau (fls. 275/322), o Ministério Público Federal opinou pelo conhecimento e desprovimento do recurso (fls. 324/328):

RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS*. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PRETENSÃO DE TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. MEDIDA EXCEPCIONAL. ALEGAÇÃO DE INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. A DENÚNCIA ATENDE AOS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 41 DO CPP, DESCREVENDO O FATO COM TODAS SUAS CIRCUNSTÂNCIAS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO. INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA. PARECER PELO CONHECIMENTO E DESPROVIMENTO DO RECURSO.

Por ocasião do julgamento perante a Sexta Turma, em 13/12/2022, após sustentação oral pela defesa dos recorrentes e de apresentação do voto, pelo eminente Ministro Relator, no sentido de negar provimento ao recurso, pedi vista antecipada dos autos para verificar se se trataria, de fato, de crime contra a ordem tributária ou de mera discussão sobre a diferença de valores em razão da base de cálculo relativa ao ICMS, uma vez que se trata de um tributo de substituição tributária progressiva, ou seja, relativa a fato gerador que ocorrerá no futuro.

De início, observo ser excepcional o trancamento da ação penal na via eleita.

Confira-se, no que interessa, a inicial acusatória apresentada pelo *Parquet* estadual (fls. 132/136 — grifos nossos):

[...]

Consta das peças de informação em anexo que, no período de janeiro de 2006 a agosto de 2008, os denunciados, agindo em concurso e mediante divisão de tarefas, fraudaram a fiscalização estadual, inserindo nas notas fiscais acobertadoras de negócios celebrados com empresas situadas em território mineiro, base de cálculo do ICMS/ST diversa da especificada na legislação

regente, deixando de reter e de recolher aos cofres públicos o ICMS-ST devido ou recolhendo a menor.

Emerge da documentação mencionada que instaurou o *Parquet*, com fulcro em *notitia criminis* oriunda da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, o Procedimento Investigatório Criminal n.º 0024.09.002861-4, pelo qual visava-se confirmar a ilicitude das transações comerciais efetuadas pela Drogacenter Distribuidora de Medicamentos Ltda. - hoje Droga vida Comercial de Drogas Ltda., notadamente em razão da infinidade de autuações fiscais então lavradas contra o contribuinte.

Ao cabo das investigações, restou revelado um grande esquema de sonegação que envolvia, além dos diretores da empresa, funcionários dos setores de logística e de transporte que garantiam a entrega do produto aos destinatários, valendo-se o contribuinte de mecanismos ilícitos de controle dos negócios efetivados à margem das exigências legais.

Milton Julião Marcondes e Marcelo Julião Marcondes, primeiro e segundo denunciados, filhos de Maurício Roosevelt Marcondes, integraram a diretoria da Drogavida, na qualidade de sócios-administradores, de agosto de 2002 a agosto de 2006. Posteriormente, seguiram deliberando acerca dos rumos da empresa, tomando parte na gerência legitimados por mandatos conferidos pelo pai.

Edgar Roberto Theodoro, em 2005 e 2006, foi Diretor Administrativo-Financeiro na Drogavida e, de 2007 a 2008, Diretor Administrativo, chegando a desempenhar, neste último interregno, a presidência da empresa; Afonso Mielli trabalhou na Drogavida de 2005 a 2008, ocupando cargo de Diretor Comercial, responsável pelo segmento atacadista da empresa;

Nivaldo Ribeiro Passos era o Diretor Comercial no interstício de novembro de 2007 a dezembro de 2008; Valter Humberto Maschio desempenhou, entre julho de 2007 e dezembro de 2008, função de Diretor de Unidade na Drogavida, responsabilizando-se por operações de atacado de produtos comercializados com drogarias.

Luciano Denadai, sétimo denunciado, foi Gerente Nacional de Vendas da Drogavida, de 2005 a 2008, intermediando assuntos comerciais entre Diretoria, Gerentes Regionais de Vendas e clientela da empresa; Leandro Lopes Spinelli chefiou a seção de logística no interregno de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, definindo alternativas de rotas e coordenando as entregas de mercadorias vendidas pela empresa.

Antônio Carlos Martins Ramos exerceu o cargo de Gerente Regional de Vendas da distribuidora de 2005 a 2008, atuando em Belo Horizonte/MG e Juiz de Fora/MG, ao passo que Marcos Henrique Rosa da Silva, último denunciado, funcionou como Gerente Regional de Vendas da atacadista nas regiões do Triângulo Mineiro, do Alto Paranaíba e do Pontal, no período 2005 a 2008.

Buscas e apreensões judicialmente autorizadas por meio da medida cautelar n.º 0024.08.152233-6, permitiram a colheita de provas do efetivo cometimento de delitos em prejuízo da ordem econômica e tributária estadual, especificamente entre os anos de 2006 a 2008.

Consoante evidenciou minuciosa análise fiscal, no período de janeiro de 2006 a agosto de 2008, os denunciados fraudaram a fiscalização estadual, inserindo nas notas fiscais acobertadoras de negócios celebrados com empresas situadas em território mineiro, base de cálculo do ICMS/ST diversa da especificada na legislação regente, deixando de reter e de recolher aos cofres públicos o tributo devido, ou, naquelas hipóteses em que realizavam o destaque e o recolhimento do referido imposto - seja por alienações de medicamentos (PTA no 01.000162137-32), seja pela venda de cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador (PTA no 01.000161540-94) - a que estavam obrigados pela alienação dos produtos destinados a diversas empresas sediadas em Minas Gerais, o faziam a menor, impingindo expressivo prejuízo aos cofres mineiros.

Tais débitos tributários, apurados nos mencionados PTAs de nos. 01.000162137-32 e 01.000161540-94 - ambos definitivamente julgados e inscritos em dívida ativa -, resultaram, no somatório dos valores autuados, na sonegação de um expressivo montante superior a R\$ 70.000.000,00 (setenta milhões de reais), segundo consta dos respectivos Autos de Infração de fls. 1480/1485.

Deflui da documentação que acompanha a denúncia que os sócios - administradores Milton Julião Marcondes e Marcelo Julião Marcondes, o

diretor administrativo-financeiro Edgar Roberto Theodoro, os diretores comerciais Afonso Ribeiro Mielli e Nivaldo Roberto Passos, o diretor de unidade Valter Humberto Maschio e o gerente nacional de vendas Luciano Calhado Denadai, fixavam os parâmetros para o transporte de mercadorias acobertadas de notas fiscais subfaturadas quanto à base de cálculo para o recolhimento a menor do ICMS-ST.

Tais parâmetros eram obedecidos pelos gerentes regionais de vendas Antônio Carlos Martins Ramos e Marcos Henrique Rosa da Silva, que eram orientados pelo chefe da seção de logística Leandro Lopes Spinelli, quanto aos períodos mais oportunos ao cometimento dos ilícitos, bem assim sobre os estratégias para evitar a fiscalização fazendária na remessa das mercadorias aos compradores.

Segundo o apurado pelo fisco estadual (fls. 08/10), os denunciados, atuando em concurso e a partir de uma das divisões da Drogavida, a DICON - Divisão de Consumo, transferia, de forma ficta, mercadorias da matriz localizada em Ribeirão Preto/SP para sua (suposta) filial localizada na cidade de Arceburgo/MG, com valores subfaturados e recolhimento de ICMS-ST sobre a entrada de seus produtos no território mineiro.

Através da unidade de Arceburgo, as mercadorias da sede de Ribeirão Preto/SP eram fornecidas para todo o Estado de Minas Gerais, entretanto, como já destacado, os valores declarados para as mercadorias eram muito inferiores aos realmente praticados no mercado, fazendo com que os tributos recolhidos fossem ínfimos.

Na realidade, conforme constatado nos autos, as mercadorias nunca transitaram pela filial de Arceburgo, inclusive, os fiscais mineiros verificaram em diversas ocasiões que os blocos de notas fiscais da filial de Arceburgo ficavam depositados em Ribeirão Preto, ou seja, a filial de Arceburgo, de existência meramente formal, foi estabelecida tão somente para facilitar a transferência de mercadorias para o território de Minas Gerais a preços subfaturados (Anexos VII e VIII, fls. 24/27).

A título de exemplo, relata a fiscalização (fls. 51/52), *in verbis*, que:

"No dia 13/06/2007 foi registrada a nota fiscal n° 619795, emitida pela unidade de Ribeirão Preto, relativa à entrada de diversas mercadorias na filial de Arceburgo/MG, dentre as quais, sabonete Palmolive branco 150gm, ao custo de R\$ 3,61 (caixa) e valor de base de cálculo para o ICMS/ST de R\$ 4,87. Na mesma data foi emitida a nota fiscal n. o 000192, destinada à varejista estabelecido em MG, relativa à saída de diversas mercadorias, dentre as quais, o mesmo sabonete mencionado no parágrafo anterior, entretanto, ao custo de R\$ 57,88 (caixa). Da análise dessas operações (entrada/saída), realizadas na mesma data e envolvendo o mesmo produto, verifica-se uma agregação de margem de lucro de 1.603,32 %, indicando fortes e fundados indícios de um grande subfaturamento na entrada da mercadoria, o que resulta uma redução do ICMS/ST na mesma proporção, conforme demonstrado no quadro abaixo:

[...]

Assim, observa-se, de plano, o grande prejuízo que a espúria manobra, perpetrada pelos denunciados, ocasionou ao erário mineiro, tendo em vista que, "conforme informação, não confirmada, do Posto Fiscal de Arceburgo, o volume médio de cargas de Ribeirão Preto para Minas Gerais é de 30 caminhões/dia, onde o transporte de medicamentos é feito sem documento fiscal e o de produtos de consumo subfaturados" (fl. 14).

Por todo o exposto, o Ministério Público denuncia a esse Juízo Milton Julião Marcondes, Marcelo Julião Marcondes, Edgar Roberto Theodoro, Afonso Ribeiro Mielli, Nivaldo Roberto Passos, Valter Humberto Maschio, Luciano Calhado Denadai, Leandro Lopes Spinelli, Antônio Carlos Martins Ramos e Marcos Henrique Rosa da Silva, como incurso no artigo 1º, II, c/c artigos 11, *caput* e art. 12, I e III, todos da Lei n.º 8.137/90, na forma do artigo 71 do Código Penal Brasileiro.

[...]

A denúncia atribui as seguintes condutas delituosas aos recorrentes:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

[...]

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.

[...]

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

I - ocasionar grave dano à coletividade;

[...]

III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Já, da atenta análise da inicial acusatória, verifico que os fatos apurados não se limitam à mera discussão tributária.

De início, observo que não desconheço o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 593.849/MG, segundo o qual *é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida*, circunstância a denotar a possibilidade de diferenças, a menor ou a maior, no regime de substituição tributária progressiva.

No entanto, o caso dos autos parece ir mais além.

Primeiramente, ressalte-se que a Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), que dispõe sobre o aludido tributo (ICMS), é clara ao dispor que a base de cálculo do referido imposto será o valor real da operação ou, em se tratando de operação presumida, a margem de valor agregado baseada em preços usualmente praticados no mercado.

Confira-se:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados



ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

No entanto, a inicial acusatória relata e demonstra que os valores das mercadorias foram, em muito, subfaturados, a fim de recolher o tributo a menor (confirmam-se trechos grifados da inicial acusatória).

Em segundo lugar, verifica-se que a conduta (subfaturamento dos preços dos produtos) foi realizada de forma reiterada, a ensejar a supressão do imposto no porte de R\$70.000.000,00 (setenta milhões de reais), valor apurado em procedimento administrativo fiscal que redundou em representação fiscal para fins penais, tendo a denúncia informado que as condutas vinham se realizando de janeiro de 2006 a agosto de 2008, a denotar a contumácia, elemento determinante para a configuração do crime, nos termos da jurisprudência desta Corte e da Corte Suprema.

A propósito:

Ementa: Direito penal. Recurso em *Habeas Corpus*. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade.

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.

3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.

4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão

conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.

5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

7. Recurso desprovido.

8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

(RHC 163.334/SC, Ministro Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 13/11/2020)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2.º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/90. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. TIPICIDADE DA CONDUTA. NECESSÁRIO COMPROVAR TAMBÉM A CONTUMÁCIA. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PLASMADO NO RHC N. 16.334/SC. CONDUTA QUE SE RESTRINGIU AO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A TRÊS MESES. ATIPICIDADE RECONHECIDA. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

1. A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC n. 399.109/SC, pacificou o entendimento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é fato típico.

2. O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RHC n. 163.334/SC, cujo acórdão ainda está pendente de publicação, fixou a seguinte tese jurídica: "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990".

3. Na hipótese dos autos, conquanto os fatos atribuídos ao ora Agravado, a princípio, se subsumam à figura penal do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, a ausência de contumácia - o débito com o fisco se refere a tão-somente 3 (três) meses - conduz ao reconhecimento da atipicidade das condutas e, por conseguinte, à absolvição. Precedentes do STJ.

4.[...]

5. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

(AgRg no REsp 1.870.389/SC, Ministra Laurita Vaz, Sexta Turma, DJe 15/02/2022)

Por fim, a inicial aborda a existência de um suposto esquema para a supressão do pagamento do imposto ao fisco, uma vez que a empresa manteria uma suposta filial em Aceburgo/MG, unicamente com o fim de facilitar a transferência das mercadorias para o Estado a preços subfaturados. Tal apuração demanda que as condutas sejam confirmadas ou afastadas, mediante a competente instrução criminal, não cabendo a este Superior Tribunal, na estreita cognição da via eleita, alcançar

conclusão em sentido contrário para obstar o andamento da ação penal.

Em face do exposto, voto no sentido de acompanhar o Relator e negar provimento ao recurso.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEXTA TURMA**

Número Registro: 2019/0251816-5

PROCESSO ELETRÔNICO

RHC 117.012 / MG  
MATÉRIA CRIMINAL

Números Origem: 0012412589899 0024090028614 0024121589899 024160692190  
06921906220168130024 07146345920198130000 10000190714634000  
10000190714634001 24090028614 24121589899 7146345920198130000

EM MESA

JULGADO: 14/02/2023

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra LAURITA VAZ

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. OSWALDO JOSÉ BARBOSA SILVA

Secretário

Bel. ELISEU AUGUSTO NUNES DE SANTANA

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : VALTER HUMBERTO MASCHIO  
RECORRENTE : EDGAR ROBERTO THEODORO  
RECORRENTE : LEANDRO LOPES SPINELLI  
RECORRENTE : LUCIANO CALHADO DENADAI  
RECORRENTE : NIVALDO ROBERTO PASSOS  
RECORRENTE : AFONSO RIBEIRO MIELLI  
ADVOGADO : FABIO TOFIC SIMANTOB - SP220540  
RECORRIDO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ASSUNTO: DIREITO PENAL - Crimes Previstos na Legislação Extravagante - Crimes contra a Ordem Tributária

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEXTA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Sebastião Reis Júnior negando provimento ao recurso ordinário, sendo acompanhado pelos Srs. Ministros Antonio Saldanha Palheiro, Jesuíno Rissato ( Desembargador Convocado do TJDF) e Laurita Vaz, a Sexta Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Antonio Saldanha Palheiro, Jesuíno Rissato (Desembargador Convocado do TJDF), Laurita Vaz e Sebastião Reis Júnior votaram com o Sr. Ministro Relator.