

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

VERÔNICA MARCONDES

**A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO DO ICMS:
Art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990**

MESTRADO EM DIREITO

**São Paulo
2023**

VERÔNICA MARCONDES

A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO DO ICMS:

Art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), com exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

SÃO PAULO

2023

M321

Marcondes, Verônica

A criminalização da inadimplência do sujeito passivo do ICMS: Art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990. – São Paulo: [s.n.], 2023.

142 p.; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, 2023.

Orientadora: Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

1. Inadimplência tributária. 2. Apropriação indébita tributária. 3. Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias. 4. Direito Penal Tributário. I. Lisboa, Julcira Maria de Mello Vianna. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. III. Título.

CDD 340

VERÔNICA MARCONDES

A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO DO ICMS:

Art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), com exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa -
(PUC-SP)

Toda honra e toda glória somente a Deus.

Às minhas avós, Maria do Carmo Bento Dorna e Manoela Marcondes, pela força e garra com que lutaram pelas suas famílias e o exemplo que me deixaram.

À minha mãe, Sandra Noemia de Carvalho Marcondes, e meu pai, Luiz Carlos Marcondes, pelo amor, pelo colo, por enxugarem minhas lágrimas, pelos conselhos, por sempre me incentivarem aos estudos e a correr atrás dos meus sonhos.

Ao Dr. Ângelo Nunes Sindona, pelo apoio, pela chance e pela luta à justiça.

Ao meu amor, Luiz Gonzaga, por sempre querer me ver voar e ainda voar junto comigo.

À minha orientadora, minha mestra, pela paciência, pelo conhecimento, entusiasmo e incentivo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pelo milagre da vida e por me ter feito chegar até aqui. Todo conhecimento e sabedoria provém somente Dele e, sem Ele, nada do que foi feito teria sido feito.

Agradeço a Deus pela minha mãe e pelo meu pai, e a eles agradeço também, por serem luz na minha vida, por me guiarem e educarem. Através do exemplo deles, pude conhecer o valor do trabalho honesto e do estudo, bem como a dedicação e a persistência que precisamos ter no decorrer da nossa vida. Amo vocês!

Agradeço a toda minha família pela torcida, por me aplaudirem e acompanharem o meu crescimento, especialmente às minhas avós, Manoela e Carmem, que deixaram um legado de honra em minha vida, e minhas queridas Tia Eliana e Tia Soninha, grande fonte de apoio emocional, grande exemplo de mulheres e grande exemplo de amor.

Agradeço a todos os meus professores, desde a pré-escola até a conclusão deste Mestrado, em especial à minha orientadora Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa, pela paciência, atenção e por me mostrar as primeiras luzes da docência.

Agradeço à equipe do escritório Sindona Advogados Associados, excelente time, amigos os quais me fazem conhecer um pouco mais do Direito a cada dia, especialmente ao Dr. Ângelo Nunes Sindona, por acreditar em mim e, maiormente, na justiça.

Agradeço a todos os meus amigos, que me apoiam, ajudam e ainda me fazem rir, sendo a risada o melhor remédio nos momentos em que a mente não consegue pensar em mais nada, em especial a Elaise Moss Portela, *mia amica geniale*, e Vinícius Augusto Baptista Cruz, meu confidente desde o primeiro semestre da faculdade.

Agradeço ao meu amor, Luiz Gonzaga, por estar do meu lado, entender minha ausência e preocupação, me apoiar, me acalmar nos momentos difíceis e me impulsionar a seguirmos em frente, sempre unidos.

Gratidão à Dra. Margareth Maria Sales, por me ajudar a descobrir a força do pensamento positivo e focar minha energia naquilo que realmente importa.

Marcondes, Verônica. **A criminalização da inadimplência do sujeito passivo do ICMS**: Art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990. 2023. 144 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023.

RESUMO

Esta dissertação possui o objetivo de analisar se é possível afirmar que, diante do não pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, tanto na modalidade por substituição tributária como aquele incidente em operações próprias, configura-se o crime de apropriação indébita tributária, prescrito no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90. Entendemos que inexistente subsunção tributária entre a conduta relativa ao não pagamento do referido imposto e o tipo penal tributário mencionado, razão pela qual o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC não se adequa aos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica em matéria tributária. A norma penal tributária, antes de ser uma norma penal, é uma norma tributária, não podendo distorcer a própria hipótese de incidência e seu consequente normativo, mas sim propagar seus efeitos dentro dos limites constitucionais de cada tributo, no caso, o ICMS. Referido imposto não pode ser considerado como cobrado pelo fornecedor e acrescido no preço final dos produtos. O ICMS a ser recolhido aos cofres públicos não é aquele constante nas Notas Fiscais emitidas em cada venda, mas sim o imposto apurado no final de cada mês, oportunidade ainda em que o contribuinte poderá se valer da compensação entre créditos e débitos, em atenção ao princípio da não cumulatividade. A existência de eventual repercussão econômica do imposto, que tornaria o consumidor final o contribuinte de fato, consiste em uma ficção jurídica para justificar a criminalização da inadimplência tributária relativa ao ICMS, situação esta que deveria ser restrita aos cuidados do Direito Tributário e do Direito Administrativo, e não do Direito Penal.

Palavras-chave: Inadimplência Tributária; Apropriação Indébita Tributária; Repercussão Econômica do Imposto; Direito Penal Tributário.

Marcondes, Verônica. **The criminalization of ICMS taxpayer default**: Art. 2, II of Law No. 8.137/1990. 2023. 144 p. Dissertation (Masters in Law). Pontifical Catholic University of São Paulo, São Paulo, 2023.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze whether it is possible to state that, in the event of non-payment of the Tax on Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services – ICMS, both in its form by tax substitution and that incident in own operations, the crime of tax misappropriation is configured, prescribed in art. 2nd, inc. II, of Law nº 8.137/90. We understand that there is no tax subsumption between the conduct relating to non-payment of the aforementioned tax and the type of tax criminal mentioned, which is why the understanding reached by the Federal Supreme Court in the records of the Ordinary Appeal in Habeas Corpus nº 163.334/SC does not suit the principles of legality, typicality and legal certainty in tax matters. The criminal tax norm, before being a criminal norm, is a tax norm, and cannot distort the hypothesis itself and its consequent regulations, but rather propagate its effects within the constitutional limits of each tax, in this case, the ICMS. This tax cannot be considered as charged by the supplier and added to the final price of the products. The ICMS to be collected from the public coffers is not that contained in the Invoices issued for each sale, but rather the tax calculated at the end of each month, an opportunity in which the taxpayer can make use of the offset between credits and debits, taking into account the principle of non-cumulativeness. The existence of a possible economic repercussions of the tax, which would make the final consumer the taxpayer in fact, consists of a legal fiction to justify the criminalization of tax default related to ICMS, a situation that should be restricted to the care of Tax Law and Administrative Law, and not Criminal Law.

Keywords: Tax Default; Tax Misappropriation; Economic Repercussion of Tax; Criminal Tax Law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I - O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	13
1.1 Do conceito de norma jurídica.....	14
1.2 Normas primárias ou secundárias	15
1.3 Normas dispositivas ou derivadas.....	17
1.3.1 Normas derivadas punitivas e não punitivas	18
1.4 Normas de comportamento ou de estrutura	20
1.5 Do conceito de sistema	21
1.6 Do Direito Penal e Direito Tributário	24
1.7 Da norma jurídica penal tributária	29
CAPÍTULO II - A TRIBUTAÇÃO NA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL	32
2.1 Conceito de tributo.....	33
2.2 Competência tributária.....	36
2.3 Da espécie tributária relativa ao imposto.....	40
2.4 Dos princípios constitucionais tributários.....	43
2.5 Princípio da legalidade e tipicidade	45
2.6 Princípio da segurança jurídica	54
2.7 Presunções e ficções jurídicas na tributação	60
CAPÍTULO III - DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS	66
3.1 A hipótese de incidência do ICMS	67
3.2 Aspecto material	69
3.2.1 Base imponible e alíquota.....	70
3.3 Aspecto pessoal.....	71
3.4 Aspecto espacial	73
3.5 Aspecto temporal	73
3.6 Substituição tributária	74
3.7 Princípio da não-cumulatividade	79
3.8 Da repercussão econômica do ICMS	82

3.9	Do lançamento e extinção do crédito tributário relativo ao ICMS	88
-----	---	----

CAPÍTULO IV DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA RELATIVO À APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA..... 91

4.1	Da ordem tributária como bem jurídico tutelado.....	94
4.2	Da infração e evasão fiscal	98
4.3	Do conceito de crime	101
4.4	Da apropriação indébita tributária	104
4.5	Da hipótese de incidência prevista no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90	108

CAPÍTULO V - DA CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO DO ICMS 110

5.1	Da evolução jurisprudencial	111
5.2	Do julgamento do RHC 399.109/SC	114
5.3	Do julgamento do RHC 163.334/SC	116
5.4	Apropriação indébita de ICMS na modalidade substituição tributária.....	124
5.5	Apropriação indébita de ICMS em operações próprias	129

CONCLUSÕES..... 134

REFERÊNCIAS 139

INTRODUÇÃO

No dia 18 de dezembro de 2019, veio o Supremo Tribunal Federal a julgar o Recurso Ordinário no Habeas Corpus nº 163.334/SC, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, no qual se discutia se a conduta relativa ao não pagamento do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação – ICMS, tanto incidente em operações próprias, como na modalidade por substituição tributária, seria possível de ser enquadrada como crime contra a ordem tributária, mais especificamente no tipo penal “apropriação indébita tributária”, prescrito no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90.

Segundo o entendimento fixado naquele julgamento, sim, é possível, desde que a inadimplência tributária seja de forma contumaz e com dolo de apropriação.

Referido posicionamento causou alvoroço perante a comunidade jurídica.

Há quem defenda o fenômeno da criminalização, tendo como argumento principal a necessidade do Estado de coibir a conduta de inadimplência tributária deliberada. Por outro lado, há quem defenda tratar-se de prisão civil por dívida, sendo o Brasil signatário do Pacto São José da Costa Rica, Tratado Internacional sobre Direitos Humanos que veda tal hipótese em nosso ordenamento jurídico.

Diante desse problema, qual seja, o dever dos cidadãos de recolher impostos de acordo com a capacidade econômica de cada um, e o direito de punição atribuído ao Estado como principal percussor da efetivação dos direitos sociais, a presente dissertação tem por objetivo estudar se, de fato, a inadimplência do tributo em comento apresenta contornos criminais, ou se há um abuso punitivo, revelando-se a figura criminal utilizada como uma forma coercitiva inconstitucional de fazer o contribuinte recolher a exação.

Deste modo, considerado que o objeto da presente dissertação é a compatibilidade entre a conduta decorrente do descumprimento de determinada norma jurídica tributária e a previsão contida em uma norma jurídica penal tributária, o Capítulo I do presente trabalho, denominado “O Direito Penal Tributário”, abordará a própria norma jurídica em si.

Estudaremos, portanto, o que se entende por uma norma jurídica e quais são as suas classificações, discorrendo, posteriormente, sobre a relação entre Direito Tributário e Direito Penal, até chegarmos à norma jurídica penal tributária.

Após definirmos as características da norma jurídica em comento, seguiremos, no Capítulo II, ao estudo da Tributação na República Federativa do Brasil, já que o comportamento

sancionado pela norma penal, que deu origem à presente dissertação é, justamente, aquele relativo ao não pagamento de um tributo.

Logo, necessário é analisar o que se entende por tributo e por competência tributária (já que o tributo apenas pode surtir efeitos no ordenamento jurídico diante da adoção de determinada conduta pelos entes federativos) e analisar também qual é a espécie tributária específica do problema inicialmente proposto - o imposto.

Após definir os conceitos e suas características, analisaremos os principais princípios constitucionais que regem a atividade tributária na República Federativa do Brasil e que possuem especial importância para o desenvolvimento do tema, quais sejam: legalidade, tipicidade e segurança jurídica, estabelecendo, ao final do capítulo, considerações sobre a utilização de presunções e ficções jurídicas na tributação brasileira.

No terceiro capítulo, aprofundaremos um pouco mais o presente estudo, abordando a espécie tributária cujo não pagamento dá ensejo ao crime contra a ordem tributária inicialmente definido, qual seja, o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação – ICMS.

Estudaremos, então, a hipótese de incidência do referido imposto e as peculiaridades de sua aplicação, como o fenômeno da substituição tributária, o princípio da não-cumulatividade e se é possível falar na existência de repercussão econômica do ICMS, elemento este que é considerado para fins de criminalização da conduta relativa ao não pagamento.

Finalizaremos o terceiro capítulo dissertando a forma de constituição e extinção do crédito tributário relativo ao ICMS, para que possamos verificar se o imposto destacado nas Notas Fiscais emitidas em cada operação de compra e venda efetivamente corresponde ao montante que será recolhido aos cofres públicos.

Já no Capítulo IV, abordaremos a figura dos chamados Crimes Contra a Ordem Tributária, fazendo considerações ao bem jurídico tutelado nos crimes dessa espécie e diferenciando o que se entende por uma simples infração tributária e uma evasão fiscal, para então chegarmos ao conceito do que se entende por crime.

Discorreremos ainda sobre a conduta prescrita no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, denominada de apropriação indébita tributária e a consumação do crime em comento, seguindo para um exame completo da hipótese de incidência penal.

Posteriormente, no Capítulo V, demonstraremos a evolução do entendimento adotado pelos Tribunais Superiores acerca da configuração do crime de apropriação indébita tributária aplicado ao sujeito passivo inadimplente do ICMS, comentando as premissas e as conclusões alcançadas no julgamento do Recurso Ordinário no Habeas Corpus nº 163.334/SC.

Terminaremos o presente trabalho com o Capítulo V, através da análise da configuração da existência de crime de apropriação indébita tributária, diante da conduta relativa ao não pagamento do ICMS, considerando a influência que os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica visam proporcionar ao Sistema Constitucional Tributário.

Em síntese, passaremos pela análise da própria norma jurídica em si, adentrando nas especificidades do Sistema Constitucional Tributário e seus respectivos princípios, os quais influenciam na hipótese de incidência do ICMS e conformação de sua respectiva obrigação para, posteriormente, tendo em mente os pressupostos necessários para configuração do crime de apropriação indébita tributária, verificar se a hipótese de incidência penal se subsume com o fato jurídico relativo ao não pagamento do referido imposto.

Com esta dissertação, pretende-se contribuir com os estudos concernentes aos crimes contra a ordem tributária sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, inclusive com o objetivo de proporcionar, de algum modo, aos aplicadores e interpretadores do Direito, novas reflexões acerca do Direito Penal Tributário, sem a pretensão de esgotar o tema.

CAPÍTULO I - O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O objeto do presente estudo consiste no exame da aplicabilidade do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, à conduta de inadimplência do sujeito passivo relativa ao Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS à luz dos princípios constitucionais tributários.

Melhor explicando, estudaremos se a conduta do não pagamento da obrigação tributária em comento, pelo sujeito passivo, é suscetível de ser enquadrada na hipótese descrita pelo art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.138/90, denominada apropriação indébita tributária.

Referido dispositivo estabelece que constitui crime contra a ordem tributária “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

Verificaremos, ainda, se o entendimento predominante nos Tribunais sobre o tema se coaduna com as diretrizes estabelecidas pela Constituição Federal em matéria tributária.

Temos assim, inicialmente, que o objeto do presente estudo consiste na análise de normas jurídicas. As normas jurídicas, por sua vez, são extraídas do próprio texto da lei, consistente este no suporte físico das normas jurídicas.

Trataremos, dessa maneira, de várias espécies de normas jurídicas no presente estudo: norma jurídica de âmbito penal – aquela que sanciona uma conduta criminosa –, norma jurídica tributária – aquela que imputa a alguém a obrigação de pagar um imposto – e, principalmente, normas jurídicas constitucionais, que estabelecem diretrizes para a atividade legislativa, principalmente no âmbito do Direito Tributário e, também, no âmbito do Direito Penal.

As duas ramificações do Direito possuem importante característica em comum: apenas a lei em sentido estrito – aquela emanada pelo Poder Legislativo – tem o condão de descrever fatos tributáveis e fatos criminosos, bem como todos os demais aspectos que se revelem necessários para aplicação da lei.

Isso porque tanto o Direito Penal como o Direito Tributário são instrumentos utilizados como limites à atuação estatal face à vida, liberdade e propriedade dos indivíduos, bens jurídicos de suma importância para o Estado Democrático de Direito, sendo o principal instrumento para essa limitação os próprios contornos definidos por lei.

Logo, ambos se utilizam da lei como norte da atividade desempenhada pelo Estado para que este não venha a se exacerbar em suas funções, bem como para que cumpra com os

interesses e os direitos da população brasileira, seja quanto à correta distribuição da carga tributária, seja quanto à promoção da segurança pública.

Isso posto, dentre as várias definições que se pode atribuir ao Direito, aquela que melhor se coaduna com o presente estudo é a que lhe concede o conceito de norma jurídica, visto que onde houver norma jurídica que faculte, obrigue ou proíba os indivíduos a determinado comportamento, estaremos diante do Direito.

1.1 Do conceito de norma jurídica

Conforme abordado, o Direito Penal e o Direito Tributário possuem importante característica em comum: ambos se utilizam da lei em sentido, aquela emanada pelo Poder Legislativo, para estabelecer os limites e as permissões conferidas ao Estado para interferir na liberdade e propriedade do cidadão.

Da leitura da lei, extrai-se a norma jurídica. Isso quer dizer que lei e norma jurídica, embora possam ser utilizadas como sinônimos em determinadas situações, também podem apresentar significados diferentes, em que a lei é entendida como o texto legal em si, enquanto a norma jurídica é a interpretação realizada pelo ser humano a partir do texto legal.

Com as palavras de Paulo de Barros Carvalho, observa-se:

[...] as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria, no corpo escrito da lei. Advém daí que, muitas vezes, um único dispositivo não seja suficiente para a compreensão da regra jurídica em sua integridade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até sair dele, fazendo incursões pelo sistema¹.

Nesse mesmo sentido, Renato Lopes Becho aduz que:

É pela necessidade de interpretar os textos que podemos considerar a norma como o resultado da interpretação da legislação. A interpretação jurídica é atividade complexa, técnica, em que o operador extrai, dos textos legais, o conteúdo das normas jurídicas, ou seja, os comandos a que nos referimos².

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 254.

² BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 119.

Ainda, explica Aurora Tomazini de Carvalho: “a norma é assim, algo imaterial, construído intelectualmente pelo intérprete”³.

Uma vez que lei e norma jurídica podem apresentar conceitos diferentes, temos que a expressão “norma jurídica” pode ser utilizada em sentido amplo ou sentido estrito.

Norma jurídica em sentido amplo significa todo texto de lei, todo enunciado emanado pelo Estado que estabeleça qualquer comunicação aos indivíduos.

Já a norma jurídica em sentido estrito é aquela que, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, apresentará “uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição”⁴.

A norma jurídica em sentido estrito, por isso, pressupõe a ocorrência de determinado fato ou situação ou descrita em lei, denominada hipótese, a qual implicará na irradiação de efeitos prescritos pela própria lei, denominado como consequentes.

A norma jurídica em sentido estrito é composta, assim, de uma hipótese e de uma consequência.

Referida norma, por sua vez, abarca outras classificações, sendo as que mais nos interessam: (i) normas primárias ou secundárias; (ii) normas dispositivas ou derivadas; e (iii) normas de comportamento ou de estrutura.

1.2 Normas primárias ou secundárias

A norma primária é aquela que institui, diante da ocorrência de determinado fato ou situação em sua hipótese, uma consequência equivalente a uma obrigação ou dever jurídico a serem cumpridos.

A norma secundária, por sua vez, é aquela que, logo em sua hipótese, pressupõe que a conduta prevista pelo consequente da norma primária foi descumprida, estabelecendo, assim, uma sanção a ser aplicada.

A sanção aqui considerada, no entanto, não consiste numa punição, mas sim na possibilidade de intervenção estatal para que obrigue o cumprimento da norma primária, por meio de uma coação proveniente do próprio Estado.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: O Constructivismo Lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2014. p. 286.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 256.

Ambas as normas possuem a mesma estrutura, qual seja, o estabelecimento de uma hipótese, a qual, caso tenha sido constatada a sua ocorrência, implicará na consequência de determinados efeitos.

A diferença entre as duas, por outro lado, consistirá no aspecto semântico. Enquanto a norma primária aponta apenas para o surgimento de um simples dever ou obrigação, ocorrido determinado fato ou situação, a norma secundária apontará para uma coação estatal em virtude do descumprimento do dever ou obrigação inicialmente originados.

Com as palavras de Aurora Tomazini de Carvalho, verifica-se que:

A norma primária estatui direitos e deveres correlatos a dois ou mais sujeitos como consequência jurídica “C”, em decorrência da verificação do acontecimento descrito em sua hipótese “H”. A norma secundária estabelece a sanção “S”, mediante o exercício da coação estatal, no caso de não observância dos direitos e deveres instituídos pela norma primária “H” (-c)⁵.

Juntas, a norma primária e a norma secundária formam a norma jurídica completa. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, “inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias”⁶.

E, com as palavras de Lourival Vilanova, observa-se: “a todo direito corresponde uma ação e a toda lesão de direito subjetivo ficará aberta a via judiciária”⁷.

Isso posto, são as normas secundárias que atribuem o caráter coercitivo das normas jurídicas primárias, que obrigam ou vedam algum comportamento, emanadas pelo Estado. Todo desrespeito a um direito ou descumprimento de uma obrigação implicará em uma sanção, consistente na intervenção judicial aplicada pelo Estado.

Tendo em vista que a norma secundária pressupõe, em sua hipótese, o descumprimento da obrigação estabelecida pelo consequente da norma primária, temos que há uma sucessividade temporal entre as duas, o que implica numa relação de ordem lógico-formal⁸.

Em virtude disso, a aplicação da norma primária exclui a aplicação da norma secundária, porque a norma secundária pressupõe o descumprimento da norma primária.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 315

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 58.

⁷ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 200.

⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini, 2014, op. cit., p. 318.

Em outras palavras, a aplicação da norma primária afasta a aplicação da norma secundária, pois não haverá que se falar na necessidade de acionar o Estado em virtude de um descumprimento de dever ou obrigação.

Por outro lado, se houve a necessidade de acionar o Estado em virtude de um descumprimento de dever ou obrigação é porque a norma primária não foi devidamente aplicada.

Embora uma norma exclua a aplicação da outra, as duas são válidas em nosso ordenamento, não se revelando incompatíveis em termos de pertencimento ao sistema jurídico.

Assim explica Paulo de Barros Carvalho:

Ambas são válidas no sistema, ainda que somente uma venha a ser aplicada ao caso concreto. Por isso mesmo, empregamos o disjuntor includente (“v”), que suscita o trilema: uma ou outra ou ambas. A utilização desse disjuntor tem a propriedade de mostrar que as duas regras são simultaneamente válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra⁹.

Nesse mesmo sentido, Aurora Tomazini de Carvalho esclarece que:

[...] no plano fático, só se ingressa na órbita da norma secundária se descumprida a norma primária. Se há observância da norma primária carece de sentido subsumir a conduta prescrita na norma secundária. São possibilidades mutuamente excludentes [...].¹⁰

Em suma, as normas primárias e secundárias são normas em sentido estrito, contudo, as normas primárias possuem como consequência uma obrigação, enquanto as normas secundárias possuem como consequência uma coação praticada pelo Estado, sendo que, entre as duas, há uma relação de ordem lógico-formal, pela qual a aplicação de uma exclui a aplicação da outra, conquanto ambas sejam válidas no ordenamento jurídico.

1.3 Normas dispositivas ou derivadas

Foi explicado acima que as normas secundárias possuem como hipótese o descumprimento de um dever jurídico, advindo da norma primária, as quais, juntas, formam o que se chama de norma jurídica completa.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 59.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 318.

Sendo assim, é comum que o legislador edite normas jurídicas tendo como pressuposto o que está previsto em outras normas, estabelecendo uma relação lógico-formal.

Diante disso, as normas jurídicas em sentido estrito também podem ser classificadas como normas dispositivas ou derivadas.

As normas derivadas são aquelas que possuem, como pressuposto, a disposição de uma norma dispositiva. As normas derivadas possuem esse nome porque são oriundas daquilo que foi enunciado em uma norma dispositiva. As normas dispositivas, por sua vez, assim o são por estabelecerem, por si só, um comando atribuído ao indivíduo.

Com as palavras de Aurora Tomazini de Carvalho, verifica-se: “[...] chamamos de ‘derivadas’, as normas cuja hipótese pressupõe uma prescrição contida em outra norma e de ‘dispositivas’ aquelas que prescrevem condutas tomadas como pressuposto das normas derivadas”¹¹.

O raciocínio instaurado a partir dessa nova classificação, qual seja, normas jurídicas dispositivas e derivadas, permite afirmar que as normas secundárias são derivadas das normas primárias, as quais, por sua vez, se revelam como normas dispositivas.

Podemos afirmar que toda norma secundária é derivada, pois possui, como pressuposto, o descumprimento de uma norma primária. Todavia, não podemos afirmar que toda norma primária é dispositiva. Há normas primárias que são derivadas entre si, não atribuindo nenhuma coação estatal a ser praticada.

A título de exemplo, Aurora Tomazini de Carvalho explica que uma norma jurídica que concede desconto em determinado imposto é uma norma primária, mas derivada daquela norma que institui o próprio imposto¹².

Desta forma, as normas derivadas ainda são classificadas em punitivas e não-punitivas.

1.3.1 Normas derivadas punitivas e não punitivas

As normas derivadas não-punitivas são aquelas que, de acordo o exemplo dado no subtópico anterior, estabelecem como hipótese a ocorrência de um fato ou situação prevista em outra norma jurídica (dispositiva) e, como consequência, permitem alguma conduta ou concedem algum benefício.

¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 365.

¹² *Ibidem*. p. 366.

As normas derivadas punitivas, por sua vez, estabelecem, como consequência, uma sanção àquele que descumpriu a conduta prevista na norma jurídica dispositiva. Tanto as normas derivadas punitivas quanto as normas secundárias estabelecem sanções. No entanto, as sanções advindas das normas derivadas punitivas possuem uma característica diferente da sanção proveniente da norma secundária.

A sanção da norma secundária consiste na coerção do Estado para cumprimento da norma primária (dispositiva). Já a sanção da norma derivada punitiva consiste em um ônus, um castigo a ser suportado para quem não cumpriu a norma dispositiva.

Aurora Tomazini de Carvalho, nesse sentido, aduz que:

Normas derivadas não-punitivas são aquelas que têm como hipótese a realização de uma conduta prescrita em outra norma (que lhe é precedente) e como consequência a instauração de um benefício (direito subjetivo) ao sujeito passivo. Já as normas derivadas punitivas têm como hipótese o descumprimento de conduta prescrita por outra norma (que lhe é precedente) e como consequência, a prescrição de um castigo (dever jurídico) para o sujeito passivo¹³.

Conforme explicado anteriormente, as normas secundárias são derivadas com relação às normas primárias, que se revelam dispositivas, sendo a sanção uma providência coercitiva aplicada pelo Estado. As normas derivadas punitivas, por sua vez, são normas primárias, sendo a sanção uma punição pela desobediência à norma primária.

Ainda de acordo com Aurora Tomazini de Carvalho:

[...] na primária, este “castigo” se consubstancia num dever jurídico, imposto ao sujeito que não realizou a conduta esperada, na secundária ele se concretiza numa atuação estatal coercitiva, assegurada dos direitos e deveres desrespeitados pelo não-cumprimento da conduta prescrita¹⁴.

A diferença entre as duas consiste em que a finalidade da sanção da norma secundária, portanto, é atribuir coerção ao cumprimento da obrigação que foi consequência da norma primária. A finalidade da sanção da norma primária derivada punitiva, por outro lado, consiste em aplicar uma punição, um ônus a quem não observou a norma prescritiva.

Logo, podemos afirmar que toda norma secundária é derivada. Mas não podemos afirmar que toda norma derivada é uma norma secundária, pois as normas primárias podem ser

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 368.

¹⁴ *Ibidem*. p. 371.

classificadas como derivadas não-punitivas ou punitivas, sendo a sanção prevista nas normas punitivas uma punição, e não uma coação estatal.

1.4 Normas de comportamento ou de estrutura

Por fim, conforme exposto inicialmente, todo comando, toda comunicação emanada pelo Estado, por meio de lei que visa disciplinar a sociedade, considera-se norma jurídica.

Assim, toda norma jurídica possui por objetivo regulamentar condutas humanas. De acordo com Paulo de Barros Carvalho: “toda e qualquer norma jurídica, simplesmente por integrar o sistema, tem que ver com a disciplina das condutas entre os sujeitos da interação social”¹⁵.

Não obstante, sob um viés mais analítico e profundo, pode-se notar que há normas cujo primeiro e principal objetivo é, puramente, reger o convívio em sociedade. São as normas que permitem, obrigam ou proíbem.

Tais normas são denominadas de normas de conduta ou normas de comportamento.

Por outro lado, há normas cujo objetivo principal não é reger, pura e simplesmente, a mera conduta humana, mas sim aquela conduta que tenha relação com a construção de outras normas jurídicas, outros regramentos.

Assim explica o citado autor: “são normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos”¹⁶.

Nesse mesmo sentido, Aurora Tomazini de Carvalho revela que:

São as normas de estrutura que possibilitam a dinâmica modificação do sistema jurídico, elas regulam a criação do direito, disciplinando o órgão competente, a matéria e o procedimento próprio para a produção de novos enunciados jurídicos. São normas que dispõem sobre outras normas, ou seja, sobre a conduta de criar outras normas¹⁷.

O descumprimento de normas de estrutura implica na incidência de normas secundárias, embora essas normas secundárias não sejam iguais àquelas aplicadas face ao descumprimento de normas de conduta.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 66.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 318.

As normas secundárias, oriundas de normas de conduta, irão atribuir uma coerção judicial à obrigação proveniente da norma primária. Já as normas secundárias advindas de normas de estrutura consistem na não aplicação, na invalidação, na declaração de inconstitucionalidade daquelas normas que foram resultado do descumprimento das normas de estrutura.

Assim, não se poderá exigir da sociedade a observância daquela prescrição inicialmente estabelecida, forçando o legislador a editar uma nova norma que atenda às normas de estruturas incidentes.

Em suma, toda norma implica na prescrição de alguma conduta ao indivíduo. Porém, há que se diferenciar normas de comportamento, que simplesmente estabelecem um comportamento a ser permitido, vedado ou obrigado, e normas de estrutura que visam regrar a elaboração de novas normas jurídicas, sendo que ambas as modalidades são passíveis de implicarem em sanções ante seu descumprimento.

1.5 Do conceito de sistema

De tudo quanto exposto até o momento, percebe-se que as normas jurídicas apresentam uma relação de coordenação entre si, na medida em que se complementam e, muitas vezes, senão na maior parte das vezes, apresentam uma relação de dependência.

Isso porque, primeiramente, toda norma jurídica de conduta necessita de uma norma de estrutura para ser editada.

Uma vez editada, as normas jurídicas de conduta se relacionam entre si, na medida em que, conforme visto, a norma secundária, espécie de norma derivada, atribui juridicidade à norma primária, figurada como norma dispositiva, sendo que a aplicação de uma exclui a aplicação da outra.

Ainda, da norma primária extrai-se a norma derivada punitiva e não-punitiva, sendo que a primeira imputa um ônus, um castigo por descumprimento da norma dispositiva, enquanto a segunda autoriza um comportamento, imputa um benefício em razão da aplicação da norma dispositiva.

Como se não bastasse, na maior parte das vezes, as normas jurídicas em sentido estrito, aqui mencionadas, se caracterizam diante da conjugação de vários enunciados, ou seja, várias normas jurídicas em sentido amplo, como simples artigos, parágrafos e incisos previstos no texto das leis.

Isso quer dizer que há a necessidade de conjugação de vários outros textos para se alcançar a norma jurídica em sentido estrito, sendo que, em um conjunto de textos, ainda podemos identificar várias espécies normativas.

Sendo assim, as normas jurídicas funcionam em conjunto. Em virtude disso, podemos afirmar que o Direito Positivo, ou seja, o conjunto de leis válidas em um determinado país, é um verdadeiro sistema.

Ensina Geraldo Ataliba que, por sistema, entende-se a composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior¹⁸.

Nesse mesmo sentido, as lições de José Artur Lima Gonçalves advertem que: “sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante”¹⁹.

Ainda em consonância com tal entendimento, Autora Tomazini de Carvalho entende que sistema é “o conjunto de elementos que se relacionam entre si e se aglutinam perante um referencial comum”²⁰.

Desta forma, o Direito Positivo consiste em um verdadeiro sistema, um conjunto de normas as quais se encontram reunidas em torno de um conceito fundamental, que é a Constituição Federal, que concede fundamento de validade e legitimidade a todas as demais.

Por Constituição, de acordo com Roque Antonio Carrazza, entende-se o nível supremo da ordem jurídica, critério último de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, “que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados [...]”²¹.

É na Constituição, por conseguinte, que iremos encontrar as principais normas de estrutura que disciplinam a produção legislativa na sociedade brasileira, bem como os valores pelos quais se regem a forma, a organização, os objetivos do nosso país e, até mesmo, as diretrizes que irão nortear a interpretação e a aplicação das demais normas jurídicas a serem produzidas.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 4.

¹⁹ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 40.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 128.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 34.

Com as palavras de Paulo de Barros Carvalho, observa-se que: “as normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de várias maneiras, seguindo um princípio unificador”²².

Isso posto, as normas jurídicas necessitam ser interpretadas sistematicamente. Ainda com as palavras do referido autor, é por meio do método de interpretação sistemática “em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo”²³.

Por isso, toda norma jurídica deve ser analisada, primeiramente, sob a luz da Constituição Federal, para aferir se produz efeitos de forma harmoniosa com o nosso sistema, sob pena de ser invalidada quando restar verificado que não se coaduna com as diretrizes constitucionalmente estabelecidas.

Bem é verdade que o sistema jurídico positivado apresenta diversas contradições, inconsistências e lacunas. Ainda assim, não perde a qualidade de sistema, pois continua a apresentar o mínimo de harmonia necessário para que se possa constatar a relação entre seus textos.

Apenas podemos constatar eventuais incongruências na hipótese em que há, entre as proposições, uma base referencial comum²⁴, que será justamente o critério para se aferir pela validade ou invalidade de determinada disposição normativa.

O Direito Positivo é um sistema, mesmo diante de contradições. A Ciência do Direito, por sua vez, é um sistema que não as admite. A Ciência do Direito consiste no estudo das próprias normas jurídicas estabelecidas pelo sistema positivo.

Isso porque a Ciência do Direito apresenta um caráter descritivo do estudo do sistema positivo, transcorrendo pelos enunciados ali existentes, motivo pelo qual eventuais incongruências em um determinado estudo possui a força de levar ao chão o raciocínio empregado.

Já o sistema positivo apresenta um caráter prescritivo, pois versa sobre as condutas humanas em geral, facultando, possibilitando ou proibindo comportamentos.

Assim, tendo em vista que as normas jurídicas de diferentes espécies, tanto em sentido amplo como em sentido estrito, apresentam um funcionamento em conjunto, uma implicando

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 78

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 119.

²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**: O Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo: Noeses, 2014. p. 130-131.

na aplicação ou exclusão de outra, ou até mesmo na aplicação conjunta, temos que o Direito Positivo é um verdadeiro sistema, regido pela Constituição Federal.

1.6 Do Direito Penal e Direito Tributário

Já foi exposto que o objetivo do presente trabalho consiste na análise da aplicabilidade do art. 2º, inc. II da Lei nº 8.137/90, à conduta de não pagamento adotada pelo sujeito passivo do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS à luz dos princípios constitucionais tributários, motivo pelo qual analisaremos, principalmente, as normas jurídicas.

Foi explicado também que, em virtude disso, trabalharemos com várias espécies de normas jurídicas: penal, tributária e, principalmente, constitucional.

Dessa forma, conquanto todo objeto de estudo necessite de corte metodológico, e não obstante o Direito possa ser dividido em diversos ramos para fins didáticos, de acordo com Paulo de Barros Carvalhos, temos que o ordenamento jurídico é uno e indivisível. Assim explica o referido autor:

Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas.²⁵

A ideia de que o direito é uno e indivisível coaduna-se inteiramente com a noção de sistema. Conforme explica Paulo de Barros Carvalho, há uma relação de hierarquia e coordenação entre as normas jurídicas. A aplicação de uma norma acarreta a aplicação e exclusão de várias outras, bem como a realização de vários outros princípios em conjunto.

Essa relação de hierarquia e coordenação é claramente visualizada no presente estudo, uma vez que iremos tratar de uma norma penal que versa sobre uma norma tributária, cujos contornos se encontram exaustivamente e taxativamente estabelecidos pela Constituição Federal.

A junção destas duas matérias, Direito Penal e Direito Tributário, dá origem ao que chamamos de Direito Penal Tributário.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 47.

Conforme explica Aurora Tomazini de Carvalho, o Direito Penal Tributário pode ser considerado, didaticamente, como uma disciplina autônoma, na hipótese em que o único objetivo do estudo são as próprias normas penais tributárias.

Pode também ser considerado como um sub-ramo do Direito Penal, situação na qual o enfoque do estudo se dá com relação às normas penais, ou um sub-ramo do Direito Tributário, quando o enfoque do estudo se dá com relação às normas tributárias²⁶.

No presente trabalho, trataremos o Direito Penal Tributário como um sub-ramo do Direito Tributário, tendo em vista que a análise da aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, à conduta do sujeito passivo que não procede ao recolhimento do ICMS se dará à luz dos princípios constitucionais tributários.

Isso porque, ainda de acordo com a autora citada, a norma penal em comento, relativa aos crimes contra a ordem tributária, antes mesmo de ser penal, é norma tributária.

Com suas palavras: “as normas de direito penal tributário tomam como hipótese o descumprimento de deveres prescritos em normas tributárias. Assim, a incidência daquelas normas depende do tratamento dado pelo direito tributário a estas”²⁷.

Para se averiguar a existência ou não de crime contra a ordem tributária, é necessário conhecer os institutos e os princípios de Direito Tributário, principalmente aqueles previstos constitucionalmente, para compreender as características de cada tributo, o surgimento de suas respectivas relações jurídicas e até mesmo a extinção da obrigação, por meio do pagamento.

Misabel Abreu Machado Derzi declara que:

[...] todos os mais fundamentais princípios penais se aplicam aos delitos de fundo tributário, assim como as normas que regem os mesmos delitos não podem ser compreendidas, analisadas e aplicadas sem um profundo mergulho no Direito Tributário²⁸.

Deste modo, apenas será possível averiguar a existência ou não de crime contra a ordem tributária a depender do que o próprio Direito Tributário estabelecer.

Isso porque tão somente o Direito Tributário pode afirmar se há obrigação de pagar tributo ou não, e a quem é imputada eventual obrigação, bem como quais são os deveres

²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Norma Penal Tributária**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2005. p. 40.

²⁷ *Ibidem*. p. 156

²⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997. p. 218.

instrumentais decorrentes da obrigação principal, como escrituração de notas fiscais e prestação de declarações.

Tanto é assim que foi editada a Súmula Vinculante 24, que determina: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Importante é esclarecer que, por lançamento, entende-se um ato administrativo de aplicação da norma tributária ao caso concreto, que declara o montante do crédito a ser pago, quem é o contribuinte, bem como onde, como e quando deve efetuar o pagamento do tributo²⁹.

Podemos concluir, assim, que é o lançamento que torna o tributo exigível, pois, antes dele, não é possível afirmar estar presente a obrigação tributária, justamente em virtude da ausência de aplicação da competente norma jurídica.

Conquanto referida Súmula Vinculante apenas cite o art. 1º da Lei nº 8.137/1990, entendemos que o mesmo raciocínio também se aplica ao art. 2º, inc. II, da mencionada lei.

Para explicar o raciocínio, faz-se necessário transcrever, mais uma vez, o conteúdo do referido enunciado: “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”.

É um pressuposto lógico afirmar que apenas se pode imputar ao cidadão a conduta de deixar de recolher tributo que foi descontado ou cobrado se o tributo em questão realmente for exigível e, para ser exigível, necessário é que haja a sua constituição por parte da autoridade administrativa competente.

Apenas haverá descumprimento da obrigação de repassar aos cofres públicos o valor de tributo descontado ou cobrado se a norma jurídica que implica no pagamento do tributo em questão – e, conseqüentemente, o repasse, desconto ou a cobrança posterior – estiver aplicada ao caso concreto.

Em outras palavras, para que haja o dever de descontar ou cobrar tributo e assim realizar o seu repasse, deve estar perfeitamente delineado no caso concreto qual é o valor do tributo incidente, quem deverá realizar o ato de pagamento, em qual prazo e a quem.

Melhor explicando, não pode pairar, sobre a obrigação tributária relativa ao tributo cobrado ou descontado, que deveria ser repassado aos cofres públicos, dúvida alguma a respeito de sua exigibilidade na seara administrativa.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 605.

O Fisco não pode exigir dos contribuintes o repasse de um tributo descontado ou cobrado se há impugnação administrativa a respeito da inadequação do valor que está sendo exigido, ou a respeito do prazo que deveria ter sido observado ou até mesmo a respeito da sujeição passiva da obrigação tributária.

É um pressuposto lógico afirmar que, para existir a obrigação em comento (repasse aos cofres públicos de tributo descontado ou cobrado), necessário é, primeiro, que esteja plenamente configurada a incidência do tributo, a sua quantificação, o sujeito passivo.

Não se pode falar no descumprimento da obrigação de repassar dinheiro aos cofres públicos se há algum fato que impede o dever de repassá-lo, se a quantia exigida pelo Fisco apresenta contornos excessivos ou se houver qualquer outro fato ou situação que comprometa a aplicação da norma jurídica e a exigibilidade do tributo.

Será exposto mais a frente que o ICMS é um imposto que prescinde do lançamento para ser exigível. É um imposto pelo qual, uma vez realizado o fato que dá ensejo ao seu recolhimento, compete ao contribuinte declarar e antecipar o pagamento, restando à autoridade administrativa apenas a homologação do pagamento.

Não obstante, conforme ensina Roque Antonio Carrazza, o fato de o ICMS ser um imposto que prescinde do lançamento, não impede que a autoridade coatora lavre um auto de infração, reabrindo o prazo para pagamento ou estabelecendo prazo para apresentação de defesa³⁰.

Na hipótese de o contribuinte apresentar a defesa cabível, estará a autoridade administrativa impedida de encaminhar representação penal para fins penais, pois somente com o julgamento definitivo final do processo administrativo, após realizada a colheita das provas cabíveis, é que poderá averiguar se houve, realmente, alguma infração.

Deste modo, ainda que o ICMS seja um imposto que prescinde do lançamento fiscal, havendo discussão administrativa a respeito da exigibilidade do crédito tributário em razão da lavratura de auto de infração, fica a autoridade administrativa impedida de encaminhar representação fiscal para fins penais, em razão da necessidade de, primeiro, averiguar se há alguma inexatidão na obrigação tributária cobrada.

Isso porque, conforme explicado anteriormente, apenas o Direito Tributário pode afirmar se há obrigação de pagar tributo ou não. Ainda de acordo com Misabel Abreu Machado Derzi, temos que:

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 613.

Nos delitos de fundo tributário, as normas que valoram, que são efetivamente lesadas, são *aquelas tributárias*. O comportamento descrito na lei penal – de sonegação fiscal, de infringência à ordem tributária –, se concretizado, realizará a lei penal. Mas a *antijuridicidade* (vale dizer, o injusto ou a ilicitude da ação) só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, que definirão os deveres e direitos que devem ser observados³¹ (itálicos no original).

De acordo com as lições de Roque Antonio Carrazza, o Direito Tributário é um “Direito de superposição”, tendo em vista que incide sobre fatos já qualificados por outras áreas, como, por exemplo, a noção de propriedade, a noção de compra e venda de mercadoria, a noção de renda³².

Não obstante, na seara dos crimes contra a ordem tributária, os quais integram o chamado Direito Penal Tributário, não é o Direito Tributário que irá refletir efeitos em condutas criminais.

Ocorrerá aqui o contrário: é o Direito Penal que irradiará efeitos sobre o Direito Tributário. Ainda com as palavras do referido autor: “é a lei penal que não incide diretamente sobre comportamentos ou sobre fatos, mas, sim, sobre comportamentos ou fatos regulados previamente pela lei tributária”³³.

Logo, perante o Direito Penal Tributário, o Direito Tributário figurará como “Direito de sobreposição” ao Direito Penal, uma vez que este último deverá observar, primeiramente, as características da relação jurídica tributária configurada, as normas que regulam a obrigação de pagar tributos e os próprios princípios que regem a relação tributária para, posteriormente, valorar as condutas adotadas pelos contribuintes como crimes contra a ordem tributário ou não.

Com as palavras de André Luis Ulrich Pinto, observa-se que:

Portanto, partindo da premissa de que o sistema é uno e indivisível, o intérprete da legislação penal não está autorizado a ignorar os conceitos definidos pelo Direito Tributário para construção de sua interpretação dos crimes contra a ordem tributária [...]³⁴.

É partindo desse raciocínio, o de que o sistema é uno e indivisível, que chegamos ao princípio da unidade do injusto penal e tributário, por meio do qual a compreensão do injusto

³¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997. p. 219.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 639.

³³ *Ibidem*.

³⁴ PINTO, André Luis Ulrich. O Crime de Apropriação Indébita Tributária e o Não Recolhimento de ICMS Próprio. In: LINS, Robson Maia. **O Direito Tributário Sancionatório**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 188.

penal depende da compreensão do injusto tributário³⁵. Assim explica Misabel Abreu Machado Derzi:

O princípio da unidade do injusto penal e tributário (como penal-civil ou penal-comercial), por força do qual aquilo que é penalmente sancionado é também ilícito para a totalidade do sistema jurídico, não encontra nenhuma exceção. Nem é desmentido pelo fato inverso de que determinada conduta pode ser civil, administrativa ou tributariamente ilícita, embora não seja delito, nem seja sancionada pela lei penal, como pena privativa de liberdade³⁶.

Diante do exposto, se o objetivo da Lei nº 8.137/1990 é oferecer maior proteção à ordem tributária, seus enunciados legislativos não podem se distanciar dos princípios e conceitos constitucionais tributários.

1.7 Da norma jurídica penal tributária

Conforme exposto anteriormente, a norma jurídica penal tributária é uma construção normativa do âmbito do Direito Penal que irradia seus efeitos sobre a norma jurídica tributária.

Sendo assim, à norma penal, que estabelece proteção à ordem tributária, definindo as condutas que constituem crimes contra o mencionado bem jurídico, denominamos norma jurídica penal tributária.

Logo, as previsões relativas às condutas consideradas criminosas devem observar, primeiramente, os institutos, as figuras jurídicas que configuram a obrigação tributária, as quais são regidas e delineadas, primeiramente, pela Constituição Federal.

Tendo em vista que a norma jurídica penal tributária é uma construção normativa que irradia seus efeitos sobre a norma jurídica tributária, Aurora Tomazini de Carvalho explica que a norma penal tributária é derivada e punitiva – por conseguinte, é uma norma primária –, pois “guarda relação sintática de coordenação com outra norma, que a precede (norma tributária) e com a norma secundária que lhe atribui coercitividade”³⁷.

A norma penal tributária é derivada, pois sua hipótese de incidência pressupõe o descumprimento ou cumprimento indevido e doloso de uma norma tributária. Em vista disso, sua previsão e aplicação deriva de uma previsão e aplicação legislativa tributária.

³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997. p. 220.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Norma Penal Tributária**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2005. p. 86.

A norma penal tributária é punitiva, posto que ocorrendo o aspecto material de sua hipótese de incidência (supressão ou redução de tributos), aplica-se a sanção nela prevista, consistente numa pena restritiva de liberdade e multa.

Consequentemente, necessário é que primeiro se instaure uma relação jurídica tributária, por meio da aplicação de uma norma anterior, qual seja, a própria norma tributária.

A norma tributária, assim, descreve primeiramente o fato imponible, o qual, uma vez constatado, acarreta a aplicação da respectiva previsão legislativa, instaurando a relação jurídica tributária, que não é cumprida ou é cumprida indevidamente pelo contribuinte, ensejando, assim, a aplicação da norma jurídica penal tributária.

Isso quer dizer que, havendo qualquer problema na norma tributária, pela qual não se vislumbra corretamente a incidência ou o surgimento da obrigação tributária, inclusive quando confrontado com os princípios constitucionais que regem nosso sistema tributário (posto que princípios são normas jurídicas carregadas de cunho axiológico), também teremos problemas com a norma jurídica penal tributária que sobre ela irradia efeitos.

Ainda com as palavras de Aurora Tomazini de Carvalho, elucida-que:

Desta análise podemos inferir que a aplicação da regra-matriz de incidência penal tributária depende do tratamento dado pelo direito tributário a estas normas, tomadas como precedentes das normas penais tributárias. O direito tributário regula a aplicação de suas normas, determinando o processo de produção de suas obrigações³⁸.

Em virtude da relação estreita entre o Direito Penal e o Direito Tributário, os quais juntos formam o que se chama norma penal tributária, muitos autores afirmam que esta espécie normativa consiste em uma norma penal em branco, pois, para entender as disposições e a configuração do crime tributário, necessário é socorrer-se de outros conceitos estabelecidos pelo Direito Tributário.

Aurora Tomazini de Carvalho discorda de tal posicionamento, visto que entende que nem toda norma penal tributária pode ser considerada como norma penal em branco.

De acordo com referida autora, as normas jurídicas são significações logicamente estruturadas, construídas com a interpretação dos enunciados prescritivos do direito positivo. Em razão disso, “se há significação ocupando a posição sintática de antecedente normativo, é porque o preceito está determinado”³⁹.

³⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Norma Penal Tributária**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2005. p. 86.

³⁹ *Ibidem*. p. 117.

Por outro lado, entende a autora que a hipótese de incidência prevista no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, objeto do presente estudo, pode ser considerada como uma norma penal em branco, já que, para que possa entender sua aplicação, necessário é que o intérprete e o aplicador busquem, nas disposições tributárias, qual seria o prazo para pagamento do tributo ou contribuição social que foi cobrado ou descontado⁴⁰.

Não obstante, não é somente em virtude da necessidade de saber quando determinado tributo ou contribuição social deveria ter sido pago pelo sujeito passivo que o dispositivo em comento se revela uma norma penal em branco.

Embora o enunciado normativo seja passível de compreensão, a sua aplicação de forma indistinta a qualquer espécie tributária pode apresentar distorções com relação à hipótese e os efeitos, as consequências previstas na norma jurídica tributária e, conseqüentemente, com relação à própria obrigação tributária que efetivamente se realizou anteriormente.

Logo, para a correta interpretação e aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, necessário é também entender a dinâmica, o surgimento da obrigação tributária e a relação jurídica que se instaura diante do tributo ou contribuição que não foi levado aos cofres públicos.

É por esse motivo que, inicialmente, nos preocuparemos em demonstrar o funcionamento do Sistema Constitucional Tributário, os princípios que o regem, o arquétipo normativo constitucional do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias - ICMS e seus princípios específicos, para que possamos analisar se, de fato, pode o imposto em comento ser objeto da conduta descrita no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90.

Em suma, por norma jurídica penal entende-se a norma cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste numa violação dolosa às normas tributárias, a qual implica na supressão ou redução de tributos, havendo a necessidade, primeiramente, de estar plenamente configurada a obrigação tributária nos estritos termos legais e constitucionais, para que se possa falar em descumprimento doloso da norma tributária.

⁴⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Norma Penal Tributária**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2005. p. 119.

CAPÍTULO II - A TRIBUTAÇÃO NA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Partindo do pressuposto de que norma penal tributária é derivada de uma norma tributária, conforme já explicado, importante é o estudo, primeiramente, da própria tributação da República Federativa do Brasil.

Por ser a atividade tributária a principal fonte de recursos financeiros do Estado para a promoção dos valores, dos objetivos de um país, a Constituição Federal de 1988, estabelecadora da atual República Federativa do Brasil, dedicou especialmente ao Título VI disposições acerca do Sistema Tributário Nacional.

De acordo com Geraldo Ataliba, “o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio da relação que as unifica”⁴¹.

Assim, existe um Subsistema Constitucional Tributário dentro do nosso Sistema Constitucional. Na Constituição Federal de 1988, foram estabelecidas as competências tributárias, as limitações constitucionais ao poder de tributar e, acima de tudo, os princípios constitucionais tributários, que norteiam toda a atividade legiferante do Estado.

Por via de consequência, não se pode afirmar que o Direito Tributário - ramo didaticamente autônomo do direito composto pelas normas jurídicas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos - é desprovido de valores⁴².

O sistema tributário brasileiro se encontra previsto dentro do próprio sistema constitucional, absorvendo, assim, valores constitucionais que irradiam diretamente em suas disposições.

Desse modo, o Direito Tributário visa nortear a atividade legiferante de um Estado justamente para que este venha a respeitar a dignidade da pessoa humana em suas imposições, aqui compreendida como o direito de propriedade e de decidir como será seu desenvolvimento econômico, bem como a preservação da própria subsistência do ser humano⁴³.

Isso posto, considerando que a tributação exercida na República Federativa do Brasil deve-se pautar de acordo com o Sistema Constitucional Tributário, o ponto de partida para a compreensão do tema proposto inicia-se por meio da análise do que se entende por tributo.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 8.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 49.

⁴³ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 335.

2.1 Conceito de tributo

Conforme explicado, por ser o Direito positivo verdadeiro sistema, a legislação brasileira encontra seu fundamento de validade e legitimidade na Constituição Federal, lei fundamental e suprema do Estado brasileiro.

Em virtude da importância que a tributação desempenha no bom funcionamento de uma sociedade, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu o Sistema Constitucional Tributário, repartindo as competências tributárias, determinando os limites constitucionais ao poder de tributar e, também, os princípios constitucionais tributários.

Destarte, tendo em vista que as primícias da tributação brasileira se encontram previstas, antes de tudo, na Constituição Federal de 1988, o conceito de tributo não pode ser outro que não aquele depreendido no próprio texto constitucional. Com as palavras de Geraldo Ataliba, observa-se que:

[...] o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizados do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário” [...] ⁴⁴

Conquanto a Constituição Federal não defina o significado da palavra “tributo” – e nem é seu dever fazê-lo, pois não é papel da lei descrever conceitos, mas sim prescrever condutas – da leitura e análise sistemática das normas jurídicas constitucionais, pode-se depreender o que se entende por tributo, ainda que de maneira implícita.

Destaca-se que Paulo de Barros Carvalho ensina que a palavra “tributo” é utilizada pela lei e pela doutrina com seis diferentes sentidos⁴⁵, quais sejam:

(i) quantia em dinheiro, importância pecuniária, objeto de uma prestação e conteúdo de um dever jurídico;

(ii) prestação relativa ao dever jurídico do sujeito passivo, ou seja, um comportamento ser realizado por determinada pessoa física ou jurídica, consistente no pagamento de uma quantia em dinheiro;

(iii) direito subjetivo conferido ao sujeito ativo, verdadeira contraposição ao conceito acima exposto. Em outras palavras, é a prerrogativa conferida ao Estado, ou a quem o

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 32-33.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 53.

represente, de cobrar de determinada pessoa física ou jurídica o pagamento de uma importância pecuniária;

(iv) sinônimo de relação jurídica tributária, ou seja, uma obrigação tributária, estabelecendo assim uma junção entre o dever jurídico do sujeito passivo e o direito subjetivo do sujeito ativo;

(v) norma jurídica tributária, ou seja, construção humana por meio de edição legislativa do ente competente para tanto, a qual prescreve uma conduta a ser cumprida e um direito a ser exigido;

(vi) por fim, “toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”⁴⁶.

É justamente com base nessa última acepção da palavra “tributo”, considerado como uma norma jurídica que institui uma obrigação em decorrência de um fato, que vamos definir o conceito aplicável. De acordo com Geraldo Ataliba, tributo é:

Obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)⁴⁷.

Referido autor aduz que tributo é (i) obrigação jurídica, porque se trata de um vínculo jurídico transitório. É um vínculo jurídico transitório, pois confere ao sujeito passivo da obrigação um dever, e ao sujeito ativo um direito, os quais cessam quando devidamente cumprido o objeto.

O objeto de referido vínculo jurídico transitório possui caráter (ii) pecuniário, visto que o dever conferido ao sujeito passivo consiste em pagar quantia monetária, em moeda corrente nacional, sendo direito conferido ao sujeito ativo a cobrança dessa obrigação.

Esse dever conferido ao sujeito passivo de pagar e direito conferido ao sujeito ativo de exigir quantia monetária, em moeda corrente nacional, provém apenas (iii) da lei. Ou seja, independe da vontade do sujeito passivo; uma vez praticado o fato imponível, surge a obrigação de pagar o tributo.

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 57.

⁴⁷ *Ibidem*. p. 34.

Deve-se ter em mente que o fato previsto em lei, que faz surgir o dever de pagar dinheiro, e o direito de exigir dinheiro, (iv) não pode corresponder à prática de ato ilícito. Caso o fato que dê ensejo ao pagamento de dinheiro aos cofres públicos seja um ato ilícito, não estaremos diante de um tributo, e sim diante de uma multa, de uma sanção.

Ainda, o sujeito ativo dessa obrigação jurídica pecuniária é (v) ou uma pessoa pública, que detém a competência tributária atribuída pela Constituição Federal, ou uma pessoa privada a quem a pessoa pública concede capacidade tributária ativa, ou seja, a capacidade de cobrar o tributo, mas não de editar lei para regulamentá-lo, fenômeno conhecido como parafiscalidade.

Por fim, o sujeito passivo dessa obrigação tributária jurídica pecuniária é (vi) a pessoa física ou jurídica, de direito privado, colocada pela lei na situação de sujeito passivo.

Tendo em vista que a obrigação tributária jurídica pecuniária deve estar prevista em lei, pois tributo é obrigação decorrente de lei, essa mesma lei deverá indicar quem são os responsáveis pelo pagamento da quantia monetária.

Ainda que não seja dever da lei descrever conceitos, apenas prescrever condutas, veio o Código Tributário Nacional estabelecer o conceito de tributo, nos seguintes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Paulo de Barros Carvalho realiza críticas quanto à definição estabelecida, em virtude da mistura entre a linguagem comum e a linguagem científica. Explica o mencionado autor que a expressão “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” é redundante, pois repete o caráter pecuniário da prestação⁴⁸.

Argumenta também que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano, motivo pelo qual se poderia entender que serviço militar, o trabalho realizado pelo mesário em época de eleições e a atividade dos jurados também poderiam se classificar como tributos⁴⁹.

Em suma, tributo é obrigação pecuniária estabelecida por lei entre o Estado, ou uma pessoa jurídica de direito privado, delegada por ele, e o contribuinte, cujo objeto é o pagamento de determinada quantia monetária, por parte deste último, em razão da ocorrência de um fato imponível, lícito, descrito inicialmente na Constituição Federal e, posteriormente, na lei editada pelo ente público competente para cobrança.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 58.

⁴⁹ *Ibidem*.

2.2 Competência tributária

Foi abordado, no início deste trabalho, que o Direito positivo brasileiro se revela um verdadeiro sistema, formado por várias normas unidas por uma Lei Fundamental em comum, consistente na Constituição Federal de 1988.

Ainda, foi brevemente explicado que a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer o Sistema Constitucional Tributário, repartiu as competências tributárias entre os entes políticos, além de determinar os limites constitucionais ao poder de tributar e, também, os princípios constitucionais tributários.

Deste modo, em consonância com tais premissas, é a Constituição Federal que delimita as matérias a serem tributadas por cada um dos entes públicos, fazendo com que as normas jurídicas sejam aplicadas harmoniosamente dentro do nosso sistema jurídico, de forma a impedir a confusão de tributos.

Analisando o Sistema Tributário Nacional, vê-se a partir dos arts. 153 e seguintes que a Constituição Federal estabelece a cada um dos entes políticos um rol diferente de materialidades, situações jurídicas de fato e de estado, sobre as quais podem instituir, por meio de lei, imposições tributárias.

O rol de matérias delimitadas pela nossa Constituição Federal, para serem objeto de tributação por cada ente, denomina-se competência tributária, a qual, de acordo com Roque Antonio Carrazza, entende-se por aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos⁵⁰.

Em outras palavras, aptidão para criar tributos por meio de lei em sentido estrito.

Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho adverte que a competência tributária é uma parcela da competência legislativa que as pessoas políticas possuem. Referido autor alude ainda que: “competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento jurídico”⁵¹.

Conseqüentemente, a competência tributária consiste na aptidão que as pessoas políticas possuem para expedir leis tributárias, sempre ressaltando que referidas leis devem estar de acordo com o rol delimitado pela Constituição Federal, uma vez que as normas constitucionais de competência tributária são normas de estrutura, as quais disciplinam a elaboração de outras normas jurídicas.

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 425.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 233.

Em virtude da absoluta delimitação da competência tributária na nossa Constituição Federal, os entes políticos que a exercem não podem extrapolar os seus limites, muito menos podem alterá-la por meio de suas leis ordinárias, sob pena de inconstitucionalidade.

Destaca-se que a Constituição não cria tributos, tão somente outorga competência tributária. A criação de tributos se dá através da edição de lei ordinária por meio do ente político que recebe a competência para tanto.

Por outro lado, a Constituição define os elementos necessários para a edição da lei competente. Da análise do texto constitucional, pode-se depreender quem será o sujeito ativo, quem será o sujeito passivo, qual será a base de cálculo do montante a ser arrecadado e até mesmo a alíquota possível.

Sendo assim, pode-se afirmar que encontramos, na Constituição Federal, o arquétipo, a norma-padrão de incidência de cada exação⁵².

Diante de todo o exposto até aqui, podemos identificar, de acordo com as lições de Roque Antonio Carrazza, sete características da competência tributária⁵³, quais sejam:

(i) privativa, por ser vedado que os outros entes políticos adentrem no campo destinado a cada um, em atenção ao princípio da reserva de competências tributárias, o qual, se violado, torna inconstitucional a lei exarada, sendo a competência tributária de ordem pública;

(ii) indelegável, pois os entes políticos não podem renunciar ou delegá-las a terceiros, não podendo tais normas constitucionais serem alteradas por normas infraconstitucionais, por ser rígida a Constituição Federal de 1988;

(iii) incaducável, ou seja, perdura no tempo, intimamente ligada com o exercício do Poder Legislativo, sendo própria da lei prever ou disciplinar situações que ainda não foram alvo de leis anteriores;

(iv) inalterável e (v) irrenunciável, pois não pode ter suas dimensões ampliadas pela pessoa política que a detém, já que é prevista na Constituição, apenas podendo ser ampliada ou restringida por meio de Emenda Constitucional, ainda assim respeitando o pacto federativo, e por fim,

(vi) facultativa, pois o seu exercício depende de uma decisão política adotada pelo seu competente ente político, devendo-se respeitar a autonomia de cada um.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 436.

⁵³ *Ibidem*. p. 439.

No entanto, Paulo de Barro Carvalho discorda quanto às características da privatividade, inalterabilidade e facultatividade⁵⁴.

Segundo o referido autor, apenas as competências da União Federal são privativas, pois, no caso de iminência ou efetiva guerra externa, pode o referido ente político legislar dentro das competências dos Estados e Municípios, nos termos do art. 154, inc. II, da CF/88⁵⁵. Assevera também que a competência tributária é alterável por meio de Emenda Constitucional.

Ressalta, ainda, que a facultatividade se trata de regra geral para o exercício da competência tributária, havendo uma exceção que se revela suficiente para demonstrar que tal característica não é sempre presente, qual seja, o ICMS.

Conforme explica o professor Paulo de Barros Carvalho, o ICMS é imposto regido pelo princípio da solidariedade nacional, também denominado princípio da equiponderância ou da homogeneidade da sua incidência⁵⁶.

De acordo com referido princípio, o ICMS é um imposto cujo exercício da competência tributária dos Estados se revela obrigatório, sob pena de se instaurar verdadeira guerra fiscal entre as entidades da Federação.

Em outras palavras, sendo facultativo o exercício de tal competência tributária, se apenas um único Estado deixasse de instituir o imposto por meio de lei, seria suficiente para que toda a indústria e comerciantes queiram, naquele território, se instaurar, prejudicando, assim, o fomento da economia nacional, além de acarretar prejuízo financeiro e social a todos os demais Estados.

Justamente por ser o ICMS um imposto de expressiva significância econômica, preocupou-se a União Federal em evitar conflitos de competências, atuando o seu Poder Legislativo de maneira marcante, no sentido de uniformizar a norma-padrão de incidência.

Isso porque, além de ser obrigatória a instituição de tal imposto, o conteúdo semântico e a forma lógica da norma jurídica de cada Estado devem ser os mesmos, de forma que os Estados devem seguir os estritos termos que as leis complementares e as resoluções do Senado vierem a prescrever⁵⁷.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 237.

⁵⁵ Art. 154. A União poderá instituir: (...) II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, op. cit. p. 239.

⁵⁷ *Ibidem*. p. 240.

Paulo de Barros Carvalho, nesse sentido, aduz que:

Sucederam-se medidas generalizadoras, numa tentativa de padronizar o fenômeno da incidência e evitar que a autonomia das pessoas competentes colocasse em risco a sistemática impositiva. Isso explica a expressiva participação da União no processo e elaboração normativa do ICMS, mediante regras de legislação complementar, ao lado de preceitos emanados do Senado da República [...] ⁵⁸.

A expressiva participação da União Federal no processo legislativo de instituição do ICMS pode ser vislumbrada por meio de vários dispositivos constitucionais, cabendo aqui citar o art. 155, § 2º, incs. IV, V e XII, da CF/88.

Referido dispositivo estabelece que, por meio de Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

O inc. V, por sua vez, estabelece ser facultado ao Senado Federal, também por meio de Resolução, estabelecer as alíquotas mínimas nas operações internas, bem como fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflitos específicos que envolvam interesses de Estado.

Não é demais ressaltar, ainda, que o inc. XII estabelece caber à lei complementar definir os contribuintes do ICMS, dispor sobre substituição tributária, disciplinas de regime de compensação do imposto, cabendo especial atenção à alínea “g”, que estabelece a ela caber a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidos e revogados isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Com relação ao ICMS, Roque Antonio Carrazza reconhece ser a única exceção à característica da facultatividade, justamente em razão do disposto no art. 155, § 2º, XII, alínea “g”, da CF/88.

De acordo com o referido autor, uma vez que os Estados e o Distrito Federal apenas podem conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais mediante deliberações firmadas pelos Governadores e ratificadas pelas respectivas Assembleias Legislativas (ou Câmara Legislativa, no caso do Distrito Federal), por meio de decreto, a sua instituição se torna obrigatória ⁵⁹.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 241.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 571.

No entanto, mesmo reconhecendo o ICMS como única exceção, Roque Antonio Carrazza é enfático ao asseverar que não há como compelir o Poder Legislativo a instituir o ICMS. Uma vez deixando o Poder Legislativo de editar a lei competente, cabe apenas aos demais entes que se sentirem lesados postular o ressarcimento do prejuízo perante o Poder Judiciário.

O Poder Judiciário, por sua vez, em atenção ao princípio da separação dos Poderes, não pode determinar ao Estado ou ao Distrito Federal que legisle, muito menos pode editar lei diante da sua falta.

Por fim, revela-se imperioso destacar que a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa, consistente na aptidão de exigir e arrecadar tributos em benefício de suas próprias finalidades, a qual pode ser atribuída a pessoa diversa do Estado, fenômeno este denominado de parafiscalidade.

Em suma, temos que a Constituição Federal delimita, rigidamente, o campo de tributação de cada ente político por meio da outorga das competências tributárias, o qual não pode ser exercido fora dos termos ali estabelecidos, formando assim arquétipos normativos de cada tributo a ser instituído pelo ato normativo competente de cada membro da Federação brasileira.

Especialmente com relação ao ICMS, sendo este de competência estadual, trata-se de exceção à regra geral quanto à facultatividade do exercício da competência tributária, sendo obrigatória a sua instituição em atenção ao princípio da solidariedade nacional, devido a sua expressiva importância econômica, com o objetivo de evitar guerras fiscais entre os Estados e Distrito Federal.

2.3 Da espécie tributária relativa ao imposto

A Constituição Federal estabelece no art. 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (i) impostos; (ii) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e (iii) contribuições de melhorias, decorrentes de obras públicas.

Percebe-se, deste modo, que a nossa Magna Carta classifica os tributos em três diferentes espécies, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhorias.

O critério utilizado para referida classificação se encontra na própria norma jurídica, consistente na descrição do fato ou estado de fato que faz surgir o dever de pagar tributo, denominado de aspecto material.

Os tributos são classificados, portanto, em tributos vinculados e não vinculados. Tributos vinculados são aqueles cujo aspecto material da norma jurídica descreve uma atuação estatal, que é o caso das taxas e das contribuições de melhoria.

O imposto é a única espécie tributária cujo aspecto material da norma jurídica não está ligado a uma atuação estatal, mas sim a uma atuação do particular.

Em outras palavras, o imposto é um tributo oriundo da ocorrência de um fato imponível, descrito pela lei, relativo apenas e tão somente ao particular, sem qualquer participação do Estado.

Explica Roque Antonio Carrazza que “a prestação patrimonial do contribuinte do imposto é unilateral (e não sinalagmática), porque não faz nascer, para a entidade tributante, qualquer dever específico de efetuar uma contraprestação”⁶⁰.

Isso não quer dizer que o pagamento de impostos poderá ser utilizado a bel prazer das autoridades públicas.

Afirmar que o pagamento de impostos não exige que o Estado efetue uma contraprestação implica em afirmar que, no ato do pagamento, o Estado não efetuará nenhum benefício direto e imediato ao contribuinte específico em troca.

O benefício que o Estado irá proporcionar ao contribuinte que arca com os impostos é o mesmo benefício que toda a população vai usufruir, até mesmo aqueles que não foram tributados por meio daquele imposto. Ainda com as palavras do referido autor:

Naturalmente, o dinheiro arrecado mediante a tributação por via de impostos terá destinação pública. Portanto, as pessoas não os pagam em vão. Só que não recebem benefícios diretos, mas, tão somente, difusos, como membros que são da comunidade⁶¹.

Sendo assim, tendo em vista que o pagamento dos impostos não vincula o Estado na prestação de algum serviço público imediato e direto ao contribuinte, o produto de sua arrecadação deve ser aplicado nas despesas gerais do Estado, como saúde pública, segurança pública, ensino público, iluminação pública etc.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 448.

⁶¹ *Ibidem*.

Os impostos também são comumente classificados como diretos ou indiretos. Não obstante, tal classificação não é baseada em aspecto jurídico, tão somente em aspecto econômico.

Os impostos diretos são aqueles cuja carga econômica é suportada pelos realizadores do fato imponible, como, por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU, que recai sobre o proprietário de determinado imóvel urbano.

Já os impostos indiretos são aqueles suportados por terceira pessoa que não praticou o fato imponible, aquele fato descrito na lei, como, por exemplo, o próprio ICMS, considerando que o valor arcado a título de imposto pelo fabricante ou comerciante, no final do processo produtivo, é repassado ao consumidor, compondo o preço da mercadoria colocada à venda.

Referida classificação não se revela jurídica, uma vez que não importa para o surgimento da obrigação jurídica de pagar tributo quem arcou com a carga econômica, se foi o consumidor ou qualquer outro destinatário.

O que importa, para o surgimento da obrigação, é quem efetivamente praticou o fato imponible⁶², pois é sobre ele que recai o dever de pagar a prestação pecuniária.

Uma classificação dos impostos que se revela útil para o operador do Direito, por outro lado, é aquela que leva em consideração a norma jurídica tributária.

Podemos classificar os impostos, conseqüentemente, em impostos de competência tributária da União Federal, impostos de competência tributária dos Municípios e impostos de competência tributária dos Estados, sendo o que mais nos interessa o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias - ICMS.

Em suma, importante é ter em mente que o imposto é um tributo não vinculado a uma atuação estatal, mas sim a um fato praticado pelo contribuinte, o qual, no caso do ICMS, consiste em operações de circulação de mercadorias, cuja arrecadação é destinada às despesas gerais do Estado.

Ainda, o ICMS é imposto de competência estadual e comumente classificado de imposto indireto - conquanto seja uma classificação não jurídica -, por ser o seu valor repassado ao consumidor final, na aquisição das mercadorias.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 449.

2.4 Dos princípios constitucionais tributários

A legislação brasileira compõe um sistema integrado por meio de uma Lei Fundamental e Suprema em comum, que é a Constituição Federal de 1988, a qual orienta a formação, interpretação e aplicação das demais normas jurídicas que a rodeia.

Havendo, desta maneira, qualquer conflito na interpretação das normas jurídicas, deve o operador do Direito observar, primeiramente, as diretrizes, os comandos constitucionalmente estabelecidos, para que a aplicação das normas venha a realizar valores estabelecidos em nosso Estado Democrático de Direito.

Tem-se, assim, que a nossa Constituição Federal, por ser a norma instituidora da República Federativa brasileira, consagra princípios que servem tanto como ponto de partida como ponto de chegada das normas jurídicas. Ao final da construção ou interpretação de uma lei, deve o jurista verificar se o resultado alcançado se coaduna com aquilo que iluminou seu caminho⁶³.

Logo, os princípios são verdadeiras pedras angulares, alicerces, vigas mestras que orientam o nosso sistema jurídico. São os princípios constitucionais que irão nortear a atividade legislativa e interpretativa, demonstrando ao operador do Direito qual caminho deverá seguir.

Importante destacar que, de acordo com Humberto Ávila, embora os princípios estejam intimamente relacionados a valores, com estes não se confundem⁶⁴.

Consoante, explica referido autor, os princípios se relacionam com os valores uma vez que os primeiros buscam promover um estado de coisas que é qualificado como positivo pelos últimos.

No entanto, enquanto os valores apenas atribuem um caráter qualitativo a determinado elemento, restringindo-se ao plano axiológico ou meramente teleológico, os princípios visam estabelecer condutas necessárias à promoção do estado de coisas qualificado como positivo.

Com as palavras de Humberto Ávila, observa-se que:

[...] os princípios não são apenas valores cuja realização fica na dependência de meras preferências pessoais. Eles são, ao mesmo tempo, mais do que isso e algo diferente disso. Os princípios instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários⁶⁵.

⁶³ HORVATH, Estêvão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 26.

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 104.

⁶⁵ *Ibidem*.

Referido autor propõe o seguinte conceito:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção⁶⁶.

Assim, os princípios possuem função diretiva ao estabelecerem fins a serem atingidos, a realização de um estado ideal de coisas por meio da adoção de determinados comportamentos.

Destaca-se que os princípios também são normas jurídicas, pois possuem força vinculante, carregadas de cunho axiológico. Havendo qualquer lei que esteja em dissonância com algum princípio consagrado pela Constituição Federal, poderá ser declarada inconstitucional.

Ainda, de acordo com Humberto Ávila, os princípios são normas com pretensão de complementaridade e parcialidade, tendo em vista que não possuem a pretensão de gerar uma solução específica, mas sim contribuir para uma tomada de decisão. Apresentam diretrizes valorativas, as quais não se excluem, mas se complementam, o que demonstra a relação de entrelaçamento entre si⁶⁷.

Por fim, os princípios podem estar explícitos na nossa Constituição, como também podem estar implícitos. Não há um rol taxativo de princípios, os quais podem ser construídos de acordo com a mudança nos anseios da sociedade brasileira, já que o Direito é fruto da cultura.

Importante é também realizar a distinção entre princípios e regras, estas últimas assim definidas por Humberto Ávila:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos⁶⁸.

Isso posto, a primeira distinção que se destaca é a de que as regras descrevem objetos determináveis, como sujeitos, condutas e efeitos jurídicos, enquanto os princípios, conforme exposto, descrevem um estado ideal de coisas.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 102.

⁶⁷ *Ibidem*. p. 101.

⁶⁸ *Ibidem*. p. 102.

As regras exigem, ainda, uma correspondência entre o conceito estabelecido por determinada norma e o conceito do fato ao qual a própria norma será aplicada, enquanto os princípios apenas exigem que o estado ideal de coisas por eles protegido seja alcançado pelos efeitos que determinadas condutas irradiam.

E, ao contrário dos princípios, que possuem uma relação de complementaridade, as regras apresentam um caráter de decidibilidade, ou seja, visam proporcionar uma solução para determinado problema que se apresente, descrevendo comportamentos permitidos, proibidos ou obrigatórios.

Feitas essas considerações, tendo em mente que princípios também são normas jurídicas, que norteiam a atividade legislativa e interpretativa do aplicador do Direito, visando a realização de um estado ideal de coisas por meio da adoção de determinados comportamentos, revela-se necessário o conhecimento de determinados princípios que regem a ordem tributária estabelecida pela Constituição Federal.

É por meio de tais princípios que se poderá analisar se, à luz das características constitucionais do ICMS, o seu inadimplemento, tanto na modalidade de operação própria ou de substituição tributária, pode ou não ser considerado como crime contra a ordem tributária.

2.5 Princípio da legalidade e tipicidade

O princípio da legalidade é um dos mais importantes de nosso sistema constitucional tributário, decorrência imediata do princípio republicano.

De acordo com Roque Antonio Carrazza, “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”⁶⁹.

A igualdade formal das pessoas implica em dizer que todos possuem a mesma dignidade social e são iguais perante a lei. Não se admite o tratamento privilegiado com base em arbitrariedades, sendo o governo, numa República, exercido com responsabilidade.

Desta forma, é a lei o principal instrumento para se impedir medidas arbitrárias, instrumento este por meio do qual se concretizará os atos a serem exercidos pelos mandatários dos cidadãos, os governadores.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 57.

Desse modo, Geraldo Ataliba postula que:

Se o povo é titular da *res publica* e se o governo, como mero administrador, há de realizar a vontade do povo, é preciso que esta seja clara, solene e equivocadamente expressada. Tal é a função da Lei: elaborada pelos mandatários do povo, exprime sua vontade. Quando o povo ou o governo obedecem à lei, estão, o primeiro obedecendo a si mesmo e o segundo ao primeiro. O governo é servo do povo e exercita sua servidão fielmente ao curvar-se à sua vontade, expressa na lei⁷⁰. (itálicos no original)

Tanto é assim que a nossa Constituição Federal, em seu art. 5º, inc. II, estabelece: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Referido dispositivo consagra o princípio da legalidade em sua acepção mais ampla, construído a partir do conceito de liberdade. Conforme explica Roque Antonio Carrazza: “esta liberdade consiste, de um modo geral, no fato de a atividade dos indivíduos não poder encontrar outro óbice contido na lei”⁷¹.

Deste modo, se numa República apenas a lei pode obrigar, tem-se que a lei é o ato inaugural do sistema jurídico, ou seja, somente a lei é capaz de inovar, criando ou agravando obrigações ou direitos, considerada, por conseguinte, como fonte primária do direito.

Não é à toa que o art. 150, inc. I, da Constituição Federal, em consonância com o art. 5º, inc. II, estabelece ser vedado aos entes políticos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

É por meio do referido dispositivo que podemos extrair o princípio da legalidade em matéria tributária, também conhecido como estrita legalidade.

Souto Maior Borges entende que redundante e desnecessária é a repetição contida no art. 150, inc. I, da CF/88, por ser uma regra derivada e implícita daquela contida no art. 5º, inc. II⁷². Assim explica referido autor:

[...] é tecnicamente desnecessário – e, mesmo, desaconselhável – que se reitere um preceito implícito cuja abrangência material e pessoal já alcança o campo simultaneamente coberto por um preceito expresso. Mas a Constituição Federal de 1988 reiteradamente o faz⁷³.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 96.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 202.

⁷² BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997. p. 208.

⁷³ *Ibidem*. p. 207.

No entanto, Roque Antonio Carrazza defende que o art. 150, inc. I, veio reforçar o art. 5, inc. II, de maneira positiva no sistema constitucional:

Insistimos em que, no campo tributário, o princípio da legalidade, veiculado, em termos genéricos, no art. 5º, II, da CF, teve seu conteúdo reforçado pelo art. 150, I, do mesmo Diploma Magno. Este dispositivo, ao prescrever não ser dado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, deixou claro que qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas *pela própria lei*. Noutras palavras, o tributo há de nascer diretamente da lei, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo⁷⁴.

Já de acordo com Humberto Ávila, do art. 150, inc. I, da Constituição Federal, pode-se extrair três norma jurídicas: legalidade-regra, legalidade-princípio e legalidade-postulado.

Conforme explica o autor, um dispositivo não corresponde necessariamente a uma norma jurídica, do mesmo modo que, de um mesmo dispositivo, podemos extrair várias outras normas jurídicas, que é justamente o caso do dispositivo em comento⁷⁵.

Quanto ao aspecto legalidade-princípio, Humberto Ávila assim ensina: “a Constituição Federal, ao exigir lei para instituir ou aumentar tributo, termina por impor a realização de um estado de segurança, de estabilidade e de previsibilidade à atuação estatal”⁷⁶.

Logo, por meio do princípio da legalidade, garante-se ao cidadão a segurança de somente ver retirada parcela de seu patrimônio por meio de lei emanada por aqueles a quem elegeu para o representar em uma República, pois é somente a lei que possui o condão de obrigar os indivíduos a levar dinheiro aos cofres públicos.

Referido raciocínio consagra a ideia da autotributação, a qual se manifesta no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos e na estrita vinculação à lei⁷⁷.

Alberto Xavier, todavia, ressalta que o princípio da legalidade não se restringe apenas à ideia de autotributação, ou de livre consentimento dos impostos, mas também à ideia de que a lei formal é o único instrumento válido de revelação e garantia da justiça tributária. Explica referido autor:

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 205.

⁷⁵ ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 280.

⁷⁶ *Ibidem*. p. 286.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, 2019, op. cit. p. 206.

Por seu turno, o aspecto formal do Estado de Direito impõe a ideia de que à lei e apenas à lei cabe a escolha, de entre as várias manifestações de capacidade econômicas possíveis, daquelas que se reputam adequadas à tributação, de tal modo que a eleição dos fatos da vida que devem dar origem a obrigações tributárias compete exclusivamente ao legislador, que não já ao administrador ou ao juiz. E assim se revela o *princípio da legalidade*.⁷⁸ (itálico no original)

Levando em consideração que o ato de tributação consiste na retirada de parcela do patrimônio do contribuinte, a tributação somente pode ser exercida por lei em sentido estrito, aquela emanada pelo Poder Legislativo.

Isso implica em dizer que atos administrativos, como regulamentos, decretos e portarias, não podem dispor acerca da obrigação tributária principal, como fato impositivo, sujeito passivo, forma e tempo de recolhimento de tributo etc.

Tais atos administrativos apenas podem dispor como os órgãos do Poder Executivo irão proceder para assegurar a eficácia de leis perante os seus agentes públicos, e não para regular o comportamento dos contribuintes.

Ainda, as medidas provisórias e as leis delegadas até podem criar deveres instrumentais tributários, porém não possuem aptidão jurídica para criar ou aumentar tributos.

Importante é destacar que a previsão contida no art. 153, § 1º, da CF/88, ao ser facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre a importação, exportação, sobre a industrialização de produtos e sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, não consiste em exceção ao princípio da legalidade.

Consoante as lições trazidas por Roque Antonio Carrazza, o Poder Executivo não cria as alíquotas dos mencionados impostos, tão somente altera, destacando a necessidade de serem atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei⁷⁹.

Sob esse viés, Humberto Ávila sustenta que a legalidade apresenta, aqui, natureza de regra, “na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e, reflexamente, pelo Poder Executivo (na parte regulamentar), proibindo a instituição ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar específico”⁸⁰.

Destaca-se que, conforme explica citado autor, a legalidade-regra pode ser analisada por meio de quatro ângulos⁸¹:

⁷⁸ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 11.

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 242.

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 282.

⁸¹ *Ibidem*. p. 290.

(i) atribuição de competência, cujo conteúdo normativo consiste na possibilidade de o Poder Legislativo votar uma lei, proibição de nenhum outro Poder votar numa lei e na atribuição de somente a lei poder instituir ou majorar imposto;

(ii) exercício de competência, por meio do qual o Poder Legislativo possui a obrigação de seguir com procedimento parlamentar para criar tributo e apenas a fonte que segue o procedimento pode criar tributos;

(iii) delimitação material de competência, segundo a qual o Poder Legislativo está autorizado somente a legislar sobre matérias definidas, não podendo assim exercer poder sobre outras matérias, bem como apenas o Poder Legislativo pode criar tributos; e

(iv) reserva de competência, consistente esta na prerrogativa que o Poder Legislativo possui de editar a lei, na proibição do Poder Legislativo editar qualquer outra fonte e de delegar sua função e apenas sendo reservado à lei a criação de tributos.

Reforçando ainda mais o raciocínio aqui exposto, Alberto Xavier ensina que, em matéria tributária, o princípio da legalidade apresenta um contorno mais rígido do que quando aplicado em matéria administrativa em geral, no qual se traduz numa reserva relativa de lei formal⁸².

Ensina referido autor que “toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa”⁸³.

Em matéria tributária, no entanto, o princípio da legalidade se revela como uma reserva absoluta de lei formal, no qual não basta que haja uma lei que dê amparo, fundamento ao ato administrativo, mas que ela também seja o próprio critério de aplicação em cada caso concreto.

Ainda com as palavras de Alberto Xavier, temos que:

[...] a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão seja por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal⁸⁴.

⁸² XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 36.

⁸³ *Ibidem*. p. 17.

⁸⁴ *Ibidem*. p. 38.

A exigência de que a lei contenha em si mesma todos os elementos da decisão a ser tomada no caso concreto acarreta na impossibilidade de se tributar por meio da analogia ou de medidas discricionárias.

Neste aspecto, sustenta Humberto Ávila que a legalidade se apresenta como um postulado, por estabelecer critérios para aplicação de outras normas e exigir do legislador e aplicador do Direito racionalidade em matéria tributária. Assim explica:

A exigência de que a obrigação tributária seja determinável com base na lei traz consequências para a atividade do intérprete, porquanto proíbe de criar outras hipóteses de tributação não previstas, bem como o proíbe de ampliar as obrigações já previstas⁸⁵.

É através do princípio da estrita legalidade tributária, desta maneira – mais precisamente, da norma jurídica legalidade-postulado, conforme ensina Humberto Ávila –, que se revela o princípio da tipicidade. De acordo com Alberto Xavier:

O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que alguns já sustentaram, um princípio autônomo de legalidade: antes *é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei*, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica⁸⁶. (itálico no original)

Explica o autor que o princípio da tipicidade surgiu no Direito penal como uma forma de proteger os cidadãos contra os arbítrios praticados pelos juízes em suas decisões, revelando-se no brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege*.

Tal expressão apresenta-se no Direito Tributário como *nullum tributum sine lege*, sendo o princípio da tipicidade utilizado, neste ramo, como uma proteção dos contribuintes contra o arbítrio da Administração Pública⁸⁷. Ainda com as palavras de Alberto Xavier, contempla-se:

O órgão de aplicação do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da sua tributação, isto é, a fixação da medida do tributo⁸⁸.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 289.

⁸⁶ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 70.

⁸⁷ *Ibidem*. p. 69.

⁸⁸ *Ibidem*. p. 73.

A tipicidade possui, no Direito Tributário, contornos mais rigorosos que no Direito penal. De acordo com Roque Antonio Carrazza:

Neste, a lei confere ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. Já, naquele, a lei indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão⁸⁹.

Em outras palavras, no Direito Penal, embora o julgador apenas possa entender a existência de crime em situações que apresentem determinados elementos, é conferida ainda uma dose de subjetividade ao julgador ao fixar a pena prevista, considerando a conduta do agente, seus antecedentes criminais, se houve justa provocação da vítima, dentre várias outras.

Todavia, no Direito Tributário, não há espaço para esse subjetivismo, uma vez que a fixação da medida do tributo encontra-se na própria lei em sentido estrito.

Pelo princípio da tipicidade, de acordo com José Artur Lima Gonçalves, a lei que cria ou aumenta tributo deve tipificar taxativamente o tributo criado, ou seja, deve descrever a materialidade da hipótese de incidência, como o sujeito passivo, a alíquota, base de cálculo etc.⁹⁰.

A consequência do princípio da tipicidade, de acordo com o autor, é que para o exercício da tributação, deve o legislador, em um primeiro momento, selecionar as situações tipificáveis que pretende inserir em antecedente de normas de tributação e, posteriormente, descrevê-las exaustivamente em normas jurídicas⁹¹.

Roque Antonio Carrazza, nesse mesmo posicionamento, explica que o tributo só pode ser exigido quando realizado, “no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária”⁹².

Por isso, o fato descrito pela norma jurídica, que dá ensejo ao pagamento de tributos, deve estar absolutamente delineado na lei, a qual, embora genérica, fornece ao contribuinte clareza quanto ao que é cobrado.

Sendo assim, a lei deve conter todos os elementos necessários não apenas para que o contribuinte saiba que existe determinado tributo, mas para que o contribuinte saiba o quanto deverá ser pago, para quem e a qual tempo.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 216.

⁹⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 80.

⁹¹ *Ibidem*. p. 82.

⁹² CARRAZZA, Roque Antonio, 2019, op. cit. p. 348.

Dessa forma, os tipos tributários são necessariamente minuciosos, para que não seja dado ao Fisco o emprego de analogias na interpretação tributária, tampouco de discricionariedade no exercício da arrecadação.

Logo, o princípio da tipicidade tributária refuta qualquer cláusula geral de tributo⁹³, ou norma tributária em branco, pois é tarefa exclusiva do Poder Legislativo esgotar a competência legislativa tributária, revelando-se inadmissível conceder ao Poder Executivo completar ou esclarecer a norma tributária.

A norma tributária deve ser clara o suficiente por si só. De acordo com Roque Antonio Carrazza:

Assim, criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever pormenorizadamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas⁹⁴.

Assim, conforme explica referido autor, os tipos tributários fecham a realidade, podendo o princípio em comento ser denominado de princípio da tipicidade fechada da tributação.

Isso porque, além da exigência de a lei descrever rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda para cobrança do tributo, exige-se também que o agente fiscal, ao certificar a incidência tributária, verifique se houve exata correspondência entre o fato ocorrido e tipo tributário⁹⁵.

Nesse mesmo sentido, Alberto Xavier elucida que:

No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua, não só sobre a *hipótese* da norma tributária material, como também sobre o seu *mandamento*. Objeto da tipificação são, portanto, os *atos* e os *efeitos*, as *situações jurídicas iniciais* e as *situações jurídicas finais*.⁹⁶

Conforme tem sido exposto, uma vez que o Direito Tributário e o Direito Penal possuem uma importante característica em comum (apenas podem ser instituídos por meio de lei em sentido formal), a consequência lógica que se infere é que em ambos vigora o princípio da legalidade e tipicidade.

⁹³ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 85.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 216.

⁹⁵ *Ibidem*. p. 347.

⁹⁶ XAVIER, Alberto, 1978, op. cit. p. 70.

Assim como a lei tributária deve descrever taxativamente todos os elementos necessários para a incidência e a exigência do imposto, a lei penal também deve ser clara na determinação da conduta punível criminalmente. De acordo com Wagner Balera:

É inadmissível, por conseguinte, que o preceito estabeleça situações ilícitas de modo vago, ou indefinido, ou que, ali onde a casuística dos fatos exige determinação clara de todos os aspectos da hipótese de incidência, idêntica riqueza de detalhes não esteja presente na configuração do delito fiscal⁹⁷.

Assim, se lei tributária não descrever todos os elementos necessários para a configuração da obrigação tributária, esta não pode ser considerada exigível em razão da impossibilidade de ser dimensionada ou mensurada.

Por via de consequência, se lei tributária apresentar eventual inexatidão ou imprecisão em seus elementos que comprometa a existência de obrigação tributária, lei penal alguma poderá sobre ela surtir efeitos.

Ainda, se lei penal, por sua vez, não descrever os elementos necessários para configuração de crime, conduta alguma se moldará no ilícito penal, em razão da imprecisão da disposição normativa.

Do mesmo modo, ainda que haja perfeita incidência da lei tributária em determinado caso concreto, criando a obrigação tributária, não é qualquer descumprimento que terá o condão de configurar crime contra a ordem tributária.

Segundo Wagner Balera:

É que, como ressalta à evidência, nem toda infração à lei é crime. [...] Ficam de fora desta análise regras que definem infrações à lei tributária cuja consequência punitiva melhor se situa na esfera privada. O atraso no recolhimento do tributo, p. ex., sendo considerado infração, é punível com multa. [...] Sempre que ultrapassada a data do vencimento, o contribuinte trata de recolhê-lo acrescido da multa, a fim de bem cumprir a obrigação tributária⁹⁸.

Em suma, o princípio da legalidade e da tipicidade tributária andam juntos, ambos decorrentes do princípio republicano, sendo apenas a lei em sentido estrito potente para instituir e majorar tributos, bem como descrever punições estatais, trazendo claramente em sua redação

⁹⁷ BALERA, Wagner. Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997. p. 242.

⁹⁸ *Ibidem*.

todos os elementos necessários para que o contribuinte possa compreender a obrigação que lhe é imputada e a conduta que lhe será apenada.

2.6 Princípio da segurança jurídica

Conforme já explicado, o direito positivo brasileiro revela-se verdadeiro sistema, não podendo uma norma ser interpretada isoladamente, mas sim em conjunto com todas as demais que com ela se relacionam, sob pena do nosso ordenamento jurídico não apresentar a efetividade que dele se espera para proteger e promover os direitos, os valores, os objetivos da população brasileira consagrados na Constituição Federal.

Isso posto, sempre que o operador do Direito for interpretar e aplicar determinada norma jurídica, deve este se atentar ao estado ideal de coisas que a Constituição de 1988 visa estabelecer, aos princípios que permeiam o Estado Democrático de Direito brasileiro para o alcance das qualidades tidas como positivas pelo nosso Poder Constituinte, para que a solução por ele alcançada se revele coerente com os valores consagrados na Magna Carta.

Considerando, deste modo, que a aplicação de determinada norma jurídica acarreta a aplicação de várias outras, bem como a promoção de um ou vários outros princípios que orientam o nosso sistema jurídico, revela-se aqui importante destacar o principal estado de coisas que nosso ordenamento jurídico visa proteger: a segurança jurídica.

Explica Roque Antonio Carrazza:

[...] a segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito, tendo sido colocada no “Preâmbulo” da nossa Carta Magna, no patamar dos *valores supremos* da sociedade brasileira, pelo que inspira a edição e boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc. Mas, mais que um *valor*, a segurança jurídica é a própria razão de ser de nossa Constituição Federal [...].⁹⁹

A segurança jurídica é um valor expressamente previsto no Preâmbulo da Constituição Federal, porém é um princípio constitucional implícito, uma vez que, ao contrário da legalidade e tipicidade, não pode ser encontrada especificamente em único e determinado dispositivo.

Ao contrário, o princípio da segurança jurídica é extraído da conjugação de diversos outros comandos e diretrizes constitucionalmente estabelecidas. Assim explica Souto Maior Borges:

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 316.

Bem encaradas as coisas – e o Direito não passa da *res justa*, como ensinavam os romanos –, todos os dispositivos que instituem garantias constitucionais buscam, em última análise, assegurar, literalmente: “tornar seguros” os direitos que esses dispositivos adnumeram: um experimento de realização da justiça. Para esse fim é que se consorciaram direitos e garantias constitucionais.¹⁰⁰

Não se propicia segurança jurídica ao se assegurar apenas um direito ou uma garantia constitucional. Por outro lado, todas as previsões normativas do ordenamento jurídico, ao regerem a conduta humana, visam justamente proporcionar proteção aos mesmos direitos e garantias.

É em virtude da necessidade de conjugação de diversos princípios, comandos e diretrizes constitucionalmente estabelecidas para se atingir a tão almejada segurança que este princípio é considerado como um fim sistêmico do Sistema Constitucional Tributário.

Conforme explica Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica é um instrumento para a realização de outros fins: aqueles relativos aos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, para que o indivíduo possa planejar a sua vida, e aqueles relativos às finalidades estatais, pois todo plano de governo necessita de permanência de regras válidas¹⁰¹.

De acordo com Heleno Taveira Torres:

A segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, pode ser compreendida como *princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais*.¹⁰² (itálicos no original).

Nesse mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza ensina que o princípio da segurança jurídica visa proteger e preservar as justas expectativas das pessoas, vedando a adoção de quaisquer medidas capazes de frustrar a confiança que depositam no Poder Público. Referido princípio é, assim, diretamente associado às ideias de determinação, estabilidade e previsibilidade¹⁰³.

¹⁰⁰ BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997. p. 206.

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 271.

¹⁰² TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 193.

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 344-345.

Determinação porque, para haver segurança, necessário é que tenha o indivíduo certeza e clareza das regras concernentes aos planos que traça para sua vida, para que assim possa escolher as condutas que melhor satisfaçam suas expectativas.

Estabilidade porque, para que haja o progresso na sociedade, necessário é que as relações sociais e comerciais perdurem, o que somente é possível se for assegurado aos indivíduos um ambiente normativo que proteja o direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada¹⁰⁴.

Por fim previsibilidade, para que o contribuinte, tendo certeza e clareza das regras concernentes aos planos que traça para sua vida, e confiando que as relações jurídicas poderão ser estender de maneira duradoura, possa prever quais atitudes o Estado pode tomar face ao seu patrimônio e liberdade, a depender das condutas que vier a tomar e situações que vierem a surgir.

Com relação a este último aspecto da segurança jurídica, Roque Antonio Carrazza explica que se encontra muito interligado com o princípio da proteção da confiança, o qual, por sua vez, se revela como um subprincípio ou dimensão específica da segurança jurídica. Com as palavras do referido autor, verifica-se que:

A proteção da confiança manifesta-se, inclusive em matéria fiscal, na previsibilidade da ação do Estado. Permite que as pessoas planejem e organizem sua vida e seus negócios de acordo com as leis em vigor, cientes de que não serão surpreendidas por atos arbitrários, que venham a modificar ou revogar suas expectativas legítimas¹⁰⁵.

Ainda como meio de promoção da segurança jurídica, além do princípio da proteção da confiança, encontramos o princípio da certeza do direito, em razão da necessidade de exatidão da norma prevista e de seu alcance. Assim elucida Paulo de Barros Carvalho:

A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do dever-ser, é ínsita ao deontico, sendo impossível imaginá-lo sem determinação específica. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade [...]¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Art. 5º, inc. XXXVI, da CF/88: a lei não prejudicará o direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 316.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 175.

Outro princípio que também se relaciona com o da segurança jurídica é o princípio da boa-fé objetiva, pelo qual o Estado deve agir com lealdade com seus cidadãos, honrando as expectativas por ele próprio criadas por meio de seus agentes públicos.

De acordo com Roque Antonio Carrazza, pelo princípio da boa-fé objetiva deve o Estado e seus administradores levar em consideração a repercussão social, econômica e financeira que uma mudança no posicionamento tributário causará na esfera do contribuinte, motivo pelo qual a “mudança de opinião” apenas pode ser aplicada a situações futuras¹⁰⁷.

Humberto Ávila, por sua vez, ao explicar o aspecto material do princípio da segurança jurídica, ensina que a palavra “segurança” denota um estado de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade¹⁰⁸.

Estado de cognoscibilidade, por entender pela impossibilidade de se conceber uma interpretação unívoca de interpretação do texto da lei¹⁰⁹. Em outras palavras, não há como assegurar que todo aplicador do Direito terá o mesmo entendimento a respeito da incidência de determinada norma jurídica.

Apesar disso, deve ser propiciada ao cidadão a capacidade de ter acesso material e intelectual ao conceito normativo, ainda que esse conceito apresente determinado grau de indeterminação. De acordo com referido autor:

Adota-se, pois, uma concepção determinável da interpretação, no sentido de que as regras contêm conceitos, contudo estes são, em virtude da linguagem, em alguma medida indeterminados, possuindo, entretanto, núcleos de sentido já fixados intersubjetivamente, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, ao longo do seu uso, dos quais o intérprete não pode se afastar¹¹⁰.

Sendo assim, o estado ideal de cognoscibilidade, que o princípio da segurança jurídica busca alcançar, consiste em proporcionar aos indivíduos a compreensão das diversas possibilidades de interpretação das normas jurídicas e conhecimento dos critérios essenciais que atraem a aplicação das referidas normas.

Ainda segundo Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica denota um estado de confiabilidade, no sentido de que os indivíduos precisam confiar que o Estado promoverá as mudanças que se revelarem necessárias na sociedade, mas que tais mudanças serão efetuadas

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 360.

¹⁰⁸ ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 256.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ *Ibidem*. p. 257.

com o objetivo de propiciar a continuidade das relações jurídicas, conforme a sua própria evolução:

Tais modificações, todavia, devem assegurar estabilidade e continuidade normativas, visto que os direitos de propriedade e liberdade pressupõem um mínimo de permanência das regras válidas como condição para que o homem possa livremente plasmar a sua própria vida, e o direito à profissão carece de durabilidade das condições de vida.¹¹¹

Por fim, o princípio da segurança jurídica denota o estado ideal de calculabilidade, sendo que esse aspecto possui duas dimensões: aquela pela qual o indivíduo possui a capacidade de prever como as autoridades estatais irão entender e aplicar as normas jurídicas e aquela pela qual consegue calcular em que medida sofrerá as consequências das variáveis aplicações.

Com as palavras de Humberto Ávila, observa-se que:

Deve-se adotar, portanto, uma concepção alternativa de calculabilidade, verificável quando o previsor seja capaz de determinar os vários modos por meio dos quais os órgãos aplicadores poderão reconstruir a norma jurídica, de definir o número reduzido de qualificações jurídicas que podem ser atribuídas à situação fática existente e de calcular em grande medida as consequências jurídicas abstratas atribuíveis a quaisquer dessas classificações¹¹².

Esses dois aspectos da calculabilidade, por sua vez, tornam possível que o contribuinte identifique em que medida será afetado em uma futura situação, seja em virtude da mudança da lei ou de uma decisão judicial ou administrativa.

O princípio da segurança jurídica não é realizado se o indivíduo possui a capacidade de prever que a norma pode mudar, mas não possui a capacidade de prever quais serão as consequências jurídicas dessa mudança.

Em suma, conforme ensina Roque Antonio Carrazza, o princípio da segurança jurídica submete o exercício do poder ao Direito¹¹³.

Referido princípio apresenta suma importância no campo do Direito Tributário, justamente porque este ramo priva o contribuinte de parcela de seu patrimônio para o levar para o Estado.

Sendo o direito de propriedade constitucionalmente assegurado à população brasileira, o exercício da tributação não pode ser exercido em desrespeito aos direitos fundamentais do

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 257.

¹¹² *Ibidem*. p. 259.

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 316.

contribuinte dentro de uma República Federativa consagrada como um Estado Democrático de Direito.

É por isso que o princípio da segurança jurídica é alcançado por meio da realização de vários outros princípios de nosso Sistema Constitucional Tributário, apresentando especial destaque, neste estudo, os princípios da legalidade e tipicidade em matéria tributária, os quais se revelam como verdadeiro controle do exercício da competência tributária.

Assim explica Souto Maior Borges:

Mas a competência tributária é a soma da autorização e limitação para o exercício de funções tributárias. Sem autorização, nenhuma limitação; sem limitação, nenhuma autorização. Logo, a segurança tributária é um produto da consorciação de ambas¹¹⁴.

A competência tributária é exercida por meio da lei justamente porque a lei exerce o principal papel de estabelecer limites à atuação estatal.

Conforme já amplamente explicado, em matéria tributária vigora o princípio da reserva absoluta da lei formal, a qual possui o objetivo, por sua vez, de proporcionar maior segurança possível aos contribuintes quanto à parcela de seu patrimônio que deverá ser entregue ao Estado. Nessa linha de raciocínio, Alberto Xavier aduz que:

Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma *reserva absoluta de lei formal*.¹¹⁵ (itálicos no original)

É só por meio da lei que se consegue promover a estabilidade da atuação estatal decorrente da segurança jurídica. Planejamentos tributários e orçamentos empresariais e pessoais são baseados com fundamento na legislação vigente e nas regras de fiscalização adotadas pelos entes públicos. Ainda com as palavras de Alberto Xavier, temos que:

O princípio da legalidade tributária, concebido como reserva absoluta de lei, decorre, como se viu, do relevo da segurança jurídica, na sua modalidade de proteção da confiança (*Vertrauensschutz*), e fundamenta-se, por um lado, nos valores da segurança jurídica em geral e, por outro, no papel específico que

¹¹⁴ BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997. p. 208.

¹¹⁵ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 44.

este desempenha num sistema fiscal de uma economia de mercado.¹¹⁶ (itálico no original)

Do mesmo modo que o princípio da legalidade é decorrência do princípio da segurança jurídica, assim também é com o princípio da tipicidade, conforme explica Roque Antonio Carrazza:

[...] a *segurança jurídica*, com o seu corolário de *proteção da confiança*, leva, em matéria tributária, ao princípio da *tipicidade fechada* (ou da *determinação*), com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária e da analogia *in peius*.¹¹⁷ (itálicos no original)

Desta forma, conclui-se essa etapa do presente estudo com a assertiva de que o princípio da segurança jurídica norteia o legislador e o aplicador na criação e aplicação da norma jurídica, para que estes, pautando suas condutas nos estritos termos da lei em matéria tributária, não venham a cometer injustiças e arbitrariedades, de modo a promover, aos contribuintes, um ambiente propício para o desenvolvimento das relações sociais, econômicas e jurídicas.

Por sua vez, os princípios da legalidade e tipicidade, pedras basilares de nosso Estado Democrático de Direito, existem justamente com o objetivo de assegurar a segurança jurídica para a população, contribuindo para a formação de um ambiente jurídico e político adequado para o progresso e desenvolvimento da nação brasileira.

2.7 Presunções e ficções jurídicas na tributação

Os princípios da legalidade e tipicidade como instrumentos para realização da segurança jurídica em matéria tributária – e, conseqüentemente, também em matéria penal-tributária – acarretam conseqüências e conclusões importantes para a aplicação das normas jurídicas.

A conjugação dos três princípios em comento faz com que o tributo somente se revele exigível, ou a sanção apenas se torne devida, na hipótese em que o contribuinte efetivamente praticou o fato descrito na norma jurídica ou se encontra na situação jurídica ali descrita, seja ela tributária ou penal.

A tributação, assim como as sanções, em vista disso, não podem incidir diante de fatos não constatados ou não correspondentes ao que está prescrito em lei, em seus exatos, específicos e delimitados termos.

¹¹⁶ *Ibidem*. p. 47-48.

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 348.

Isso quer dizer que os tipos tributários, ou seja, as definições dos fatos ou das situações jurídicas que desencadeiam a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos, assim como os tipos penais, não podem ser flexibilizados ou alargados, sob pena de abalar a relação entre Fisco e contribuinte.

Isso porque o contribuinte tem o direito de clareza da legislação quanto às condutas e situações as quais se encontra subordinado a efeitos tributários e penais, para que não seja surpreendido e, assim, possa se programar e trilhar o caminho que bem entender, de acordo com seus interesses e a legislação vigente.

Assim explica Roque Antonio Carrazza:

Os tipos tributários como que fecham a realidade tributária, não podendo ser alargados por meio de presunções, ficções ou meros indícios. É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. [...] Em suma, a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica, que o princípio da tipicidade fechada confere aos contribuintes¹¹⁸. (itálicos no original)

Em outra oportunidade, também asseverou o referido autor que:

Melhor dizendo, os tipos tributários e tributários-penais não podem ser alargados por meio de manobras que custeiem os aludidos princípios. Os louváveis propósitos de aumentar a arrecadação e punir os infratores absolutamente não podem prevalecer sobre a segurança jurídica dos contribuintes. Em suma, em matéria tributária e tributário-penal, positivamente, é vedada a interpretação analógica in malam partem.¹¹⁹ (itálicos no original)

Ou seja, o tributo, assim como a sanção, somente se torna exigível quando efetivamente praticado o fato descrito na lei. Em outras palavras, quando é verificada a subsunção normativa, entendida esta como a identidade entre os “conceitos de fato” e os “conceitos de direito”¹²⁰.

Explica Paulo de Barros Carvalho que: “diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”¹²¹.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 391.

¹¹⁹ *Ibidem*. p. 217.

¹²⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 141.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 274.

Em matéria tributária, o fato imponível descrito pela lei – fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita – não pode fugir da competência tributária delimitada pela Constituição.

Em outras palavras, não pode o legislador pretender abarcar situações fáticas que não estejam devidamente enquadradas na norma constitucional de competência tributária.

Isso porque, conforme já explicado anteriormente, a norma que outorga competência tributária desde já descreve o arquétipo, o modelo constitucional da norma jurídica a ser implementada pelos entes políticos competentes.

Deste modo, em atenção aos princípios da legalidade, taxatividade e segurança jurídica, o Sistema Constitucional Tributário não permite ao legislador inflar, alargar, expandir o fato imponível, pretendendo fazer surgir a obrigação tributária em hipóteses que não correspondem, rigorosa e integralmente, ao conteúdo da materialidade da norma jurídica constitucional.

Conforme explica José Artur Lima Gonçalves:

O teste da subsunção – na dinâmica do fenômeno de incidência da norma tributária – é, em face das estreitas e rigorosas exigências do subsistema constitucional tributário brasileiro, direito assegurado ao particular. É por meio dele que se garante a proteção dos princípios da legalidade, tipicidade, discriminação de competências etc.¹²².

Em outras palavras, as normas jurídicas que imputam efeitos tributários a fatos que não tenham sido devidamente constatados ou consumados no plano fenomênico, ou que não possam ser considerados abrangidos pela descrição do fato imponível, ou que atinjam particulares que não possam ser considerados contribuintes, são incompatíveis com o Sistema Constitucional Tributário.

A consequência de tal assertiva é a de que, em matéria tributária, inclusive tributária-penal, a presunção absoluta e ficções não podem servir para constatação da ocorrência de fato imponível e quantificação de tributo devido.

Ainda com as palavras de Roque Antonio Carrazza, observa-se que:

Adiantamos que nem a lei nem a Fazenda Pública podem considerar ocorrido um fato imponível por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, do mundo em que vivemos, dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência tributária¹²³.

¹²² GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 141.

¹²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 390.

Por presunção, entende-se a dedução, a inferência acerca da ocorrência de um fato desconhecido, em virtude da ocorrência de um fato conhecido.

A presunção pode ser classificada como simples, também denominada como simples ou de homem, ou pode ser legal. A presunção simples é caracterizada como aquelas decorrentes da vivência do ser humano, como, por exemplo, se há nuvem escura no céu, haverá chuva.

Já a presunção legal é aquela proveniente do raciocínio estabelecido na própria lei, como, por exemplo, se alguém é proprietário de um imóvel urbano, é sujeito ao imposto sobre a propriedade territorial urbana.

A presunção legal, por sua vez, pode ser dividida em relativa ou absoluta, sendo esta última modalidade vedada pelo nosso ordenamento jurídico, principalmente, pelo Sistema Constitucional Tributário.

A presunção relativa é empregada no meio probatório, por meio da qual presume-se verdadeiro determinado fato desconhecido, respaldado em um outro fato que seja conhecido, até que o contribuinte traga prova suficiente que afasta a presunção imputada.

A presunção relativa é encontrada principalmente perante os atos praticados pela Administração Pública, aos quais presume-se a legalidade e veracidade até prova em sentido contrário.

Conforme explica José Artur Lima Gonçalves, “as presunções só podem servir de ponto de partida a ser sucedido por amplo contraditório”¹²⁴.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza adverte que: “no campo tributário, a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia – quando não com mão avara –, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais”¹²⁵.

A presunção absoluta, por sua vez, é aquela que considera ocorrido um fato, do qual não há elementos fenomênicos que comprovem sua existência, a partir de um fato que seja conhecido, não admitindo prova em sentido contrário.

Segundo Fabiana Del Padre Tomé, as presunções absolutas “são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instituir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva”¹²⁶.

¹²⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 158.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 394.

¹²⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 338.

As presunções absolutas muito se confundem com as ficções, conhecidas como mentiras técnicas consagradas pela necessidade.

Pelas ficções, a lei cria uma verdade jurídica, mesmo diante da ausência de fatos conhecidos. Enquanto na presunção parte-se de um fato conhecido para estabelecer uma conclusão, nas ficções inexistem quaisquer fatos conhecidos, mas há a aplicação de determinadas consequências previstas pela lei.

De acordo com Roque Antonio Carrazza, “a ficção está na esfera da imaginação, e, neste sentido, é uma invenção do Direito ou, se quisermos, uma disposição legal que toma por verdadeiro o que, na realidade, inexistente”¹²⁷.

O que as presunções absolutas e as ficções possuem em comum é que, em face do Sistema Constitucional Brasileiro, em atenção aos princípios da legalidade, taxatividade e segurança jurídica, nenhuma construção poderá resultar em nascimento de obrigação tributária sem ocorrência de fato imponible tributário, ou inviabilização do exercício de defesa que influa no nascimento de obrigação tributária¹²⁸.

Assim explica José Artur Lima Gonçalves: “a ficção e a presunção absoluta desprezam o fenômeno da subsunção normativa. E isso não é admissível, em matéria tributária, no direito brasileiro”¹²⁹.

Isso porque, se o critério levado em consideração para repartição da competência tributária é o critério material da norma jurídica, ou seja, a descrição do fato ou da situação jurídica na qual se encontrará o contribuinte, a consequência que se tira é que, não ocorrendo o fato imponible, não há que se falar em incidência da hipótese de incidência.

O mesmo raciocínio relativo às presunções absolutas e ficções no âmbito tributário se aplica ao âmbito sancionatório.

Não se pode admitir a imposição de qualquer penalidade ao contribuinte com base nessas duas construções, na hipótese em que não se restar plenamente verificado que o ato praticado pelo contribuinte é um ato ilícito.

Sendo assim, deve haver absoluta identidade entre o fato e a previsão normativa para imposição de qualquer espécie de penalidade, sob pena de restar verificado puro arbítrio estatal.

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 395.

¹²⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 130.

¹²⁹ *Ibidem*. p. 40.

Conforme explica o autor anteriormente citado: “trata-se de uma proteção estabelecida em favor da liberdade e do patrimônio do contribuinte, que não pode ser punido com base em presunções”¹³⁰.

E, nesse mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza aduz que: “a ficção, conquanto possa restringir direitos, não pode transformar um inocente num culpado ou uma pessoa alheia ao fato imponible num contribuinte”¹³¹.

Desta forma, presunções absolutas e ficções são inaplicáveis ao Direito Constitucional Tributário brasileiro para fins de constatação da prática de fato imponible, surgimento da obrigação tributária e aplicação de penalidades, apenas podendo a lei surtir efeitos nos casos concretos quando efetivamente constatados os elementos fáticos que ensejam sua aplicação.

¹³⁰ *Ibidem*. p. 119.

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 395.

CAPÍTULO III - DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS encontra-se previsto no art. 155, inc. II, da Constituição Federal, sendo de competência estadual.

Da leitura do dispositivo em comento, percebe-se que o imposto ali estabelecido não versa apenas sobre operações de circulação de mercadorias, mas também sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

No entanto, o objeto deste estudo limitar-se-á apenas quanto à norma jurídica relativa ao Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias.

Conforme abordado no Tópico 3 (“Competência Tributária”), o ICMS é exceção à característica da facultatividade do exercício da competência tributária, devido ao seu caráter nacional.

Destaca-se a ressalva feita por Roque Antonio Carrazza, no sentido de que os Estados-membros que se sentirem lesados pela não instituição de tal imposto por um deles apenas poderão pleitear perdas e danos perante o Poder Judiciário, e não compelir o Estado-membro a editar a lei competente.

Não obstante, é justamente em virtude do caráter nacional do ICMS que este imposto foi objeto de maior detalhamento no texto constitucional que os outros tributos¹³², com o objetivo de assegurar a unidade da arrecadação tributária.

Por esse motivo, como uma forma de uniformizar a arrecadação do ICMS em todo o território brasileiro, por meio de leis a serem instituídas por cada um dos Estados-membros, a União Federal apresenta expressiva participação no processo legislativo do ICMS, ao lado de resoluções do Senado Federal¹³³.

Por outro lado, antes de adentrarmos à análise da estrutura da norma jurídica relativa ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, importante é ter em mente que a Constituição

¹³² HARADA, Kyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 15.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 241.

Federal, ao repartir as competências tributárias, não deixou o legislador infraconstitucional à disposição para alterar os critérios por ela pré-estabelecidos.

Com as palavras de José Artur Lima Gonçalves, observa-se que “os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos [...], se constam da Constituição, são conceitos de direito constitucional, e não de legislação ordinária”¹³⁴.

Isso posto, ao definir a Constituição Federal, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações de circulação de mercadorias, desde logo ali estabeleceu não apenas o arquétipo da norma jurídica, mas também o conteúdo semântico do que se entende por operações de circulação de mercadorias, o qual não pode ser alterado arbitrariamente pelo legislador ordinário.

Desta forma, a legislação a ser editada pelos Estados-membros relativamente à instituição do ICMS deve, antes de tudo, respeitar o modelo da norma jurídica, denominada hipótese de incidência, estabelecido pela própria Constituição Federal.

3.1 A hipótese de incidência do ICMS

Conforme abordado no Capítulo I, tributo é obrigação jurídica que apenas pode advir de lei que deve trazer, em seu teor, todos os elementos necessários para que o contribuinte possa identificar o que deve ser pago ao Estado e qual é a sua causa.

A própria Constituição Federal, por sua vez, já traz consigo os elementos necessários para nortear a conduta legislativa a ser adotada pelo Estado para a instituição da obrigação pecuniária em face do contribuinte.

Quando a Constituição prevê, em seu art. 155, inc. II, a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para a instituição do imposto sobre operações de circulação de mercadorias, está já naquele momento definindo qual é o fato tributável, qual é o ente político que poderá realizar essa cobrança, quem será o indivíduo que terá que arcar com essa obrigação tributária e até mesmo o espaço territorial e temporal em que o tributo será devido.

A norma jurídica, que traz consigo os elementos necessários para fazer surgir e tornar certa a obrigação do contribuinte de levar dinheiro aos cofres públicos, denomina-se hipótese de incidência.

¹³⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 171.

É por isso que se diz que a Constituição Federal traz o arquétipo, os modelos de hipóteses de incidência a serem elaborados pelos Estados-membros para cada imposto, os quais não podem dele se desviar, sob pena de inconstitucionalidade.

De acordo com as lições de Geraldo Ataliba, a hipótese de incidência, antes de tudo, é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato¹³⁵. Em outras palavras, a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato, denominado fato imponible.

O fato imponible, por sua vez, ainda de acordo com o citado autor, consiste num fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável e jurígeno, ou seja, juridicamente relevante, a que a lei atribui os efeitos de gerar a obrigação tributária¹³⁶.

À vista disso, a relação entre a hipótese de incidência e o fato imponible consiste em que a hipótese de incidência irá estabelecer, de maneira genérica e abstrata, que a futura ocorrência daquele fato por ela descrito irá gerar efeitos na seara tributária, fazendo surgir a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos.

Mais uma vez, com as palavras de Geraldo Ataliba, verifica-se: “hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”¹³⁷.

Importante lembrar que, em atenção aos princípios da legalidade e tipicidade, a hipótese de incidência é conceito determinado e fechado, não se admitindo, em nosso Sistema Tributário Nacional, uma flexibilização nos conceitos designados pela própria Constituição Federal, ao atribuir as competências tributárias.

Em virtude disso, um fato apenas pode ser considerado imponible se reunir todas as características exigidas pela norma jurídica tributária.

E, conforme já explicado, ao fenômeno pelo qual um fato ocorrido se encaixa perfeitamente nos estritos termos da legislação tributária, podendo ser considerado como fato imponible, apto a gerar a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos, denomina-se subsunção.

Ocorrido o fato que se subsume, que se encaixa nos critérios estabelecidos pela hipótese de incidência, surge a obrigação tributária. Logo, se o fato não se subsume à hipótese de incidência, não pode ser considerado como imponible, pois é irrelevante, inapto para produzir efeitos tributários.

¹³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 58.

¹³⁶ *Ibidem*. p. 74.

¹³⁷ *Ibidem*. p. 76.

Para se verificar a subsunção de um fato à hipótese de incidência, necessário é analisar, desta forma, se esse fato atende aos aspectos da própria hipótese. Seguindo as lições de Geraldo Ataliba, que são quatro, temos: o aspecto material, o aspecto pessoal, o aspecto espacial e o aspecto temporal¹³⁸.

Feitas essas considerações, passemos à análise minuciosa dos aspectos da hipótese de incidência do ICMS, para entender o surgimento da obrigação tributária a qual, quando não cumprida, de acordo com o atual entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, pode ensejar a prática do crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90.

3.2 Aspecto material

O aspecto material da hipótese de incidência tributária já foi abordado em momentos anteriores neste estudo, ao se explicar que os tributos são classificados em vinculados e não vinculados, de acordo com a descrição do fato ou estado de fato que faz surgir o dever de pagar tributo.

Foi abordado também, ao se explicar que a Constituição Federal, ao delimitar a competência tributária, desde então define os elementos necessários para edição da lei competente, estabelecendo o fato imponible e a norma-padrão de incidência de cada exação.

Por aspecto material da hipótese de incidência, entende-se a consistência material, a imagem abstrata do fato ou estado de fato que faz surgir a obrigação tributária, ou seja, do próprio fato imponible¹³⁹. Consiste numa referência ao comportamento dos sujeitos envolvidos na relação tributária, geralmente acompanhado por um verbo e um complemento¹⁴⁰.

Da análise do art. 155, inc. II, da CF/88, verifica-se que um dos aspectos materiais do ICMS consiste em “operações de circulação de mercadorias”.

O verbo a ser levado em consideração é o verbo “operar”.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo, o imposto incide operações mercantis, que compreendem negócios jurídicos mercantis, e não simplesmente sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação. O verbo operar é relativo à prática de um ato jurídico, relativo à transmissão de um direito, qual seja, a propriedade de um bem móvel¹⁴¹.

O complemento, desta forma, consiste em “circulação de mercadoria”.

¹³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 78.

¹³⁹ *Ibidem*. p. 106-107.

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 281.

¹⁴¹ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2022. p. 251.

Por circulação, com as palavras do citado autor, entende-se “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica”¹⁴².

Tem-se assim, então, que a mera saída das mercadorias de um determinado estabelecimento para outro, seja este estabelecimento do mesmo proprietário ou não, é insuficiente para atrair a incidência do ICMS, havendo a necessidade de se transferir a propriedade do titular.

Já por mercadorias, entende-se o bem corpóreo, ou virtual, que é objeto de circulação, ou seja, de transferência de propriedade. Em outras palavras, é o objeto do negócio jurídico realizado.

Isso posto, que para se verificar a incidência do ICMS, o aspecto material a ser observado é o comportamento relativo às operações de circulação de mercadorias, entendido como negociações mercantis relativas à transferência de propriedade de bens corpóreos ou virtuais.

3.2.1 Base imponible e alíquota

Importante salientar que o aspecto material influi diretamente na apreciação quantitativa do tributo a ser suportado pelo contribuinte. Isso porque o aspecto material possui um atributo, qual seja, a base imponible, também denominada de base de cálculo.

A base imponible é uma qualidade jurídico-normativa da hipótese de incidência, que estabelece a dimensão do aspecto material, ou seja, a dimensão da incidência do tributo. É o fundamento para calcular o tributo devido, sendo que a sua inadequação pode gerar uma distorção do fato imponible, descaracterizando a espécie tributária a que se refere.

Tendo em vista que o aspecto material do ICMS abordado neste estudo é a operação de circulação de mercadoria, a base imponible não poderia ser outra que não o próprio valor do negócio jurídico mercantil.

Por esse motivo, tendo em vista que a própria Constituição Federal já traz o arquétipo-normativa da hipótese de incidência do ICMS, revela-se inconstitucional a imposição das pautas fiscais como base de cálculo.

¹⁴² MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2022. p. 257.

As pautas fiscais consistem em verdadeiras ficções jurídicas, pela qual há predeterminação de valores de mercadorias, desconsiderando-se o valor praticado em cada operação específica para se adotar um valor genérico que não condiz com a realidade.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou por meio da Súmula 431: “é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

Ocorre que, para determinação do valor devido a título de tributo, não basta apenas ter conhecimento da base imponible. Necessário é, também, a aplicação da alíquota.

Por alíquota, entende-se um termo do mandamento da norma tributária, um critério indicativo de uma parte da base imponible, que geralmente se apresenta por uma porcentagem. A alíquota, assim, tem a função de determinar qual é a parcela da riqueza exteriorizada pelo contribuinte que será entregue ao Estado.

Conforme exposto em momento anterior, a Constituição Federal, no art. 155, § 2º, incs. IV e VI, atribui ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas aplicáveis ao ICMS, bem como a fixação das alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, para resolver conflitos de interesses do Estado.

A alíquota a ser aplicada na base imponible do ICMS é a interna, aquela utilizada pelo Estado de onde saiu a mercadoria, sendo que, nos termos do art. 155, § 2º, inc. VII, da CF/88, nas operações cuja mercadoria é destinada a consumidor final localizado em Estado diverso da origem, deverá ser adotada a alíquota interestadual.

Sendo assim, para dimensionamento do quanto será devido pelo contribuinte de ICMS, a base de cálculo a ser adotada correspondente ao valor da operação em si, aplicando-se a alíquota interna fixada pelo Estado, obedecendo os parâmetros do Senado Federal, e, no caso de operações interestaduais, aplicando-se a alíquota interestadual.

3.3 Aspecto pessoal

O aspecto pessoal é formado pelos sujeitos que compõe a relação jurídica tributária, que tem por objeto o pagamento de prestação pecuniária compulsória.

De um lado, há o sujeito ativo, que possui competência para instituir e cobrar o tributo, podendo delegar o poder de fiscalizar e arrecadar a terceiros. De outro, temos o sujeito passivo, aquele que arcará com o cumprimento da referida obrigação, sendo o destinatário constitucional tributário.

Especificamente quanto aos impostos, será sujeito passivo aquele que realizar o fato imponible ou dele tirar proveito econômico, apresentando assim capacidade contributiva.

Ocorre que a Constituição Federal apenas é expressa ao designar o sujeito ativo, o qual somente poderá ser aquele que possuir competência tributária ou capacidade tributária ativa. Quanto ao sujeito passivo, a Constituição apenas indica o critério para sua determinação, qual seja, a realização do aspecto material.

Dessa forma, a legislação ordinária pode fixar, como sujeito passivo do imposto, o contribuinte, aquele que efetivamente praticou o fato imponible. No entanto, muitas vezes o Estado possui interesse de cobrar a exação devida à pessoa estranha, que não participou da realização do fato imponible.

Importante salientar que a designação de pessoa estranha para arcar com a obrigação tributária apenas pode se dar mediante lei em sentido estrito, em razão do princípio da legalidade tributária.

Essa pessoa estranha à realização do fato imponible, mas que deve cumprir com a prestação pecuniária compulsória, é o responsável, que se subdivide em várias espécies, dentre elas a substituição tributária, que será melhor analisada no Tópico 2 deste Capítulo.

No entanto, conforme explica Geraldo Ataliba, “a deslocação do sujeito passivo é absolutamente excepcional no sistema brasileiro, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador [...]”¹⁴³, em atenção aos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Aplicando os conceitos aqui expostos ao ICMS, o contribuinte será a pessoa física ou jurídica que realizar, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria.

Por sua vez, assevera José Eduardo Soares de Melo: “os requisitos da ‘habitualidade’ e do ‘volume’ constituem requisitos de difícil aferição, impregnados de considerável dose de subjetividade, que não se compadecem com a rigidez da tipicidade tributária”.¹⁴⁴

Explica ainda o referido autor que a noção de “comerciante” como contribuinte de ICMS foi substituída pela noção de empresário, prevista no art. 966 do Código Civil: “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

¹⁴³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 94.

¹⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2022. p. 285.

Fábio de Ulhoa Coelho esclarece que se considera empresário aquele que exerce sua atividade com (i) habitualidade, (ii) impessoalidade, consistente no desenvolvimento da atividade com o trabalho de empregados; e (iii) monopólio da informação, necessária para o controle dos fatores de produção e circulação de mercadorias¹⁴⁵.

Em suma, o sujeito ativo da relação jurídica tributária relativa ao ICMS é o ente político competente, o Estado, e o sujeito passivo é aquele que realizar operações de circulação de mercadoria com habitualidade e volume que demonstre intuito comercial, podendo a lei estadual designar terceira pessoa que não esteve envolvida na prática do fato imponible, compreendida esta como responsável, no qual encontramos a figura do substituto tributário.

3.4 Aspecto espacial

O aspecto espacial consiste no local em que o fato imponible deve ser praticado, a fim de se subsumir à hipótese de incidência prevista na lei competente.

Por ser o ICMS um imposto de competência estadual, sendo o Estado o sujeito ativo da obrigação tributária, o aspecto espacial não poderia ser outro que não o território estadual em que a operação de circulação de mercadoria ocorrer.

Apenas se revela pertinente lembrar que, na hipótese de operação de circulação de mercadoria interestadual, o remetente da mercadoria, ainda que localizado em outro Estado, deverá recolher o diferencial de alíquota ao Estado destinatário.

3.5 Aspecto temporal

Por fim, para encerrar o presente tópico relativo à hipótese de incidência do ICMS, apenas nos resta analisar o aspecto temporal, consistente este o momento em que se reputa como consumado o fato imponible.

No presente caso, considera-se consumada a operação de circulação de mercadorias a transmissão da propriedade do bem corpóreo ou virtual, ainda que não haja a circulação física.

Isso porque, conforme já visto, o mero deslocamento físico não é suficiente para atrair a hipótese de incidência do tributo em questão, devendo haver a realização de um negócio jurídico.

¹⁴⁵ COELHO, Fábio de Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 8.

3.6 Substituição tributária

Conforme exposto no subtópico 1.2 desse Capítulo, o sujeito passivo do ICMS é aquele que pratica a operação de circulação de mercadoria, podendo a lei designar terceira pessoa que não possua relação direta com o fato imponible, que é o caso da figura dos responsáveis, abarcando assim os substitutos tributários.

Ensina José Eduardo Soares de Melo que existem três tipos de substituição tributária¹⁴⁶:

(i) para trás, também denominada regressiva, na qual é atribuída ao substituto a responsabilidade pelo pagamento de ICMS oriundo de operações anteriores, enquadrando-se aqui o “diferimento”;

(ii) concomitante, na qual a responsabilidade pelo pagamento é atribuída a outro contribuinte, concomitantemente à ocorrência do fato imponible; e

(iii) para frente, também denominada progressiva, na qual o substituto tributário se torna responsável pelo pagamento de ICMS oriundo de suas próprias operações e também aquele que seria devido em razão das operações subsequentes, antes mesmo da ocorrência dos fatos imponíveis.

A substituição tributária para frente foi estabelecida pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 3/93, que assim descreve:

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 figura da substituição tributária para frente apresenta total dissonância com o nosso Sistema Constitucional Tributário.

Da leitura do dispositivo constitucional em comento, percebe-se que é concedido ao ente tributante a possibilidade de exigir de terceiro o cumprimento de obrigação tributária atribuída a terceiro, obrigação esta que ainda nem veio a se concretizar por meio da prática do fato imponible.

¹⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2022. p. 289.

No entanto, conforme já estudado, o aspecto material da hipótese de incidência exige a efetiva ocorrência do fato impositivo para surgimento da obrigação tributária.

Já foi analisado, inclusive, que em atenção aos princípios da legalidade e taxatividade nenhuma construção poderá resultar em nascimento de obrigação tributária sem ocorrência de fato impositivo tributário, ou inviabilização do exercício de defesa que influa no nascimento de obrigação tributária.

Em outras palavras, o estado de fato ou situação jurídica descrita pela lei deve ser efetivamente averiguado no mundo fenomênico, para que possa o operador do direito aplicar a respectiva lei e para que esta possa surtir seus efeitos.

Não se pode tributar fato incerto, que ainda não tenha ocorrido, por não ser possível a subsunção normativa. A tributação brasileira não se baseia em fatos de possível ocorrência, mas sim em fatos concretamente constatados.

Deve-se ter em mente que a obrigação tributária apenas se extingue diante do pagamento do tributo. Revela-se contraditório, por conseguinte, exigir o cumprimento de uma prestação para extinção de uma outra obrigação que ainda nem veio a surgir.

Logo, não há que se falar em substituição tributária de sujeito passivo cuja relação jurídica-tributária ainda não se formou, uma vez que, além de não se poder averiguar a ocorrência do critério material, tão pouco há elementos para se auferir qual será o futuro valor do proveito econômico obtido.

Assim ensina José Artur Lima Gonçalves:

É que no subsistema constitucional tributário brasileiro a materialidade da norma ordinária instituidora da regra-matriz de incidência já se encontra pré-qualificada pelo próprio texto constitucional. Então, não é dado [...] ao legislador, “enchendo de artificial” o fato impositivo, pretender deflagrar a incidência do consequente normativo [...] em face de evento [...] que não se subsuma à materialidade [...] pressuposta pela Constituição¹⁴⁷.

Uma vez não ocorrido o fato impositivo, não há que se falar em subsunção normativa. Por esse motivo, a substituição tributária para frente, prevista no art. 150, § 7º, da CF/88, destoa de todo o Sistema Constitucional Tributário.

¹⁴⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 141.

Com as palavras de José Eduardo Soares de Melo, observa-se que:

Criticável a tributação fundada em fatos inexistentes, situações, estados ou circunstâncias eventuais e imagináveis, uma vez que as relações jurídicas devem ficar adstritas às imposições tributárias quando ocorre a subsunção do fato imponible (situação concreta) à imagem normativa (situação abstrata)¹⁴⁸.

Outra não é a opinião de Roque Antonio Carrazza:

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da *substituição tributária* venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte¹⁴⁹. (itálico no original)

Diante do exposto, temos que a substituição tributária para frente nada mais é que verdadeira ficção jurídica, violando assim os princípios da legalidade, taxatividade e segurança jurídica.

Mais uma vez, de acordo com José Artur Lima Gonçalves:

Todas – e não menos que todas – as normas jurídicas que pretendem, por meio de ficção, imputar os efeitos de fato imponible a evento fenomênico que não se caracterize como tal, ou manipular o conteúdo patrimonial da obrigação tributária, ou alcançar particular não incluído na categoria de contribuinte [...], deverão, simplesmente, ser descritas como normas inválidas, alheias ao sistema constitucional, incompatíveis com o subsistema constitucional tributário¹⁵⁰.

Justamente por ser a substituição tributária verdadeira ficção jurídica, instrumento não admitido no Sistema Constitucional Tributário para surgimento da obrigação tributária, também viola gravemente os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se expressamente previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal¹⁵¹, entendido este como a graduação dos valores a serem pagos a título de impostos a depender da manifestação de riqueza exteriorizada pelo contribuinte.

¹⁴⁸ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2022. p. 290.

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 385.

¹⁵⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 130.

¹⁵¹ § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,

A figura da substituição tributária consiste em uma afronta ao princípio mencionado, porque, diante da cobrança de um tributo cujo aspecto material não ocorreu, não há elemento suficiente para auferir a manifestação de riqueza, a base de cálculo a ser utilizada, o critério quantitativo da hipótese de incidência.

E, conforme visto no subtópico 3.2.1. (“Base imponible e alíquota”), não é possível a cobrança de ICMS com base em pautas fiscais, as quais desconsideram o valor praticado em cada operação para se adotar um valor genérico que não condiz com a realidade.

Há quem defenda que a substituição tributária para frente não viola o princípio da capacidade contributiva, vez que a sistemática da substituição tributária permite ao substituto exigir, do substituído, o reembolso do valor despendido com o pagamento do imposto,

Com as palavras de André Luis Ulrich Pinto: “tendo em vista a possibilidade de cobrança, mediante inclusão do ICMS-ST, no preço da mercadoria adquirida pelo substituído, é evidente que a capacidade contributiva do substituto não está sendo violada”¹⁵².

Discordamos de tal posicionamento.

O respeito ao princípio da não-cumulatividade não pode ser vislumbrado na medida em que o contribuinte consegue, ou não, repor o dinheiro que gastou com o cumprimento da obrigação tributária.

A norma jurídica tributária não pode contar com mecanismos extrajurídicos para limitar o seu alcance. O limite da norma jurídica é o critério definido pela Constituição Federal, consistente este na manifestação exterior de riqueza (que não necessita ser averiguada para fins de incidência do ICMS sob o regime da substituição tributária), e não critérios puramente econômicos ou financeiros.

A norma jurídica, por si só, deve respeitar a capacidade contributiva do indivíduo, de modo que a tributação não esgote os recursos financeiros necessários para sua sobrevivência.

Independentemente de o substituído conseguir repor os valores devidos a título de imposto na condição de responsável tributário, fato é que, no momento do pagamento, teve de arcar com valores que não correspondiam ao ato de comércio praticado, já sofrendo ali um prejuízo com a imposição de uma norma que não se adequa, perfeitamente, à situação na qual se encontra.

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹⁵² PINTO, André Luis Ulrich. O Crime de Apropriação Indébita Tributária e o Não Recolhimento de ICMS Próprio. In: LINS, Robson Maia. **O Direito Tributário Sancionatório**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 194.

Deste modo, o fato de o substituto tributário conseguir repor essa quantia por intermédio de terceira pessoa que nem faz parte da relação jurídico-tributária não é elemento suficiente para afastar a violação ao princípio da capacidade contributiva.

Viola também o princípio da vedação ao confisco pois, com as palavras de Roque Antônio Carrazza, “tributar esta situação de incerteza equivale a confiscar”¹⁵³.

De acordo com Estêvão Horvath, tributo com efeito confiscatório não é apenas aquele que seja demasiadamente oneroso no aspecto quantitativo, mas também todo aquele que seja criado em desconformidade com a Constituição Federal, uma vez que atinge a propriedade do contribuinte de maneira inconstitucional¹⁵⁴.

Em outras palavras, tributar o patrimônio do contribuinte, sem haver relação jurídica-tributária correspondente, imputando-lhe uma futura obrigação a qual nem foi ele próprio que fez surgir, consiste em retirar do cidadão parcela de riqueza que não se revela devida ao Estado, sob aspecto algum.

Por fim, importante é salientar que a figuração da substituição tributária para frente foi instituída com o objetivo de concretizar o princípio da praticidade, ou praticabilidade.

Referido princípio tem por objetivo facilitar o cumprimento das normas tributárias pelos contribuintes, de modo a potencializar a arrecadação tributária. Com as palavras de Regina Helena Costa:

O princípio da praticabilidade tributária representa limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: *as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos*¹⁵⁵. (itálico no original)

Entretanto, assim assevera Roque Antonio Carrazza:

Entretanto, há um limite intransponível para a *praticidade* no campo fiscal: a Constituição, com seus grandes princípios. Sendo mais específicos, a *praticidade* não pode se sobrepor à legalidade, à segurança jurídica, à

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 345.

¹⁵⁴ HORVATH, Estêvão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 50.

¹⁵⁵ COSTA, Regina Helena. Função Social da Propriedade, Tributação e Praticabilidade. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança jurídica**: irretroatividade das decisões judiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 179

igualdade, à capacidade contributiva – e assim por diante¹⁵⁶. (itálico no original)

Mesmo diante de todas essas considerações, veio o Supremo Tribunal Federal a convalidar a substituição tributária para frente, sendo que, posteriormente, no julgamento do RE 593.849/MG, fixou o entendimento pela possibilidade do direito de restituição do substituto tributário, quando demonstrado a disparidade entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real.

Essa é a redação do Tema 201: “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”.

Diante de todo o exposto, conquanto tenha o STF considerado a substituição tributária para frente constitucional, mencionado instituto revela-se incompatível com o nosso Sistema Constitucional Tributário, por se tratar de uma ficção jurídica, promovendo a tributação mesmo diante da inocorrência do fato impositivo previsto em lei.

3.7 Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade do ICMS encontra-se previsto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Federal, que assim estabelece:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Trata-se de uma verdadeira diretriz constitucional imperativa, norma cogente, que não pode ser suprimida, restrita ou amesquinhada pelo Poder Legislativo e Executivo, consistente no direito do contribuinte de ICMS de abater o montante devido na operação por ele realizada, com o montante cobrado nas operações anteriores.

Isso porque, perante o comércio e indústria, muitas vezes as mercadorias são adquiridas e revendidas. Em cada etapa de circulação e produção, o valor da mercadoria aumenta, incorporando assim o imposto, para que o comerciante ou produtor não se reste no prejuízo com a perda de lucro pelo pagamento da exação tributária.

¹⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 389.

Revela-se, deste modo, uma verdadeira compensação obrigatória, composta por duas categorias jurídicas: o crédito (correspondente ao total do valor do imposto que já incidiu nas operações anteriores) e o débito tributário (consistente no montante de ICMS devido pelo comerciante quando da operação de circulação de mercadoria).

De acordo com José Eduardo Soares de Melo:

Trata-se de direito público subjetivo oposto aos Estados, e ao DF, e que também constitui obrigação cometida ao contribuinte. O comando constitucional deve ser realizado tanto no lançamento do débito (operações mercantis e prestações de serviços de transporte e de comunicação), quanto na escrituração do crédito (aquisição de bens e serviços tributados). Como o débito deve ser exigido, lançado e satisfeito, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que o princípio resultaria ineficaz, frustrando-se a dicção constitucional¹⁵⁷.

O ICMS não se trata de um imposto sobre o valor agregado, uma vez que não incide apenas sobre o acréscimo do valor da mercadoria.

Esse imposto incide sobre o valor total da operação, que abrange o imposto, mas a ele não se limita, incidindo inclusive na hipótese em que haja circulação do bem móvel com prejuízo ao contribuinte, cabendo-lhe o direito de se creditar de todo o montante cobrado nas operações anteriores, mesmo que a mercadoria tenha sido vendida abaixo do preço.

É por isso que a substituição tributária para frente também viola o princípio da não-cumulatividade: o responsável pelo pagamento de um imposto cujo fato impositivo, a ser praticado por terceiro, ainda não ocorreu, não terá condições para compensar o montante de ICMS por ele a ser recolhido. De acordo com Kyoshi Harada:

Assegurar ao contribuinte substituído apenas o direito de lançar mão do crédito, resultante da diferença entre o que pagou antecipadamente e o que realmente resultou da sua operação de revenda, mediante escrituração em seu livro fiscal, não ensejará a recuperação do desfalque econômico-financeiro sofrido pela tributação antecipada, com a adoção de uma base de cálculo que não se concretizou no mundo da realidade¹⁵⁸.

Desta forma, o princípio da não-cumulatividade alinha-se com os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, pois, permitindo o abatimento do ICMS com

¹⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2022. p. 327.

¹⁵⁸ HARADA, Kyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 134-135.

as operações anteriores, viabiliza que o preço das mercadorias seja uniforme, preservando ao consumidor o poder de adquirir o produto final fornecido pelo comerciante ou produtor.

Com as palavras de José Eduardo Soares de Melo, observa-se que:

Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isso oneraria o custo de vida da população e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade¹⁵⁹.

É em virtude disso que se pode afirmar que o princípio da não-cumulatividade visa proporcionar a preservação da neutralidade do ICMS, princípio este por meio do qual busca-se diminuir, amenizar as consequências da tributação na tomada de decisões dos agentes econômicos.

Assim ensina Kyoshi Harada sobre o que significa neutralidade fiscal:

Significa a adoção de uma política fiscal que afasta o fenômeno da tributação como meio de interferir nas decisões dos agentes econômicos, ou pelo menos exercer o mínimo de influência possível, uma vez que a tributação, ainda que não planejada para surtir efeito extrafiscais, sempre acaba por direcionar as atividades dos empresários¹⁶⁰.

Da leitura do art. 155, § 2º, inc. I, da CF/88, percebe-se que o constituinte condiciona o direito de compensar o débito de ICMS com o montante “cobrado” nas operações anteriores.

Imperioso é destacar que o montante “cobrado” significa montante “incidente”, e não montante “efetivamente pago” nas operações anteriores. Assim, o direito do contribuinte da operação atual de circulação de mercadoria não pode ser afetado por, eventualmente, o contribuinte da operação anterior não ter recolhido o ICMS que era devido na sua operação.

Isso porque o condicionamento da compensação do débito de ICMS com o pagamento do imposto na operação anterior penaliza não quem deixou de pagar, mas quem está objetivando cumprir com sua obrigação tributária, de acordo com sua capacidade contributiva.

¹⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 13. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 238.

¹⁶⁰ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 38.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza explica que:

Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito. Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de *isenção* ou *não-incidência*)¹⁶¹. (itálico no original)

Irrelevante é, também, a origem do crédito que poderá ser compensado com o débito devido na operação atual. Isso quer dizer que os créditos a serem compensados não precisam ser relativos à mesma circulação de mercadoria que está originando uma nova obrigação tributária.

Conforme explica Roque Antonio Carrazza, pode-se “utilizar créditos de ICMS provenientes do imposto incidente sobre o serviço de transporte intermunicipal para compensar, no todo ou em parte, o tributo devido pela operação mercantil posteriormente realizada”¹⁶².

Desse modo, o ICMS, além de obedecer aos princípios constitucionais tributários gerais, também se submete ao princípio da não-cumulatividade, verdadeira diretriz constitucional, assegurando-se ao contribuinte o direito de compensar o débito por ele devido com o montante incidente nas operações anteriores, independentemente de ter sido pago ou ser relativo à mesma operação mercantil.

3.8 Da repercussão econômica do ICMS

Foi exposto até aqui que o ICMS incide sobre operações de circulação de mercadorias, sendo assegurado ao contribuinte o direito à compensação com o montante recolhido na operação anterior em atenção ao princípio da não-cumulatividade, pois cada etapa de produção faz incidir novamente o imposto, acrescendo assim no valor da mercadoria.

O princípio da não-cumulatividade, por isso, preserva o poder de compra de cada contribuinte de acordo com a etapa de produção em que figura e, ao final, o poder de compra do próprio consumidor final, por permitir ao contribuinte a compensação de ICMS em cada operação.

O aumento que o ICMS provoca no valor da mercadoria é denominado de repercussão econômica, entendida esta como o repasse do encargo financeiro do tributo para um terceiro¹⁶³.

¹⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 358.

¹⁶² *Ibidem*. p. 379.

¹⁶³ PINTO, André Luis Ulrich. O Crime de Apropriação Indébita Tributária e o Não Recolhimento de ICMS Próprio. In: LINS, Robson Maia. **O Direito Tributário Sancionatório**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 196.

Conforme explica Paulo Arthur Cavalcante Koury, a repercussão econômica é consequência da chamada incidência econômica dos tributos, estudada pelos economistas e que nada tem a ver com a incidência jurídica.

Com as palavras do referido autor: “a economia reconhece a possibilidade de os tributos serem arcados por sujeitos diferentes daqueles que compõem o polo passivo da obrigação tributária”¹⁶⁴.

Em virtude dessa característica – o repasse de encargo financeiro, denominado repercussão econômica –, há quem defenda que os tributos podem ser classificados em diretos ou indiretos, conforme brevemente explicado no Tópico 3 do Capítulo II (“Da espécie tributária relativa ao imposto”).

Os tributos indiretos, como, por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e ICMS, são aqueles que, por sua natureza, implicam transferência do encargo financeiro a um terceiro, geralmente o consumidor final.

Já os tributos diretos, por exemplo, o IPTU e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, são suportados, tão somente, pelo contribuinte, não havendo possibilidade de transferir o encargo financeiro a terceira pessoa.

No entanto, a primeira observação que se faz neste tópico é a de que todo e qualquer tributo pode apresentar repercussão econômica, não sendo esta uma característica exclusiva dos impostos ou apenas do ICMS.

Explica André Luis Ulrich Pinto que a repercussão econômica é:

[...] economicamente possível e desejável para qualquer tributo devido por uma sociedade empresária, tendo em vista que o elemento que a diferencia das demais pessoas jurídicas de direito privado referidas no art. 44, do *Código Civil*, é o objetivo econômico, ou seja, a geração de lucro e sua posterior distribuição para os sócios¹⁶⁵. (itálico no original)

Conforme brevemente explicado no Tópico 3 do Capítulo II, a classificação dos impostos em indiretos e diretos não se trata de uma classificação jurídica, mas sim uma classificação econômica, que leva em consideração um aspecto econômico do valor do tributo, estranho à sua natureza jurídica, construído pelo contexto social e político de um dado território.

¹⁶⁴ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Criminalização do Não Recolhimento do ICMS Próprio e a Ficção de Repercussão Jurídica dos Tributos. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, ano 37, n. 42, 2º semestre 2019. p. 378.

¹⁶⁵ PINTO, André Luis Ulrich. PINTO, André Luis Ulrich. O Crime de Apropriação Indébita Tributária e o Não Recolhimento de ICMS Próprio. In: LINS, Robson Maia. *O Direito Tributário Sancionatório*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 196.

Isso porque, para fins de incidência tributária, configuração do aspecto material do imposto e quantificação do valor devido, não importa para quem o encargo é repassado. Ou seja, não importa quem, no final das contas, vai arcar com esse valor.

Importa, na verdade, quem efetivamente praticou o fato impositivo, quem se encontra na situação jurídica descrita pela hipótese de incidência. Com as palavras de Roque Antonio Carrazza:

Esta alusão aos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo (tributos indiretos), em boa verdade, não é jurídica, já que perante o Direito é irrelevante indagar-se quem suporta a carga econômica da exação. O que importa considerar, sim, sob este enfoque, é quem realizou o *fato impositivo*, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do tributo ao preço final¹⁶⁶. (itálico no original)

A classificação dos impostos em diretos e indiretos implica em outra classificação: contribuintes de fato e contribuintes de direito.

É contribuinte de direito aquele que sofre a incidência da norma jurídica, repassando o ônus financeiro para terceiro. Esse terceiro, geralmente, é o consumidor final, denominado de contribuinte de fato, por ser ele quem suporta, no final das contas, o encargo financeiro ao pagar o valor da mercadoria, que considera o imposto incidente na operação.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado:

Ainda de acordo com essa explicação, o contribuinte de direito seria obrigado pelo pagamento do tributo, eis que integraria a relação jurídica tributária, na condição de sujeito passivo. Já o contribuinte de fato não teria relação com o Fisco, sendo essa a razão do advento “de fato”, pois na prática é ele quem arca com o ônus representado pelo tributo, que lhe é repassado pelo contribuinte de direito¹⁶⁷.

Não obstante, mais uma vez, não importa para o Direito quem suportou o encargo financeiro. Importa quem sofreu a incidência da norma jurídica, até mesmo porque é ele quem se beneficiará do princípio da não-cumulatividade.

Não há que se falar em contribuinte de fato, uma vez que, embora o consumidor final sofra os reflexos da tributação nos preços das mercadorias, não é ele quem deverá efetuar o recolhimento do imposto.

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 476.

¹⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto**: incoerência e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 13.

Quem deverá cumprir com a obrigação principal, consistente no pagamento, e com os deveres instrumentais, como escrituração e registros dos livros de entrada e saída, é, tão somente, o comerciante, ou produtor, ou empresário.

Em outras palavras, a simples transferência do encargo econômico não torna o consumidor final qualquer espécie de contribuinte do ICMS, pois não é sobre ele que recai a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos ou qualquer outro dever instrumental relativo à aquisição de mercadorias.

Não importa, para a conformação e extinção da obrigação tributária, a quem vai ser repassado o custo financeiro com a exação, ou se o imposto vai repercutir na esfera de terceira pessoa. Importa, apenas, sobre quem vai recair o dever jurídico de pagar.

Desta forma, a classificação dos impostos em “indiretos”, bem como a classificação dos contribuintes em “contribuintes de fato”, considera uma suposta repercussão econômica que não influi na relação jurídica-tributária instaurada, pois o tributo é suportado por quem praticou o fato imponible, e não a quem foi “repassado” eventual valor econômico.

Inclusive, defende Paulo Arthur Cavalcante Koury que referida repercussão econômica trata-se de uma ficção jurídica pressuposta pela Constituição Federal para estabelecer o princípio da não-cumulatividade em favor do contribuinte. Com as palavras do referido autor:

[...] pode-se definir a repercussão jurídica dos tributos como a ficção eleita pelo constituinte ou legislador, como pressuposto para a instituição de normas sobre a não cumulatividade, conforme a qual sempre haveria a repercussão econômica para as próximas etapas da cadeia, onerando-se o consumidor final¹⁶⁸.

De acordo com referido autor, a repercussão econômica se trata de uma ficção que permite a efetivação da não cumulatividade ao ICMS, na medida em que há a possibilidade de determinada mercadoria ser vendida a um preço tão abaixo do mercado a ponto fornecedor incorporar seus prejuízos, não repassando no preço do produto o valor do imposto.

Assim explica Paulo Arthur Cavalcante Koury:

Quando se examina a ficção de repercussão jurídica em relação à própria regra da não cumulatividade, verifica-se que poderá haver casos em que, muito embora se aplique a não cumulatividade, não haja efetiva repercussão econômica do tributo. Trata-se da hipótese referida acima em que se adquire

¹⁶⁸ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Criminalização do Não Recolhimento do ICMS Próprio e a Ficção de Repercussão Jurídica dos Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, ano 37, n. 42, 2º semestre 2019. p. 382.

o produto a um preço tão favorecido que os tributos, embora destacados na respectiva nota fiscal, são arcados pelo fornecedor¹⁶⁹.

Sustenta o autor que a repercussão econômica como pressuposto para possibilitar a não cumulatividade do ICMS objetiva preservar direitos fundamentais de liberdade, vez que “visa resguardar a neutralidade da percussão tributária sobre o consumo, realizando o direito à igualdade tributária”¹⁷⁰.

Nesta hipótese, ainda de acordo com o autor, a repercussão econômica do ICMS torna-se relevante juridicamente (portanto, repercussão jurídica) na medida em que é positivada em nossa Constituição Federal para assegurar créditos a todos os agentes de uma cadeia de produção e comercialização, até chegar no consumidor final, que seria quem suportaria o ônus econômico do tributo¹⁷¹.

Não obstante, por outro lado, defende Paulo Arthur Cavalcante Koury que referida ficção (acerca da repercussão econômica do ICMS) não poderia ser aplicada às regras de resguardo e limitação de liberdades, pois isso significaria sua retirada de contexto, em dissonância com os princípios para o qual foi instaurada:

De um lado, a aplicação do princípio da igualdade demanda a consideração das finalidades perseguidas, de modo que a ficção que se justifica para expandir direitos, aceitando-se eventual sobreinclusão favorável aos administrados, não se aplica para restringi-los, levando-se a potencial sobreinclusão desfavorável aos administrados. De outro, não se pode perder de vista que a relação entre o Estado fazedor e aplicador das leis e o particular não é simétrica e parelha¹⁷².

Concordamos em parte com o posicionamento adotado pelo referido autor.

A repercussão econômica, quando considerada para fins de efetivação do princípio da não-cumulatividade, não pode ser considerada como uma ficção jurídica, pois o direito à compensação apenas surge se o contribuinte possui créditos de ICMS.

Conforme explicado anteriormente, não há como proceder à compensação sem um encontro de débitos e créditos. Tudo deve estar devidamente escriturado, registrado, transcrito em linguagem competente.

¹⁶⁹ *Ibidem.* p. 383.

¹⁷⁰ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Criminalização do Não Recolhimento do ICMS Próprio e a Ficção de Repercussão Jurídica dos Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, ano 37, n. 42, 2º semestre 2019.

¹⁷¹ *Ibidem.* p. 381.

¹⁷² *Ibidem.* p. 390.

Por isso, não se pode considerar, nesta hipótese, a repercussão econômica como uma ficção, pois o princípio da não cumulatividade exige que, para abatimento do imposto devido, possua o contribuinte créditos acumulados, ainda que estes não correspondam às operações anteriores da mercadoria que adquiriu, ainda que a aquisição se dê abaixo do preço comumente praticado pelo mercado.

Isso porque, nesta última hipótese, por mais que o fornecedor tenha que absorver o seu prejuízo, o adquirente pode compensar o montante de débito incidente na operação com outros créditos que possua de forma acumulada.

Por outro lado, entendemos que a repercussão econômica, quando considerada para fins de classificação de impostos indiretos, bem como contribuinte de fato, pode sim ser considerada como uma ficção, pois trata-se de elemento estranho, indiferente e que nada agrega à conformação e extinção da obrigação tributária.

Foi explicado que a ficção se trata de uma invenção do Direito, que se encontra na esfera da imaginação, uma disposição que toma por verdadeiro algo que inexistente.

Aqueles que adotam a teoria da repercussão econômica para fins de classificação de impostos diretos e indiretos transformam terceira pessoa que não possui importância alguma na relação jurídica numa espécie de contribuinte que nem existe e nem possui relevância no âmbito do Direito Tributário, que é o contribuinte de fato.

Assim, neste aspecto específico concordamos com Paulo Arthur Cavalcante Koury quando assevera que a repercussão econômica se trata de uma ficção, na medida em que é utilizada para criar a figura do contribuinte de fato que em nada contribui para o surgimento e extinção da obrigação tributária, motivo pelo qual tais conceitos não podem ser utilizados para fins de privação da liberdade e patrimônio do contribuinte.

Não obstante, será estudado em momento oportuno que é justamente a teoria da repercussão econômica do ICMS e a existência do contribuinte de fato que leva à errônea conclusão de que o sujeito passivo inadimplente em operações próprias comete o crime de apropriação indébita tributária.

Sendo assim, revela-se importante, desde já, esclarecer que a repercussão econômica é um fenômeno que existe em toda e qualquer espécie tributária, podendo o ônus financeiro de qualquer tributo influenciar no preço de determinada mercadoria ou serviço, o que não o torna consumidor final uma espécie de contribuinte de maneira alguma.

Logo, eventual repasse do encargo financeiro não se revela elemento legítimo para se considerar que o não pagamento de determinado imposto – no presente caso, o ICMS – pode

ser considerado apropriação indébita, por se tratar, juntamente com a figura do contribuinte de fato, uma ficção que em nada contribui para a conformação ou extinção da obrigação tributária.

3.9 Do lançamento e extinção do crédito tributário relativo ao ICMS

Conforme exposto no tópico anterior, a figura do contribuinte de fato, advinda da teoria da repercussão econômica, trata-se de ficção que em nada contribui para o surgimento e extinção da obrigação tributária, por não possuir participação alguma na respectiva relação jurídica.

Não obstante, o consumidor final de mercadorias é assim considerado para aqueles que classificam os impostos em diretos e indiretos, por ser a ele, supostamente, repassado o ônus financeiro relativo ao imposto que recai sobre a mercadoria por ele adquirida.

Ocorre que a afirmação de que é o contribuinte de fato quem “verdadeiramente” arca com o valor que deve ser levado aos cofres públicos leva ao equivocado entendimento de que é a quantia destacada na Nota Fiscal que é recolhida aos cofres públicos pelo fornecedor, e por isso encontra-se incluída no preço da mercadoria.

Todavia, não é a quantia destacada na Nota Fiscal que é levada aos cofres públicos. Não é aquele valor indicado que é efetivamente suportado, unicamente, pelo contribuinte de direito.

Em outras palavras, o lançamento e extinção do crédito tributário relativo ao ICMS não é realizado simplesmente com base na emissão de cada Nota Fiscal, de forma individualizada.

Foi explicado, no Tópico 3 do Capítulo I, que por lançamento entende-se um ato administrativo de aplicação da norma tributária ao caso concreto, que declara o montante do crédito a ser pago, quem é o contribuinte, bem como onde, como e quando deve efetuar o pagamento do tributo¹⁷³.

Por ser um ato administrativo, o lançamento apenas pode ser realizado pela autoridade pública competente, nos estritos termos da lei.

O ICMS, por sua vez, é um tributo cujo lançamento se dá por homologação, competindo ao próprio contribuinte calcular o montante de tributo a pagar, bem como a antecipar o seu pagamento, e à Fazenda Pública, unicamente, aferir a higidez dos atos por ele praticados, homologando o pagamento¹⁷⁴.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 605.

¹⁷⁴ *Ibidem*. p. 610.

Deste modo, explica Roque Antonio Carrazza que o ato jurídico administrativo relativo ao lançamento é desnecessário para a exigibilidade do ICMS, cuja obrigação de ser recolhido aos cofres públicos surge junto com a realização do fato imponible pelo contribuinte. Assim explica o autor:

O nascimento e a vida destes tributos são bastante simples: ocorrido o fato imponible, o contribuinte deve – de imediato ou com a maior brevidade possível – extinguir a obrigação tributária. Entre a ocorrência do *fato imponible* e a *solutio* (o pagamento) da obrigação tributária, não se coloca de permeio nenhum lançamento da Administração Pública¹⁷⁵.

Ocorre que a apuração e recolhimento do ICMS por parte do contribuinte não se dá com a simples emissão e destaque na Nota Fiscal, assim como a extinção de sua respectiva obrigação tributária não se dá com o pagamento da mercadoria por parte do consumidor final.

O destaque do ICMS na nota fiscal apenas expressa o quanto é devido a título do imposto naquela operação, sendo que o recolhimento efetivo apenas ocorrerá no final do mês, com o preenchimento da Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA.

Em vista disso, ainda terá o contribuinte, considerado aqui unicamente como o fornecedor, o comerciante ou empresário, a oportunidade de apurar o imposto devido, que será calculado com base no crédito e débito escriturado em seus livros fiscais.

Logo, o valor destacado na nota fiscal não corresponde ao valor de ICMS que foi recolhido aos cofres públicos estaduais, pois o montante ainda será apurado pelo contribuinte no final do mês, aplicando-se a sistemática de compensação.

Ainda de acordo com Roque Antonio Carrazza:

Lembramos que o recolhimento do ICMS dá-se após o preenchimento, pelo próprio comerciante, da “GIA” (“Guia de Informação e Apuração do ICMS”). É ele que declara o valor a ser recolhido. A “GIA” deve ser entregue em prazo certo: normalmente antes da data designada para o recolhimento do tributo. Tal recolhimento dá-se ao final de cada mês, quando o contribuinte apura o imposto, levando em conta o crédito e o débito escriturados em seus livros fiscais. O valor a ser recolhido não é o que foi repassado ao preço final da mercadoria, mas sim o apurado, pelo contribuinte, ao final do mês, após as necessárias operações de crédito e débito¹⁷⁶.

Desta forma, confirmando o entendimento exposto no tópico anterior, a única repercussão econômica que importa para os operados do Direito no campo tributário é aquela

¹⁷⁵ *Ibidem*. p. 612.

¹⁷⁶ *Ibidem*. p. 649.

atinente à não cumulatividade do ICMS, que possibilita a compensação durante a cadeia comercial.

O entendimento aqui exposto, ainda, confirma a afirmação de que a repercussão econômica tida como pressuposto para considerar o contribuinte de fato como a pessoa que arca com o valor do imposto trata-se de uma ficção, pois o imposto destacado na Nota Fiscal não espelha o quanto será recolhido aos cofres públicos.

A consideração da repercussão econômica para fins de classificação de contribuinte de fato apenas causa confusão no entendimento da hipótese de incidência, lançamento e extinção da respectiva obrigação tributária, por levar à equivocada conclusão de que o ICMS recolhido aos cofres públicos é aquele destacado na Nota Fiscal, o que não é verdade.

Sendo o ICMS, dessa maneira, declarado e pago apenas no final de cada mês, após o devido respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade, desde já se pode asseverar que o consumidor final não arca com o ônus financeiro do imposto, pois o valor ainda será apurado com base na sistemática de créditos e débitos.

CAPÍTULO IV DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA RELATIVO À APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Foi exposto até o presente momento que o Direito Penal Tributário é aqui estudado como um sub-ramo do Direito Tributário e suas normas jurídicas são classificadas como derivadas e punitivas, pois suas hipóteses de incidência derivam de normas tributárias e seus consequentes normativos estabelecem uma punição pelo não cumprimento do quanto prescrito por estas últimas.

Em virtude disso, imperioso é o conhecimento do Sistema Constitucional Tributário, em especial os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica, bem como o conhecimento do perfil constitucional do ICMS, para entender o surgimento e extinção da obrigação tributária a qual, caso não cumprida, supostamente configuraria a conduta típica do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, diploma este que disciplina os Crimes Contra a Ordem Tributária.

Não obstante, já foi demonstrado tratar-se de uma ficção a assertiva de que é o contribuinte de fato quem arca com o ônus financeiro do imposto tendo como fundamento a repercussão econômica do ICMS em operações próprias, pois o valor destacado na Nota Fiscal que acompanha a mercadoria adquirida não corresponde ao quanto foi efetivamente recolhido aos cofres públicos.

Desta forma, a figura do contribuinte de fato inexistente e, por isso, é irrelevante para o Direito Tributário, para fins de apuração e arrecadação tributária, motivo pelo qual não deve ser considerada para quaisquer fins punitivos, seja de restrição patrimonial ou de liberdade.

Agora, neste Capítulo IV, nos preocuparemos em entender a figura dos chamados Crimes Contra a Ordem Tributária, para analisar se, de fato, o não cumprimento da obrigação tributária relativa ao ICMS é conduta digna de ser tratada na esfera penal do direito.

Antes de tudo, deve-se ter em mente que um dos princípios que regem o Direito Penal é o princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, expressão latina que significa, ao pé da letra, como último pensamento, ou última finalidade da lei.

Isso quer dizer que o Direito Penal deve ser o último instrumento do Direito para disciplinar as condutas em sociedade, motivo pelo qual sua utilização apenas se revela legítima para proteção dos bens mais importantes do indivíduo, quando nenhuma outra forma de proteção for eficiente.

Em outras palavras, a utilização do Direito Penal apenas tem lugar diante das hipóteses em que nenhum outro ramo do Direito se revela suficiente para oferecer proteção e regular a vida da comunidade, quando diante de ofensas aos bens de maior importância do ser humano.

Conforme explica Rogério Greco, “o Direito Penal só deve preocupar-se com a proteção dos bens mais importantes e necessários à vida em sociedade”¹⁷⁷.

Ainda segundo referido autor, o Direito Penal não apenas serve para indicar quais são os bens e quais são as condutas que merecem a maior proteção do Estado, mas também serve para indicar quando determinadas condutas merecem ser descriminalizadas, a depender da época na qual a sociedade se encontra. Assim explica Rogério Greco:

Se é com base neste princípio que os bens são selecionados para permanecer sob a tutela do Direito Penal, porque considerados como os de maior importância, também será com fundamento nele que o legislador, atento às mutações da sociedade, que com a sua evolução deixa de dar importância a bens que, no passado, eram da maior relevância, fará retirar do nosso ordenamento jurídico-penal certos tipos incriminadores¹⁷⁸.

Nesse mesmo sentido, Luiz Regis Prado revela que:

O princípio da *intervenção mínima* ou da subsidiariedade decorrente das ideias de necessidade e de utilidade da intervenção penal, (...) estabelece que o Direito Penal só deve atuar na defesa dos bens jurídicos imprescindíveis à coexistência pacífica dos homens e que não podem ser eficazmente protegidos de forma menos gravosa. Isso porque a sanção penal reveste-se de especial gravidade, acabando por impor as mais sérias restrições aos direitos fundamentais¹⁷⁹.

Ainda sobre o tema, Mirabete e Fabrini ensinam que:

Apenas as condutas deletérias da espinha dorsal axiológica do sistema global histórico-cultural da sociedade devem ser tipificadas e reprimidas. Não se devem incriminar os fatos em que a conduta não implique risco concreto ou lesão a nenhum dos bens jurídicos reconhecidos pela ordem normativa constitucional¹⁸⁰.

¹⁷⁷ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p. 51.

¹⁷⁸ *Ibidem*. p. 51.

¹⁷⁹ PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. Vol. 1: parte geral, arts. 1º a 210. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revisa dos Tribunais, 2010. p. 148.

¹⁸⁰ MIRABETE, Julio Fabrini; FABBRINI, Renato N. **Manual de Direito Penal**: parte geral, arts. 1º a 120 do CP. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 104.

Desse modo, se há, perante o ordenamento jurídico como um todo, que compõe um sistema, outros instrumentos fornecidos pelo Estado que possuem o condão de proteger os bens jurídicos mais importantes tutelados pelo Estado, deve-se dar preferência para outras formas de proteção menos agressivas e drásticas, como é o Direito Penal.

A Constituição Federal estabelece limitações ao poder de tributar, justamente porque a tributação atinge um dos bens mais importantes ao indivíduo: o seu patrimônio. O Direito Penal, por sua vez, atinge outro bem essencial para que se possa falar em dignidade da pessoa humana: a liberdade.

Assim, é o Direito Penal o instrumento mais violento para a regulamentação da vida em sociedade, uma vez que a sanção aplicada pelo Estado não é somente uma sanção pecuniária, mas sim uma pena privativa de liberdade.

O indivíduo é apenado não apenas com a impossibilidade de usufruir de seus bens enquanto estiver recluso, mas também de viver, durante um determinado tempo, longe de sua comunidade, família e amigos.

Como consequência, também se afirma que o Direito Penal apresenta caráter subsidiário, já que sua aplicação somente se revelará legítima quando outros ramos do Direito não puderem fornecer, ao cidadão, a segurança jurídica que espera receber do Estado.

Rogério Greco ainda se utiliza das palavras de André Copetti, para a explicação do princípio da *ultima ratio*:

Sendo o direito penal o mais violento instrumento normativo de regulação social, particularmente por atingir, pela aplicação das penas privativas de liberdade, o direito de ir e vir dos cidadãos, deve ser ele minimamente utilizado. Numa perspectiva político-jurídica, deve-se dar preferência a todos os modos extrapenais de solução de conflitos. A repressão penal deve ser o último instrumento utilizado, quando já não houver mais alternativas possíveis¹⁸¹.

Em suma, o princípio da intervenção mínima do Direito Penal possui duas faces: selecionar quais são os bens mais importantes do indivíduo e as condutas que devem ser consideradas mais gravosas a ponto de serem reprimidas com privação do convívio em sociedade, bem como orientar o legislador pela descriminalização de condutas que, em virtude da evolução da sociedade e da forma de operar o Direito, já não merecem tal repressão e podem ser reguladas por outros instrumentos jurídicos.

¹⁸¹ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p. 53.

Sendo assim, tendo em vista que a criminalização de condutas se revela como a última opção para promover, ao indivíduo, a segurança do convívio em sociedade, cumpre-nos agora analisar o bem jurídico considerado de suma importância para a sociedade, pelo Direito, qual seja, a ordem tributária.

4.1 Da ordem tributária como bem jurídico tutelado

À Lei nº 8.137/90 foi dado o seguinte objetivo em seu preâmbulo: definir “os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo”¹⁸², dentre outras providências.

Em razão do objetivo do nosso estudo, vamos nos limitar à análise da expressão “ordem tributária”.

Deste modo, o bem jurídico tutelado pelo referido diploma penal consiste na ordem tributária, a qual foi esclarecida, desde o Capítulo I, que é o próprio Sistema Tributário Nacional.

Foi exposto que o Direito Penal deve ser o último instrumento a ser utilizado pelo Estado para proteção daqueles bens que se revelarem mais importantes, mais caros ao indivíduo, para sua sobrevivência.

Tais bens consistem em bens jurídicos. Por bens jurídicos, entendemos valores consagrados pelo ordenamento jurídico como essenciais para o desenvolvimento do Estado e da população. São bens jurídicos, por exemplo: a vida, a honra, o patrimônio, a integridade física etc.

Leandro Paulsen traz as palavras de Roxin para definir o que é bem jurídico:

[...] son circunstancias dadas o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de esa concepción de los fines o para el funcionamiento del propio sistema¹⁸³.

Em uma tradução livre, bens jurídicos, de acordo com Roxin, consistem em circunstâncias ou finalidades que são úteis ao indivíduo e seu livre desenvolvimento diante de um sistema global.

¹⁸² BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 14 maio 2023.

¹⁸³ PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 20.

Esse sistema global é estruturado sobre esses mesmos bens que visam proteger (circunstâncias ou finalidades), que proporcionam o seu próprio funcionamento.

Assim explica Mirabete e Fabbrini:

A norma penal é valorativa porque tutela os valores mais elevados da sociedade, dispondo-os em uma escala hierárquica e valorando os fatos de acordo com a sua gravidade. Quanto mais grave o crime, o desvalor da ação, mais severa será a sanção aplicável a seu autor¹⁸⁴.

Destaca-se que toda norma jurídica, toda opção legislativa é valorativa. Não obstante, reitera-se que, no âmbito do Direito Penal, por ser este a *ultima ratio*, não pode ser objeto de repressão criminal qualquer conduta.

A conduta a ser reprimida pelo Direito Penal é aquela que, efetivamente, representa um grave perigo aos bens jurídicos, aos valores mais importantes do indivíduo, os quais, quando agredidos, impedem a evolução da sociedade e do progresso do país.

Isso posto, os valores, os bens jurídicos para fins de tutela penal, não podem ser encontrados em qualquer diploma legislativo, a não ser na própria Constituição Federal.

Com as palavras de Rogério Greco, observa-se que:

Os valores abrigados pela Constituição, tais como a liberdade, a segurança, o bem-estar social, a igualdade e a justiça, são de tal grandeza que o Direito Penal não poderá virar-lhes as costas, servindo a Lei Maior de norte ao legislador na seleção dos bens tidos como fundamentais.

Ocorre que a ordem tributária, bem jurídico objeto de proteção por meio da Lei nº 8.137/90, em nenhum momento é mencionada com essas palavras na Constituição Federal.

No entanto, não é necessário.

Conforme demonstrado, a ordem tributária pode ser claramente vislumbrada na Constituição Federal de 1988, que estabelece o Sistema Tributário Nacional, onde se pode extrair os princípios, as competências, os limites, as espécies tributárias, o arquétipo normativo de cada norma jurídica, e todas as demais normas jurídicas a partir delas construídas.

¹⁸⁴ MIRABETE, Julio Fabbrini; FABBRINI, Renato N. **Manual de Direito Penal**: parte geral, arts. 1º a 120 do CP. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 4.

Conforme explica Leandro Paulsen, por “ordem” entende-se:

[...] um sistema estruturado a partir de certas premissas, com vista a alcançar determinados objetivos, considerados determinados valores. Opõem-se a um universo aleatório de regras em face da realidade caótica. Uma ordem implica normas coordenadas e funcionalizadas axiológica e pragmaticamente¹⁸⁵.

Ora, por ordem entende-se, nada mais, nada menos, que o próprio Sistema Tributário Nacional. Por normas coordenadas e funcionalizadas axiológica e pragmaticamente, entende-se um sistema normativo no qual a aplicação de uma norma implica na realização de várias outras, e de vários outros princípios.

Assim continua o referido autor: “a ordem tributária está constitucionalmente desenhada, porquanto é no texto maior que são estabelecidos os fundamentos, os princípios e os objetivos da tributação, ora de modo expresso, ora de modo implícito”¹⁸⁶.

O objetivo do nosso Sistema Constitucional Tributário consiste em promover a arrecadação tributária de maneira eficiente, suficiente e, principalmente, de maneira justa com relação ao contribuinte, para que assim possam ser efetivadas as políticas públicas necessárias para o atendimento das necessidades da população.

É em virtude da dependência do Estado com a arrecadação tributária que a ordem tributária, também conhecida como nosso Sistema Constitucional Tributário, foi alçada como bem jurídico digno de proteção pela tutela penal.

Em outras palavras, devido à grande preocupação com a prática de arbitrariedades e com a justa arrecadação tributária para o progresso da nossa nação, é a ordem tributária objeto de tutela penal, em razão da suma importância que os tributos exercem para o funcionamento do Estado brasileiro.

Seguindo esse mesmo raciocínio, explica Luiz Regis Prado que:

Desse modo, a ordem tributária e os seus princípios encontram-se consagrados no Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”), Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”), Seção I (“Dos Princípios Gerais”) e Seção II (“Das Limitações do Poder de Tributar”), da Constituição Federal, bem como as normas sobre competência tributária, a repartição das receitas tributárias e as vedações e os critérios a serem observados pelo legislador ordinário¹⁸⁷.

¹⁸⁵ PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 23.

¹⁸⁶ *Ibidem*. p. 23.

¹⁸⁷ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 306.

Os tributos – em especial, os impostos, por serem destinados às despesas gerais do Estado – são a principal receita do Estado para cumprimento dos objetivos alçados pela Constituição Federal em seu art. 3º, quais sejam: construir uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem qualquer forma de discriminação arbitrária.

Sendo assim, com o objetivo de preservar a segurança nacional proporcionada por meio do respeito à arrecadação tributária estabelecida pelo Sistema Tributário Nacional, foi a ordem tributária alçada a bem jurídico digno de proteção da tutela penal, apenando condutas que atentem gravemente contra o dever de recolher tributos, de forma a impactar o progresso da sociedade como um todo.

Não podemos concordar com a afirmação de que o bem jurídico tutelado pela Lei nº 8.137/90 seria, tão somente, o dinheiro a ser levado aos cofres públicos.

Isso porque o dinheiro a ser levado aos cofres públicos não pode ser utilizado livremente pelos agentes políticos. Conforme vimos, a República é uma forma de governo baseada na responsabilidade dos governantes.

Logo, o dinheiro a ser levado aos cofres públicos é apenas um objeto material.

O que o torna relevante é o valor imputado, pela Constituição Federal, à tributação como forma de alcançar os objetivos do país, valor este que pode ser encontrado nos princípios anteriormente mencionados: a obrigatoriedade de que todos se submetam à lei, na medida de sua capacidade contributiva, para promoção da segurança jurídica do nosso país.

É a Constituição Federal, deste modo, que imputa valor à arrecadação tributária, à obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos, ao estabelecer o Sistema Constitucional Tributário.

Logo, justamente porque o Sistema Tributário Nacional foi alçado como bem jurídico digno de proteção penal, não podem as leis penais contrariar os ditames e as características constitucionais atribuídas a cada espécie tributária.

Isso porque a mesma Constituição Federal que estabelece aos entes políticos competência para instituição de tributos também limita a própria atividade tributária, limites estes que não podem ser ignorados pelo legislador ordinário em qualquer ramo do Direito.

Em virtude da suma importância que o Sistema Tributário Nacional exerce em nossa República Federativa, recebeu a ordem tributária proteção de tutela penal, onde podemos encontrar a Lei nº 8.137/90, a qual, por sua vez, apenas pode apenar condutas que, a princípio, não são suficientemente protegidas por meio da tutela de outros diplomas, em atenção ao princípio da intervenção mínima.

4.2 Da infração e evasão fiscal

Conforme exposto, não é qualquer conduta do contribuinte que poderá figurar crime contra a ordem tributária em atenção ao princípio *ultima ratio*, também conhecido como princípio da intervenção mínima.

Há situações em que o descumprimento da legislação tributária, que visa implementar e promover os princípios estabelecidos na Constituição Federal, é apenado simplesmente com sanções pecuniárias, como multa moratória e multa punitiva.

Por outro lado, há hipóteses em que a conduta adotada pelo contribuinte – ou, muitas vezes, pelo próprio agente público – assume contornos mais gravosos, severos e impactantes em detrimento da arrecadação tributária, cujos contornos e valores foram estabelecidos pela Constituição Federal, através do Sistema Tributário Nacional.

Sendo assim, antes de adentrar no conceito de crime, imperioso é fazer uma distinção entre o que se entende por simples infração tributária e o conceito de evasão.

De acordo com Kiyoshi Harada, a infração tributária, também denominada de ilícito tributário, consiste no descumprimento do dever de recolher o tributo, bem como o descumprimento de qualquer dever instrumental¹⁸⁸.

Por deveres instrumentais, com as palavras de Paulo de Barros Carvalho, entendem-se “comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo”¹⁸⁹.

Logo, o simples não pagamento de um tributo pode ser definido como infração tributária, ou o mero pagamento em atraso, assim como a ausência de declarações, de registros e qualquer outro procedimento de fazer ou não fazer exigido pela fiscalização.

Segundo Kyoshi Harada:

O ilícito tributário, quando relacionado com a obrigação tributária principal – não pagamento total ou parcial do tributo devido –, tem conteúdo patrimonial. Deixa de ter esse conteúdo patrimonial quando o ilícito é relacionado a simples descumprimento de obrigação acessória. Em ambas as hipóteses, enseja a aplicação de sanção¹⁹⁰.

¹⁸⁸ MUSUMECCI Filho, Leonardo; HARADA, Kiyoshi; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 58.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 311.

¹⁹⁰ MUSUMECCI Filho, Leonardo; HARADA, Kiyoshi; POLIDO, Gustavo Moreno, 2014, op. cit. p. 58.

Uma vez ocorrida a infração tributária, temos assim a aplicação de uma sanção pecuniária, seja ela moratória (em razão do atraso no pagamento) ou punitiva, de caráter disciplinar, como, por exemplo, lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa em virtude da utilização de alíquota menor do que aquela devida.

Evasão fiscal, por sua vez, consiste numa conduta mais gravosa que a simples infração tributária. Com as palavras de José Eduardo Soares de Melo, verifica-se que evasão “pode ser compreendida como toda ação (ou omissão) de natureza ilícita, minorando ou eliminando a obrigação tributária”¹⁹¹.

José Artur de Lima Gonçalves aduz que: “os atos ilícitos de fuga dos efeitos da norma de tributação serão referidos como atos de evasão [...]”¹⁹².

A evasão fiscal é, assim, forma de enriquecimento ilícito, partindo-se do pressuposto de que o contribuinte, sabendo da sujeição à incidência tributária, dela pretende-se esquivar, procurando formas de esconder ao Fisco a realização do fato imponible.

É por isso que se afirma que a evasão fiscal é praticada após a ocorrência do fato imponible, tendo em vista que o contribuinte, praticando o ato ou estando sujeito à determinada relação jurídica que saiba ser tributável, procura esconder, através de meios ardis, sua real condição para o Estado.

Nesse sentido, Leandro Paulsen cita as lições de Rubens Gomes de Souza:

A diferença entre a economia do imposto e a evasão se resolve com a pesquisa para determinar se os atos ou negócios praticados evitaram a ocorrência do fato gerador (e aí teríamos a legítima economia do tributo) ou se eles ocultaram o fato gerador ocorrido (hipótese na qual estaria configurada a evasão)¹⁹³.

Apenas se revela importante destacar que, por legítima economia do tributo, entende-se elisão tributária, conduta esta que não visa esconder a ocorrência do fato imponible, mas sim reduzir a carga tributária através de um planejamento tributário.

Assim explica Gilberto de Ulhôa Canto:

[...] o único critério cientificamente aceitável para se diferenciar a elisão e a evasão é o temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a

¹⁹¹ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e Prática**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 429.

¹⁹² GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 154.

¹⁹³ PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 217.

hipótese será de elisão, pois, sempre tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele também não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador [...].¹⁹⁴

A principal modalidade de evasão é a sonegação fiscal, comportamento qualificado como crime pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90, por meio da qual o contribuinte busca suprimir ou reduzir tributos através de declarações falsas, fraudes à fiscalização por meio de elementos inexatos, falsificação de documento, dentre outras condutas¹⁹⁵.

A sonegação fiscal, assim, consiste em diversos tipos de condutas que visam deformar circunstâncias de fato que, genuinamente, implicam na incidência da norma jurídica tributária, sempre com a intenção de exonerar o contribuinte do pagamento total ou parcial de tributos¹⁹⁶.

A conclusão que se tem até aqui, por isso, é que a diferença entre infração tributária e sonegação fiscal consiste na existência de alguma fraude, elemento doloso e de má-fé que visa esconder a realização do fato imponible e surgimento da obrigação tributária.

No entanto, o art. 2º, inc. II da lei em comento, objeto do nosso estudo, estabelece que constitui crime de mesma natureza, ou seja, que também constitui crime contra a ordem tributária aquele relativo a deixar de recolher aos cofres públicos, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação.

Vê-se, assim, que é a única conduta na qual não se vislumbra a característica comum às evasões fiscais, a fraude. Não se depreende, da leitura do dispositivo, qualquer comportamento de omitir a ocorrência de fatos imponíveis ou falsificar qualquer documento a ser entregue à fiscalização, por parte do contribuinte.

Não é, deste modo, uma conduta típica de evasão fiscal, mas prevista e punida junto com outras que assim se caracterizam.

¹⁹⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Evasão e Elisão Fiscais – Um Tema Atual. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997. p. 187.

¹⁹⁵ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

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

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

¹⁹⁶ BALERA, Wagner. Direito Penal Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, n. 63, 1997, p. 247-248.

Conforme ensina José Paulo Baltazar Junior:

O crime contra a ordem tributária, com exceção da apropriação indébita, como será visto no exame do inc. II do art. 2º, pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que poderá ser consubstanciada na omissão de alguma declaração, na falsificação material ou ideológica de documentos, no uso de documentos material ou ideologicamente falsos, na simulação etc¹⁹⁷.

E, conforme explica Luiz Regis Prado:

Trata-se de uma equipolência legal, de modo que o tipo do art. 2º deve ser completado pelo *caput* do art. 1º da Lei 8.137/1990, em especial no tocante à natureza jurídica, que é de ordem tributária, e ao objetivo, reprimir e impedir, mediante sanções, a sonegação fiscal¹⁹⁸.

Isso posto, mesmo que o art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, não prescreva uma conduta de fraude, elemento da evasão fiscal, ainda assim é qualificada como crime.

Não obstante, por ser uma conduta equiparada a um crime contra a ordem tributária, ainda que ausente o elemento fraude, a interpretação pelo jurista não pode perder de vista o princípio da *ultima ratio* do Direito Penal, pelo qual apenas as condutas que efetivamente causem uma lesão ao bem jurídico em comento podem ser assim consideradas.

4.3 Do conceito de crime

Assim como foi necessário, inicialmente, estabelecer o que se entende por tributo, uma vez que a norma objeto deste estudo criminaliza a conduta de não pagar um imposto, espécie tributária, descontado ou cobrado, cumpre agora abordar o que se entende por crime.

A concepção de crime é doutrinária, inexistindo lei que estabeleça o conceito. Pode ser analisado sob três aspectos: formal, material e analítico.

No aspecto formal, crime consiste em toda conduta humana que viole uma lei penal editada pelo Estado. Assim, será crime toda conduta que a lei, simplesmente, estabelecer como tal.

Já no aspecto material, será considerado como crime aquele comportamento do indivíduo que consiste em grave e elevada afronta a determinado bem jurídico.

Os conceitos material e formal se complementam, porém não são suficientes.

¹⁹⁷ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 384.

¹⁹⁸ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 336.

Temos assim o conceito analítico, pelo qual crime é fato típico, antijurídico e culpável.

Por culpabilidade, entende-se “o juízo de reprovação pessoal que se faz sobre a conduta ilícita do agente”¹⁹⁹.

A antijuridicidade, por sua vez, também denominada de ilicitude, pode ser compreendida, em um conceito formal, como a contrariedade à norma jurídica e, em um conceito material, a lesão a um bem juridicamente protegido pela norma contrariada²⁰⁰.

Consiste em fato típico “a descrição de condutas consideradas nocivas à ordem jurídica, é a definição em lei do ilícito, sem qualquer elemento valorativo. Trata-se de descrição abstrata, representativa dos elementos da conduta lesiva”²⁰¹.

O fato típico, por sua vez, possui quatro elementos: a conduta, consistente em uma ação ou omissão, o resultado, a relação de causalidade (conexão de acontecimentos que pode ser entendida pelo homem²⁰²) e a tipicidade, sendo esta última entendida como “a adequação perfeita entre o fato natural, concreto, e a descrição contida na lei”²⁰³.

Merece especial atenção o elemento do fato típico relativo à conduta, relativa a uma ação ou omissão.

A conduta do agente de um crime pode ser considerada dolosa ou culposa.

Considera-se conduta culposa a “conduta voluntária (ação ou omissão) que produz resultado antijurídico não querido, mas previsível, e excepcionalmente previsto, que podia, com a devida atenção, ser evitado”²⁰⁴.

Assim, de acordo com o art. 18, inc. II, do Código Penal, a conduta será considerada culposa quando o indivíduo age com imprudência, negligência ou imperícia.

Já a conduta dolosa consiste naquela em que há vontade e consciência, no indivíduo, de realizar a conduta prevista no tipo penal incriminado.

A conduta dolosa, por sua vez, pode ser genérica ou específica.

O dolo será genérico na hipótese em que há qualquer finalidade da conduta do agente, que pratica o fato típico simplesmente por querer.

¹⁹⁹ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2014. p. 152.

²⁰⁰ MUSUMECCI Filho, Leonardo; HARADA, Kysohi; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 106.

²⁰¹ *Ibidem*. p. 102.

²⁰² MIRABETE, Julio Fabrini; FABBRINI, Renato N. **Manual de Direito Penal**: parte geral, arts. 1º a 120 do CP. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 94.

²⁰³ *Ibidem*. p. 98.

²⁰⁴ *Ibidem*. p. 132.

O dolo será específico, todavia, na hipótese em que o fato típico, ou seja, a descrição abstrata, representativa dos elementos da conduta lesiva, indica a necessidade de haver alguma finalidade na conduta do agente.

Ocorre que, de acordo com o art. 18, parágrafo único, do Código Penal²⁰⁵, os crimes previstos em nosso ordenamento jurídico são, via de regra, dolosos, apenas sendo possível a existência de um crime na modalidade culposa se a norma penal assim previr expressamente.

Entretanto, exigindo o fato típico previsto em lei o elemento dolo para a configuração de determinado crime, a ausência de referido elemento acarreta a atipicidade da conduta.

A Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, por sua vez, não prevê a possibilidade de que suas condutas sejam praticadas com imprudência, negligência ou imperícia.

Há a necessidade de que tais condutas sejam praticadas com dolo, mas não qualquer dolo, e sim um específico. É necessário que o indivíduo haja com a intenção de suprir ou reduzir tributo.

Conforme ensina Roque Antonio Carrazza: “os *crimes contra a ordem tributária*, para que se verifiquem, demandam não apenas a falta de recolhimento do tributo devido, mas, também, a existência de *dolo específico*” (itálico no original).

Esse dolo específico é vislumbrado diante da existência de fraude na conduta do contribuinte e, conforme exposto no tópico anterior, o art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90 é a única conduta na qual se vislumbra a utilização de meios ardis, por parte do contribuinte, para reduzir ou suprimir tributos ou contribuição social.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.158.834/ES em 19/02/13, de Relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, já se manifestou no seguinte sentido:

A conduta de deixar de pagar tributo, por si só não constitui crime. Assim, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, mas não paga o tributo, não comete crime, mas mero inadimplemento. O crime contra a ordem tributária pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que na espécie, consubstanciou-se em omissão de receitas na declaração de renda firmada pela agravante²⁰⁶.

²⁰⁵ Art. 18. Parágrafo único – Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

²⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.158.834/ES**. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Julgamento: 19 fev. 2013. Publicação: DJe 01 mar. 2013. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901789360&dt_publicacao=01/03/2013. Acesso em: 05 jul. 2023.

Vê-se assim que o mero inadimplemento, por ser conduta na qual o dolo específico de sonegar, consistente em suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social por meios fraudulentos, inexatos ou falsos, não pode ser considerado como crime contra a ordem tributária.

Nesse sentido, entendemos que os crimes contra a ordem tributária consistem em fatos típicos, antijurídicos e culpáveis, que exigem o dolo específico de supressão ou redução de tributos ou contribuições sociais (comumente denominada de sonegação), não se admitindo a mera inadimplência tributária para sua caracterização.

4.4 Da apropriação indébita tributária

Conforme tem sido exposto, o art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, é a única conduta prevista no referido diploma legislativo que, ao definir um crime contra a ordem tributária, não trata sobre as condutas típicas de uma evasão tributária, como fraude, utilização de documentos falsos, omissão de informações, dentre outros atos praticados para ocultar a ocorrência do fato imponible.

Estabelece o dispositivo em comento que constitui crime contra a ordem tributária deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Referido crime é denominado de apropriação indébita, por ser equiparado ao crime previsto no art. 168 do Código Penal, cuja conduta é: “apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção”.

De acordo com Celso Delmanto, por “apropriar-se” entende-se “tomar para si”²⁰⁷.

Para a configuração do crime de apropriação indébita, prescrito no Código Penal, conforme ensina referido autor, é necessário que preexista a posse ou detenção justa da coisa alheia móvel.

Em outras palavras, o objeto do crime deve consistir em coisa móvel fungível pertencente à terceira pessoa, fazendo Celso Delmanto a seguinte observação: “tratando-se de coisa fungível, confiada em empréstimo ou depósito e para restituição na mesma espécie, quantidade e qualidade, não pode, normalmente, ser objeto de apropriação”²⁰⁸.

²⁰⁷ DELMANTO, Cesar; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio M. de Almeida. **Código Penal Comentado**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 168.

²⁰⁸ *Ibidem*. p. 168.

Magalhães Noronha ainda ensina que a conduta do agente, neste crime, é necessariamente dolosa e específica, sob pena de a apropriação indébita confundir-se com outros crimes, ou até mesmo não haver delito²⁰⁹.

Ocorre que a conduta prescrita no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, equiparou a figura de uma retenção de imposto descontado ou cobrado, e não pago, à figura de apropriação indébita, presente no art. 168 do Código Penal por meio do instituto da ficção jurídica.

Uma vez que a norma jurídica incorpora uma ficção, esta transforma-se em uma verdade jurídica, a qual equivale, para fins de aplicação da referida norma, à verdade real, aquela presente no mundo fenomênico, ainda que haja a consciência de que tal verdade não corresponde, efetivamente, aos fatos ocorridos no mundo fenomênico.

Com as palavras de Roque Antonio Carrazza, verifica-se que:

[...] a verdade jurídica imposta pela lei, quando se fulcra numa falsidade (provável ou certa), é ficção legal. A ficção, ao ingressar no mundo do Direito, por intermédio da norma jurídica, transforma-se numa verdade. Verdade jurídica, bem entendido, mas que vale, nos quadrantes do Direito, tanto quanto a verdade real²¹⁰.

Explica Wagner Balera que o nosso sistema jurídico jamais aceitou o que se chama “tipo penal por assimilação”, entendido como a criação de figura penal por mera semelhança com outra, justamente em atenção aos princípios da legalidade e tipicidade, os quais exigem que a configuração do fato delituoso se encontre perfeitamente alinhado ao tipo penal²¹¹.

Não obstante, ainda de acordo com Wagner Balera, uma vez que tanto a legislação tributária como a legislação previdenciária ampliaram o tipo em questão, atualmente a doutrina e a jurisprudência reconhecem a possibilidade de se falar em apropriação indébita de tributos e previdenciária²¹².

Nessa esteira, tendo o art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, equiparado a conduta ali descrita à apropriação indébita, incorporando, assim, à norma jurídica, a mencionada ficção, não resta qualquer questionamento quanto a esse ponto.

²⁰⁹ NORONHA, Magalhães. **Direito Penal**. 5. ed. São Paulo, Saraiva, 1969. p. 331. v. 2.

²¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 644.

²¹¹ BALERA, Wagner. Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997, p. 250.

²¹² *Ibidem*. p. 250.

Referido tipo penal possui três elementos: (i) deixar de recolher, no prazo legal; (ii) valor de tributo ou contribuição social; e (iii) descontado e cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária e que deveria recolher aos cofres públicos²¹³.

Destaca-se a impropriedade da redação normativa, uma vez que, ao se referir ao objeto material do crime, distingue tributo e contribuição social com a utilização da conjunção normativa “ou”, sendo que contribuição social é espécie do gênero tributo.

O dolo específico, elemento subjetivo essencial para caracterização dos crimes contra a ordem tributária, consiste na vontade livre e consciente, do contribuinte, de tomar para si os valores, descontados e cobrados, que deveriam ser levados aos cofres públicos, com o objetivo de obter vantagem econômica ilícita.

Assim ensina Roque Antonio Carrazza:

Portanto, para que o crime se consuma é mister que o agente aja com a vontade livre e consciente de tomar para si os valores que detém (*animus rem sibi habendi*). Mas há necessidade, igualmente, do *dolo específico*, a exigir que o agente tenha o objetivo de obter proveito econômico com tal apropriação. O delito só se consuma quando o agente quer tomar para si, vale dizer, para seu proveito, os valores que detém²¹⁴. (itálicos no original)

Leandro Paulsen, por sua vez, destaca que embora seja comum se utilizar de tal expressão para se referir à conduta prevista no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, referido tipo penal não se utiliza do verbo “apropriar”, mas sim “deixar de recolher”, bastando para sua caracterização a ausência de repasse aos cofres públicos²¹⁵.

Nesse mesmo sentido, Kiyoshi Harada defende que, na hipótese descrita, não é necessário o dolo específico consistente em ter a coisa para si, pois o tipo subjetivo se esgotaria apenas na transgressão da norma incriminadora²¹⁶.

Realmente, a conduta prevista no art. 2º, inc. II, não exige a caracterização de sonegação, entendida esta como uma forma de tentar esconder, do ente político competente, a ocorrência do fato imponível.

²¹³ CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa; SCHOUERI, Luiz Eduardo. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência. **Revista do Advogado**, São Paulo, ano XLII, n. 154, jun., 2022. p. 85.

²¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 644.

²¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022, 2017. p. 264.

²¹⁶ MUSUMECCI Filho, Leonardo; HARADA, Kiyoshi; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 252.

Em outras palavras, não exige a prestação de falsas declarações, a ausência de declarações, o emprego de documentos falsos ou qualquer outra forma de fraude, pois o sujeito passivo não esconde a ocorrência do fato imponible.

Mas nem só por isso pode-se admitir que tal conduta compreenda o dolo genérico.

A ausência de evasão fiscal na hipótese material contida no dispositivo em comento não torna desnecessário que o sujeito passivo tenha o interesse em suprimir ou reduzir a arrecadação tributária, mesmo que, para tanto, não tenha se utilizado do emprego de qualquer meio ardil para esconder o fato imponible.

Isso porque, conforme já exposto, a interpretação dada ao art. 2º deve ser complementada com o *caput* do art. 1º, pois o próprio *caput* do art. 2º estabelece que as condutas ali descritas constituem crime de mesma natureza daqueles prescritos no artigo anterior.

Deste modo, deve restar configurado o dolo específico, já que os crimes contra a ordem tributária visam coibir a ofensa ao bem jurídico tutelado, e não coibir o mero inadimplemento.

Em outras palavras, deve ser comprovado que o sujeito passivo se beneficiou indevidamente de tal retenção. Admitir o contrário é, desde já, admitir a possibilidade de configurar crime contra a ordem tributária a simples inadimplência de ICMS.

Nesse mesmo sentido, Heleno Taveira Torres adverte que:

Por certo, a infração somente restará configurada quando o agente que arrecadar ou cobrar tributos, por força de lei ou contrato (v.g., nos casos de concessionárias de serviços públicos, em relação às taxas e contribuições), não repassar os valores recebidos ao erário, no prazo para tanto estipulado (conduta exigida pela lei), sempre garantido o dever de apuração do dolo específico²¹⁷.

Isso posto, o crime estabelecido por meio da conduta do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, não se trata de um crime de mera conduta.

Trata-se de um crime de resultado, que se perfaz com a apropriação dos valores descontados ou cobrados, agindo um dado particular como se fosse dono de tais quantias, para obter um proveito próprio.

Em suma, trata-se de uma norma penal tributária cujo aspecto material consiste nos verbos “deixar de recolher, no prazo legal”, sendo o complemento “valor de tributo ou de

²¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. Princípio da Culpabilidade e o Crime de Apropriação Indébita de Tributo Indireto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; SANTOS, James Henrique Lins. **Do Combate aos Crimes Financeiros e Tributários**: singelas contribuições para a reforma tributária. São Paulo: Almeida, 2022. p. 312.

contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

4.5 Da hipótese de incidência prevista no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90

Foi exposto que o aspecto material da hipótese de incidência da norma jurídica penal tributária em comento é a conduta na modalidade dolosa específica, cujo agente deixa de recolher, no prazo legal, o tributo (aqui compreendido como o ICMS) descontado ou cobrado, na operação comercial realizada.

Assim explica Wagner Balera quanto à configuração do crime de apropriação indébita tributária: “deixando de recolher o imposto de renda retido na fonte na época própria ou, ainda, deixando de repassar as contribuições sociais descontadas do segurado, a empresa lança mão da quantia de que tem a posse ou detenção”²¹⁸.

Quanto ao aspecto pessoal, entendido este como o titular de exigir determinada conduta, prestação e até mesmo o cumprimento de sanção de outrem, de acordo com Aurora Tomazini de Carvalho, temos o Estado como sujeito ativo, por ser o representante da sociedade, titular do *jus puniendi* e, por isso, o sujeito competente para exigir o cumprimento da norma penal tributária²¹⁹.

Tendo em vista que a competência tributária do ICMS é do Estado ou Distrito Federal, a ação penal será movida pelo Ministério Público Estadual. No entanto, caso estivessemos diante de um tributo de competência federal, a ação penal seria movida pelo Ministério Público Federal.

Como sujeito passivo da norma penal tributária, entendido este como aquele que pratica o fato descrito no aspecto material, confunde-se com o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, aquele a quem incumbia o dever de levar o tributo em sua integralidade aos cofres públicos, seja na posição de principal contribuinte ou responsável.

Importante destacar que, em se tratando de pessoa jurídica, esta é desconsiderada para fins de sujeição penal, recaindo a responsabilidade sobre seus sócios e administradores.

²¹⁸ BALERA, Wagner. Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, 1997, n. 63. p. 250.

²¹⁹ CARVALHO, Autora Tomazini. **Norma Penal Tributária**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2005. p. 125.

Destarte, será sujeito passivo da norma penal tributária em comento aquele contribuinte que praticou o fato imponible, ou seja, responsável pelo pagamento, ainda que na modalidade por substituição tributária, como é o caso do ICMS.

Quanto ao aspecto espacial, será considerado o local de ocorrência do crime contra a ordem tributária aquele em que ocorrer o não cumprimento ou cumprimento indevido doloso da obrigação tributária.

Por fim, quanto ao aspecto temporal, será considerado consumado o crime contra a ordem tributária o momento em que transcorrer o prazo estabelecido em lei sem o recolhimento do tributo que foi descontado ou cobrado.

Diante do exposto, trataremos, agora, da aplicação da referida hipótese de incidência tributária à situação jurídica relativa à inadimplência do ICMS, tanto aquele incidente na modalidade por substituição tributária como aquele incidente em operação própria, concedendo especial atenção aos termos “descontado ou cobrado”.

CAPÍTULO V - DA CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO DO ICMS

A pergunta a que se propõe a responder este trabalho é se o não pagamento do ICMS, tanto na modalidade por substituição tributária como aquele incidente em operações próprias, é conduta que pode ser enquadrada como retenção indevida de tributo descontado ou cobrado.

Em outras palavras, a situação jurídica tributária de inadimplência do ICMS se subsume à hipótese penal prescrita pelo art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90?

Desde já podemos afirmar que não.

É sabido que referido dispositivo equiparou a figura de retenção de imposto descontado ou cobrado a uma figura de apropriação indébita por meio do instituto da ficção jurídica.

Consoante as lições de Roque Antonio Carrazza, a ficção, ao ingressar no mundo jurídico, por intermédio de uma norma, transforma-se numa verdade²²⁰. Deste modo, há uma norma jurídica específica que dá amparo à equiparação de retenção indevida de tributo descontado ou cobrado à apropriação indébita.

Por outro lado, inexistente qualquer amparo legal que dê ensejo à equiparação da conduta relativa ao não pagamento de ICMS com a conduta prescrita pelo dispositivo em comento.

Melhor explicando, a figura de retenção de tributo descontado ou cobrado não se aplica à inadimplência de ICMS, tanto aquele incidente em operações próprias como na modalidade por substituição tributária.

Isso porque o referido imposto, em nenhuma de suas modalidades, pode ser assim considerado, uma vez que a sua hipótese de incidência, regida pelos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade, não exige qualquer um desses elementos para o surgimento ou extinção da obrigação.

O fato da conduta estabelecida no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, ser equiparada ao crime de apropriação indébita, não torna, de maneira alguma, a inadimplência de ICMS uma conduta passível de punição penal.

Importante é destacar aqui as palavras de Roque Antonio Carrazza:

[...] por força do princípio da *segurança jurídica*, a utilização desta mentira técnica só pode decorrer de norma jurídica expressa. E, mesmo assim, nunca poderá transformar uma pessoa totalmente estranha ao *fato imponible* num contribuinte, nem, muito menos, um inocente num infrator.

²²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 644.

Definitivamente, por ficção não se podem considerar ocorridos nem o *fato imponible* nem a *infração tributária*, sob a pena de se exigir tributo ou se apenar o contribuinte sem atenção aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada²²¹. (itálico no original)

Desse modo, conquanto o crime de apropriação indébita tributária, estabelecido no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, seja uma verdade jurídica, por ter a lei incorporado uma ficção, não se revela constitucional a aplicação de referida figura penal ao não pagamento de ICMS, em virtude da ausência de subsunção normativa.

A problemática em torno do questionamento proposto consiste no errôneo entendimento adotado pelos Tribunais Superiores de que o ICMS, em suas duas modalidades, apresentaria repercussão econômica no valor da mercadoria, sendo repassado ao consumidor final, entendido este como contribuinte de fato, o que já foi demonstrado não ser verdade, pois o valor destacado na Nota Fiscal não corresponde àquele efetivamente a ser recolhido aos cofres públicos.

Passaremos agora à análise da evolução jurisprudencial acerca da configuração do crime de apropriação indébita tributária aplicado às situações de inadimplência de ICMS, explicando o raciocínio adotado pela jurisprudência e os motivos pelos quais o não pagamento do referido imposto, seja na modalidade por substituição tributária ou incidente em operações próprias, não pode ser enquadrado na conduta prescrita pelo art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90.

5.1 Da evolução jurisprudencial

Inicialmente, importante diferenciar o que se entende por tributo descontado e o que se entende por tributo cobrado.

Deve-se esclarecer, desde já, que tais expressões necessitam ser interpretadas de acordo com o regime jurídico particular de cada exação, e não simplesmente com base em aspectos econômicos²²², como é o caso da repercussão econômica que há com relação ao ICMS, diante da possibilidade de se embutir, no preço das mercadorias, o valor do imposto.

Oportuna é a explicação realizada por Daniel de Paiva Gomes, Eduardo de Paiva Gomes, Michell Przepiorcka e Caio Augusto Takano:

²²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 396.

²²² CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa; SCHOUERI, Luiz Eduardo. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência. **Revista do Advogado**, São Paulo, Ano XLII, n. 154, jun., 2022, p. 86.

A nosso ver, os termos “tributo descontado” e “tributo cobrado” são palavras com sentido técnico próprio, que não pode ser deturpado, sob pena de se penalizar criminalmente o contribuinte com base em tipo penal que não engloba sua conduta [...], em nítida violação ao princípio da tipicidade²²³.

Considera-se por tributo descontado aquele pelo qual a legislação tributária dá a possibilidade de ser retido no momento do pagamento, abatendo-se do valor a ser pago ao destinatário a parcela devida aos cofres públicos.

Assim explicam Luiz Fernando Ulhôa Cintra e Luiz Eduardo Schoueri:

O particular (ou “fonte”), assim, é detentor de um dever jurídico e apenas atua de forma a auxiliar a Administração fazendária, recolhendo os tributos incidentes sobre os valores que ele paga a terceiros, não se transformando, por causa desta obrigação, em sujeito passivo com obrigação própria²²⁴.

Ainda com as palavras de Daniel de Paiva Gomes, Eduardo de Paiva Gomes, Michell Przepiorka e Caio Augusto Takano, temos que:

Tributo descontado é aquele em que o critério temporal do fato gerador é concomitante com a incidência da regra de responsabilidade tributária. Ou seja, no mesmo momento em que ocorre o fato gerador da obrigação tributária, nasce a regra de responsabilidade outorgando o dever de retenção ao responsável tributário. Existem diversas normas que usam o termo “tributo descontado” justamente nesse sentido, corroborando nosso entendimento²²⁵.

Como exemplos de tributos descontados, temos o Imposto de Renda de Pessoa Física, que pode ser descontado na fonte pagadora, no momento do pagamento de salário, por parte do empregador ao funcionário, e as próprias contribuições previdenciárias.

Já por tributo cobrado, entende-se aquele recolhido na hipótese de substituição tributária para frente, cuja única hipótese consistiria no ICMS/ST com previsão constitucional no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

²²³ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos Tribunais Superiores. **Consultor Jurídico**, 8 de jan. de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opiniao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 19 set. 2023.

²²⁴ CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa; SCHOUERI, Luiz Eduardo. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência. **Revista do Advogado**, São Paulo, Ano XLII, n. 154, jun., 2022, p. 86.

²²⁵ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto, 2020, op. cit.

Conforme explicado, é possibilitada à legislação tributária designar um único responsável tributário pelo recolhimento de todo o ICMS incidente sobre a produção de determinada mercadoria antecipadamente.

Tem-se, assim, que o ICMS/ST seria um tributo “cobrado” dos contribuintes posteriores, por integrar o preço da mercadoria, como forma de “ressarcir” o substituto tributário. Assim explica Kyoshi Harada:

No caso de venda de veículo, por exemplo, o fabricante deve recolher o ICMS, que seria oportunamente devido pela concessionária, no ato de destinação do veículo ao revendedor. Logo, o fabricante deve recolher o ICMS por operação própria, além do ICMS que seria devido pela concessionária por ocasião da venda do veículo ao consumidor final. Na hipótese, o não recolhimento do ICMS cobrado antecipadamente caracteriza o crime do inciso II sob comento²²⁶.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Luis Eduardo Shoueri e Luiz Fernando Ulhôa Cintra advertem que:

[...] o tributo devido em toda a cadeia de circulação da mercadoria é recolhido por único responsável tributário e “cobrado” da cadeia posterior por meio do preço do produto. Assim, o “substituto” é o devedor do imposto por fato gerador praticado por outro, que por simples definição legal não faz parte da relação tributária [...] ²²⁷. (itálico no original)

Sendo assim, inicialmente, prevalecia o entendimento, perante a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, de que apenas era possível o crime de apropriação indébita com relação ao ICMS/ST, sendo que o não recolhimento do ICMS próprio era considerado mero inadimplemento tributário.

Nesse sentido, no julgamento do Recurso em Habeas Corpus nº 36.162/SC, de relatoria do Ministro Nefi Cordeiro, julgado em 25/08/2014, assim foi redigida a ementa:

Não agindo como substitutos tributários, mas simplesmente deixando de recolher tributo próprio, não incidem os pacientes nem no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, nem em tipo penal outro de sonegação tributária, pois mera dívida fiscal inadimplida²²⁸.

²²⁶ MUSUMECCI Filho, Leonardo; HARADA, Kysohi; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 250.

²²⁷ CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa; SCHOUERI, Luiz Eduardo. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência. **Revista do Advogado**, São Paulo, Ano XLII, n. 154, jun., 2022. p. 86.

²²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus nº 36.162/SC**. Relator: Ministro Nefi Cordeiro. Julgamento: 26 ago. 2014. Publicação: DJe 17 nov. 2014. Disponível em:

Em seu voto, explicou o Ministro Nefi Cordeiro que:

[...] para a caracterização do ilícito, não basta o não pagamento do débito tributário, mas que tenha havido o prévio desconto, ainda que contábil, dos contribuintes, sem o respectivo repasse, esta condição assumindo suficiência para intervenção na esfera criminal [...] ²²⁹.

Desta forma, o entendimento predominante perante a Sexta Turma era o de que o crime de apropriação indébita tributária apenas se revelava possível de se restar caracterizado diante do não pagamento do ICMS na modalidade de substituição tributária, em razão de desconto contábil realizado no pagamento por mercadorias oriundas de tal operação.

Não obstante, a Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça possuía entendimento diverso, por meio do qual se considerava possível a configuração do crime de apropriação indébita de ICMS mesmo diante da hipótese de operação própria, o que pode ser vislumbrado no julgamento do Recurso em Habeas Corpus nº 44.466/SC, julgado em 21/10/2014, de relatoria do Ministro Jorge Mussi, que assim asseverou em seu voto:

Quanto ao ponto, é necessário esclarecer que não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado o cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos ²³⁰.

Assim, de acordo com referido entendimento, não importava para a configuração do crime de apropriação indébita o fato de o ICMS ser incidente em operação própria ou na modalidade por substituição tributária, sendo possível a caracterização da conduta prevista no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90 nas duas situações.

5.2 Do julgamento do RHC 399.109/SC

Por ocasião do julgamento do RHC 399.109/SC, de relatoria do Ministro Rogerio Schietti Cruz, em 22/08/18, foi levada a questão a julgamento perante a Terceira Seção, tendo

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300687375&dt_publicacao=17/11/2014. Acesso em: 16 set. 2023.

²²⁹ *Ibidem*.

²³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus nº 44.466/SC**. Relator: Ministro Jorge Mussi. Julgamento: 21 out. 2014. Publicação: DJe 29 out. 2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400101117&dt_publicacao=29/10/2014. Acesso em: 02 jul. 2023.

ali prevalecido o entendimento adotado pela Quinta Turma, vencidos os Ministros Jorge Mussi, Sebastião Reis Júnior e a Ministra Maria Thereza de Assis Moura.

Foi assentado que em ambas as situações – inadimplência de ICMS na modalidade por substituição tributária e incidente em operações próprias – é possível falar em apropriação indébita tributária, sob o seguinte fundamento exposto na ementa:

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 direito²³¹.

Explicou o Relator que, quando a lei aponta como sujeito passivo do crime o sujeito da obrigação tributária, não faz distinção entre o sujeito passivo direto, que seria o contribuinte, ou o sujeito passivo indireto, que seria o responsável por meio da substituição tributária.

Desta forma, de acordo com o Relator, o termo “descontado” deve ser entendido como o tributo que reduz o montante a ser percebido pelo contribuinte, como é o caso em que o imposto de renda e as contribuições previdenciárias são descontadas da folha de salário do empregado.

Já com relação ao termo “cobrado”, deve este ser entendido como “acréscimo”, correspondente à adição resultante daquilo que será agregado com o produto da cobrança. Com as palavras do Ministro Rogerio Schietti Cruz, verifica-se que:

O produtor, ao iniciar a cadeia de consumo, recolhe o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o atacadista que, por sua vez, o transfere para o varejista e que, por fim, repassa para o consumidor final. 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 produto²³².

²³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Relator: Ministro Rogerio Schietti Cruz. Julgamento: 22 ago. 2018. Publicação: DJe 31 ago 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 02 jul. 2023.

²³² *Ibidem*.

Percebe-se aqui que o Relator adota o entendimento acerca da repercussão econômica do ICMS, o qual já foi explicado tratar-se de uma ficção, uma vez que o imposto que compõe o preço do produto não é aquele destacado na Nota Fiscal, e sim aquele que ainda será apurado no final do mês em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

Ao final de seu voto, o Relator, seguido pela maioria, concluiu que o ICMS, tanto na modalidade por substituição tributária ou aquele incidente em operações próprias, é suscetível de ser objeto do crime de apropriação indébita tributária prescrito no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, pois o encargo financeiro sempre seria reembolsado dentro da cadeia de produção e, ao final, o valor é acrescido no preço da mercadoria vendida para ao consumidor final, denominado este como contribuinte de fato.

Nota-se, assim, que o Superior Tribunal de Justiça levou em consideração a repercussão econômica do ICMS, adotando a classificação impostos em diretos e indiretos, bem como a classificação dos contribuintes em “de fato” e “de direito”.

5.3 Do julgamento do RHC 163.334/SC

Posteriormente ao julgamento do RHC 399.109/SC, a norma em questão aplicada à conduta de não pagamento do ICMS teve sua constitucionalidade analisada pelo Supremo Tribunal Federal, por meio do RHC 163.334/SC, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o qual foi julgado pelo Plenário em 18/12/2019.

Naquela ocasião, foi fixada a seguinte tese por maioria de votos, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio: “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”²³³.

Entendeu o Plenário, naquele julgamento, que 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.

Desta forma, coadunou-se o STF com o entendimento do STJ quanto à indiferença entre as espécies de sujeitos passivos tributários, sendo suficiente a ausência de recolhimento do ICMS.

²³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 18 dez. 2018. Publicação: DJe 13 nov. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2023.

É fixado como premissa que não se trata de uma excentricidade brasileira a criminalização da conduta relativa ao não pagamento de tributos, uma vez que podemos encontrar tipos penais similares na legislação da Itália, Portugal e Estados Unidos da América.

Entretanto, importante são as observações feitas por José Artur Lima Gonçalves, citando as palavras de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino acerca do proveito do Direito Comparado:

O emprego de técnicas discursivas e argumentativas de direito comparado obriga, para ser eficiente e útil, rigorosa noção dos pontos de semelhança e de diferença (e dos graus desta) entre os direitos positivos em cotejo. Requer, pois, que o exegeta saiba identificar com nitidez as peculiaridades, as características do “seu” sistema jurídico, para adequado emprego dos recursos dessa técnica²³⁴.

Não se pode admitir a criminalização da conduta de não pagamento de um imposto em nosso ordenamento jurídico partindo do pressuposto de que outros países também o fazem.

O nosso ordenamento jurídico possui características próprias, como o respeito ao princípio da legalidade e tipicidade tributária, assim como o sistema de recolhimento do ICMS apresenta peculiaridades, como o respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Logo, antes de se admitir a criminalização de tal conduta com base em legislação alienígena, deve o intérprete se preocupar em identificar quais são os pressupostos e princípios que as leis de diferentes países possuem em comum e em semelhança, para assim não recair em graves inconstitucionalidades – que é justamente o que ocorre no caso concreto.

Foi asseverado naquele julgamento também que é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. Tal argumento não se revela adequado para se admitir como criminosa a conduta concernente ao não pagamento de ICMS.

Não é só porque o interpretador entende ser impossível que alguém seja preso por esse delito, que há permissão de uma interpretação em desacordo com os princípios constitucionais.

As consequências virão mais à frente, com outras decisões relativas ao Direito Penal Tributário que partirão do mesmo raciocínio: a desconsideração da hipótese de incidência tributária e seu respectivo conseqüente normativo.

Ao fundamentar a indiferença entre ser o ICMS incidente em operações próprias ou na modalidade por substituição tributária, assim explicou o Relator Ministro Luís Roberto Barroso:

²³⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 20.

O tipo penal, porém, não distingue entre sujeito passivo direto ou indireto, substituto ou substituído tributário, contribuinte e responsável etc. Não havendo distinção legal, não cabe ao intérprete fazê-la. Assim, todo e qualquer sujeito passivo de obrigação tributária pode ser sujeito ativo do delito²³⁵.

Ocorre que, conforme já amplamente explicado em momento anterior, a norma penal tributária, antes de tudo, é uma norma tributária. Para correta interpretação e aplicação de suas normas jurídicas, primeiro deve-se analisar as normas tributárias, o seu alcance e suas características.

Logo, de fato, não é o tipo penal que vai possibilitar eventual distinção na possibilidade de reconhecer o crime contra a ordem tributária entre contribuinte em operações próprias e responsável em virtude de substituição tributária.

Referida distinção só é possível de ser feita analisando-se a hipótese de incidência tributária. Não é o Direito Penal que vai conseguir descrever qual dessas duas figuras desconta ou cobra tributo de terceira pessoa; é a análise da hipótese de incidência tributária que vai possibilitar tal conclusão.

Analisando tão somente o tipo penal, prosseguiu o Relator com seu voto sob o entendimento de que a expressão “cobrado” é sinônimo de recebido ou arrecadado. Tributo cobrado, por sua vez, seria aquele acrescido, pelo sujeito passivo, no preço do produto a ser considerado pelo contribuinte de fato:

Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo cobra o valor do tributo conjuntamente com o preço. A previsão visa a abarcar os tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato²³⁶.

Percebem-se, aqui, mais uma vez, os reflexos da consideração acerca da repercussão econômica do contribuinte, com a conseqüente distinção entre contribuinte de fato e contribuinte de direito.

O Relator ainda realiza a seguinte observação: “os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa (o ‘valor do tributo’), que, após compensado com os valores do tributo suportado nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos”.

²³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 18 dez. 2018. Publicação: DJe 13 nov. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2023

²³⁶ *Ibidem*.

Entretanto, os comerciantes não podem ser considerados com mero depositários, posto que a obrigação de recolher o imposto não incumbe ao consumidor final, como se fosse uma simples responsabilidade deles – os comerciantes – repassar o valor aos cofres públicos.

A responsabilidade de recolher o imposto é deles próprios, aqueles que praticam o fato imponible através da venda das mercadorias.

O valor devido aos cofres públicos ainda será apurado, ou seja, ainda será constituído pelo comerciante, conforme asseverado pelo Relator. Porém, o valor será pago em nome do próprio comerciante, contribuinte, e não em nome do consumidor final.

Ademais, conforme explica Fernando Facury Scaff, “a apuração do ICMS próprio se assemelha a uma conta corrente com o fisco. Não existe certeza de que ao final do mês haverá ICMS a pagar”²³⁷.

Importante destacar que o entendimento exarado no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, por meio do qual se estabeleceu o ICMS, não compõe a base de cálculo da contribuição relativa ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), também serviu de fundamento para a aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990 à conduta relativa ao não pagamento de ICMS.

Assim explicou o Relator Ministro Luís Roberto Barroso:

O sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio. E realmente não lhe pertence, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: a) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12, § 4º); b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017)²³⁸.

Isso porque um dos motivos pelos quais entendeu o Supremo Tribunal Federal pela não inclusão do referido imposto na base de cálculo das contribuições mencionadas consiste em que o ICMS não pode ser compreendido como faturamento, uma vez que não é incorporado ao caixa das empresas, tão somente por ele transita.

²³⁷ SCAFF, Fernando Facury. O erro do STF: Inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita. **Consultor Jurídico**, 16 de dez. de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita>. Acesso em: 20 set. 2023.

²³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 18 dez. 2018. Publicação: DJe 13 nov. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2023.

Com as palavras da Relatora do recurso extraordinário em comento, a Ministra Cármen Lúcia, verifica-se:

[...] conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições²³⁹.

Em razão disso, no julgamento do RHC nº 163.334/SC, considerando que o ICMS é elemento que passa pelo caixa das empresas, mas não integra seu patrimônio, foi estabelecido que o não recolhimento de referido imposto consiste em apropriação indébita tributária.

Ocorre que, como bem explicam Pierpalo Cruz Bottini e Igor Mauler Santiago, os motivos pelos quais o ICMS não pode ser computado na base de cálculo do PIS e da COFINS não dependem da “afirmação errônea de que o ICMS próprio embutido no preço não pertence ao contribuinte, mas ao Estado”²⁴⁰.

Em outras palavras, a não inclusão do referido imposto na base de cálculo das contribuições mencionadas não depende de ser o primeiro considerado como um valor de caráter transitório.

Indicam referidos autores que há, pelo menos, outros dois argumentos que justificam a exclusão defendida, sem ter como base a equivocada premissa: (i) a violação ao conceito de receita como entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, e (ii) inconstitucionalidade da incidência de tributo sobre tributo²⁴¹.

Não obstante, para fins de criminalização da conduta relativa ao não pagamento do ICMS incidente em operações próprias, prevaleceu o entendimento quanto à possibilidade de aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990. Assim asseverou o Ministro Alexandre de Moraes em seu voto:

²³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 15 mar. 2017. Publicação: DJe 02 out. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 20 set. 2023.

²⁴⁰ BOTTINI, Pierpalo Cruz; SANTIGO, Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. **Consultor Jurídico**, 12 de dez. de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viola-constituicao>. Acesso em: 20 set. 2023.

²⁴¹ *Ibidem*.

[...] sendo o ICMS espécie de tributo indireto e que incide sobre o consumo, o sujeito passivo da obrigação tributária não é aquele que efetivamente arca com o ônus financeiro do tributo. É dizer: há transferência do ônus do tributo do “contribuinte de direito” para o “contribuinte de fato”, ou seja, quem paga efetivamente o tributo é o consumidor final, ficando a cargo do empresário a retenção do valor para repasse ao Fisco²⁴².

Nesse mesmo sentido, o Ministro Edson Fachin relatou que:

Nessas balizas, a conduta incriminada, a meu ver, supera a faceta do inadimplemento fiscal, porquanto se deixa de recolher aos cofres públicos valor, referente à capacidade econômica de terceiro, destinado aos cofres estaduais ou distritais e que, segundo já decidiu este Plenário, não é pertencente ao contribuinte de direito²⁴³.

Quem inaugurou a divergência acerca do entendimento que estava sendo convalidado foi o Ministro Gilmar Mendes, seguido pelos Ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski.

Começou o seu voto com a afirmação de que, ausente o elemento dolo na relação jurídica – que em uma apropriação indébita deve se figurar como uma quebra de confiança –, não haveria como considerar a situação tratada como crime contra a ordem tributária, por ser vedada, em nosso ordenamento jurídico, a aplicação da analogia *in malam partem*.

Com as palavras do referido Ministro, observa-se que:

Em face da ausência de uma demonstração clara de tal elemento subjetivo específico, na exordial acusatória, estaremos inevitavelmente diante de simples criminalização do inadimplemento e, portanto, de fato atípico. A criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere, de forma grave, tanto a Constituição Federal quanto o Pacto São José da Costa Rica²⁴⁴.

Asseverou ainda que, embora a inadimplência fiscal represente um problema bastante grave, deve esta ser afrentada pelas vias administrativas, fazendo menção ao princípio da *ultima ratio*, que rege o Direito Penal.

Opinou, por fim, pela não aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990, às situações de inadimplência relativamente ao ICMS incidente em operações próprias, justamente por entender que o contribuinte de fato não integra a relação jurídico-tributária:

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 18 dez. 2018. Publicação: DJe 13 nov. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2023.

²⁴³ *Ibidem*.

²⁴⁴ *Ibidem*.

[...] os termos descontado e cobrado [...] não devem ser aplicados a casos em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.

Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídica-tributária. [...]

Ressalta-se que o ICMS não funciona como imposto retido. Isso quer dizer que o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação comercial, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao seu caixa, ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado, depois de considerada a compensação de créditos.²⁴⁵

O Ministro Marco Aurélio foi enfático ao afirmar: “tem-se cobrança de dívida! É uma coação, uma coação política, para ter-se a arrecadação do tributo. O Tribunal não admite. Tem-se uns três ou quatro verbetes integrando a Súmula, revelando glosa de coação política!”²⁴⁶.

Inclusive, quanto à ausência de subsunção, o Ministro Ricardo Lewandowski realizou a seguinte observação: “no presente caso, todavia, não se discute a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, mas a exata subsunção do fato à norma e, nesse sentido, creio que razão jurídica assiste aos recorrentes”²⁴⁷.

Entretanto, por maioria de votos, foi negado provimento ao Recurso em Habeas Corpus, consagrando o entendimento de que, por possuir o ICMS incidente em operações próprias repercussão econômica, recai na conduta descrita no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/1990, por ser cobrado do consumidor final no preço da mercadoria, mas não repassado aos cofres públicos.

Sendo assim, de acordo com o posicionamento atual dos Tribunais Superiores, a conduta descrita no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, aplicada à inadimplência tributária do imposto em comento não consiste em uma prisão por dívida, o que é vedado pela nossa Constituição Federal em seu art. 5º, inc. LXVII²⁴⁸, além de ser o Brasil signatário do Pacto São José da Costa Rica, Tratado Internacional de Direitos Humanos internalizado em nosso ordenamento jurídico por

²⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 18 dez. 2018. Publicação: DJe 13 nov. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2023.

²⁴⁶ *Ibidem*.

²⁴⁷ *Ibidem*.

²⁴⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

meio do Decreto nº 678/92, o qual estabelece, no Artigo 7, Item 7, que ninguém pode ser detido por dívida²⁴⁹.

Por outro lado, foi enfático o STF quanto à necessidade do dolo de apropriação, tendo assim asseverado o Ministro Luís Roberto Barroso em seu voto: “o elemento subjetivo assume a forma de dolo de apropriação, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço”.

Desse modo, a única diferença entre o entendimento do STJ e o entendimento do STF consiste na exigência do dolo específico por parte deste último, havendo a necessidade de comprovação de determinados elementos fáticos.

Dentre esses elementos fáticos, foram citados no acórdão: 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 de débitos, encerramento irregular de suas atividades, existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

Com relação a esse ponto, em especial, entendemos que andou bem o STF ao exigir, para a configuração do crime de apropriação indébita, a presença do dolo específico.

Isso porque, conforme já explicado anteriormente, embora o art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, não estabeleça nenhuma conduta de esconder do Fisco a ocorrência do fato imponible, sua interpretação deve ser realizada consoante o art. 1º, *caput*, do mesmo diploma legal, por meio do qual somente constitui crime contra a ordem tributária a conduta que tenha o objetivo de suprimir ou reduzir tributo.

Em suma, de acordo com Luis Eduardo Schoueri e Luiz Fernando Ulhôa Cintra²⁵⁰, há quatro requisitos para aplicação do tipo penal à situação de inadimplência do ICMS, de acordo com o posicionamento adotado pelo STF no julgamento do RHC nº 163.334/SC:

(i) na hipótese em comento, não importa se o contribuinte não praticou comportamento algum de evasão fiscal, uma vez que a norma não exige a clandestinidade, razão pela qual não se torna possível afastar a punibilidade da conduta em virtude de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido;

²⁴⁹ 7. Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

²⁵⁰ CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa; SCHOUERI, Luiz Eduardo. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência. **Revista do Advogado**, São Paulo, Ano XLII, n. 154, jun., 2022. p. 87.

(ii) comete o crime de apropriação indébita tributária aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, abarcando, assim, não apenas o contribuinte de operação própria, mas também o substituto tributário;

(iii) o termo “descontado” se refere aos tributos diretos, na hipótese de responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” se refere aos tributos indiretos, motivo pelo qual inexistente diferença se o ICMS for incidente em operação própria ou em substituição tributária, já que, de qualquer forma, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito, e;

(iv) para configuração do crime em comento, não se exige a presença de um dolo específico, por não possuir a motivação no campo da tipicidade, bastando, desta forma, o dolo genérico por meio do mero não recolhimento.

Conquanto entendamos que o ponto relativo ao dolo específico se encontra em consonância com o ordenamento jurídico, passemos agora a uma análise mais detalhada sobre o acerto ou não do entendimento quanto à possibilidade da prática do crime de apropriação indébita, tendo como objeto o valor do ICMS.

Faremos uma diferenciação entre as duas modalidades de recolhimento, para se aferir, com maior cuidado, se, de fato, há crime de apropriação indébita independentemente do regime jurídico adotado, conforme entenderam os Tribunais Superiores.

5.4 Apropriação indébita de ICMS na modalidade substituição tributária

Iniciaremos a análise da configuração do crime de apropriação indébita de ICMS na modalidade substituição tributária, por ser este o entendimento inicialmente adotado pela Sexta Turma do STJ.^{3.6}

Conforme já exposto anteriormente, a substituição tributária trata-se de ficção jurídica positivada na Constituição Federal por meio do art. 150, § 7º, figura esta totalmente dissonante do nosso Sistema Constitucional Tributário por violar diversos princípios, dentre eles, o da legalidade, tipicidade e, maiormente, o princípio da segurança jurídica.

Foi explicado, ainda, no Tópico 3.6 do Capítulo III (“Da substituição tributária”), que o simples fato de o contribuinte substituto poder exigir o reembolso do valor despendido com o pagamento do ICMS não afasta a violação ao princípio da capacidade contributiva.

Isso porque o limite de alcance da norma tributária não pode se dar por meio de manobras econômicas, devendo-se respeitar os contornos do fato imponível.

O *quantum* devido por todos os contribuintes deve corresponder, efetivamente, ao ato que foi praticado, sendo que, na hipótese da substituição tributária para frente, o substituto é obrigado a arcar com uma quantia maior do que aquela referente ao ato de comércio por ele realizado, o que configura a violação ao princípio da capacidade contributiva.

Ocorre que, pelo mesmo motivo que há quem defenda a ausência de afronta ao princípio constitucional, ora mencionado, também há quem defenda a configuração do crime de apropriação indébita de ICMS na hipótese em que o substituto tributário não realiza o pagamento do imposto.

Ainda nesse sentido, André Luis Ulrich Pinto discorre que:

Portanto, não há dúvidas de que nesses casos – nos quais o substituto tributário pode reter (descontar) ou exigir o reembolso (cobrar) do encargo financeiro do tributo no preço da mercadoria – é possível dizer que há a subsunção do fato não pagar ICMS na condição de substituto tributário à norma jurídica que prescreve o crime de apropriação indébita tributária²⁵¹.

Seguindo essa linha de raciocínio, desta maneira, foi sedimentado pelos Tribunais Superiores de que configuraria crime de apropriação indébita a ausência de recolhimento do ICMS incidente na modalidade substituição tributária, pois o substituto tributário poderia descontar o valor do imposto na venda da mercadoria ou cobrar o seu ressarcimento, já que não seria dele a obrigação de pagar o imposto, mas sim do substituído tributário.

Todavia, não se revela coerente com o Sistema Constitucional Tributário afirmar que a obrigação de pagar o imposto é do substituído, e não do substituto, e que por esse motivo haveria apropriação indébita pelo fato de o substituto “reter” um valor que deveria ser recolhido por outra pessoa.

A assertiva acima descrita não se revela coerente, pois a obrigação de pagar o ICMS na modalidade substituição tributária é do próprio substituto tributário, ainda que diante da violação a todos os princípios constitucionais já mencionados.

É a lei que coloca o substituto tributário nessa situação, com respaldo no texto constitucional. Assim prevê o art. 150, § 7º, da CF/88:

§ 7º 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.

²⁵¹ PINTO, André Luis Ulrich. O Crime de Apropriação Indébita Tributária e o Não Recolhimento de ICMS Próprio. In: LINS, Robson Maia. **O Direito Tributário Sancionatório**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 195.

Vê-se que o dispositivo (in)constitucional estabelece, claramente, que é a lei que atribui a terceiro a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

A hipótese de incidência tributária, por conseguinte, terá, em seu aspecto pessoal, o substituto tributário como sujeito passivo, ainda que não tenha praticado o fato imponible (e ainda que este fato imponible nem tenha se verificado).

O substituto tributário é terceira pessoa que não possui relação direta com a ocorrência do fato imponible, mas que, por questões de praticabilidade (ainda que controversas), sobre ele recai o dever de recolher o imposto.

É o substituto que figura como sujeito passivo na hipótese de incidência tributária, e não o substituído. A obrigação de recolher o imposto devido é dele, e não do substituído.

Logo, não se revela coerente afirmar o contrário, posto que se a obrigação de pagar o imposto recaísse apenas sobre o substituído, não haveria a figura da substituição tributária. Havendo tal previsão em lei, a responsabilidade pelo pagamento se desloca, recaindo sobre o substituto.

Por esse motivo, não é correto afirmar haver apropriação indébita pelo fato de o substituto “reter” um valor que deveria ser levado aos cofres públicos por outra pessoa. Se o substituto não realiza o pagamento do ICMS/ST, está descumprindo um dever que sobre ele recai.

Em outras palavras, não há a figura da “retenção”, típica do crime de apropriação indébita, pois o valor a ser recolhido incumbe ao substituto declarar e recolher, e não ao substituído.

Assim explica Kiyoshi Harada:

[...] na substituição tributária para frente do ICMS a obrigação de pagar o ICMS da fase seguinte do ciclo de comercialização da mercadoria é do substituto tributário, e não do substituído. [...] A obrigação de pagar o ICMS em ambas as hipóteses é dele, e não do adquirente da mercadoria. Não há, portanto, a figura de “retenção do imposto devido por terceiro. [...] Positivamente, não há, nem pode haver, no caso, figura da retenção na fonte de ICMS pelo substituto tributário que recolhe o imposto que a lei imputou como sendo de *sua responsabilidade*, não de reter, cobrar ou descontar, mas de efetuar o seu pagamento²⁵². (itálico no original)

Conforme bem pontuado pelo referido autor, a obrigação atribuída ao substituto tributário é o pagamento do ICMS/ST, e não a sua retenção, cobrança ou desconto. Aqui, pouco

²⁵² KYOSHI, Harada. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 271.

importa se o substituto tributário vai arcar com esse imposto integralmente, com seus próprios recursos, ou se vai exigir a restituição do substituído.

Não é requisito para conformação ou extinção da obrigação tributária que o substituto exija ressarcimento do substituído. Esse desconto, ou essa cobrança, é um acordo entre as partes, que nada influencia na constituição da obrigação de recolher ICMS na modalidade por substituição tributária.

Em outras palavras, em razão de o substituto “cobrar” o ressarcimento dos valores por ele despendidos para o pagamento do ICMS/ST não desfigura a sua qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

Quem foi colocado, pela lei, como sujeito passivo, na qualidade de responsável tributário pelo pagamento do ICMS devido nas operações seguintes, é o substituto, não importando para a hipótese de incidência o que irá fazer com o prejuízo financeiro advindo do pagamento do imposto.

O fato de o substituto embutir no preço da mercadoria a quantia gasta a título de imposto não torna o comerciante seguinte, ou seja, o substituído, o “verdadeiro” responsável pelo pagamento do ICMS.

Isso porque, conforme já explicado em momento oportuno, na substituição tributária o substituído ainda nem praticou o fato imponible, ou seja, o fato imponible ainda nem ocorreu, sendo o substituto já obrigado ao pagamento de um imposto cujo critério material, a ser realizado por um terceiro, não se verificou no mundo dos fatos.

Logo, se o terceiro ainda não praticou o fato imponible, como pode ser o substituto considerado, precipitadamente, como retentor indevidamente de um imposto cuja obrigação ainda nem se conformou?

Sendo assim, não há que se falar em “apropriação indébita”, pois ainda nem surgiu o dever atribuído a terceiro para o recolhimento de ICMS. O que ocorre com o substituto tributário é uma antecipação inconstitucional de cobrança.

E, justamente porque ainda não surgiu o dever de recolher ICMS por parte de terceiro, que muito menos se revela coerente falar em apropriação indébita de um valor aproximado, arbitrado, calculado sob estimativa, que não se revela certo.

Ainda com as palavras de Kyoshi Harada, temos que:

Não há, nem pode haver, no caso, a figura de retenção, por parte do estabelecimento substituto, do ICMS devido pela compradora (estabelecimento substituído) *na oportunidade própria*. Como falar-se em

pagar, descontar, cobrar ou reter um tributo devido por terceiro se este ainda não surgiu, nem se sabe quando surgirá? [...]
 Por fim, não há, nem pode haver, “apropriação indébita” de tributo de valor aproximado, um conceito jurídico inexistente no nosso ordenamento jurídico [...]”²⁵³. (itálico no original)

Deste modo, a interpretação e aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, à inadimplência relativa ao ICMS/ST, encontra-se completamente equivocada.

A aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, ao não pagamento do ICMS/ST, penaliza o contribuinte ao valer-se de uma ficção, sem amparo legal, que descaracteriza o próprio imposto: a de que haveria uma retenção de um imposto descontado, como se a obrigação de recolher recaísse sobre o substituído tributário.

Não se pode vislumbrar, na hipótese em comento, a figuração da retenção de imposto diante da inadimplência tributária, tratando-se de uma verdadeira criminalização baseada em ficção jurídica, inaplicável ao Direito Tributário.

O problema consiste, assim, em que a conduta relativa à apropriação indébita tributária não se subsume à hipótese tida como parâmetro, qual seja, a inadimplência do ICMS/ST.

A criminalização de tal conduta não proporciona uma proteção à ordem tributária, pelo contrário, trata-se de mais uma violação aos direitos e garantias do indivíduo, por ferir os princípios da legalidade e tipicidade e, conseqüentemente, da segurança jurídica em matéria tributária.

A consideração de que haveria uma retenção indevida no não pagamento do ICMS/ST consiste em distorcer os efeitos e a hipótese de incidência de uma norma tributária, a qual é bem clara ao enfatizar que a responsabilidade pelo pagamento recai, unicamente, no substituto.

Em atenção aos princípios da legalidade e tipicidade tributária, a norma penal tributária não pode distorcer o sujeito passivo da obrigação de recolher ICMS/ST, que é o que ocorre ao se considerar que há uma retenção diante do desconto do valor do imposto na operação comercial.

É uma ficção sem amparo legal, portanto, considerar que há retenção quando a própria hipótese de incidência do ICMS/ST atribui a responsabilidade do pagamento, unicamente, ao substituto.

Desta maneira, temos que a norma jurídica penal tributária em comento, qual seja, o art. 2º, inc. II da Lei nº 8.137/90, aplicada ao ICMS/ST parte de uma ficção sem amparo legal ao considerar que há apropriação indébita diante da retenção do referido imposto cobrado ou

²⁵³ KYOSHI, Harada. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 271.

descontado na operação comercial realizada entre o substituto e substituído, o que vai de encontro aos princípios da legalidade e tipicidade tributária por distorcer a obrigação existente, a qual é imputada, unicamente, ao substituto, e não ao substituído.

5.5 Apropriação indébita de ICMS em operações próprias

Foi demonstrado que não se revela coerente com o Sistema Constitucional Tributário a aplicação da conduta descrita no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, ao não pagamento de ICMS/ST, pois não se pode falar em retenção de imposto cujo aspecto material, ou cujo fato imponível, não se verificou no mundo dos fatos.

Em outras palavras, a obrigação de recolher o ICMS/ST recai apenas sobre uma pessoa, que é o substituto, não influenciando na conformação da obrigação tributária o fato deste realizar cobrança ou desconto do valor a ser pago pela mercadoria pelo substituído.

Agora, cumpre-nos avaliar se o art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90 é conduta possível de ser imputada à inadimplência do ICMS em operações próprias.

Isso porque, no julgamento do HC 399.109/SC, pelo STJ, convalidado no julgamento do RHC 163334/SC, pelo STF, prevaleceu o entendimento de que, para configuração do crime em comento, haverá apropriação indébita tanto na hipótese de incidência de ICMS em operações próprias ou por substituição pois, “em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito”.

Desta forma, percebe-se que, fazendo a distinção entre impostos diretos e indiretos, chega-se à conclusão de que haveria uma diferença entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, sendo este último aquele que sofre a incidência da norma tributária e o primeiro aquele que sofre o repasse do ônus econômico, efetivamente arcando com o valor do imposto.

Logo já se nota que o raciocínio instaurado para a criminalização da conduta relativa ao não pagamento do ICMS incidente em operações próprias possui uma ficção muito semelhante àquela ocorrida com o ICMS/ST: considerar que quem arca com a obrigação tributária não é o contribuinte de direito, e sim o contribuinte de fato.

Referida classificação estabelece como critério a repercussão econômica do imposto, partindo do pressuposto de que o comerciante, ou o empresário, irá repassar para o preço final do produto todos os gastos que sofreu no decorrer de sua atividade econômica, motivo pelo qual quem verdadeiramente irá arcar com o valor do ICMS é o consumidor final.

Não obstante, conforme já exposto, classificar os contribuintes em “de direito” e em “de fato” é uma classificação inútil para os operadores do direito, pois em nada esclarece o estudo

sobre a hipótese de incidência da norma tributária, muito menos a conformação da obrigação tributária.

Ainda, quem cumpre os deveres instrumentais, quem preenche a guia de recolhimento, quem registra nos Livros Fiscais as movimentações financeiras e quem desembolsa o valor para o pagamento do ICMS não é o consumidor final, e sim o contribuinte de direito.

Isso posto, o que importa, para a tributação, é apenas um critério: a qualidade de sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que recai, unicamente, naquele indivíduo apontado pela lei, o qual praticou o fato imponible, que é o contribuinte de direito.

Logo de início, por conseguinte, pode-se vislumbrar o equívoco de afirmar que, nas operações próprias, não haverá ônus para o contribuinte de direito.

Não importa, para o Direito, quem vai suportar o ônus econômico. Importa é quem praticou o fato imponible. Não será o contribuinte de ICMS o consumidor final, pois, quando adquire uma mercadoria, não precisa cumprir dever instrumental algum relativo à declaração de aquisição ao Fisco, preenchimento de guia e recolhimento do imposto.

Roque Antonio Carrazza, sobre o tema, aduz que:

O adquirente da mercadoria não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não que, se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante que praticou a operação mercantil. Ainda que ele deixe de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirá do dever de pagar o ICMS (justamente porque ele é o contribuinte *de iure*)²⁵⁴.

Adotando esse mesmo raciocínio, Luis Eduardo Schoueri e Luiz Fernando Ulhôa Cinto elucidam:

Assim, a relação tributária se dá entre Fisco e comerciante/vendedor, e não entre o Fisco e o comprador da mercadoria. Não há, neste caso, identidade entre a pessoa que a lei determina que seja atingida pela tributação (comerciante - incidência jurídica) e a que efetivamente suporta (paga) a obrigação tributária (incidência econômica)²⁵⁵.

Em vista disso, haverá sim ônus para o contribuinte de direito, ônus este que, muitas vezes, em virtude das oscilações de mercadorias e inúmeros outros fatores que afetam a produção e a economia nacional, não é passível de recuperação em virtude de algum prejuízo

²⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 647.

²⁵⁵ CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa; SCHOUERI, Luiz Eduardo. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência. **Revista do Advogado**, São Paulo, Ano XLII, n. 154, jun., 2022. p. 89.

que o contribuinte de direito veio a sofrer em sua atividade econômica, tendo assim de vender as mercadorias abaixo do preço médio de mercado.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri e Luiz Fernando Ulhôa Cinto relatam que é um equívoco afirmar que o ICMS estará totalmente embutido no preço da mercadoria final, vez que o preço final pode sofrer oscilações, até mesmo diminuir o seu valor, com a curva de custos, elasticidade da oferta e da demanda, da concorrência e até mesmo da taxa de juros e a remuneração do capital²⁵⁶.

O fato de o ICMS ser um imposto destacado quando da emissão da Nota Fiscal ao consumidor final não o torna contribuinte do imposto. Muito menos corresponde ao valor de ICMS a ser recolhido aos cofres públicos estaduais.

Conforme ensina Kiyoshi Harada, “o seu destaque na nota fiscal é para meros efeitos contábeis, a fim de assegurar o resultado não cumulativo do imposto, como prescreve o texto constitucional”²⁵⁷.

O destaque do ICMS na nota fiscal apenas expressa o quanto é devido a título do imposto naquela operação, sendo que o recolhimento efetivo apenas ocorrerá no final do mês, com o preenchimento da Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA. Terá o contribuinte, ainda, a oportunidade de apurar o imposto devido, considerando o crédito e o débito escriturados em seus livros fiscais.

De acordo com Roque Antonio Carrazza:

Notamos que, no caso do ICMS, o repasse da carga econômica do tributo é feito às abertas e publicadas. Melhor dizendo, tudo é devidamente escriturado. Assim as coisas se processam exatamente para viabilizar-se o cumprimento do *princípio da não-cumulatividade* [...]”²⁵⁸.

Desta forma, a expressão “cobrado”, contida no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Federal, que prevê o princípio da não cumulatividade do ICMS²⁵⁹, em nada se assemelha à expressão “cobrado” contida no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90.

Trata-se de dois contextos diferentes, em que a regra contida no texto constitucional serve para assegurar, ao contribuinte, o respeito à sua capacidade contributiva, permitindo

²⁵⁶ CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa; SCHOUERI, Luiz Eduardo. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência. **Revista do Advogado**, São Paulo, Ano XLII, n. 154, jun., 2022. p. 90.

²⁵⁷ KYOSHI, Harada. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 268.

²⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 647.

²⁵⁹ Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

compensar o que é devido em sua operação com o que já foi incidente nas operações mercantis anteriores.

Importante salientar, inclusive, que nessa hipótese, a ausência de recolhimento do ICMS incidente na operação anterior não constitui óbice para que o contribuinte atual realize a compensação, considerando todos os valores do imposto já que foram apurados, ainda que não recolhidos.

Sendo assim, o simples fato de ser possibilitado ao contribuinte compensar o que lhe é devido com o total de ICMS já incidente na operação anterior, repassando o ônus financeiro ao consumidor final, não torna este contribuinte do imposto. Uma coisa não possui relação alguma com a outra.

A utilização legítima e constitucional da repercussão econômica do ICMS é relativa ao cumprimento do princípio da não-cumulatividade, o qual, por sua vez, é feito às claras, com as devidas declarações e registros de que o comerciante da etapa anterior efetivamente arcou com determinada quantia que será descontada na operação seguinte.

No entanto, utilizar a repercussão econômica com o objetivo de punir o contribuinte, sob a justificativa de que o valor do imposto foi repassado ao consumidor final, consiste em puni-lo com base numa verdadeira ficção jurídica, pois tal raciocínio implica em considerar que é o consumidor final quem arca com o ICMS.

Paulo Arthur Cavalcante Koury adverte que:

[...] o Tribunal aplicou a ficção de que o contribuinte do ICMS sempre repassa o valor do tributo ao adquirente na interpretação do dispositivo de lei penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, conduzindo ao entendimento de que o não recolhimento do ICMS próprio implicaria apropriação indébita de valor “descontado ou cobrado” em favor do ente público. No entanto, só se estaria diante da prática, em tese, desse delito, caso verificado o elemento essencial do tipo “cobrar em nome de terceiro”, o que, conforme exposto, nem sempre ocorre no tocante à tributação, dependendo de milhares de fatores de mercado²⁶⁰.

Logo, não se revela coerente com o nosso Sistema Tributário Constitucional, no qual quem realiza, quem arca financeiramente com o tributo é aquele que efetivamente pratica o fato imponible, afirmar que inexistente ônus ao contribuinte de direito quando estamos diante de

²⁶⁰ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Criminalização do Não Recolhimento do ICMS Próprio e a Ficção de Repercussão Jurídica dos Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, ano 37, n. 42, p. 391, 2º semestre 2019.

impostos indiretos, que é o caso do ICMS, por ser o ônus financeiro repassado ao consumidor final.

A relação tributária que se instaura é entre o Fisco e o contribuinte, e não entre o Fisco e o consumidor final, sendo que o ICMS destacado na nota fiscal não significa que é “cobrado” do consumidor. Assim, se a norma tributária não torna o contribuinte “de fato” o responsável pelo pagamento do imposto, não pode a norma penal tributária considerar que há uma retenção indevida de um imposto que seria cobrado de um terceiro.

Nesta fase final da operação, não há mais possibilidade de compensação com o montante incidente em operações anteriores, não podendo ser entendida a expressão “cobrado” no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, da mesma forma que aquela prevista no art. 155, § 2º, inc. I, da CF/88.

Dessa forma, também diante do ICMS incidente em operações próprias não há que se falar em retenção indevida, pois quem arca com o imposto não é o consumidor final, e sim o próprio comerciante, revelando-se uma verdadeira ficção jurídica estabelecer que o é para fins de aplicação de norma penal tributária, distorcendo a hipótese de incidência e a obrigação tributária.

Trata-se de mais de uma situação em que o art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, desconsidera a hipótese de incidência do ICMS e deforma seus efeitos ao considerar que quem arca com o imposto é quem sofre a repercussão econômica. Quem arca com o imposto é quem praticou o fato imponível.

Vai de encontro, então, aos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica tributária afirmar que há uma apropriação indébita de ICMS na hipótese de seu não pagamento em operações próprias, pois o imposto não é cobrado do contribuinte final, muito menos pode-se afirmar categoricamente que o seu valor é repassado para o contribuinte final.

Mais uma vez, temos que a aplicação da norma jurídica penal tributária em comento ao ICMS parte de uma ficção sem amparo legal, ao considerar que há apropriação indébita diante da retenção de imposto “cobrado” nas operações próprias, por distorcer a obrigação existente, a qual é imputada, unicamente, ao contribuinte de direito, não havendo que se falar na figura do contribuinte de fato.

CONCLUSÕES

01. O Direito Positivo brasileiro revela-se verdadeiro sistema, o qual possui como ponto unificador a Constituição Federal, posto que as normas jurídicas apresentam relação de complementaridade e hierarquia entre si. Exemplo disso é a norma jurídica penal tributária, que é derivada e punitiva. No ramo do Direito Penal Tributário, as normas tributárias sofrem os efeitos irradiados pelas normas penais, visto que são essas últimas que irão definir quais as condutas que atentam contra a Ordem Tributária, entendido este como o próprio Sistema Tributário Nacional.

02. Em virtude disso, a interpretação da norma jurídica penal tributária deve se dar com extremo cuidado pelo operador do Direito, sob pena de recair em abuso punitivo, que é justamente o que ocorre com a aplicação do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, que prevê o crime denominado de apropriação indébita tributária à situação jurídica de inadimplência, em desacordo com os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

03. Isso porque o emprego de ficções para aplicação da norma jurídica penal tributária pode ser claramente vislumbrado quando se constata a ausência de subsunção da conduta prescrita pelo citado dispositivo à situação jurídica de inadimplência de ICMS. Esse imposto não pode ser considerado como descontado ou cobrado de terceiro – o qual nem participou da relação jurídica tributária –, ainda que, por questões econômicas, o único contribuinte que deve ser reconhecido pelo Direito exija do remetente das operações o ressarcimento por eventual imposto suportado em seu próprio nome, ou acresça, no preço das operações, o valor atinente à tributação sofrida.

04. No raciocínio adotado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, foi considerado o elemento da repercussão econômica do ICMS para estabelecer que o seu não pagamento consistiria em apropriação indébita, elemento este que é estranho ao surgimento e extinção da obrigação tributária. Todos os tributos possuem o condão de repercutir economicamente, e nem só por isso se pode considerar que qualquer espécie tributária não adimplida é tributo injustamente retido.

05. O ICMS é um imposto incidente em operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Todavia, em razão do corte metodológico, realizado no presente estudo, nos limitamos ao aspecto material relativo às operações de circulação de mercadorias. Deste modo, incide o referido

imposto na hipótese de negócios jurídicos mercantis que implicam na transferência de propriedade de determinados bens, corpóreos ou não. Ocorre que, durante a cadeia de operações, uma mesma mercadoria pode passar por diversas etapas de aperfeiçoamento que fazem aumentar o seu valor, o que acarreta, conseqüentemente, o aumento do valor do ICMS incidente em cada transferência de propriedade.

06. Em razão disso, a Constituição Federal positivou o princípio da não-cumulatividade no art. 155, § 2º, garantindo ao contribuinte o direito de compensar o que é devido na operação mercantil a ser realizada com o montante cobrado nas operações anteriores. A expressão “cobrado” deve ser entendida como “imposto incidente”, e não imposto efetivamente recolhido, pois, do contrário, quem será penalizado não é aquele que deixou de recolher o quanto devido aos cofres públicos, mas sim o contribuinte de boa-fé, que tem o direito de cumprir sua respectiva obrigação tributária de acordo com sua capacidade contributiva.

07. Esta é a única repercussão econômica legítima levada em consideração pelo ordenamento jurídico para fins tributários: a possibilidade do contribuinte da operação atual de ICMS se creditar do montante incidente nas operações anteriores, com o objetivo de preservar o poder de compra da mercadoria. Destaca-se que, mesmo que o imposto não seja recolhido nas operações anteriores, é assegurado ao contribuinte o direito à compensação em comento. O princípio da não-cumulatividade não acarreta a cobrança do imposto ao próximo adquirente mercantil da mercadoria, mas sim a ele assegura o direito de abater do crédito por ele próprio devido o que já incidiu em momento anterior.

08. Por outro lado, afirmar que a repercussão econômica do ICMS implica que o valor da exação em comento seja embutido no preço da mercadoria e, ao final, suportado unicamente pelo contribuinte de fato – classificação esta que nem jurídica se revela – consiste em verdadeira ficção. Em primeiro lugar, não importa para o Direito Tributário e para o surgimento e extinção da obrigação tributária quem arcou com o ônus financeiro do imposto. Só pode ser considerado contribuinte quem realiza a operação mercantil de venda de produtos, sendo a figura do contribuinte de fato uma figura inexistente na relação jurídica tributária.

09. Em segundo lugar, tendo em vista que o fornecedor de mercadorias é o único contribuinte a ser considerado para fins tributários – e até mesmo penais, caso outras infrações sejam constatadas –, o valor a ser recolhido aos cofres públicos ainda dependerá de apuração no final de cada mês, com o preenchimento da Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, aplicando-se a sistemática da compensação entre créditos e débitos. A apuração e o recolhimento do ICMS, por parte do contribuinte, não se dão com a simples emissão e destaque

na Nota Fiscal, assim como a extinção de sua respectiva obrigação tributária não se dá com o pagamento da mercadoria por parte do consumidor final. O destaque do ICMS na Nota Fiscal apenas expressa o quanto seria devido a título do imposto naquela operação, não refletindo o que será efetivamente recolhido aos cofres públicos.

10. Sendo assim, sustentar que o não recolhimento de ICMS pode ser considerado como retenção de imposto descontado ou cobrado de terceiro, partindo da repercussão econômica que referida exação pode causar no comércio, consiste em criminalizar uma conduta tendo como fundamento uma ficção. Embora todos os tributos apresentem repercussão econômica, a sistemática jurídica de lançamento e recolhimento do referido imposto não permite afirmar que quem arca com o montante devido é o próximo fornecedor da cadeia mercantil, até chegarmos no consumidor final, aqui denominado contribuinte de fato.

11. Isso posto, a repercussão econômica se trata de verdadeira ficção para fins de criminalização da situação jurídica de inadimplência tributária, dado que leva ao errôneo entendimento de que o ônus financeiro do ICMS seria sempre suportado pela etapa seguinte da operação, até atingir o consumidor final, inexistindo encargo ao fornecedor da mercadoria. Isso não corresponde à sistemática de surgimento e extinção da obrigação tributária em comento. Não se pode esquecer que, em razão de várias oscilações presentes no mercado, muitas vezes os produtos são vendidos abaixo do preço esperado, absorvendo o contribuinte o prejuízo advindo dos custos que sofreu para sua comercialização, inclusive os impostos.

12. Tampouco pode-se afirmar que há apropriação indébita de imposto descontado ou cobrado nas operações de ICMS na modalidade por substituição tributária, entendimento inicialmente adotado pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça. Neste caso, a ficção pode ser vislumbrada na medida em que se considera, erroneamente, que o imposto suportado pelo substituto é recolhido em nome do substituído. A hipótese de incidência do ICMS na modalidade por substituição tributária não se revela dessa forma.

13. A obrigação de recolher o ICMS na modalidade por substituição tributária não recai sobre o substituído, mas sim sobre o substituto, o que afasta eventual retenção na hipótese de não pagamento, pois não há como o contribuinte reter um imposto que não é devido por terceiro, e sim por ele próprio. Suposta cobrança ou desconto do valor suportado pelo substituto é matéria estranha ao surgimento e extinção da obrigação tributária. Temos aqui a criação de mais uma ficção para fins de enquadramento da situação jurídica de inadimplência à hipótese prevista no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90.

14. Logo, a aplicação da norma penal tributária em comento à situação de inadimplência viola os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica em matéria

tributária, por não observar os contornos da hipótese de incidência do ICMS, seja incidente em operações próprias ou na modalidade por substituição tributária, distorcendo o aspecto pessoal ao desprezar o verdadeiro contribuinte da obrigação tributária, e até mesmo o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, ao considerar que o valor destacado na Nota Fiscal corresponde ao montante de imposto a ser recolhido aos cofres públicos.

15. Conseqüentemente, a ausência de subsunção e o emprego de ficções para se sustentar que o não pagamento de ICMS pode ser enquadrado como crime de apropriação indébita tributária equivale em admitir a possibilidade de prisão civil por dívida, o que é vedado pela Constituição Federal em seu art. 5º, inc. LXVII, e pelo Pacto São José da Costa Rica, Tratado Internacional de Direitos Humanos do qual o Brasil é signatário.

16. A Lei nº 8.137/90, ao definir os crimes contra a ordem tributária, possui como bem jurídico tutelado o Sistema Tributário Nacional, o qual, por sua vez, visa promover, principalmente, a arrecadação tributária de forma justa com relação ao contribuinte, para que seus direitos e garantias reconhecidos constitucionalmente venham a ser respeitados. É por esse motivo que a interpretação das normas jurídicas penais tributárias não pode contradizer os princípios tributários assegurados pela própria Constituição Federal, sob pena de deturpação dos fins almejados pelo Poder Constituinte.

17. Por ser o Direito Penal a *ultima ratio*, o emprego de suas respectivas normas jurídicas – medidas extremas para solução de conflitos que surgem na sociedade – apenas se revelará legítimo em situações que outros ramos do Direito não conseguem proteger, como a área civil, administrativa e tributária. A inadimplência tributária de ICMS, por não se subsumir à hipótese do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, possui a natureza de simples infração tributária, devendo-se levar em consideração que o crédito tributário ainda goza de diversas garantias e privilégios.

18. Os demais fundamentos apresentados pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RHC nº 163.334/SC também não são convincentes, pois: (i) não se pode criminalizar uma conduta observando a política tributária que outros países adotam, já que o Sistema Constitucional Tributário brasileiro apresenta características próprias, como os princípios da legalidade e tipicidade; (ii) não é o Direito Penal que vai indicar qual figura tributária desconta ou cobra tributo de terceira pessoa, mas sim é a análise da hipótese de incidência tributária que vai possibilitar tal conclusão e (iii) a conclusão alcançada no julgamento do RE 574.706/PR, pelo qual o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, por ser um valor que apenas transita no caixa do comerciante, não altera em nada o

raciocínio aqui exposto, posto que tal exclusão ainda se sustenta por outros fundamentos, que não o errôneo entendimento firmado.

19. O único acerto que se constata no julgamento do RHC nº 163.334/SC é o entendimento pelo qual deve ser comprovado, para configuração do crime de apropriação indébita tributária, o dolo específico de apropriação, que pode ser constatado mediante a análise de outros elementos probatórios, como a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, encerramento irregular das atividades comerciais, dentre outros.

20. Isso porque, como visto, a apropriação indébita tributária prevista no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, é a única conduta do referido diploma legislativo que não comporta a prática de fraudes, elemento este comumente presente em evasões fiscais, comportamentos ilegais que visam esconder a realização do fato imponible ou minimizar os efeitos legais daí decorrentes. Desta forma, uma vez que o próprio *caput* do art. 2º estabelece que constitui crime contra a ordem tributária a retenção de tributo descontado ou cobrado, necessário é que esteja presente a intenção de enriquecimento ilícito.

21. Concluindo o presente trabalho, inexistente subsunção entre a conduta de não pagamento do ICMS e o tipo tributário relativo à apropriação indébita tributária, prescrito no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, sendo que a interpretação que dá azo à aplicação da norma jurídica penal tributária se vale de ficções, o que viola os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica em matéria tributária. Logo, se o objetivo do diploma legislativo citado é conferir proteção à Ordem Tributária nacional, a aplicação de suas disposições não pode distorcer a hipótese de incidência tributária e os efeitos que acarretam o mundo fenomênico.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BALERA, Wagner. Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.158.834/ES**. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Julgamento: 19 fev. 2013. Publicação: DJe 01 mar. 2013. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901789360&dt_publicacao=01/03/2013. Acesso em: 05 jul. 2023.
- BRASIL. **Código Civil**. Brasília: DF, Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 02 jul. 2023.
- BRASIL. **Código Penal**. Brasília: DF, Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 02 jul. 2023.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: DF, Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jul. 2023.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DF, Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 jul. 2023.
- BRASIL. **Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília: DF, Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 02 jul. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 14 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 15 mar. 2017. Publicação: DJe 02 out. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 18 dez. 2018. Publicação: DJe 13 nov. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344963121&ext=.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Julgamento: 22 ago. 2018. Publicação: DJe 31 ago 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 02 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus nº 36.162/SC**. Relator: Ministro Nefi Cordeiro. Julgamento: 26 ago. 2014. Publicação: DJe 17 nov. 2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300687375&dt_publicacao=17/11/2014. Acesso em: 16 set. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus nº 44.466/SC**. Relator: Ministro Jorge Mussi. Julgamento: 21 out. 2014. Publicação: DJe 29 out. 2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400101117&dt_publicacao=29/10/2014. Acesso em: 02 jul. 2023.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997.

BOTTINI, Pierpalo Cruz; SANTIGO, Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. **Consultor Jurídico**, 12 dez. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-violacao>. Acesso em: 20 set. 2023.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Evasão e Elisão Fiscais – Um Tema Atual. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Norma Penal Tributária**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa; SCHOUERI, Luiz Eduardo. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria – comentários à nova jurisprudência. **Revista do Advogado**, São Paulo, Ano XLII, n. 154, jun., 2022.

COELHO, Fábio de Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Regina Helena. Função Social da Propriedade, Tributação e Praticabilidade. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DELMANTO, Cesar; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio M. de Almeida. **Código Penal Comentado**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, RT, n. 63, 1997.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto. A apropriação indébita tributária na jurisprudência dos Tribunais Superiores. **Consultor Jurídico**, 8 jan. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-08/opinioao-apropriacao-indebita-tributaria-segundo-stf-stj>. Acesso em: 02 jul. 2023.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2014.

HARADA, Kyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HORVATH, Estêvão. **O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Criminalização do Não Recolhimento do ICMS Próprio e a Ficção de Repercussão Jurídica dos Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, ano 37, n. 42, 2º semestre 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerência e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 13. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2022.

MIRABETE, Julio Fabrini; FABBRINI, Renato N. **Manual de Direito Penal: parte geral**, arts. 1º a 120 do CP. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MUSUMECCI Filho, Leonardo; HARADA, Kyohei; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

NORONHA, Magalhães. **Direito Penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1969. v. 2.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2022.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. Vol. 1: parte geral, arts. 1º a 210. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revisa dos Tribunais, 2010.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

PINTO, André Luis Ulrich. O Crime de Apropriação Indébita Tributária e o Não Recolhimento de ICMS Próprio. *In*: LINS, Robson Maia. **O Direito Tributário Sancionatório**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

SCAFF, Fernando Facury. O erro do STF: Inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita. **Consultor Jurídico**, 16 dez. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita>. Acesso em: 20 set. 2023.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Princípio da Culpabilidade e o Crime de Apropriação Indébita de Tributo Indireto. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; SANTOS, James Henrique Lins. **Do Combate aos Crimes Financeiros e Tributários: singelas contribuições para a reforma tributária**. São Paulo: Almeida, 2022.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.