

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

**DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E
CONSTITUIÇÃO I**

MATHEUS FELIPE DE CASTRO

SEBASTIAN BORGES DE ALBUQUERQUE MELLO

MARIA AUXILIADORA DE ALMEIDA MINAHIM

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente **Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente **Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente **Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente **Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito penal, processo penal e constituição I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Matheus Felipe de Castro; Sebastian Borges de A. Mello; Maria Auxiliadora de Almeida Minahim – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-603-1

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO I

Apresentação

O XXVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Salvador, teve a apresentação dos trabalhos pertinentes ao grupo temático DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO I no dia 14 de junho, no turno da tarde.

Durante mais de 4 horas de atividades foram apresentados e debatidos diversos trabalhos, com uma pauta que discutiu questões atuais e relevantes para o Direito Penal Contemporâneo, sobretudo com um viés crítico e contemporâneo.

A atualidade dos trabalhos pode ser vista em temáticas como audiência de custódia, monitoramento eletrônico e questões relativas à justiça restaurativa.

Também merece destaque a abordagem própria de um Direito Penal da pós-modernidade, em que crise da legalidade, ativismo judicial, crimes de perigo abstrato, incertezas sobre a ideia de bem jurídico, bem como questões que implicam Direito Penal e moralidade mostram que o grupo está conectado com as principais questões que envolvem as relações entre Direito penal e Constituição, em que a ideia de segurança jurídica, tão cara nas origens do Direito Penal ciência, vai se relativizando e gerando situações de insegurança no âmbito doutrinário e jurisprudencial.

O Direito Penal Econômico também se fez presente, com abordagens sobre lavagem de dinheiro, bem como no campo do Direito Penal Tributário. Há também trabalhos de estudos de caso sobre condições penitenciárias, e abordagens críticas sobre violência doméstica e racismo.

Ainda que haja uma multiplicidade temática, as relações com a Constituição e a preocupação com um Direito Penal democrático são traços essenciais de um conjunto de apresentações que ressaltam a importância da academia e da pesquisa em direito como forma de equacionar teoria e prática.

A linha argumentativa desenvolvida traz preocupações político-criminais que reconhecem no Direito Penal um instrumento fragmentário e subsidiários, sem descurar, contudo, do desafio para a academia no sentido de trazer respostas para novas realidades e demandas sociais.

Assim, a leitura dos textos permitirá ao leitor observar o denodo com que cada autor pesquisou, bem como a relevância de cada tema e a possibilidade de que tais estudos repercutam na práxis jurídica, e que poderão decerto fomentar modificações legislativas e práticas materiais e que permitam fazer do Direito Penal e Processual Penal adequado à pauta principiológica da Constituição Federal.

Desejamos boa leitura a todos!

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UFSC

Profa. Dra. Maria Auxiliadora De Almeida Minahim – UFBA

Prof. Dr. Sebastian Borges de Albuquerque Mello – UFBA

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

ATIPICIDADE PENAL DO MERO INADIMPLEMENTO DE ICMS
PENAL ATIPICITY OF INADIMPLEMENT OF TAX ON CIRCULATION OF
MERCHANDISES

Sebastian Borges de Albuquerque Mello
Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo

Resumo

Diante da pretensão do Ministério Público de alguns Estados da Federação de imputar como crime a conduta referente ao mero inadimplemento do ICMS, o presente artigo busca analisar a situação jurídica do contribuinte do ICMS, do consumidor final da mercadoria, do substituto tributário, e do agente de retenção, com a finalidade de identificar quem é o real devedor do tributo, quem se apropria de valor pertencente a outro, e, conseqüentemente, quem pode ser enquadrado na conduta típica de apropriação indébita, prevista na legislação de crimes tributários

Palavras-chave: Direito penal, Direito tributário, Icms, Apropriação indébita

Abstract/Resumen/Résumé

In view of the pretension of the Public Prosecution Service of some States of the Federation to charge as a crime the conduct related to of inadimplement of tax on circulation of merchandises, this article seeks to analyze the legal situation of the ICMS taxpayer, the final consumer, the tax substitute, and the retention agente, with the purpose of identifying who is the real debtor of the tax, who appropriates value belonging to another, and who can be framed in the typical conduct of misappropriation, provided for in the tax crimes legislation

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Criminal law, Tax law, Icms, Indirect settlement

1. INTRODUÇÃO

Em março de 2018, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça retomou o julgamento do RESP nº 1598005, no qual se discute se pode ser considerado crime o mero inadimplemento do ICMS declarado corretamente pelo contribuinte. No caso em julgamento, o Ministério Público do Estado de Santa Catarina denunciou criminalmente o sócio de uma empresa que declarou valores de ICMS sobre operações próprias e não os recolheu.

Já foram admitidos como *amici curiae* no referido Recurso Especial os Estados de Santa Catarina, Acre, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal, o que demonstra o grande interesse dos Entes Tributantes na resolução da questão, na medida em que o ICMS é o maior (ou um dos maiores) meios de obtenção de receitas dos Estados¹.

O entendimento defendido pelo Ministério Público é de que a mera falta de pagamento do ICMS se enquadraria no tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária. O referido tipo penal prevê como crime a conduta do contribuinte que não repassa ao fisco o tributo que foi descontado ou cobrado de outro na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

Sendo assim, segundo os membros do *parquet*, como o ICMS é um tributo indireto cujo encargo financeiro é repassado ao consumidor final, a ausência de recolhimento do imposto destacado na nota fiscal se enquadraria na conduta típica mencionada acima. Tal entendimento, apesar de ser bastante questionável, é defendido pelo Ministério Público de Santa Catarina há alguns anos².

Tal posicionamento está se alastrando para outros Estados. O Ministério Público da Bahia, por exemplo, desde novembro de 2017 tem ajuizado ações penais contra empresários baianos de diversos ramos de atividade em razão do entendimento que seria

¹ REsp 1598005(2016/0123189-9 - 30/08/2017), Decisão Monocrática- Ministro Rogério Schietti Cruz.

² <https://www.mpsc.mp.br/noticias/mpsc-faz-sua-primeira-sustentacao-oral-no-stj>
<https://www.mpsc.mp.br/noticias/tj-acolhe-recurso-do-ministerio-publico-para-acatar-denuncia-de-crime-tributario>

crime tributário não repassar ao fisco estadual, o ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que teria sido recolhido dos consumidores³.

Neste contexto, há de se perquirir a respeito das condutas típicas previstas na legislação penal para que possamos diferenciar as condutas que configuram mero inadimplemento de tributo, daquelas que constituem sonegação fiscal ou apropriação indébita.

Outrossim, faz imperioso questionar se a existência do repasse do encargo financeiro do ICMS ao consumidor final se confunde com a cobrança ou desconto de tributo previstos no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária. Para tanto, é preciso diferenciar o mero destaque do imposto na nota fiscal emitida ao consumidor final do mecanismo de reembolso, inerente à cobrança do ICMS pela técnica da substituição tributária.

2. Quem é o contribuinte do ICMS e quem paga o imposto?

Os impostos indiretos são aqueles que, por sua natureza, permitem que o encargo financeiro seja repassado para o consumidor final, embutindo-se no preço pago pela mercadoria ou serviço. Ou seja, nada obstante a legislação tributária determine que o devedor do tributo é o contribuinte de direito (comerciante ou prestador do serviço), admite-se a figura do contribuinte de fato⁴, o qual suporta a repercussão econômica do tributo, mediante o pagamento do preço constante na nota fiscal.

Desde logo, há de se observar que não é pacífica a definição do que seriam tributos indiretos, e que a diferenciação entre tributos diretos e indiretos encontra severas críticas de grande parte da doutrina tributária.

Alfredo Augusto Becker (BECKER, 1988, p. 932) e Geraldo Ataliba (ATALIBA, 2000, pp. 123-136) apresentam oposição a tal classificação, pois a consideram exclusivamente econômica, uma vez que é embasada tão somente no fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos, e nada impede que um imposto

³ Vide notícia veiculada no portal oficial do Ministério Público do Estado da Bahia <http://www.mp.ba.gov.br/noticia/40432>

⁴ Consideramos que o termo “contribuinte de fato” em si é uma impropriedade, pois somente pode ser tido como contribuinte aquele que manifestou a capacidade contributiva evidenciada na situação de relevância econômica eleita como hipótese de incidência tributária. Nada obstante isso, tal expressão é amplamente utilizada pela doutrina e jurisprudência para denominar aquele que, apesar de não ser sujeito passivo tributário, arca com o custo do tributo embutido no preço.

qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transforme em indireto e vice-versa, mesmo que não haja qualquer alteração da lei ou do seu sistema jurídico. Neste sentido também alerta Rubens Gomes de Sousa, para quem a repercussão econômica, realizada mediante o acréscimo do imposto ao preço das mercadorias ou serviços, está sujeita à lei da oferta e da procura, isto é, só será possível quando as condições do mercado a permitirem. (SOUSA, 1971, p. 91).

Entre os que defendem a existência de critérios jurídicos para a diferenciação entre tributos diretos e indiretos estão Marco Aurélio Greco (GRECO, 1983, pp. 280-281), Misabel Derzi (DERZI, 1999, p.887), Paulo Pimenta (PIMENTA, 2013, pp. 356-360) e André Mendes Moreira (MOREIRA, 2010, pp.52-53), os quais identificam na aplicação da técnica da não-cumulatividade, aliada à incidência plurifásica do tributo, critérios jurídicos determinantes para identificação dos tributos indiretos.

Admitindo-se esta diferenciação entre tributos indiretos e diretos, concluir-se-á, sem sombra de dúvidas, que o ICMS está entre os indiretos, pois o encargo financeiro decorrente da incidência do imposto devido pelos comerciantes (“*contribuintes de direito*” eleitos pela legislação tributária que institui o ICMS) é repassado para o consumidor final da mercadoria (“*contribuinte de fato*”), mediante o preço cobrado na venda.

Quando o comerciante realiza uma venda de mercadoria, ele embute no preço o ICMS devido, o qual é destacado na própria nota fiscal. Por exemplo, no Estado Bahia, onde a alíquota básica do ICMS é de 18%, uma nota fiscal de venda no valor total de R\$ 100,00, contém R\$ 18,00 a título de ICMS embutido no preço. Frise-se que a base de cálculo para incidência do ICMS é o valor total da nota fiscal, incluindo o próprio ICMS, conforme determina o art. 13, §1º, I, da LC 87/96, o que, no exemplo acima descrito, acarreta uma carga tributária de aproximadamente 21,95%⁵.

Este ICMS que é destacado na nota fiscal e compõe o preço final da mercadoria vendida gera um débito de ICMS para o comerciante que realiza a operação de circulação

⁵ Um produto que custe R\$ 82,00 sem o ICMS, para que seja aplicada a alíquota de 18% pela sistemática da base de cálculo por dentro (*gross up*) utiliza-se a fórmula: $1/1 - (\%ICMS/100) = 1/1 - 0,18 = 1/0,82 = 1,2195121951$. Registre-se que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo foi alvo de várias críticas doutrinárias, contudo, a constitucionalidade deste dispositivo legal foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 582461).

de mercadoria (venda), ou seja, é débito do contribuinte de direito, que, em regra, é o sujeito passivo do crédito tributário indicado na legislação que institui o tributo.

Ressalte-se que o débito de ICMS decorrente da venda de mercadoria relatada no exemplo acima não necessariamente representará entrega de dinheiro em espécie ao Erário Estadual pelo sujeito passivo indicado na legislação tributária. Isso porque, em obediência à não cumulatividade prevista no art. 155, §2º, I, da CF, a apuração do ICMS deverá ser feita mensalmente pelo regime de conta corrente fiscal, no qual são lançados todos os débitos de ICMS decorrentes dos fatos geradores praticados pelo contribuinte, como também todos os créditos de ICMS a que o contribuinte tenha direito naquele mês, pois lhe é garantido pela Constituição e pela legislação complementar (art. 20, § 1º, da LC 87/96) o creditamento de todo o imposto que incidiu nas etapas anteriores e necessárias à realização das suas vendas.

Dito de outra forma, o sujeito passivo do ICMS eleito pela legislação tributária, que a princípio é aquele que realiza a venda da mercadoria⁶, deverá incluir o ICMS destacado na nota fiscal como débito nos seus livros de apuração do ICMS. Assim, na apuração mensal levará em consideração este débito juntamente com os créditos escriturados e os outros débitos de ICMS decorrentes daquele mês, em um regime de abatimento crédito x débito, resultando ao final do mês em: **i)** diferença de imposto a ser pago em espécie (quando o valor dos débitos for maior que o dos créditos); **ii)** acumulação de crédito para os meses subsequentes (quando o valor dos créditos for maior), situação em que não será preciso desembolsar qualquer valor em espécie para pagamento do ICMS e será ainda acumulado crédito para os meses seguintes; ou **iii)** saldo zero (quando o valor dos débitos for igual ao dos créditos), situação em que o ICMS devido no mês estará pago e não haverá mais crédito a ser acumulado para o mês seguinte.

Vê-se, portanto, que aquele ICMS destacado na nota fiscal e embutido no preço da mercadoria paga pelo consumidor final, é um débito tributário do sujeito passivo indicado pela legislação tributária (o contribuinte que realiza a venda da mercadoria ou o responsável por substituição), o qual será pago pela sistemática de apuração do ICMS, que leva em consideração todos os créditos e débitos do mês em regime de compensação.

Note-se que a escrituração dos créditos do ICMS é feita pelo próprio comerciante, uma vez que o imposto está sujeito ao lançamento por homologação (art. 150 do CTN).

⁶ Ressalvados os casos de instituição de substituição tributária pela legislação.

Por outro lado, o valor do ICMS devido pelo contribuinte decorre de uma sistemática de apuração mensal da qual o valor do ICMS destacado na nota fiscal é apenas um dos diversos lançamentos de débitos e créditos até que se chegue ao resultado final no mês.

A utilização dos conceitos de contribuinte de fato e de imposto indireto, referentes à repercussão econômica do tributo, não interferem na definição do sujeito passivo da relação jurídico tributária, que continua a ser o comerciante, e não o consumidor final.

Não há dúvida, portanto, que o contribuinte do ICMS é exclusivamente o comerciante, uma vez que a relação jurídico tributária é somente entre ele e o fisco estadual. Por conseguinte, é o comerciante quem paga o tributo, e não o consumidor final.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2013, p. 198), "*... a inclusão, ou não, do valor do imposto nesse preço é uma questão simplesmente econômica. Pode ocorrer, ou não. E, sendo assim, não se pode afirmar que o vendedor recebeu o tributo do comprador.*"

Poder-se-ia argumentar que a decisão do STF no RE 574706/PR, em sede de repercussão geral, no sentido de que o ICMS destacado na nota fiscal não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS (tributos que incidem sobre a receita ou o faturamento da empresa) autorizaria o entendimento de que haveria apropriação indébita nos casos em que o comerciante se tornasse inadimplente do ICMS.

Todavia, no referido julgado, o STF analisou os conceitos de faturamento e de receita bruta e concluiu que o ICMS não se confunde com aqueles, uma vez que representa um débito que o contribuinte tem com o fisco estadual. Ou seja, o STF reconheceu a tese dos contribuintes de que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não representa receita ou faturamento para o comerciante, e sim um débito a ser lançado na sistemática de apuração não cumulativa do imposto. O acolhimento desta tese não implica dizer que o comerciante cobra o valor do ICMS do consumidor final, uma vez que, conforme demonstrado acima, este não integra a relação jurídico tributária, ou seja, quem cobra o ICMS é o fisco e do comerciante. Além disso, o valor do ICMS destacado na nota fiscal é apenas um dos componentes da apuração mensal do imposto pela técnica da não cumulatividade, a ser realizada pelo comerciante.

Diante do exposto, não restam dúvidas que o consumidor final não paga o ICMS, pois este é devido exclusivamente pelo comerciante, que o apura mensalmente levando em consideração todos os seus créditos e débitos do período.

3. A incidência do ICMS nos casos de Substituição Tributária

Demonstrado o fato de que o ICMS é pago exclusivamente pelo comerciante, e que o consumidor final, nada obstante possa vir a suportar o ônus financeiro da incidência do referido imposto, não paga ICMS, e sim o preço da mercadoria, faz-se necessário esclarecer a incidência do ICMS nos casos de Substituição Tributária e demonstrar a diferença entre a repercussão econômica e a repercussão jurídica do tributo.

Para demonstrar tal distinção, Alfredo Augusto Becker (BECKER, 1998, p. 533-535), aduz que a incidência econômica do tributo significa a parcela ou totalidade do ônus econômico tributário suportado definitivamente por uma pessoa. A incidência jurídica do tributo, por sua vez, é o nascimento do liame obrigacional tributário decorrente da incidência da regra jurídica (hipótese de incidência) sobre o fato ocorrido (fato gerador). A par disto, “contribuinte de fato” é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo e contribuinte *de jure* (contribuinte de direito) é o indivíduo que é investido na condição de sujeito passivo da obrigação tributária em face da incidência jurídica do tributo.

Na hipótese de incidência do ICMS teremos, portanto, a incidência jurídica do tributo sobre o comerciante que realiza o fato gerador e a possibilidade da incidência econômica do tributo sobre o consumidor final (caso o encargo financeiro seja transferido para este).

Via de regra, aquele que pratica o fato gerador é quem sofre a incidência jurídica do tributo, no entanto, excepcionalmente, a legislação tributária pode eleger um terceiro, que não seja aquele que realizou o fato gerador do imposto como sujeito passivo da obrigação tributária. Trata-se da possibilidade de instituição de responsabilidade tributária por substituição, prevista nos arts. 121, II, e 128 do CTN. A substituição tributária ocorre quando a lei prevê uma situação que, ocorrida conjuntamente com a hipótese de incidência tributária, altere a pessoa que deverá recolher o tributo.

Para Hector Villegas (VILLEGAS, 1980, pp. 109-110), há um contribuinte inerente à materialidade de cada tributo, que é aquele que pratica a conduta prevista no aspecto material da hipótese de incidência tributária⁷. Assim, para que o legislador possa

⁷ Não nos aliamos, portanto, ao posicionamento doutrinário (CARVALHO, 1999, p. 159-160) que defende que não há um sujeito passivo inerente à materialidade do tributo e que o sujeito passivo é indicado

instituir a substituição tributária é necessário que a pessoa que venha a ser eleita como substituto tenha relação de influência sobre a riqueza tributada, a qual é de titularidade do contribuinte substituído, capaz de possibilitar a repercussão jurídica do tributo. Somente se tiver influência sobre a riqueza tributada o substituto poderá exercer seu direito de reembolso fazendo com que o tributo pago por ele repercuta na riqueza do contribuinte substituído.

Ou seja, repercussão econômica do tributo indica o fenômeno de transferência, no todo ou em parte, do ônus econômico do tributo de uma pessoa para outra, enquanto que a repercussão jurídica do tributo está relacionada com a eleição de um sujeito passivo diverso do contribuinte que pratica o fato gerador, ou seja, a legislação aponta um substituto tributário (que se assemelha ao contribuinte de direito, uma vez que a obrigação tributária nasce exclusivamente para ele), o qual tem o poder de buscar o reembolso mediante a repercussão jurídica do tributo.⁸

No âmbito do ICMS é muito comum a instituição da substituição tributária acompanhada da figura da “antecipação do fato gerador”, quando há a exigência do imposto antes da concretização do seu fato gerador, a chamada substituição tributária para frente ou progressiva. Outrossim, também se verifica a instituição da substituição tributária acompanhada do diferimento do pagamento do tributo, ou seja, da postergação do pagamento do ICMS para uma etapa posterior da cadeia de incidência do tributo. Nestas duas possibilidades de substituição tributária, o substituto tem como se reembolsar do tributo devido em razão do fato gerador praticado pelo substituído, seja cobrando do substituído um valor a maior (substituição com antecipação), ou pagando ao substituído um valor menor pela mercadoria (substituição com diferimento).

Assim, no caso em que o substituto embute no preço da mercadoria vendida o valor do ICMS-ST (imposto cobrado por substituição tributária) devido por ele em razão do fato gerador a ser realizado pelo contribuinte substituído (substituição com antecipação do pagamento), verifica-se a repercussão jurídica do tributo. Por outro lado,

exclusivamente no consequente da hipótese de incidência tributária, pois consideramos que tal entendimento ofende o princípio constitucional da capacidade contributiva, o qual é alicerce da relação jurídico tributária e é uma das justificativas para a instituição e cobrança de tributos.

⁸ A substituição ocorre em plano pré-jurídico, ou seja, no momento de elaboração da lei. Não há uma substituição propriamente dita do sujeito passivo da obrigação tributária, esta já nasce desde o início para o substituto. A substituição ocorre porque o legislador escolheu pessoa diversa do contribuinte inerente à materialidade da hipótese de incidência tributária como sujeito passivo da obrigação tributária.

quando, na venda subsequente, o substituído repassar este valor para o consumidor final, no preço da mercadoria, estar-se diante da pura e simples repercussão econômica do tributo.

Há quem entenda que nos casos de repercussão jurídica do tributo é admissível se falar em apropriação indébita, pois neles o substituto repercute juridicamente o valor do tributo devido por ele para o substituído, exercendo seu direito de reembolso.

Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2013, p.198) considera que o crime de apropriação indébita somente pode ocorrer nos casos em que há dois sujeitos passivos da obrigação tributária, o substituto e o substituído, pois é nesses casos em que ocorrem o desconto ou a cobrança do valor do tributo, por um sujeito passivo da obrigação tributária perante um terceiro, para posterior recolhimento aos cofres públicos.

Todavia, é preciso estabelecer uma diferenciação entre os casos de substituição tributária e os de mera retenção na fonte, pois enquanto o substituto tributário é sujeito passivo da relação tributária, assumindo obrigação tributária principal (obrigação de dar, de pagar o tributo) em nome próprio, o responsável pela retenção na fonte não deve tributo em nome próprio, pois apenas repassa o valor do tributo devido por outro (obrigação de fazer, de reter o tributo e repassá-lo ao fisco). O agente retentor participa, portanto, de uma relação jurídico de natureza administrativa ou, no máximo, de uma relação jurídica tributária de dever instrumental (obrigação acessória).

Sacha Calmon (COELHO, 2005, p. 733) defende que aquele que retém o tributo devido por terceiro não participa de relação jurídico-tributária, salvo nos casos em que a lei atribui ao agente retentor o dever de pagar o tributo mesmo se não reter, quando o agente retentor se tornará responsável tributário previsto nos arts. 134 e 135 do CTN. Andrei Pitten Velloso (VELLOSO, 2016, p. 199), por sua vez, observa que é inquestionável que os agentes de retenção possuem uma obrigação jurídico tributária, contudo, esta não é a obrigação tributária principal, e sim a acessória, a secundária.

Independente de ser relação jurídica administrativa ou tributária de obrigação acessória, deve-se concluir que o agente de retenção não deve tributo em nome próprio, sendo tão somente responsável por reter e recolher o tributo devido pelo contribuinte. Por exemplo, nos casos de retenção do imposto sobre a renda pela fonte pagadora, caso esta não ofereça os rendimentos do contribuinte à tributação, o contribuinte deverá fazê-lo quando da sua declaração de ajuste anual.

Portanto, enquanto o substituto é sujeito passivo de obrigação principal, devendo tributo em nome próprio, o agente de retenção é apenas sujeito passivo de uma obrigação secundária, e não deve tributo ao fisco.

Note-se que somente poderá ser eleito como agente de retenção aquele que tiver controle e poder sobre a riqueza tributada, ou seja, o agente terá à sua disposição uma quantia de propriedade do contribuinte, da qual reterá uma parte para repassar ao fisco.

Por outro lado, nos casos de substituição, o substituto não tem à sua disposição a riqueza do terceiro, pois não tem acesso a um patrimônio a entregar do qual deva reter uma parcela. O substituto atua como agente de percepção, pois apenas percebe, arrecada, promove, a tributação recebendo um valor a mais do que o preço pelo qual vendeu a mercadoria (GRECO, 2005, p. 163-164).

Em que pese as respeitáveis vozes na doutrina que atribuem a condição de substituto tributário tanto ao agente de percepção como ao agente de retenção⁹, adotamos o entendimento de que apenas o substituto é sujeito de relação jurídica tributária principal, e o é por dívida própria, ainda que decorrente de fato gerador praticado por outro, enquanto que o agente de retenção é sujeito de uma relação administrativa, ou no máximo de uma relação jurídica tributária de obrigação acessória, com o Fisco que o obriga a realizar o repasse de tributo devido por outro (obrigação de fazer, diferente da substituto que tem obrigação de dar).

Conforme já demonstrado, é condição para a instituição da substituição tributária a vinculação do substituto à riqueza tributada, de modo que ele possa se ressarcir, ou se reembolsar, do valor do tributo que vai pagar ao Estado pelo mecanismo da repercussão jurídica do tributo.

O elemento essencial da diferenciação entre substituição tributária e retenção na fonte está na titularidade da dívida tributária: na primeira, a dívida é exclusiva do substituto tributário, o qual será cobrado caso reste inadimplente perante o Fisco,

⁹ A diferenciação entre “agente de retenção” e “agente de percepção” é feita por Hector Villegas (1980, p. 115), que ensina que o primeiro “*se acha na possibilidade de amputar uma porção de dinheiro do destinatário legal tributário*”, enquanto o segundo “*está numa situação tal que lhe permite receber do destinatário legal tributário um montante tributário que, posteriormente deve depositar à disposição do fisco*”, por conseguinte, o autor assevera que tanto o agente de retenção como o agente de percepção podem ser eleitos como substitutos tributários. Além de Villegas, também não fazem distinção entre retenção na fonte e substituição: Roque Antonio Carraza (2005b, p. 264), Geraldo Ataliba e Aires Barreto (1989, p.75), Marçal Justen Filho (1986, p. 276), Luis César de Queiroz (1998, p.201).

independentemente de ter repercutido ou não o tributo para o contribuinte substituído. Já na segunda (retenção na fonte), a dívida tributária continua sendo do contribuinte, atuando o agente de retenção como mero sujeito ativo auxiliar, como denominou Becho (2000, p. 122), ou seja, o agente de retenção é sujeito passivo de uma obrigação de fazer com o fisco, que lhe impõe a obrigação acessória de reter parte da riqueza do contribuinte que está sob seu poder e entregá-la ao cofres do Erário. O agente de retenção paga tributo em nome do contribuinte, e não em nome próprio. Só quem paga tributo em nome próprio é o substituto¹⁰.

Caso o agente de retenção deixe de efetuar o recolhimento do tributo que era obrigado a reter na fonte e repassar ao fisco, o crédito tributário será constituído em desfavor do contribuinte, e não contra o agente de retenção, como vemos, por exemplo, no caso da retenção na fonte do imposto de renda.

Destarte, a relação do substituto com o fisco é uma obrigação tributária principal (obrigação de dar), pois é contra ele que será constituído o crédito tributário. Por outro lado, a relação entre Fisco e agente de retenção é de natureza instrumental (obrigação de fazer), este não deve tributo em nome próprio, pois apenas deve reter parte do pagamento feito ao contribuinte e repassá-lo ao fisco, atuando somente como agente de arrecadação, ou “sujeito ativo auxiliar” (BECHO, 2000, p. 122).

4. A questão da tipicidade penal

Esclarecidos quem é o sujeito passivo da obrigação tributária e a distinção entre substituição tributária e retenção na fonte, resta investigar se há fundamento na tese aventada por alguns dos Ministérios Públicos estaduais, que é a alegada incidência do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 no caso de não pagamento do valor do ICMS, pelos contribuintes, tendo em vista que o valor do tributo é repassado no preço final aos consumidores.

A discussão sobre a incidência do art. 2º da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária deve ser analisada tendo-se em conta duas situações: i) a primeira, refere-se ao ICMS próprio, quando o comerciante, que é o sujeito passivo da obrigação tributária, não efetua o pagamento do valor do tributo repassado ao consumidor final; ii) a segunda, diz

¹⁰ A importância desta diferenciação é ressaltada por Andrei Pitten Velloso (2016, p. 198), que ao se referir aos agentes de retenção observa que “A peculiaridade é serem obrigados a reter e recolher tributo devido por outrem. Não realizam o pagamento em nome próprio. Efetuam-no em nome do contribuinte.”.

respeito ao não pagamento, pelo substituto tributário, do valor do ICMS devido em face do fato gerador que será praticado pelo substituído.

Os delitos previstos no art. 2º da Lei 8.137/90 são normas penais em branco homogêneas homovitelinas, cujo preceito incriminador deve ser complementado pelo disposto contido no art. 1º do mesmo diploma legal. Em outras palavras, o tipo previsto no art. 2º deve ser completado pelo *caput* do art. 1º, sobretudo no que se refere à sua natureza jurídica (crime contra a ordem tributária) e seu objetivo, que é impedir e reprimir atos de sonegação fiscal (CORRÊA, 1994, p.157).

O Inciso II do referido dispositivo legal configura como típica a conduta do contribuinte que deixa de recolher o valor de tributo descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, e que deveria ser recolhido aos cofres públicos. É evidente que o tipo penal não se destina a punir todo e qualquer inadimplemento tributário, pois isto significaria, na prática, tornar equivalentes a inadimplência tributária e ilícito penal.

A equiparação entre ilícito tributário e ilícito penal viola o princípio da intervenção mínima, já que, pelo referido princípio, nem todas as ações que atacam bens jurídicos são proibidas pelo Direito Penal, nem tampouco todos os bens jurídicos devem ser tutelados por intermédio de criminalizações. Como sustenta Francisco Muñoz Conde (MUÑOZ CONDE, 2001, p. 125) o Direito Penal limita-se a castigar as mais graves lesões contra os bens jurídicos mais importantes. Daí se justifica o que se chama de caráter fragmentário da intervenção punitiva, pois de toda a gama de ações tidas como proibidas, apenas de uma parte delas – fragmentos – o Direito Penal se ocupa, justamente as mais graves e de maior importância.

Se todo inadimplemento de ICMS pelo contribuinte constituir ilícito penal, portanto, a norma penal não seria mais fragmentária, pois todo ilícito tributário corresponderia, igualmente, a um ilícito penal.

Assim, pode-se concluir, sem muita dificuldade, que a falta de recolhimento do tributo constitui elemento necessário, mas não suficiente, por si só, para a configuração do delito previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90. É preciso que haja elementos adicionais à figura típica, para que não seja criminalizado o mero inadimplemento.

Visto numa outra perspectiva, o delito previsto no art. 2º, inciso II, deve ser entendido como um ilícito penal diferenciado e distinto do mero inadimplemento

tributário, sob pena de se constituir, como pondera Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2008, p. 389), uma mera prisão por dívida, vetada expressamente pelo art. 5º LXVII, da Constituição Federal¹¹

Portanto, é preciso analisar cuidadosamente o tipo, sobretudo os seus elementos normativos jurídicos¹² “descontado”, “cobrado” e “sujeito passivo”, que devem ser entendidos de acordo com a acepção que possuem no Direito Tributário. Segundo parcela significativa da doutrina, o delito em questão constitui-se numa forma de apropriação indébita (SILVA, 1998, p.223), por intermédio da qual o autor do delito retém o valor do tributo que é descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

4.1. A impossibilidade de incidência de crime no caso de ICMS próprio

A primeira situação que merece consideração é sobre a existência de crime quando não há o pagamento, pelo comerciante, do chamado ICMS próprio. Como visto, nesta hipótese, o comerciante destaca o valor do tributo na nota fiscal e embute o seu valor no preço da mercadoria.

Como visto, no ICMS próprio, ainda que seja o consumidor final quem suporta o encargo financeiro do tributo embutido no preço, o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que realiza a venda da mercadoria (o comerciante), e é apenas ele que possui uma relação jurídico-tributária com o fisco estadual.

Assim, partindo-se do pressuposto de que se trata de uma modalidade de apropriação indébita, não é possível apropriar-se de um valor que já lhe pertence, pois, como sustenta Nelson Hungria (HUNGRIA, 1967, p.129), requisito essencial para a apropriação indébita é a preexistência de justa posse ou detenção exercida pelo agente *alieno nomine*, isto é, em nome alheio.

¹¹ Constituição Federal, art. 5º. **LXVII** - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

¹² Elementos normativos jurídicos são aqueles que dizem respeito a certo dado da realidade jurídica, à qual deve o intérprete recorrer para a compreensão do conceito. Assim, para dimensionar o que significam elementos típicos como “correspondência”, “cheque”, “casamento”, “função pública”, presentes em alguns dispositivos penais, é preciso que sejam compreendidos de acordo com a definição jurídica que lhe é atribuída pelo Direito (PRADO, 2015, p. 297)

No entanto, o comerciante, ao vender a mercadoria por intermédio de emissão de nota fiscal de venda, com destaque do valor do ICMS, não tem posse ou a detenção do valor referente ao imposto, nem tampouco possui qualquer valor em nome do contribuinte. O destaque do valor do imposto na nota fiscal é um dos componentes do preço da mercadoria, como também é todo o custo do comerciante e sua margem de lucro.

Só por estes motivos já se observa que não há qualquer apropriação indébita no caso de inadimplemento do ICMS que está destacado na nota fiscal de venda ao consumidor final, uma vez que o valor recebido pelo preço da mercadoria pertence ao comerciante. O valor devido a título de ICMS advém de uma relação jurídico tributária exclusivamente entre o Fisco e o comerciante (sujeito passivo), da qual o consumidor final não faz parte. Por conseguinte, o débito de ICMS é única e exclusivamente do comerciante.

Além disso, é importante ressaltar que, neste tipo de operação, não incide a elementar típica “descontado”, já que o comerciante não deduz qualquer valor devido pelo consumidor ao fisco, nem tampouco a elementar “cobrado”, pois, embora o valor do tributo esteja embutido no preço, o valor “cobrado” do contribuinte é o preço da mercadoria, sendo o tributo uma parte do preço, assim como os demais tributos, o preço da mão de obra, as instalações, o fundo de comércio, o lucro.

Assim, *mutatis mutandis*, caso o comerciante adote o procedimento previsto no art. 1º da chamada *Lei da Transparência* (Lei 12.741/12)¹³, e informe, na nota fiscal como componente do preço, o valor aproximado da totalidade dos tributos incidentes nas esferas federal, estadual e municipal estaria cometendo crime contra a ordem tributária caso não efetue o pagamento dos valores referidos na respectiva nota fiscal.

Por esta razão, o STJ tem entendido que “*ao se referir ao tributo ‘descontado ou cobrado’, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros*¹⁴”. (RHC 77031/SC). Logo, de acordo com o mesmo julgado, o comerciante, ao

¹³ Lei 12.741/12. Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. § 1º A apuração do valor dos tributos incidentes deverá ser feita em relação a cada mercadoria ou serviço, separadamente, inclusive nas hipóteses de regimes jurídicos tributários diferenciados dos respectivos fabricantes, varejistas e prestadores de serviços, quando couber.

¹⁴ STJ. 6ª Turma. RHC 77031/SC. Rel. Min. MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, DJe 15/12/2016.

vender mercadorias com ICMS embutido no preço e não pagar o respectivo tributo, não pratica crime contra a ordem tributária, mas somente se torna inadimplente de obrigação tributária própria.

Os conceitos de tributo indireto e consumidor de fato apenas devem ser levados em consideração para fins de repetição de indébito, diante do quanto prescrito no art. 166 do Código Tributário Nacional, mas não são capazes de alterar os integrantes da relação jurídico tributária. Ou seja, a classificação do ICMS como imposto indireto não autoriza o entendimento de que o consumidor final paga ICMS. Este tão somente pode vir a arcar com o encargo financeiro do imposto, caso este seja repassado no preço da mercadoria.

O eventual repasse de tal encargo financeiro não significa que o comerciante (contribuinte do ICMS) está cobrando ou descontado o imposto do consumidor final para repassá-lo ao fisco estadual. O que o comerciante cobra do consumidor é o preço pela mercadoria, e a venda realizada representa fato gerador da obrigação tributária de recolher o ICMS para o comerciante, e não para o consumidor final.

Portanto, o comerciante recebe do consumidor final o preço ao qual tem direito pela venda da mercadoria, não recebe nenhum valor do qual não seja titular. Em razão do recebimento deste valor, passa a ser o devedor de uma obrigação tributária perante o Fisco estadual. O inadimplemento desta obrigação é mero ilícito tributário, passível de aplicação de sanções pecuniárias, e jamais pode ser considerado como crime¹⁵.

Não se pode falar em apropriação indébita de ICMS do consumidor final também porque este imposto será devido pelo comerciante mesmo nos casos de inadimplência do consumidor final, uma vez que o fato gerador do ICMS se concretiza com a realização da operação de circulação de mercadoria, pouco importando o recebimento do preço ou não pelo comerciante, conforme determinam os arts. 116 e 118 do Código Tributário Nacional¹⁶.

Neste ponto, vale ressaltar que o mero inadimplemento de tributo não justifica sequer a responsabilização pessoal do sócio da empresa pelo crédito tributário, conforme determina a jurisprudência pacificada no Superior Tribunal de Justiça em sede de verbete sumular (Súmula nº 430) e em Recurso Repetitivo (REsp 1101728/SP).

¹⁵ Neste sentido são os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo (MELO, 2013, p. 252) e Hugo de Brito Machado Segundo (SEGUNDO, 2013, p.233).

¹⁶ STJ, 2ª Turma, REsp 1189924/MG, rel. Min Humberto Martins, DJe 07.06.2010.

Assim, pode-se inferir que não há possibilidade de incidência de crime contra a ordem tributária no caso de inadimplemento de ICMS próprio, pois: i) ele não é possuidor ou detentor do valor do ICMS constante da nota, já que este valor integra o preço da própria mercadoria; ii) ele não adquire qualquer valor pertencente ao consumidor final, nem tampouco intermedia qualquer relação jurídico-tributária entre o fisco e o consumidor; iii) o consumidor não é contribuinte nem sujeito passivo da obrigação tributária. O contribuinte é o comerciante.

Logo, não obstante o esforço interpretativo de órgãos acusatório, com o escopo de aumentar a eficácia arrecadatória do Fisco, não parece que há adequação típica na conduta do contribuinte-comerciante que simplesmente não paga os valores devidos contidos na nota fiscal.

4.2. A atipicidade formal do não pagamento de ICMS em caso de substituição tributária

Quando se trata de não pagamento de ICMS pelo regime de substituição tributária, também há atipicidade da conduta, não obstante entendimentos em sentido contrário. Com efeito, de acordo com parcela da doutrina (HARADA; MUSSUMECCI FILHO, 2012, p. 249), a utilização das elementares típicas "descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação", inclui, como sujeito ativo do delito, o substituto processual que não recolhe aos cofres públicos o valor do tributo devido em razão de fato gerador que será futuramente realizado pelo contribuinte substituído.

No entanto, tal interpretação não resiste a uma análise mais detalhada do tipo e da natureza jurídica do fenômeno da substituição tributária. O art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, quando utiliza a expressão “descontado ou cobrado”, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, obviamente se refere a desconto cobrado de terceiros, isto é, trata-se de hipótese em que o sujeito faz o recolhimento de valor de tributo que não é devido por si, mas por terceiro, que é o que ocorre quando há retenção na fonte.

Com base no entendimento de que a repercussão jurídica do tributo e o direito de reembolso exercido pelo substituto não representam o pagamento de ICMS pelo substituído, uma vez que o imposto é devido exclusivamente pelo substituto, não se pode dizer que este está deixando de recolher qualquer valor descontado ou cobrado de terceiro.

O substituto tributário não paga tributo em nome do substituído, paga em nome próprio. Ademais, recebe valor que é seu por direito, qual seja o valor da mercadoria vendida.

Logo, o delito previsto no inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90 não pode ser praticada pelo substituto, pois, nos casos de substituição tributária, o substituto irá exercer o seu direito de reembolso mediante a repercussão jurídica do tributo, embutindo-o no preço a ser cobrado do substituído (casos de antecipação), ou abatendo do preço a ser pago ao substituído (casos de diferimento), o que não se confunde com descontar ou cobrar tributo do substituído

Assim, como o substituto tributário deve o ICMS em nome próprio, não se trata de uma dívida de terceiro como nos casos de retenção na fonte. O substituto, diferentemente do agente de retenção, não se apropria de parcela da riqueza do contribuinte para entregá-la ao fisco, ele recebe o valor que é seu por direito, que é o preço da mercadoria, e paga dívida própria, uma vez que a obrigação tributária principal de recolher o ICMS-ST é exclusivamente sua.

Na substituição tributária não há o desconto ou a cobrança de parcela de tributos devidas por terceiros, mas pelo próprio substituto. Logo, considera-se que o crime de apropriação indébita somente pode ocorrer nos casos de retenção na fonte (quando o agente retentor retém o valor do tributo e não repassa ao fisco). Isso porque os recursos com os quais o agente de retenção deve pagar o tributo não lhe pertencem juridicamente, logo, somente este (agente de retenção) pode praticar a conduta típica de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado que deveria recolher aos cofres públicos¹⁷.

É o que ocorre, por exemplo, com o delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal¹⁸), no qual o sujeito ativo deixa de repassar à previdência valores de contribuições previdenciárias recolhidas dos contribuintes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

¹⁷ No mesmo sentido é o entendimento de Andrei Pitten Velloso (2016, p. 199).

¹⁸ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.

É certo que o Ministério Público, no exercício de seu mister, tem atuado como um aliado do fisco no aumento da eficácia arrecadatória do Estado. Para tanto, tem se valido do Direito Penal como mecanismo instrumental e simbólico para ampliar sua atuação diante de contribuintes inadimplentes.

Muitas vezes, para justificar ao combate através do Direito Penal, a esta modalidade de inadimplemento de ICMS, amiúde se utiliza de argumentos utilitaristas e genéricos como: i) a necessidade do Estado reaver um dinheiro que lhe é devido; ii) os efeitos deletérios da evasão fiscal; iii) os prejuízos a políticas públicas como saúde e educação; iv) a repercussão econômica do tributo para o consumidor e para a concorrência.

No entanto, por mais urgente que seja a necessidade arrecadatória do Estado e por mais lesivas que sejam para as políticas públicas eventuais quedas na arrecadação, não se pode abdicar de princípios de legalidade e segurança jurídica, tão caros ao Direito Penal e ao Direito Tributário.

Nada obstante o ICMS ser enquadrado como um tributo indireto que permite a transferência do seu ônus financeiro (repercussão econômica) ao consumidor final, não se pode perder de vista que quem paga o ICMS é exclusivamente o comerciante, pois somente ele participa da relação jurídico tributária travada com o fisco estadual. O consumidor, por sua vez, apenas paga ao comerciante o preço pela mercadoria adquirida, e nunca o ICMS. Tais conclusões são confirmadas pela incidência do ICMS sobre as vendas inadimplidas, ou seja, mesmo nos casos em que o consumidor não pague o preço a mercadoria, haverá a incidência do ICMS pela venda realizada pelo comerciante, e este deverá recolher aos cofres do Erário estadual o imposto.

Assim, não se pode admitir que ao comerciante possa ser imputada a conduta de se apropriar indevidamente de valor pago pelo consumidor, haja vista que o consumidor não paga ICMS, e sim tão somente o preço da mercadoria, devido ao comerciante, que o recebe por direito. A eventual inadimplência do ICMS devido pelo comerciante representa ilícito tributário, mas não se enquadra no tipo penal de apropriação indébita, pois o ICMS é devido exclusivamente por ele e o valor que ele recebe do consumidor não se confunde com o ICMS.

Já o ICMS cobrado mediante substituição tributária (ICMS-ST) decorre da repercussão jurídica do tributo, pela qual se transfere o dever de pagar o tributo a pessoa

que não pratique o fato gerador, mas que guarde relação com este capaz de exercer o seu direito de reembolso perante o substituído (que pratica o fato gerador do ICMS). O substituto atua como agente de percepção, pois paga tributo em nome próprio, sendo reembolsado pelo recebimento de um valor acrescido ao preço pelo qual vendeu a mercadoria (no caso de substituição com antecipação do fato gerador) ou reduzindo o valor a pagar pela mercadoria adquirida (no caso de substituição com diferimento). Em qualquer das situações, a obrigação tributária nasce exclusivamente contra o substituto, mesmo que ele não tenha exercido o seu direito de reembolso perante o substituído.

Sendo assim, não há que se cogitar na imputação da conduta penal ao substituto tributário que eventualmente deixe de recolher o ICMS devido por substituição (ICMS-ST), pois, assim como na incidência do ICMS próprio, também nestes casos o substituto é o único devedor do imposto, e a relação jurídico tributária é exclusivamente entre ele (substituto) e o fisco. O substituto não paga tributo devido pelo substituído, mas sim por ele próprio. A repercussão jurídica do tributo permite tão somente que o substituto se reembolse perante o substituído, uma vez que tem o dever de pagar tributo em razão de fato gerador praticado por outro. Mesmo nos casos em que o substituto deixe de exercer o seu direito de reembolso perante o substituído, ele continuará devendo o tributo em nome próprio, o que demonstra que o substituído, assim como o consumidor final, não paga ICMS, pois este é devido somente pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal, no caso do ICMS-ST o substituto tributário.

Por fim, há de se estabelecer a distinção entre substituição tributária e retenção na fonte, uma vez que, enquanto na substituição tributária o substituto é o único participante da relação jurídica referente à obrigação tributária principal (o tributo é devido somente pelo substituto), na retenção na fonte, o tributo continua sendo devido pelo contribuinte que pratica o fato gerador e que é o único sujeito passivo da obrigação tributária principal. O agente de retenção não participa da obrigação tributária principal, ele apenas tem o dever instrumental de reter na fonte o valor devido pelo contribuinte e repassar ao fisco. Logo, recolhe tributo em nome do contribuinte, e não em nome próprio, como o faz o substituto.

O crime em referência, portanto, somente ocorrerá nos casos de retenção na fonte, nos quais o agente de retenção realiza autêntica apropriação de recursos que não lhe pertencem e os repassa ao fisco, pagando tributo em nome do contribuinte. O agente de retenção não deve tributo em nome próprio, e nem recebe valor que seja seu por direito,

pois ele apenas entrega ao fisco o tributo devido com os recursos dos contribuintes, os quais estão sob o seu poder.

6. REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2000

BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo, Dialética, 2000

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998

CONDE, Francisco Muñoz, *Introducción al Derecho Penal*, 2ª. Ed., Buenos Aires, Júlio César Faria Editor, 20

CORRÊA, Antonio, Dos crimes contra a ordem tributária: Comentários à Lei 8.137/90. São Paulo, Saraiva, 1994.

DERZI, Misabel. *Notas de Atualização ao Direito Tributário Brasileiro*, BALEEIRO, Aliomar, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999

GRECO, Marco Aurélio. Repetição de Indébito. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias* 8/277-291, São Paulo, Resenha Tributária, 1983

HARADA, Kiyoshi; MUSSUMECCI FILHO, Leonardo, Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo, Atlas, 2012

HUNGRIA, Nelson Comentários ao Código Penal, Vol. VII, 3. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1967

JUSTEN FILHO, Marçal. Sujeição Passiva Tributária. Belém: CEJUP, 1986

MACHADO, Hugo de Brito, Crimes contra a ordem tributária. São Paulo, Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2013

MELO, José Eduardo Soares de. A Tributação Indireta. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2013

- MOREIRA, André Mendes. *A Não Cumulatividade dos Tributos*. São Paulo, Noeses, 2010
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos Indiretos. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2013
- PRADO, Luiz Régis; CARVALHO, Érika Mendes; CARVALHO, Gisele Mendes, Curso de Direito Penal Brasileiro, 14ª Ed. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2015.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo. Malheiros. 2013
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1975
- VELLOSO, Andrei Pitten. As Modalidades de Sujeição Passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso Avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte*. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2016
- VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. trad. por Roque Antonio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980