

O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E O NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO

THE CRIME OF TAX MISAPPROPRIATION AND FAILURE TO PAY OWN ICMS

ANDRÉ LUIS ULRICH PINTO

Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Graduado pela Universidade Positivo. Professor de Direito Tributário da Universidade Santo Amaro. Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. andreluisulrichpinto@gmail.com

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Penal

RESUMO: O presente artigo tem o objetivo de analisar o tipo penal de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, à luz das normas jurídicas tributárias. A ciência do direito tributário pode auxiliar para a correta construção de sentido de termos como "descontado", "cobrado" e "sujeito passivo de obrigação tributária". Somente assim é possível compreender o fenômeno da repercussão jurídica do encargo financeiro e a extensão da responsabilidade tributária do sócio administrador. Entende-se, portanto, que a interpretação sistemática é imprescindível para evitar distorções no sistema do direito positivo, tendo em vista o princípio da intervenção mínima do Estado em matéria de direito penal e considerando a vedação constitucional, complementada pelo Pacto de San José da Costa Rica, de prisão civil por dívida, exceto nos casos de inadimplemento inescusável de obrigação alimentícia.

PALAVRAS-CHAVE: Crime de apropriação indébita tributária – Impostos indiretos – Responsabilidade tributária – Responsabilidade penal – Repercussão jurídica do encargo financeiro.

ABSTRACT: This article aims to analyze the criminal type of tax misappropriation, provided for in art. 2nd, II, of Law 8,137/1990 using concepts of tax legal rules. The science of tax law can assist in the correct construction of the meaning of terms such as "discounted", "charged" and "taxable liability". Only in this way is it possible to understand the phenomenon of the legal repercussion of the financial burden and the extent of the tax liability of the managing partner. Therefore, it is understood that systematic interpretation is essential to avoid distortions in the positive law system, in view of the principle of minimum State intervention in matters of criminal law and considering the constitutional prohibition, complemented by the San José da Costa Pact, of civil imprisonment for debt, except in cases of inexcusable default of alimony obligation.

KEYWORDS: Tax misappropriation crime – Consumption tax – Tax liability – Criminal liability – Legal transfer of the tax burden.

SUMÁRIO: 1. Delimitação do problema. 2. A relação entre Direito Penal e Direito Tributário. 3. Direito Tributário e o significado das expressões "descontado" e "cobrado" no direito tributário. 3.1. Regra Matriz de incidência tributária. 3.2. Sujeição passiva. 3.2.1. Substituição tributária. 3.3. Impostos diretos e impostos indiretos. 4. A expressão "na qualidade de sujeito passivo de obrigação" e as normas de responsabilidade tributária de sócios administradores. 5. Conclusões. Referências.

1. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

Trata-se o presente artigo da análise do crime de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, com o objetivo de investigar se o referido tipo penal compreende o não recolhimento de ICMS em operações próprias.

Dispõe o referido art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 que:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

[...]

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”¹

Recentemente, ao interpretar o dispositivo transcrito acima, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça denegou o *Habeas Corpus* 399.109 impetrado em favor de sócios de sociedade empresária, acusados do crime de apropriação indébita tributária pelo não recolhimento de ICMS regularmente declarado, peculiaridade que descaracteriza o crime de supressão ou redução de tributo previsto no art. 1º da mesma Lei 8.137/1990.

Para melhor compreensão do julgado, colaciona-se abaixo a ementa do referido julgado do Superior Tribunal de Justiça:

“HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS ‘DESCONTADO E COBRADO’. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ

1. BRASIL. Lei Ordinária n. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28.12.1990. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm]. Acesso em: 13.10.2019.

RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária – tal qual se dá com a apropriação indébita em geral – o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.

3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão ‘descontado ou cobrado’, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que ‘descontam’ ou ‘cobram’ o tributo ou contribuição.

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo ‘descontado’ é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo ‘cobrado’ deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.

5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal.

6. *Habeas corpus* denegado.”²

Conforme ao que se depreende do relatório do referido acórdão, o julgado em referência foi importante para uniformizar a jurisprudência das duas Turmas que compõe a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista que os diferentes entendimentos da Quinta e Sexta Turmas do referido Tribunal.

2. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus 399.109, 1ª S. rel. Min. Rogerio Schietti Cruz. Brasília, DF, 31.08.2018. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018]. Acesso em: 20.09.2019.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

Assim se diz, porque a Sexta Turma, em casos semelhantes, sustentava que é necessário distinguir: (i) casos que envolvem o não recolhimento de ICMS devido em operações próprias; e (ii) casos que envolvem o não recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

Com base nessa distinção, a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça³ entendia como crime de apropriação indébita tributária apenas a segunda situação descrita acima, ou seja, apenas o não recolhimento de ICMS devido por substituição tributária, não considerando típica a conduta de não recolhimento de ICMS próprio, que – no entendimento até então adotado pela referida Turma – caracterizaria mero inadimplemento fiscal.

Por outro lado, o entendimento já adotado pela da Quinta Tuma do Superior Tribunal de Justiça⁴ não estabelecia distinções entre o não recolhimento do ICMS próprio ou não recolhimento do ICMS por substituição tributária, considerando que ambas as condutas preenchem o tipo penal ora examinado, desde que comprovado o dolo.

Não obstante a divergência referida acima, a corrente adotada pela Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça prevaleceu no acórdão proferido pela Terceira Seção, na ocasião do julgamento do HC 399.109, que destacou quatro aspectos essenciais para caracterização da prática do crime de apropriação indébita tributária:

- (i) “para o delito de “apropriação indébita tributária”, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito;
- (ii) o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo, podendo ser tanto o contribuinte quanto o responsável tributário;
- (iii) o delito de “apropriação indébita tributária” exige, para a sua configuração, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo do tipo), porém a motivação não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial; e

3. Neste sentido, vejam-se os seguintes julgados: RHC 36.162/SC, de Relatoria do Min. Nefi Cordeiro (*DJe* 17.11.2014); AgRg no REsp 1.465.259/GO, de relatoria do Min. Sebastião Reis Júnior (*DJe* 29.09.2015); RHC 77.031/SC, de relatoria da Min. Maria Thereza de Assis Moura (*DJe* 05.12.2016); AgRg no REsp 1.632.556/SC, de relatoria da Min. Maria Thereza de Assis Moura (*DJe* 17.03.2017); e REsp 1.543.485/GO, de relatoria da Min. Maria Thereza de Assis Moura (*DJe* 15.04.2016).

4. A título de exemplo, vejam-se os seguintes julgados: RHC 42.923/SC, de relatoria do Min. Felix Fischer (*DJe* 29.06.2015); RHC 44.465/SC, de relatoria do Min. Leopoldo Arruda Raposo (*DJe* 25.06.2015); RHC 44.466/SC, de relatoria do Min. Jorge Mussi (*DJe* 29.10.2014); AREsp 1.067.270/GO, de relatoria do Min. Joel Ilan Paciornik (*DJe* 28.04.2017); e REsp 1.583.367/SC, de relatoria do Min. Joel Ilan Paciornik (*DJe* 28.03.2017).

(iv) nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime de apropriação indébita tributária, mas somente aqueles que “descontam” ou cobram” o tributo, incluindo-se aqui os ditos “contribuintes de direito” de tributos indiretos.”⁵

Outro precedente judicial relevante para o estudo do tema aqui abordado é o julgamento do RHC 163.334, pelo Supremo Tribunal Federal, no qual foi firmada a tese de que o não recolhimento de ICMS próprio constitui conduta típica do crime de apropriação indébita tributária.

Importante destacar que o acórdão proferido no referido processo não foi publicado até a conclusão do presente artigo. No entanto, do que se viu da leitura dos votos e dos debates apresentados na ocasião do julgamento, é possível apontar para os principais argumentos que conduziram a fundamentação da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal.

É possível perceber, por exemplo, que os Ministros que votaram por negar provimento ao referido recurso ordinário demonstraram uma compreensível preocupação com a livre concorrência e arrecadação tributária, que, evidentemente, são prejudicadas pela conduta de não recolhimento de ICMS próprio.

Ademais disso, ficou clara a preocupação de alguns Ministros com a falta de eficácia dos crimes contra ordem tributária, que, como é sabido, estão sujeitos à extinção da punibilidade em decorrência da extinção do crédito tributário pelo pagamento, a qualquer tempo.

Nesse sentido, veja-se o que afirma Hugo de Brito Machado a respeito do corrente entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária: “atualmente vigora a fórmula de extinção de punibilidade pelo pagamento do crédito, a qualquer tempo, consagrada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não obstante as resistências de setores do Ministério Público”.⁶

Considerando que o direito tem a função de disciplinar condutas humanas intersubjetivas e direcioná-las para a realização de um determinado valor, com o uso de um dos três modais deônticos apontados pela lógica jurídica, é evidente que toda norma jurídica apresenta alguma carga axiológica. Assim se diz, porque ao disciplinar uma conduta como obrigatória (O), proibida (V) ou permitida (P), é evidente que o legislador está fazendo, antes de tudo, um juízo de valor.

Afinal, por que se proíbe a conduta “p”? A resposta reside no juízo de valor realizado pelo legislador que, ao considerar reprovável a conduta “p”, entendeu por em torná-la proibida.

5. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* 399.109, 1ª S. rel. Min. Rogerio Schietti Cruz. Brasília, DF, 31 ago. 2018. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018]. Acesso em: 20.09.2019.

6. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 23.

Ocorre que o entendimento de que o pagamento do crédito tributário, realizado a qualquer tempo, extingue a punibilidade revela a falta de coação, aqui entendida quase que como a “falta de dentes”, do direito penal tributário, operando como evidente reforço positivo, como verdadeira recompensa atribuída àqueles que praticam condutas tipificadas como ilícitos penais contra a ordem tributária. Tendo em vista que este só se verá obrigado a pagar o tributo sonegado se a fiscalização tributária identificar a ocorrência do evento e constituir o fato jurídico tributário.

Nesse sentido, é relevante o debate sobre o efeito da extinção do crédito tributário para fins de aplicação da norma penal tributária, assim como é importante a preocupação com a livre concorrência e arrecadação tributária, situação que se revela grave diante dos elevados valores sonegados. Entretanto, tais temas são periféricos em relação ao cerne da questão aqui analisada, além de se apresentarem como argumentos pré-jurídicos, que podem ser considerados pelo legislador caso entenda ser pertinente a mudança da política criminal de defesa à ordem tributária.

Ademais disso, não se deve olvidar que não eram esses os pontos discutidos no RHC 163.334, de modo que esses argumentos, apesar de verdadeiros, não contribuem para o debate a respeito da adequada interpretação do tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

Nesse contexto, apesar da aparente consolidação do entendimento jurisprudencial, é importante destacar que o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça não é imutável e pode até ser revisto, diante da inescrutabilidade da interpretação a que se refere Paulo de Barros Carvalho.

Assim, o presente artigo pretende contribuir para o amadurecimento do debate deste tema, com a certeza de que o tipo penal deve ser interpretado à luz de conceitos básicos do direito tributário.

2. A RELAÇÃO ENTRE DIREITO PENAL E DIREITO TRIBUTÁRIO

Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho, o sistema do direito positivo é uno e indivisível, sendo certo que as suas unidades – as normas jurídicas – guardam relação de subordinação e de coordenação. Como consequência dessa observação, tem-se a primazia do método sistemático de interpretação, que se apresenta como método de interpretação por excelência.

Nesse sentido, com o propósito de encerrar a discussão sobre ramos autônomos do direito, Paulo de Barros Carvalho explica que:

“[...] tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo enquanto sistema de proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretende há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se

aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível.”⁷

E, mais adiante, Paulo de Barros Carvalho cita um elucidativo exemplo para facilitar a compreensão da intertextualidade dos mais diversos ramos do direito, o que evidencia as relações de coordenação entre normas jurídicas e o caráter indivisível do Direito Tributário:

“Tomemos o exemplo da regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência dos Municípios. Hipótese normativa, em palavras genéricas, é ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel, no perímetro urbano do Município, num dia determinado do exercício. O assunto é eminentemente tributário. E o analista inicia suas indagações com o fito de bem apreender a descrição legal. Ser proprietário é conceito desenvolvido pelo Direito Civil. A posse também é instituto versado pelos civilistas e o mesmo se diga do domínio útil. E bem imóvel? Igualmente é tema de Direito Civil. Até agora estivemos investigando matéria tributária, mas nos deparamos apenas com características do Direito Civil. Prossigamos. A lei que determina o perímetro urbano do Município é entidade cuidada e trabalhada pelos administrativistas. Então, saímos das províncias do Direito Civil e ingressamos no espaço do Direito Administrativo. E estamos estudando o Direito Tributário... E o Município? Que é senão pessoa política de Direito Constitucional interno? Ora, deixemos o Direito Administrativo e penetremos nas quadras do Direito Constitucional. Mas não procuramos saber de uma realidade jurídico-tributária? Sim. É que o direito é uno, tecido por normas que falam do comportamento social, nos mais diferentes setores da atividade e distribuídas em vários escalões hierárquicos. Intolerável desconsiderá-lo como tal atividade.”⁸

Ora, da mesma forma como o direito tributário se apresenta como metalinguagem, se apropriando de conceitos do Direito Civil, Administrativo e Constitucional, para disciplinar a regra matriz de incidência tributária do IPTU, o Direito Penal se utiliza da linguagem do tributário para disciplinar os crimes contra a ordem tributária.

Portanto, partindo da premissa de que o sistema é uno e indivisível, o interprete 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, especialmente, do crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.

O que se pretende dizer aqui é que antes de se adentrar no exame do tipo penal precisa considerar conceitos básicos de direito tributário, que serão absolutamente pertinentes para análise das expressões “descontado”, “cobrado” e “na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária”.

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 45.

8. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 45-46.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

Portanto, é imprescindível o estudo de alguns elementos da regra matriz de incidência.

3. DIREITO TRIBUTÁRIO E O SIGNIFICADO DAS EXPRESSÕES "DESCONTADO" E "COBRADO" NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1. Regra Matriz de incidência tributária

As normas jurídicas tributárias, assim como todas as demais normas jurídicas do sistema do direito, apresentam estrutura lógica bimembre própria dos juízos hipotéticos relacionais.

Partindo desse pressuposto, Paulo de Barros Carvalho⁹, ao se propor a estudar esse mínimo e irreduzível de conteúdo deontológico, descreve a Regra Matriz de Incidência Tributária, que é de grande utilidade para nortear a interpretação das normas jurídicas tributária, tendo em vista que revela os elementos essenciais para a identificação do fato hipoteticamente descrito na norma jurídica tributária e, também, os elementos da relação jurídica tributária.

Dessa forma, o estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária revela que a norma jurídica tributária é composta por duas proposições conectadas por um dever ser interproposicional, também conhecido como dever ser neutro, sendo certo que a "proposição hipótese" descreverá os critérios material, espacial e temporal do fato jurídico tributário; enquanto a proposição tese prescreverá os critérios pessoal e quantitativo da relação jurídica tributária marcada pelo dever ser intraproposicional, também conhecido como dever ser modalizado.

Pois bem, é evidente que todo o estudo da regra matriz de incidência tributária é fundamental para compreensão das normas jurídicas tributárias e, portanto, é indispensável para a compreensão da disciplina jurídica do ICMS. No entanto, para evitar a fuga do tema proposto e com o propósito de atender a fins didáticos, é necessário proceder a um recorte metodológico, isolando um dos elementos do critério pessoal, mais precisamente, o sujeito passivo da relação jurídica tributária, o que facilitará o exame da subsunção do fato "deixar de recolher ICMS próprio devidamente declarado" à norma do crime de apropriação indébita tributária.

3.2. Sujeição passiva

Nos termos do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da relação jurídica tributária poderá ser chamado de "contribuinte", quando tiver uma relação pessoal e direta

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 408-410.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

com o dito “fato gerador” e de “responsável” quando se tratar de um terceiro escolhido pelo legislador para compor a relação jurídica tributária.

De acordo com Maria Rita Ferragut, a responsabilidade tributária pode ser dividida nas seguintes classes: “(i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações.”¹⁰

Pois bem, para compreensão da discussão que envolve a subsunção (ou não) da conduta de não recolhimento de ICMS próprio à norma jurídica do crime de apropriação indébita tributária, é fundamental a compreensão: (i) do instituto da substituição tributária; (ii) da responsabilidade de terceiros; e (iii) além da investigação dos fundamentos jurídicos da classificação entre contribuinte de fato e contribuinte de direito.

Antes de abordar esses três pontos fundamentais para compreensão do tema, faz-se relevante ressaltar que o responsável tributário, ao contrário do que ocorre com o contribuinte, não tem uma relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, ou seja, não pratica o fato signo presuntivo de riqueza exigido pelo princípio da capacidade contributiva para a cobrança de impostos.

Dessa forma, para que a garantia constitucional do referido princípio da capacidade contributiva não seja violado, é necessário que o sistema tributário assegure ao substituto tributário a possibilidade lógica de repercutir o encargo financeiro do tributo, tendo em vista que apenas aquele que praticou o fato signo presuntivo de riqueza é quem tem aptidão para suportar o ônus fiscal, embora em alguns casos a repercussão jurídica do encargo financeiro não seja necessária.

Nesse sentido, ensina Maria Rita Ferragut que:

“Diante do exposto, como compatibilizar a norma de responsabilidade tributária com tal princípio, uma vez que o responsável tributário não possui relação pessoal e direta com o fato jurídico, ou seja, aquele que deve recolher o tributo ao Fisco não manifestou a riqueza que está sendo tributada?

Entendemos que a capacidade contributiva determina que os impostos sejam graduados segundo manifestação de riqueza do fato jurídico, possibilitando e, ao mesmo tempo, limitando a tributação. Restringe, ademais, os elementos pertencentes ao conjunto dos possíveis destinatários da carga tributária, de forma que a princípio só terá aptidão para suportar economicamente o ônus fiscal aquele que realizou o fato.

[...]

Considerar que a capacidade contributiva relaciona-se com a graduação do tributo e com o destinatário da carga tributária, mas não com o sujeito que tem a obrigação de cumprir com a obrigação tributária, não afasta a necessidade de ser assegurado ao

10. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 56.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

responsável o ressarcimento da quantia em dinheiro por ele recolhida, embora em alguns casos excepcionais a restituição não se faça necessária.”¹¹

E, mais adiante, a Autora explica em quais casos não se faz necessária a restituição ao responsável tributário.

Na responsabilidade de terceiros ou por infração, por sua vez, a obrigação que o responsável tem, de pagar com recursos próprios tributo decorrente de fato praticado pela pessoa jurídica advém de norma primária sancionadora, criada com o objetivo de evitar e punir a má-gestão empresarial que prejudique as atividades sociais, os sócios, os acionistas e o interesse público.

Assim, o caráter eminentemente punitivo da responsabilidade excepciona a necessidade de ressarcimento do tributo pago. A capacidade contributiva não terá sido violada, pois o tributo cobrado foi graduado segundo a manifestação de riqueza do fato.¹²

Portanto, das cinco classes de responsabilidade tributária apontadas por Maria Rita Ferragut, verifica-se que, exceto nos casos de responsabilidade de terceiros ou responsabilidade por infrações, é imprescindível que se possibilite a repercussão do encargo financeiro pelo responsável ao contribuinte, seja por reembolso ou retenção na fonte.

Exemplo clássico de retenção é o que ocorre com o imposto de renda retido na fonte, no qual a fonte pagadora procede à retenção do valor devido a título de tributo. Outro caso de retenção seria o ICMS diferido, também conhecido como substituição para trás, na qual o valor do ICMS que será devido pelo substituto, pode ser descontado do substituído.

Assim, por mais que a fonte pagadora não tenha praticado o fato signo presuntivo de riqueza, não é correto afirmar que o princípio da capacidade contributiva está sendo violado, uma vez que o direito conferiu meio de repercussão jurídica do encargo financeiro ao titular da capacidade contributiva tributada.

Por outro lado, ao pensar em repercussão jurídica do encargo financeiro por reembolso, é quase que forçoso pensar no ICMS-ST, que utiliza a técnica da substituição para frente.

3.2.1. Substituição tributária

No caso do ICMS, é comum que a tributação recaia sobre o dito contribuinte, mas também é muito comum a utilização da substituição tributária nas modalidades da “substituição para trás”, também chamada de diferimento, e a controversa “substituição para frente”.

11. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 40-41.

12. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 42.

Diz-se controversa a substituição para frente, pois é sabido que muitos doutrinadores ainda denunciam a inconstitucionalidade deste instituto, uma vez que prescreve a tributação de fato futuro e incerto, o que viola frontalmente os princípios da segurança jurídica e capacidade contributiva.

Nesse sentido, veja-se o que ensina Roque Antonio Carrazza:

“Deveras, a Emenda Constitucional 3/1993 ‘criou’ a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. O preceito em tela ‘autoriza’ a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Ora, o art. 1º da Emenda Constitucional 3/1993 é inconstitucional porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao direito tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponible.

É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, ‘cláusula pétrea’, e, nessa medida, não poderia ser amesquinhado por emenda constitucional (cf. art. 60, § 4º, da CF).”¹³

Não é preciso dizer mais para evidenciar a polêmica sobre a constitucionalidade da substituição tributária para frente. No entanto, é notório o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade da substituição tributária para frente, que continua sendo muito utilizada pelo legislador para facilitar a fiscalização e arrecadação do ICMS.

Assim, apesar de entendimento pessoal deste Autor a respeito do equívoco da orientação jurisprudencial, a norma de substituição tributária será tratada como válida, uma vez que pertence ao sistema do direito positivo brasileiro.

Pois bem, o que se observa é que tanto na substituição tributária para trás quanto na substituição tributária para frente, o tributo é exigido do substituto, que não guarda uma relação pessoal e direta com o fato gerador e, portanto, não revela capacidade contributiva na operação de circulação de mercadorias sobre a qual incide a norma jurídica tributária.

No caso da substituição tributária para frente, é possível que o Substituto transfira o encargo financeiro para o substituído, utilizando o reembolso, ou seja, cobrando o encargo financeiro no preço da mercadoria objeto da operação de circulação.

Dessa forma, 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.

13. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 375.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

Neste sentido, veja-se o que ensina Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz:

“[...] quando um terceiro, relacionado com a situação hipotética for chamado a suportar o encargo tributário, sem que tenha praticado o fato que se subsume à norma geral e abstrata instituidora do tributo, não será a capacidade contributiva desse terceiro substituto que será considerada, mas a do substituído, ou seja, daquele que originariamente responderia pela obrigação. Sendo assim, aplica-se, no caso, o regime jurídico a que se submete o substituído e não o substituto. Fazendo aquele jus à isenção ou à imunidade, o substituto exercerá os direitos correspondentes.”¹⁴

Retomando a análise do tipo objetivo do 2º, II, da Lei 8.137/1990, verifica-se o uso dos verbos “descontar” e “cobrar”, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Portanto, não há dúvidas de que, nestes 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 tributária.

Estas reflexões sobre a capacidade contributiva do substituído são extremamente relevantes para auxiliar o intérprete a construir o adequado sentido das expressões “descontado ou cobrado” utilizadas pelo legislador ao tipificar o crime de apropriação indébita.

Pode-se argumentar, por outro lado, que o ICMS é um tributo indireto e que, por essa razão, suporta o repasse do encargo financeiro do dito “contribuinte de direito” ao dito “contribuinte de fato”.

3.3. *Impostos diretos e impostos indiretos*

Considerando que a interpretação de que a conduta de não recolhimento de ICMS próprio preenche o tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 parte da premissa de que os tributos podem ser classificados em tributos diretos e indiretos, é importante analisar se a referida classificação encontra respaldo em normas jurídicas tributárias e se o fato de um determinado tributo ser considerado indireto seria suficiente para conduzir ao entendimento de que há apropriação indébita tributária diante do não recolhimento do ICMS próprio.

Sobre a referida classificação, veja-se a explicação de Hugo de Brito Machado Segundo:

“A explicação mais comumente encontrada nos manuais de Direito Tributário é a de que o tributo indireto se caracteriza por ser legalmente devido por um sujeito, mas

14. BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Substituição tributário no ICMS: construção de sentido e aplicação*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 160.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

economicamente suportado por outro. Daí chamar-se o primeiro de contribuinte de direito e, o segundo, contribuinte de fato.

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 direito. Por outras palavras, o contribuinte de direito é obrigado ao pagamento, mas transfere a outro esse sacrifício pelo aumento de preço ou outro processo econômico de troca.

[...]

O ICMS, v.g., é pago pelo vendedor de um produto (contribuinte de direito), mas, na prática, seria suportado pelo comprador (contribuinte de fato), sendo pelo primeiro embutido no preço e repassado ao segundo.”¹⁵

Note-se, portanto, que a classificação é tradicionalmente informada pelo critério da repercussão econômica, ou seja, pelo repasse do encargo financeiro do tributo para um terceiro, o que, em tese, seria 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 sócios.

Assim se diz, porque não haverá lucro se o preço das mercadorias circuladas ou dos serviços prestados não for suficiente para pagar todas as despesas da sociedade empresária, incluindo-se os tributos, de modo que o encargo financeiro de todos os tributos devidos pela sociedade pode ser – e em verdade é desejável que sejam – repassados ao adquirente de suas mercadorias ou ao tomador de seus serviços.

Ocorre que o critério da repercussão econômica não pode ser aceito para fins de classificação de tributos entre diretos e indiretos, porque não encontra fundamento de validade nas normas jurídicas pertencentes ao sistema de direito positivo brasileiro.

Nesse sentido, veja-se o que já ensinava Alfredo Augusto Becker que todos os critérios pretendidos pela doutrina, quais sejam: repercussão econômica, critério do lançamento e critério da temporalidade não seriam cientificamente aceitos: “A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável”.¹⁶

De fato, o critério econômico não se presta para classificar os tributos em diretos em indiretos. Dessa forma, a doutrina seguiu desenvolvendo investigações sobre a existência

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

16. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 574.

de um critério jurídico para o reconhecimento da repercussão do encargo financeiro dos tributos ditos indiretos e o encontrou no princípio da não-cumulatividade do IPI e ICMS.

Nesse sentido, é oportuna a lição de Luís Eduardo Schoueri. Veja-se:

“No lugar de se buscar o fenômeno da translação age com acerto aquele que investiga se há uma transferência jurídica (i.e.: prestigiada por lei) do montante do tributo. Esta será a situação do adquirente do produto sujeito a tributação não cumulativa, que o revende, tomando o crédito do montante pago na etapa anterior. Se há um direito àquele crédito é porque ele lhe foi transferido por quem o pagou na etapa anterior.

É esse o caso do IPI e do ICMS.”¹⁷

Note-se, no entanto, que nem todo tributo não-cumulativo deverá ser tratado como tributo indireto. Assim se diz, porque existem diferentes técnicas de não-cumulatividade no sistema do direito positivo brasileiro.

De fato, não se pode comparar a não-cumulatividade do IPI e do ICMS, previstas, respectivamente, nos art. 153, § 3º, II e 155, § 2º, I, ambos da Constituição Federal, com a não cumulatividade das contribuições ao PIS e Cofins, disciplinada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por se tratarem de metodologias diferentes.

Melhor explicando, a não cumulatividade do IPI e do ICMS segue o método imposto contra imposto (*tax on tax*) enquanto a não cumulatividade do PIS e da Cofins observa o método base de cálculo contra base de cálculo (*base on base*). Sobre a diferença entre os métodos de não-cumulatividade, veja-se o ensinamento de Ives Gandra Martins e Edison Carlos Fernandes.

“Na primeira vertente, própria do IPI e ICMS, que constitui inclusive princípio perfilado na lei maior (153, § 3º, inciso I e 155, § 2º, inciso I), o crédito fiscal corresponde a instrumento pelo qual se opera a compensação periódica do montante do imposto recolhido nas entradas de insumos – bens de ativo fixo – e serviços com o imposto devido pela saída do produto final. Considerando-se que bens de ativo fixo e insumos, são necessários à produção do bem final ou do serviço, devem gerar direito a crédito, nos termos das leis complementares.

Busca-se, portanto, na primeira vertente, a neutralidade da tributação.

Na segunda, de que o PIS e a COFINS são exemplos, adota-se na linguagem da Exposição de Motivos da Medida Provisória 135, o denominado método subtrativo indireto, em que a metodologia adotada é a concessão de crédito fiscal sobre algumas compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção que grave as vendas (receitas).”¹⁸

17. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 559.

18. FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 74.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

Tendo em vista os diferentes métodos de não-cumulatividade aplicáveis sobre os tributos, a parte da doutrina que entende a não-cumulatividade como critério de repercussão jurídica do tributo restringe este entendimento ao método “imposto contra imposto” utilizado pelo IPI e ICMS. Isso, porque este método encontra fundamento na presunção de que o valor pago a título de ICMS e IPI será incluído no preço da mercadoria, evitando a chamada “incidência em cascata”, com o objetivo de dar efetividade à neutralidade fiscal.

É o que ensina Andréa Medrado Darzé Minatel:

“De forma mais técnica, para que haja a repercussão jurídica do tributo, impõe-se que o direito ao crédito corresponda precisamente ao valor da dívida devida por outrem, já que, somente assim, vislumbra-se a imputação de efeitos jurídicos típicos decorrentes do traspasse da carga tributária e, definitivamente, não é isso que ocorre em relação a essas específicas contribuições sociais.”¹⁹

Por essas razões, Misabel Derzi, atualizadora da obra clássica de Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, em nota específica, esclarece que apenas o IPI e ICMS poderiam ser tratados como impostos indiretos, *in verbis*:

“Juridicamente, somente existem dois impostos “indiretos” por presunção: o imposto sobre produtos industrializados/IPI, de competência da União, e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação/ICMS, de competência dos Estados.

[...]

A rigor, a ilação é extraída diretamente da Constituição Federal, porque, em relação a eles, a Carta adota dois princípios – o da seletividade e o da não-cumulatividade – que somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos – em um ou outro princípio –, se destina a beneficiar o consumidor.”²⁰

Portanto, com base no critério da repercussão jurídica informado pela não-cumulatividade “imposto contra imposto”, pode-se dizer que o ICMS é um imposto indireto, mas qual é o efeito do reconhecimento do ICMS como imposto indireto? A pergunta é pertinente, porque a partir da patologia apontada por Alfredo Augusto Becker, muitas dúvidas interpretativas foram apresentadas pela Doutrina e contribuintes que provocaram o Poder Judiciário a proferir uma série de decisões conflitantes sobre impostos indiretos.

19. MINATEL, Andréa Medrado Darzé. *Restituição do indébito tributário*: legitimidade ativa nas incidências indiretas. São Paulo: Noeses, 2015. p. 229.

20. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 885.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

A título de exemplo, pode-se citar: (i) a repetição de indébito de tributos indiretos; (ii) tributação indireta e imunidades subjetivas; (iii) tributação indireta e inadimplência do consumidor; (iv) tributação indireta e a base de cálculo de contribuições sobre receitas e faturamento; e, finalmente, (v) tributação indireta e apropriação indébita.

Os conflitos começam com as dúvidas interpretativas acerca do art. 166 do Código Tributário Nacional, que condiciona a repetição de indébito de tributo que comporte, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro à: (i) prova de haver assumido o referido encargo; ou (ii) estar expressamente autorizado a receber a restituição do tributo por terceiro a quem transferiu o encargo financeiro do tributo.

É conhecido o entendimento do Supremo Tribunal Federal consubstanciado no enunciado da Súmula 546, por meio da qual o STF reviu o entendimento anteriormente firmado no enunciado da Súmula 71, afirmando que: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de ‘jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo”.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, são vários os julgados que consideram o ICMS e IPI como tributos indiretos para fins da aplicação da norma do art. 166 do Código Tributário Nacional.

Relativamente ao ISS, convém destacar o REsp 1.131.476/RS, julgado pelo rito dos recursos repetitivos representativos de controvérsia, no qual foi firmada a Tese 398, *in verbis*:

“A pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los.”²¹

Note-se, portanto, que o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que o ISS admite a sua dicotomização em tributo direto ou indireto, dependendo do caso concreto, sendo certo que, quando assume feição de tributo indireto, deve respeitar os requisitos do art. 166, do Código Tributário Nacional.

O mesmo entendimento quanto a dicotomização do tributo em direto e indireto é aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça ao IOF para fins de repetição de indébito. Tais entendimentos com relação ao ISS e IOF vão na contramão do que sugere a Doutrina, que reconhece como tributo indireto apenas o IPI e ICMS.

De qualquer forma, é importante destacar aqui que, relativamente à repetição de indébito de tributo, o fato de o tributo ser considerado indireto é relevante.

21. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.131.476. 1ª S. rel. Min. Luiz Fux. Brasília, 01.02.2010. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=934842&num_registro=200900593473&data=20100201&formato=PDF]. Acesso em: 14.10.2019.

No entanto, é de se ressaltar que no caso da transferência do encargo financeiro para o contribuinte de fato, este não terá a sua legitimidade ativa reconhecida para ajuizar ação de repetição de indébito tributário, por não ter pago o tributo devido. Apenas em casos excepcionais, como a repetição do indébito de ICMS cobrado sobre TUSD e TUST é que se reconhece a legitimidade ativa do consumidor final para pleitear a restituição de valores pagos indevidamente. Em outras palavras, a repercussão do encargo financeiro se torna irrelevante quando o pedido de restituição dos valores pagos indevidamente é formulado pelo contribuinte de direito.

Já com relação ao reconhecimento de imunidades subjetivas, o Supremo Tribunal Federal já consolidou entendimento, ao julgar o RE 608.872, em sede de repercussão geral (Tema 342), de que é irrelevante a ocorrência de repercussão do tributo indireto. Veja-se:

“A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”²²

Da mesma forma, caso o consumidor final não pague pela mercadoria adquirida, ainda assim o comerciante vendedor deverá recolher o tributo incidente na operação, revelando-se indiferente o fato de se tratar de um imposto indireto.

Nesse sentido, há entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a inadimplência tributária é fato indiferente à incidência do ICMS. Veja-se.

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. EXCLUSÃO DO VALOR REFERENTE ÀS VENDAS INADIMPLIDAS DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.
2. O STJ sedimentou entendimento no sentido da impossibilidade de dedução da base de cálculo do ICMS de valores referentes a fortuitos inadimplementos contratuais.
3. Agravo Regimental não provido.”²³

22. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 608.872. Tribunal Pleno. rel. Min. Dias Toffoli, Brasília, 23.02.2017. Disponível em: [http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215]. Acesso em: 09.07.2020.

23. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1.340.862. 2ª T. rel. Min. Herman Benjamin, 04.02.2011. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1020965&num_registro=201001446220&data=20110204&formato=PDF]. Acesso em: 09.07.2020.

Por outro lado, recentemente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706, em sede de repercussão geral (Tema 69), declarou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.²⁴

A partir do julgamento do referido recurso extraordinário, no qual foi reconhecida a relevância da repercussão do encargo financeiro do tributo, pode-se dizer que ressurgiram velhas discussões sobre impostos indiretos, multiplicaram-se teses filhotes sobre a tributação indireta, dentre elas, a tese de que o não recolhimento de ICMS próprio constitui conduta típica do crime de apropriação indébita tributária.

Veja-se, no entanto, que a patologia apontada por Alfredo Augusto Becker provoca muitas dúvidas interpretativas, confundindo contribuintes e, principalmente, a jurisprudência pátria, que vem julgado de acordo com a patologia, ignorando o fenômeno jurídico.

O resultado, conforme se demonstrou linhas acima, é um conjunto de incoerentes sobre a relevância ou não da repercussão do encargo financeiro para o contribuinte de fato, no caso de ditos impostos indiretos. Para facilitar a compreensão dos equívocos interpretativos, veja-se o resumo no quadro abaixo.

Tabela 1: Equívocos interpretativos

<i>Dúvida interpretativa</i>	<i>Resposta</i>	<i>Relevância da repercussão do encargo financeiro</i>
O contribuinte de direito poderá repetir o indébito tributário independentemente da demonstração dos requisitos previstos no art. 166 do CTN?	Não	Há
O contribuinte de fato, caso tenha assumido o encargo financeiro de imposto indireto pago indevidamente, poderá pleitear a repetição do indébito tributário?	Não	Não há
Caso um consumidor final seja titular de imunidade subjetiva, poderá ele invocá-la para se eximir da cobrança de tributo indireto?	Não	Não há
Caso o consumidor final não pague pela mercadoria adquirida, o comerciante estará sujeito ao recolhimento do ICMS?	Sim	Não há
O ICMS pode integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins?	Não	Há

Fonte: elaborada pelo autor com base em pesquisa na doutrina e jurisprudência.

24. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574.706. Tribunal Pleno. rel. Min. Cármen Lúcia. Brasília, 02.10.2017. Disponível em: [http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550]. Acesso em: 09.07.2020.

Veja-se, portanto, que a verificação do caráter indireto de um tributo não é a resposta para todas as questões que envolvem contribuinte de fato e contribuinte de direito. A repercussão do encargo financeiro, ainda que jurídica, é absolutamente irrelevante para caracterização do crime de apropriação indébita tributária, tendo em vista que, conforme já se demonstrou linhas acima, a correta interpretação dos termos “cobrado” e “descontado” não contempla a simples inclusão do valor correspondente ao tributo no preço exigido pela mercadoria.

Mas não é só. Ainda por outro aspecto o direito tributário deve ser analisado para a correta interpretação da norma jurídica de apropriação indébita tributária. Isso porque, para a adequada construção de sentido da referida norma, é necessário compreender o que significa a expressão “na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

4. A EXPRESSÃO “NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO” E AS NORMAS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS ADMINISTRADORES

Como é sabido, o direito penal não trabalha com a responsabilidade criminal de pessoas jurídicas, exceto no caso de crimes ambientais. Dessa forma, é evidente que o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é o próprio empresário ou sócio administrador de sociedade empresária.

Dessa forma, considerando o princípio do direito penal como *ultima ratio*, é importante indagar em quais situações o sócio administrador poderá ser chamado a adimplir obrigação tributária, na qualidade de sujeito passivo.

A responsabilidade de terceiros é disciplinada pelos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, e tem grande importância para a compreensão da responsabilidade dos sócios por dívidas tributárias das sociedades empresárias, porque é no art. 135 do Código Tributário Nacional que se encontra prescrito o fundamento de validade para tanto.

Em primeiro lugar, é preciso destacar o caráter sancionatório da responsabilidade de terceiros, o que, conforme já demonstrado linhas acima, afasta a necessidade de ressarcimento do tributo pago pelo responsável como garantia para preservação de sua capacidade contributiva.

Justamente por se tratar de uma norma punitiva, a responsabilidade das pessoas arroladas no art. 135 não pode ocorrer em qualquer caso de inadimplência da obrigação tributária pela sociedade empresária devedora, mas se e somente se o sócio administrador agir com excessos de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Nesse sentido, veja-se o que ensina Luís Eduardo Schoueri:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento de tributo. Claro que não recolher tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do art. 135, então não teria sentido o art. 134, que já

versa da responsabilização por não recolhimento de tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o art. 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento.”²⁵

A lição de Luís Eduardo Schoueri está em conformidade com o entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme ao que se verifica do enunciado da Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.²⁶

Portanto, em virtude da separação subjetiva da sociedade empresária e de seus sócios, a pessoa jurídica, com personalidade própria, não se confunde com a pessoas de seus sócios, o que limita a responsabilidade dos sócios e configura norma indutora de condutas criada com o propósito de estimular o empreendedorismo e investimentos em sociedades empresárias.

Nesse sentido, veja-se o que ensina Fábio Ulhôa Coelho:

“A regra do direito societário é a da irresponsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais. Exceções há, contudo, em que os credores da sociedade podem saciar a sede creditícia no patrimônio do sócio. A primeira, referida no item anterior, está relacionada à obrigação dos sócios de prover a sociedade do capital que eles mesmos reputam necessário à realização do objeto social. Assim, subscrito valor superior ao integralizado, a diferença pode ser reclamada dos sócios, para atendimento dos direitos de credores. *O segundo conjunto de exceções, examinado agora, relaciona-se à tutela dos credores que não dispõem, diante da autonomia patrimonial da sociedade limitada, de meios negociais para a preservação de seus interesses. São eles o credor fiscal, a Seguridade Social, o empregado e o titular de direito extracontratual à indenização.*

[...]

Dentre os credores não negociais, o direito positivo cuida apenas do credor tributário. Apenas ele pode invocar, na proteção de seus créditos, tratamento que afaste a regra da limitação da responsabilidade dos sócios, ao total do capital social subscrito e não integralizado. Desta hipótese, contudo, cuidado mais adiante, tendo em vista que a imputação de responsabilidade pelas obrigações sociais alcança apenas o sócio que administra a sociedade (Cap. 31, item 3).

Em face da precariedade dos nossos textos legislativos, não se pode afirmar que o direito brasileiro tutele, integral e satisfatoriamente, os credores não negociais da sociedade limitada. Deveria fazê-lo, é certo; mas, atente-se, enquanto não aperfeiçoado o direito positivo, será ineficaz qualquer argumentação no sentido de restringir a separação

25. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 512.

26. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 430/STJ*. 1ª S. Brasília, 24.03.2010. Disponível em: [ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf]. Acesso em: 14.10.2019.

patrimonial entre sócio e sociedade. Em outros termos, enquanto não dispuser a ordem jurídica brasileira de previsão, excepcionando, especificamente, o tratamento a ser liberado aos direitos de determinado credor não negocial, não podem a tecnologia e o juiz deixar de prestigiar a limitação da responsabilidade dos sócios. Quer dizer, só cabe, por enquanto, considerar como exceções válidas à responsabilização limitada dos sócios, porque previstas em lei, as referentes aos créditos tributários (CTN, art. 135, III) [...]” (Grifou-se)²⁷

Vê-se, assim, que pelo princípio da separação subjetiva entre sociedade empresária e sócios, não há que se falar em responsabilidade de sócios por dívidas das sociedades, salvo em se tratando de sociedades em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade em comandita por ações, desconsideração da personalidade jurídica e no caso da aplicação de regras específicas de créditos não negociais, tais como os créditos tributários, cuja responsabilização dos sócios depende do preenchimento dos requisitos do art. 135, quais sejam: excessos de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Dessa forma, não havendo sequer responsabilidade tributária do sócio administrador em muitos casos de inadimplemento da obrigação tributária do ICMS próprio, como poderia se admitir a sua responsabilização na esfera criminal?

5. CONCLUSÕES

De todo o exposto, está claro que a dúvida interpretativa sobre a apropriação indébita do ICMS próprio decorre da equivocada classificação dos tributos em diretos e indiretos. Verdadeira patologia que, apesar das fortes denúncias apresentadas por Alfredo Augusto Becker, ainda provoca incoerências e contradições em interpretações jurídicas.

Ademais, como visto acima, mesmo que se reconheça um critério de repercussão jurídica do encargo financeiro do ICMS e IPI, a classificação não deve ser aplicada sem qualquer critério, devendo ser observado, sempre que possível, a condição do contribuinte de direito, sujeito passivo da obrigação tributária sobre quem recai o dever jurídico de pagar o tributo devido.

É possível concluir, também, que as expressões “descontado” e “cobrado” referem-se a critérios de repercussão jurídica do encargo financeiro do tributo em respeito à capacidade contributiva, na restrita hipótese de eleição de terceiro, sem relação pessoal e direta com o fato gerador, para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária. Dessa forma, para que os direitos do responsável não sejam atropelados, é necessário que ele tenha à sua disposição o mecanismo do reembolso “cobrança” ou retenção “desconto”.

27. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 2. p. 490-492.

PINTO, André Luis Ulrich. O crime de apropriação indébita tributária e o não recolhimento de ICMS próprio. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 255-277. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

Relativamente à expressão “na qualidade de sujeito passivo de obrigação”, o direito tributário não atribui responsabilidade tributária ao sócio administrador diante do simples inadimplemento da obrigação tributária, conforme entendimento consolidado e sumulado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Assim, com base no princípio da intervenção mínima do direito penal, não há como defender a existência de responsabilidade penal quando não há sequer responsabilidade tributária do sócio administrador.

Está-se, portanto, diante de hipótese de prisão por dívida, o que é vedado pelo art. 5º, LXVII, com exceção de casos de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia. Diz-se prisão por dívida, porque o que se pretende com o reconhecimento da apropriação indébita tributária do ICMS próprio, diferentemente do que ocorre em casos de sonegação, é a responsabilização do contribuinte que dá o devido destaque o ICMS na nota fiscal e procede à consequente confissão de dívida mediante lançamento por homologação.

Desnecessário dizer que o próprio direito tributário assegura garantias e privilégios ao crédito tributário já constituído pela confissão de dívida, que pode e deve ser inscrito em dívida ativa e cobrado mediante ajuizamento de execução fiscal, pela qual se dará a execução forçada do patrimônio do devedor e, se necessário, o redirecionamento da execução contra a pessoa dos sócios.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Substituição tributário no ICMS: construção de sentido e aplicação*. São Paulo: Noeses, 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 2.
- FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

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

MINATEL, Andréa Medrado Darzé. *Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas*. São Paulo: Noeses, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- Insubsistências da decisão da 3ª seção do STJ no HC 399/109: ICMS declarado e não pago tipificado como crime contra a ordem tributária, de Luiz Fernando Maia – *RDTC* 16/251-261 (DTR\2019\30);
- Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos, de Marcelo Almeida Ruivo – *RBCCrim* 160/57-84 (DTR\2019\40059); e
- Reflexões sobre a criminalização do não recolhimento de ICMS declarado, de Bruno Tadeu Buonicore, Gilmar Mendes, Juliana Queiroz Ribeiro e Tarsila Ribeiro Marques Fernandes – *RBCCrim* 167/129-147 (DTR\2020\6418).