

Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio

Autor(a): Ademar Borges

Publicado em: 17 de dezembro de 2019

Publicação: jota_import

Link JurisTube: <https://juristube.com.br/colunistas/ademar-borges/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-pro>

Fonte original: <https://www.jota.info/colunas-acervo/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio>

Identificador citável: juristube.com.br/colunistas/ademar-borges/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-pro#ep-1e7e957b

Resumo

Configuração típica e exigências procedimentais

Texto integral

I. O problema O STF, há menos de uma semana (RHC 163.334), formou maioria para considerar criminosa a conduta do contribuinte que declara o ICMS devido pela própria empresa, mas deixa de repassar os valores aos cofres públicos . A corrente majoritária, formada até aqui por seis votos, afirmou que a venda de mercadorias com o ICMS embutido no preço, sem o pagamento ao Estado do tributo respectivo, caracteriza o delito do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, a chamada apropriação indébita tributária . Não parece haver dúvida de que se está em face de uma conspícua alteração jurisprudencial que amplia o alcance da norma proibitiva, sem que haja, ainda, clareza quanto aos parâmetros interpretativos que devem guiar a futura aplicação do Direito. Reina a incerteza. Nada mais natural que, nesse contexto, a doutrina cumpra o seu mister como “quarto poder”¹ , com vistas a auxiliar a enunciação de critérios interpretativos para o porvir. A enunciação desses critérios (IV.) – objetivo máximo deste artigo – exigirá a contextualização da controvérsia, inserida em intrincado dilema político-criminal (II.) e a descrição dos desafios interpretativos que o novo entendimento jurisprudencial acaba por irrevogavelmente lançar (III.). Enfim, consumada a inflexão jurisprudencial – ainda que sem aderir aos fundamentos que conduziram a maioria do STF a manter hígido o entendimento do STJ –, convém envidar esforços na direção de uma interpretação segura do tipo penal, de modo a contribuir para que a formulação da tese resultante do julgamento em curso perante o STF atenda às exigências de certeza e precisão que orientam toda interpretação de norma penal incriminadora. +JOTA: Assine o JOTA e não deixe de ler nenhum destaque! II. Contexto, “mandado de precisão” e dilema político-criminal A compreensão do contexto em que se insere o problema talvez auxilie na enunciação de parâmetros interpretativos. Embora esse entendimento já fosse pacífico na jurisprudência do STJ desde meados de 2018 – em precedente firmado pelo apertado score de seis votos contra quatro² –, pairavam sobre essa interpretação sérias dúvidas quanto à sua constitucionalidade . Afinal, essa novel criminalização estaria nas fronteiras do “sentido literal possível” dos termos legais e poderia, assim, entrar em confronto com o princípio da legalidade (art. 5º XXXIX CF)³ . No início do julgamento do tema no Plenário do STF, o Ministro Luís Roberto Barroso ressaltou que a convocação da audiência pública ocorreu porque ele próprio

tinha dúvidas quanto à legitimidade constitucional da interpretação dada ao tipo penal pelo STJ. A oposição entre os votos dos Ministros Rogério Schietti (reconhecendo que os limites semânticos do tipo penal e também sua interpretação teleológica levavam ao reconhecimento da adequação típica da conduta de quem deixava de recolher aos cofres públicos no prazo legal ICMS próprio devidamente declarado) e Maria Thereza de Assis Moura (afirmando que a tese acusatória violava as regras constitucionais da legalidade e da vedação à prisão por dívida) bem demonstrava a falta de consenso sobre o tema. A despeito de incumbir ao STJ a uniformização da interpretação da lei penal, a seriedade das objeções constitucionais à decisão proferida pela 3ª Seção daquele Tribunal transferiu a última palavra sobre o tema para o Plenário do STF. É inegável o já anunciado componente criativo presente na decisão que resultará do acolhimento pelo plenário do STF do voto proferido pelo ministro Luís Roberto Barroso. A falta de clareza quanto à extensão da opção jurisprudencial de criminalizar a conduta de quem “cobra” tributo de alguém e não o repassa ao Estado só será, contudo, definitivamente superada caso a decisão do STF, além de confirmar a polêmica incidência do tipo penal, revele – em esmero prospectivo – os parâmetros que guiarão a atividade de magistrados e membros do Ministério Público de todo o país 4 . A opção jurisprudencial do STF em criminalizar conduta que majoritariamente era entendida como atípica deve ser acompanhada por um esforço para imprimir à nova interpretação da lei penal um grau suficiente de clareza e determinação do sentido concreto da norma penal incriminadora. Alterações substanciais da jurisprudência in malam partem podem sofrer – em alguns casos – não apenas o constrangimento da vedação à retroatividade 5 , como também podem gerar a ocorrência de erros de proibição (art. 21 CP) ou erros de tipo (art. 20 CP) 6 . A rigor, diante dessa situação, incumbe à jurisprudência a realização integral do mandato de determinação da norma penal 7 . A Suprema Corte alemã, em relevante decisão, decidiu que o mandato de determinação não se dirige apenas ao legislador, no momento de formulação linguística dos tipos penais, mas também à jurisprudência, que tem o dever de contribuir com a precisão dos contornos do tipo penal , a partir da construção de uma jurisprudência íntegra e sólida – o que se designou por mandato de precisão (Präzisionsgebot), corolário do princípio da legalidade 8 . Alterações jurisprudenciais da mais alta Corte do país exigem um comprometimento com o futuro interpretativo. A irrupção de novos entendimentos sem a oferta de parâmetros gera insuportável insegurança. Mais do que isso, estimula erros de tipo ou de proibição. Daí se revestir da mais alta importância a enunciação das teses prometidas para esta semana. Nesse contexto emerge dilema político-criminal que deve ser levado em conta na oferta dos parâmetros interpretativos. A nova decisão do STF pendula entre a pronunciada necessidade de tutelar a arrecadação tributária, vergastada por altos índices de sonegação fiscal, e o perigo de criminalizar infortúnios ou decisões empresariais cotidianas, que integram os riscos negociais próprios da atividade econômica, produzindo um indesejável efeito resfriador de liberdades econômicas fundamentais dos pequenos, médios e grandes empresários. Na discussão em torno da crise financeira dos bancos, a jurisprudência alemã viu-se igualmente em face desse dilema ao interpretar o delito de infidelidade patrimonial, a Untreue do § 266 do CP alemão: a interpretação desse delito não poderia conduzir a uma inviabilização completa dos chamados “negócios de risco”, a rigor, componentes integrantes de uma economia pujante 9 . Para equilibrar esse difícil trapézio, é possível partir de uma premissa – intuída ou mesmo verbalizada por alguns Ministros do STF: a criminalização da mera inadimplência tributária , passível de ser considerada como um fato isolado , não parece corporificar o melhor caminho interpretativo. III. O entendimento majoritário (provisório) do STF e as possibilidades atuais de interpretação norma penal incriminadora Está posta a questão. O STF, ao enunciar as teses , deve contribuir para a precisão

dos contornos dessa nova interpretação criminalizadora – realizando o “mandado de precisão” –, com vistas a solucionar o dilema político-criminal acima anunciado. A esta altura, convém revelar os impasses interpretativos mais concretos lançados por essa nova interpretação. Afinal, se esses impasses não foram suficientes para demover o STF dessa inovação, parecem conferir ao intérprete alguns parâmetros mais objetivos para a interpretação futura do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 nos casos de não recolhimento de ICMS próprio. A descrição desses impasses – de resto, destacados no excelente artigo de Estellita e de Paula Jr., nesta coluna 10 – pavimentará o solo para a enunciação de alguns parâmetros abaixo (IV.) Como é cediço, afastando-se de visão amplamente majoritária na doutrina, o STF entendeu que o valor do ICMS destacado na nota fiscal constitui parcela do patrimônio do consumidor cobrada pelo comerciante para a posterior transferência ao Estado, razão pela qual o não repasse desse valor aos cofres públicos consubstanciaria delito fiscal com características similares à apropriação indébita. Ao deixar de recolher o valor do tributo que teria sido embutido no preço da mercadoria, o vendedor estaria se apropriando indevidamente de valor cobrado do consumidor e pertencente ao Estado. Abandonou-se, assim, interpretação consolidada segundo a qual a conduta delitiva só poderia ser praticada pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real 11. A novidade dessa diretriz jurisprudencial que desponta no STF está em estender o tratamento jurídico-penal até então reservado às hipóteses de responsabilidade tributária por substituição ao caso típico de não recolhimento do ICMS próprio 12. Os problemas associados à interpretação (analogica) do tipo penal proposta pela corrente majoritária do STF são bastante conhecidos. Mencionemos três desses problemas: a) Em primeiro lugar, não é plausível que o legislador tenha se valido dos termos “descontado” e “cobrado” para se referir à mera repercussão econômica da tributação 13. Afinal, toda a tributação incidente sobre a atividade econômica tende a ser, em alguma medida, transferida para o consumidor. Assim, o inadimplemento tributário (incidentes sobre impostos diretos ou indiretos) sempre poderia ser interpretado como mecanismo de apropriação delituosa de recursos pagos pelo consumidor ao contribuinte, mas não repassados aos cofres públicos 14. b) Em segundo lugar, a compreensão de que o tributo cobrado e não recolhido a que faz menção art. 2º, II, da Lei 8.137/90 seria todo aquele tributo embutido no preço do produto – e, assim, repassado ao consumidor – conduziria à exigência correlativa de demonstrar, como requisitos para a realização típica, a possibilidade de destacar do valor global da mercadoria aquele montante específico relativo ao tributo, bem de provar que o valor corresponde ao tributo devido pelo contribuinte de direito foi efetivamente repassado ao contribuinte de fato, que então teria suportado esse ônus financeiro 15. c) Em terceiro lugar, essa interpretação alargada do tipo penal – ao atribuir relevância jurídico-penal à condição de contribuinte (de fato) do consumidor para fins de imputar o delito de apropriação indébita tributária ao vendedor – não se compatibiliza com a orientação jurisprudencial que nega ao contribuinte, em regra, a possibilidade de ajuizar ação de repetição de indébito tributário nos casos de recolhimento a maior de ICMS pelo contribuinte de direito 16 ou mesmo com a uniforme compreensão da jurisprudência no sentido de que o não pagamento do valor da mercadoria pelo comprador em nada altera a responsabilidade jurídica do contribuinte pelo recolhimento do imposto correspondente 17. Além disso, a equiparação jurídica entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito para fins penais poderá trazer consequências ainda não previstas pelo próprio STF, tal como a possível ampliação do âmbito de incidência da norma penal para alcançar suposta apropriação indébita tributária de ISS, nos casos em que esse imposto se apresente como tributo indireto, cujo ônus financeiro pode ser repassado ao contribuinte de fato – como perceberam Bottini e Estellita 18. O fundamento adotado pelo STF segundo o qual a mera

repercussão econômica do tributo – cujo ônus financeiro pode ser suportado ou transferido a terceiro não contribuinte de direito – enseja a possibilidade de criminalização da conduta de não repassar ao Estado o valor equivalente ao tributo sempre que esse custo tenha sido de alguma forma transferido ao consumidor cria o risco de incidência da lei penal não só em relação ao ICMS e ao ISS (quando este se apresente como tributo indireto), mas também de qualquer tributo (direto ou indireto) cujo ônus financeiro possa ser transferido a outros agentes na cadeia produtiva ou econômica. As dificuldades que daqui decorrem são de complexa resolução. A difícil compreensão sobre o alcance da lei penal (art. 2º, II, da Lei 8.137/90) dependerá, como visto, de um estudo econométrico sobre a existência ou não de efetiva transferência do custo da incidência tributária para o contribuinte de fato, pressuposto empírico da suposta apropriação do valor correspondente pelo contribuinte de direito. Para agravar o quadro, a realização do tipo exigirá, na perspectiva engendrada pelo STF, não apenas a comprovação de que o não recolhimento do tributo está associado à transferência do seu custo financeiro ao contribuinte de fato, mas também a demonstração de um “dolo de apropriação” de difícil apreensão, especialmente porque demandaria avaliar a reprovabilidade da conduta omissiva do contribuinte à luz das possibilidades reais de priorização do pagamento da obrigação tributária em detrimento das demais obrigações cíveis e trabalhistas essenciais para a continuidade da atividade empresarial. Essas três principais dificuldades que acompanham a orientação majoritária provisoriamente firmada pelo STF – falta de aderência estrita aos limites semânticos da lei penal, obstáculos pragmáticos à verificação empírica dos elementos da norma incriminadora e ausência de coerência com a jurisprudência firmada pelo STJ e pelo STF em temas tributários – não foram suficientes para impedir a formação de maioria para criminalizar a conduta de deixar de recolher ICMS próprio no prazo legal. Tais dificuldades podem fornecer, contudo, as chaves para uma proposta de interpretação mais compatível com o princípio da legalidade e com a ideia, amplamente partilhada, de que o Direito Penal deve ser a ultima ratio de proteção de bens jurídicos. Esse aspecto já foi, naturalmente, antevisto por alguns ministros do STF. A ameaça de que a visão da maioria provisória do STF provoque a criminalização generalizada do simples inadimplemento do pagamento de ICMS próprio por parte dos comerciantes fez com que Ministros que integraram a corrente majoritária procurassem limitar os efeitos da opção criminalizadora por meio de imposição de cláusulas de restrição, ora baseadas na exigência de um tipo de “dolo específico de apropriação” e ora recorrendo ao argumento da necessidade de demonstração da certa habitualidade da conduta de não recolher ICMS próprio no prazo legal. O voto do Ministro Luís Roberto Barroso acolhe, em alguma medida, essas duas formas de restrição, ao afirmar, de um lado, que se deve provar a “intenção de apropriação do valor do tributo a ser apurada a partir das circunstâncias objetivas factuais” e, de outro, que “o inadimplente eventual é totalmente diferente do devedor contumaz, que faz da inadimplência tributária seu *modus operandi*”¹⁹. De um modo ou de outro, busca-se evitar que a simples omissão isolada consistente em não repassar ao Estado o valor do ICMS cujo ônus financeiro tenha sido transferido ao consumidor configure automaticamente o delito de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei 8.137/90). Enfim, quer-se fazer frente ao dilema político-criminal acima anunciado (II., 4.). Embora apontem na direção correta, advertências acautelatórias como aquela feita pelo Ministro Luiz Fux – no sentido de que “a criminalização do ICMS declarado e não pago não pode ser aplicada de modo genérico” e de que “é preciso cautela, devendo ser considerado crime apenas os casos em que houver intenção de fraudar”²⁰ –, pelo seu alto grau de generalidade, não se mostram suficientes para evitar a instauração de grave insegurança quanto ao sentido e alcance da norma penal. É preciso palmilhar mais alguns passos, de modo a traduzir juridicamente tais preocupações em uma proposta objetiva, com base em

sólidos argumentos técnicos, apta a impedir a criminalização da simples inadimplência tributária. Queremos crer que há consenso quanto aos efeitos perniciosos de um quadro de incerteza quanto aos limites dessa decisão. A dúvida paira sobre os critérios interpretativos que integrarão a tese a ser anunciada nesta quarta-feira, dia 18 de dezembro de 2019.

IV. Parâmetros interpretativos: configuração típica e exigência “procedimental” Os parâmetros interpretativos que devem guiar o intérprete do futuro devem corresponder, em primeiro lugar, ao objeto de proteção da norma do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, o que possibilitará, em segundo lugar, o estabelecimento de um procedimento para a verificação da tipicidade. Esses parâmetros devem ser compreendidos como uma interpretação restritiva dos elementos do tipo objetivo do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, com efeitos, naturalmente, para a determinação do objeto do dolo. A rigor, está-se em face de um par conceitual característico do Direito Penal econômico moderno – cujos contornos foram expostos pelo primeiro subscritor em trabalho específico ²¹ –, entre proteção de bem jurídico e procedimentalização. O sutil desafio é o de desenhar os contornos do tipo, de modo a respeitar o “mandado de precisão”, sem inviabilizar a essência da atividade econômica. Começamos com a proposta interpretativa mais substancial, referida ao bem jurídico protegido (2.), para num segundo momento estabelecer a regra procedimental de natureza complementar (3.). O art. 2º, II, da Lei 8.137/90, segundo a novel interpretação do STF, quer proteger a arrecadação tributária também em face do não recolhimento do ICMS próprio. Com isso, o STF estabeleceu um novo método de agressão ao patrimônio (público). A avaliação a respeito de se esse novo método de agressão cria um risco juridicamente desaprovado ²² ao bem jurídico “arrecadação tributária” que, ademais, se realiza no resultado de lesão ao patrimônio sugere que a conduta do autor deva ser analisada de maneira global, e não isolada. Não há de ser qualquer mera inadimplência que ultrapassará o umbral da tipicidade objetiva. É preciso avançar nesse argumento: a) De fato, em alguns delitos, o legislador se vê forçado a exigir a presença dos chamados elementos da valoração global do fato – elementos do tipo descobertos por Roxin, em 1958 ²³ –, que permitem uma valoração mais ampla da conduta do autor, à luz de todos os princípios da ordem jurídica. Exemplo clássico é o delito de constrangimento ilegal, a *Nötigung* do § 240 do CP alemão, em que se exige uma cláusula geral de “reprovabilidade” (§ 240 II), de modo a evitar que a criminalização isolada de restrições à liberdade alheia – comuns ao nosso modo de convivência – inviabilize a vida social. Quando o legislador não prevê essa elementar, cabe ao intérprete verificar a necessidade de estabelecer uma técnica de interpretação restritiva do tipo. Há, naturalmente, outras técnicas de restrição do tipo objetivo: para ficar com um exemplo, o Tribunal Federal alemão, o BGH, na aplicação no delito de infidelidade patrimonial, de modo a não criminalizar indevidamente os “negócios de risco”, exigiu que o administrador do patrimônio cometesse uma “infração grave do dever de tutela do patrimônio alheio”, não bastando uma infração “normal” ou “leve” ²⁴. b) Essa é a intuição veiculada por alguns Ministros, quando mencionam a necessidade de “habitualidade” ou “contumácia”. A rigor, é preciso estabelecer uma cláusula interpretativa que evite a criminalização irrestrita da atividade econômica. Essa cláusula exigirá uma avaliação ampla do não recolhimento do ICMS próprio. c) Essa avaliação ampla deve levar em conta o comportamento anterior pré-delitivo do autor. Afinal, há uma declaração prévia e espontânea do valor devido pelo próprio contribuinte, que contradiz qualquer propósito delitivo. Essa é a intuição por trás da exigência de “dolo” ou “intenção defraudatória”, mencionada na discussão. A rigor, na apropriação indébita – em sua gênese, referida apenas a coisas alheias móveis, isto é, objetos corpóreos, e não ao patrimônio, objeto mais dinâmico – não se exige fraude, na medida em que o potencial autor já está legitimamente “dentro” do patrimônio ou propriedade alheios. A fraude, elemento nuclear do estelionato, é precisamente um método que se destina a granjear acesso ao

patrimônio alheio, de fora pra dentro. O escroque não costuma declarar previamente à vítima uma fraude vindoura. A ideia de “dolo de fraude” parece decorrer de uma interpretação híbrida do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, e responde à necessidade de limitar o tipo. Essa limitação, contudo, deve ocorrer já no tipo objetivo, e não apenas no tipo subjetivo – a consequência é prática: a não realização do tipo objetivo impede de pronto o recebimento da denúncia, por estar ausente a “justa causa” (art. 395 II CPP). d) A partir da finalidade de proteção da arrecadação tributária, somada à existência de um comportamento anterior pré-delitivo que contradiz qualquer “decisão posterior contra o bem jurídico”²⁵, é possível chegar a um primeiro parâmetro interpretativo: vige uma presunção relativa de que o não recolhimento do ICMS próprio é um ato isolado que não cria risco juridicamente desaprovado ao bem jurídico “arrecadação tributária” – ao menos não em sentido jurídico-penal, eis que uma infração fiscal está, evidentemente, verificada. e) Essa presunção estará reforçada caso o autor atue em uma situação aproximada a uma causa de justificação ou de exculpação – o estado de necessidade do art. 24 CP, ou a “inexigibilidade de conduta diversa”, aceita como excludente nos crimes omissivos²⁶ –, ou seja, em uma situação de quase justificação ou exculpação, como é o caso de penúria financeira ou de uma opção comercial ou mesmo legal – como a imposta pelo art. 186 CTN, que dá preferência aos créditos trabalhistas – de dívidas de outra natureza. Nesses casos, o ato isolado do empresário, documentado a partir de declaração própria prévia, encontra uma explicação razoável reconhecida pela própria ordem jurídica, que, se não justifica ou exculpa a sua conduta por completo, pode servir de parâmetro para a interpretação restritiva do tipo. A omissão de repasses isolados, documentado pelo próprio autor – que comunica a própria vítima –, fundada em explicação razoável – cujo parâmetro pode ser uma quase justificação ou exculpação –, confirma a presunção de que não se está diante de uma conduta perigosa ao bem jurídico “arrecadação tributária”. f) A presunção estará, ao contrário, afastada quando se verificar que a estratégia de atuação do empresário integra um modelo comercial como um todo que se destina a defraudar o erário. Surge uma espécie de interpretação baseada no autor, e não no fato, mas que funciona como forma de redução do alcance do tipo, e é, por isso mesmo, legítima. Está-se em face da conhecida utilização restritiva dos chamados “tipos de autor”, já proposta por Luís Greco para reduzir o alcance do delito de tráfico de entorpecentes²⁷. A racionalidade por trás dessa exigência parece ser a de que, por vezes, o tipo penal quer alcançar modelos ou padrões de conduta que adquirem dignidade penal apenas se observados em conjunto, e não como atos isolados. Apenas a adoção desse modelo de conduta é que lesiona o bem jurídico protegido. É o que ocorre, por exemplo, com o delito de gestão temerária de instituição financeira (art. 4º, parágrafo único da L. 7.492/86): são necessários vários atos que componham gestão, e não atos temerários isolados, para colocar em risco o Sistema Financeiro Nacional – a propósito, o PL 312/16, em trâmite, propõe que se exija “habitualidade” já como elemento do tipo objetivo²⁸. Nitidamente, a nova interpretação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 quer alcançar aquele empresário que faz do não repasse uma estratégia comercial global, como se pode depreender da exigência de “contumácia” mencionada por alguns Ministros. A existência de indícios de que a omissão do repasse é parte de estratégia maior, de um modelo comercial, pode afastar a presunção relativa de que a conduta do empresário não cria risco juridicamente desaprovado ao bem jurídico. g) É possível resumir o primeiro parâmetro interpretativo, de natureza substancial: vige uma presunção relativa de que a omissão do repasse de valores declarados previamente pelo próprio contribuinte constitui um ato isolado, que não cria risco juridicamente desaprovado ao bem jurídico “arrecadação tributária”; essa presunção será reforçada, caso o empresário esteja em situação de quase justificação ou exculpação, existindo explicação razoável para a omissão de recolhimento; a presunção será afastada, caso se verifique que o não repasse é

parte integrante de um modelo ou de uma estratégia negocial mais ampla; neste último caso, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90 poderá, em tese, estar realizado. O segundo parâmetro interpretativo é menos substancial, mais procedimental, e parece decorrer da própria estrutura argumentativa da maioria formada no STF, que elevou ao centro do debate a repercussão econômica do não repasse na formação do preço da mercadoria. Até aqui, o STJ tem afirmado que “o crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é de natureza formal e prescinde da constituição definitiva do crédito tributário para sua configuração” 29. A principal consequência desse entendimento é a de afastar a aplicação da Súmula Vinculante n. 24, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”. Ocorre que se a premissa empírica sobre a qual se desenvolve o fundamento da criminalização da conduta é a circunstância fática de que o vendedor transfere o ônus financeiro do ICMS ao consumidor, mas não o repassa aos cofres públicos, então dever-se-ia apurar administrativamente tanto a efetiva realização da transferência do custo tributário como o valor efetivamente retido pelo empresário. Presunções não retêm vigência no Direito Penal 30. Aliás, foi esse mesmo raciocínio que levou o STJ a uniformizar o entendimento de que “o crime tipificado no art. 168-A, do Código Penal possui natureza material e, dessa forma, consuma-se a partir da conclusão definitiva do procedimento administrativo de constituição do crédito tributário” 31. Se a Súmula Vinculante n. 24 tem sido aplicada ao delito de apropriação indébita previdenciária pelo próprio STF 32 – situação em que é mais clara a caracterização da apropriação de valor alheio –, com maior razão deverá ter sua incidência reafirmada em relação ao delito de apropriação indébita tributária de impostos próprios. Esse dever administrativo de apuração prévia do débito tributário fica ainda mais evidente quando se reconhece que o ICMS é tributo não cumulativo e que o vendedor pode se valer de créditos tributários para não repassar diferenças de tributação aos órgãos de arrecadação tributária. Enfim, é preciso resguardar o contribuinte contra eventuais divergências interpretativas com o Fisco, que não devem ser tratadas como criminosas. Se bem vemos as coisas, a interpretação híbrida do tipo penal que resulta dos votos de Ministros que compõem a corrente majoritária no STF – que sugere a necessidade de apuração de “habitualidade” da conduta omissiva ou ainda a constatação de um modo fraudulento de negócios voltado a impedir a arrecadação tributária de ICMS – resulta na aproximação entre o delito previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 e o delito de sonegação fiscal típico constante do art. 1º da mesma lei. Essa aproximação justifica a adoção do mesmo rigor procedimental e, portanto, legitima a incidência da Súmula Vinculante n. 24 aos casos de apropriação indébita tributária de impostos do próprio contribuinte. Essa providência não apenas permite o acerto prévio, ainda na seara administrativa, das circunstâncias fáticas que caracterizam suposta apropriação de tributos cujo ônus financeiro tenha sido efetivamente transferido ao consumidor sem o respectivo repasse ao Estado, mas também permite que os casos isolados de mero atraso ou inadimplemento pontual não sejam automaticamente transformados em inquéritos policiais e ações penais. O contribuinte que, desde o início registrou adequadamente o valor devido a título de ICMS e prestou todas as declarações à autoridade tributária, poderá, sem se submeter ao sistema de justiça criminal, regularizar eventuais pagamentos isolados em atraso. Afinal, o tipo quer alcançar apenas o empresário que faz da omissão de repasse uma estratégia global de negócio. Somado ao fato de que essa cautela procedimental já é aplicada a delitos com semelhante configuração típica (como a apropriação indébita previdenciária), a exigência de formalização de processo administrativo como condição para o início da persecução criminal constitui exigência de moderação da própria política criminal nesse setor em que o inadimplemento tributário pontual está inserido dentro do risco tolerável ao patrimônio público. Permitir que

contribuintes de ICMS próprio possam saldar dívidas pontuais ainda no âmbito administrativo constitui medida necessária para evitar que o Direito Penal exerça função de *prima ratio* no sistema de arrecadação tributária dos Estados. V. Balanço e vantagens da proposta As teses aqui desenvolvidas – resignadas quanto à correção em si do novo posicionamento 33 – estiveram animadas sobretudo por dois propósitos construtivos, a saber: a) A oferta de parâmetros de interpretação objetivos, tanto substanciais – o estabelecimento de uma presunção relativa quanto à criação de um risco para o bem jurídico (IV., 2.) – quanto procedimentais – a exigência de apuração administrativa prévia (IV., 3 e ss.) –, decorrentes de categorias consagradas na discussão jurídico-penal, de modo a garantir a segurança na futura interpretação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90. b) O justo equacionamento do dilema político-criminal identificado, entre a necessidade de arrecadação tributária e a imprudente criminalização irrestrita da atividade negocial a partir da fixação indistinta do labéu de criminoso a todo aquele que omita repasse de ICMS próprio previamente declarado. As regras de surgimento, reforço e afastamento da presunção relativa acima visam precisamente à resolução sólida desse dilema. Os critérios desenvolvidos parecem atender a essas duas ordens de propósitos. As intuições que sobrevoam a discussão – “intenção defraudatória” e “habitualidade” – parecem ter encontrado tradução jurídica em critérios manejáveis pela prática judiciária, e que, se ainda não se encontram em seu formato ideal, ao menos desenharam as fronteiras da interpretação legítima do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, gerando maior segurança jurídica. A notória alteração jurisprudencial, baseada em controvérsia ainda posta – as decisões foram todas tomadas por maioria –, sugerem que uma eventual modulação de efeitos prospectivos das teses enunciadas seria aconselhável 34, até mesmo para evitar erros de tipo e de proibição. Afinal, até ontem, os próprios Tribunais digladiavam-se sobre a melhor interpretação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90. Com maior razão, poderá o contribuinte alegar que desconhecia a ilicitude de seu comportamento. Os autores que nos antecederam buscaram prevenir a Corte Suprema quanto aos impasses criados pelo precedente do STJ. Decidida a questão, alteram-se os papéis. Por vezes, cumpre à ciência – cujas reflexões não transitam em julgado – apenas remediar.

----- 1 ■ Na expressão de SCHÜNEMANN, Bernd. *Direito Penal no Estado Democrático de Direito*, in: SCHÜNEMANN, Bernd (TEIXEIRA, Adriano, org.), *Direito Penal, racionalidade e dogmática*, São Paulo, 2018, p. 21 e ss., p. 44 e ss. 2 ■ A 3ª Seção do STJ, por seis votos a quatro, passou a entender que constitui crime fiscal a conduta consistente em deixar de recolher, no prazo legal, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, valor do tributo (ICMS) “cobrado” do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos. V. STJ, HC 399109/SC, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, Terceira Seção, j. em 22.08.2018. 3 ■ A esse respeito, LEITE, Alaor. *Interpretação, analogia e sentido literal possível: o exemplo da apropriação indébita de valores ou numerários (ou: Réquiem a Nelson Hungria)*. In: BUSATO, Paulo César; SÁ, Priscilla Placha; SCANDELARI, Gustavo Britta (Orgs.). *Perspectivas das ciências criminais: coletânea em homenagem aos 55 anos de atuação profissional do Prof. Dr. René Ariel Dotti*. Rio de Janeiro: LMJ. Mundo Jurídico, 2016, p. 250–281. 4 ■ A relevante contribuição que a jurisprudência desempenha ao estabelecer claramente o sentido da norma penal incriminadora é amplamente reconhecida nos mais diversos quadrantes. A propósito, Donini já afirmou que, hoje em dia, não há “um operador prático (e tampouco teórico sério) que acredite ‘conhecer o direito’, sem ‘conhecer a jurisprudência’” : DONINI, Massimo. *El derecho penal frente a los desafíos de la modernidad*. Peru: ARA Editores, 2010, p. 270. 5 ■ V., a propósito, LEITE, Alaor. *Proibição de retroatividade e alteração jurisprudencial: a irretroatividade da jurisprudência constitutiva do injusto penal*. In: *Actas do colóquio – O direito penal e o tempo* (31.10.2015). Coimbra: Instituto Jurídico,

2016, p. 43–88. 6 ■ A esse respeito, em detalhes, LEITE, Alaor, *Dúvida e erro sobre a proibição*, 2 a ed., São Paulo, 2014, p. 117 e ss.; cf. também ESTELLITA, Heloísa e DE PAULA JR., Aldo, in: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>, acesso em 15 dez. 2019. 7 ■ Nesse sentido, v., na literatura brasileira, SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O princípio da legalidade penal no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 249. 8 ■ Sobre o mandado de precisão ver LEITE, Alaor. *Proibição de retroatividade e alteração jurisprudencial*, op. cit., p. 43 e ss. 9 ■ A esse respeito, LEITE, Alaor. *Dolo e erro nos delitos de infidelidade patrimonial e administração danosa*, in: Faria Costa et all. (Org.), *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel da Costa Andrade*, Vol. I., Coimbra, p. 759 e ss. 10 ■ V. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>, acesso em 15 dez. 2019. 11 ■ A própria jurisprudência do STF, ao reconhecer, sob o regime da repercussão geral, a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, afirmou que “as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis” (ARE 999425, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 02.03.2017). 12 ■ V., a propósito dessa mudança jurisprudencial, STJ, HC 424.099/SC, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, j. em 04/09/2018. 13 ■ A repercussão econômica, nesse contexto, tem relevância secundária e dependente da repercussão jurídica do tributo a partir da relação de substituição tributária previamente instaurada: “A regra, portanto, é que o substituto tributário assume os deveres do sujeito passivo para o recolhimento do tributo (no caso, o ICMS), e deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias” (STJ, RMS 45.717/PB, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, j. em 11/12/2018). 14 ■ V., a propósito, DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010. p. 382-383. 15 ■ V., nesse sentido, a advertência de Heloísa ESTELLITA e Aldo DE PAULA JR.: “Os obstáculos, quase intransponíveis, para a realização desse cálculo são conhecidos dos tributaristas. Some-se a eles a necessidade de se fazer prova de cada um desses elementos no bojo do processo penal” : <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>, acesso em 15 dez. 2019. 16 ■ V., nesse sentido, STJ, REsp 1149424/BA, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, j. em 28/04/2010. 17 ■ V., por todos, STJ, AgRg no Ag 1343552/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, j. em 16/11/2010. 18 ■ BOTITNI, Pierpaolo e ESTELLITA, Heloísa, in: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos> ; v., a propósito, STJ, REsp 1131476/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, j. em 09/12/2009. 19 ■ V. <https://www.conjur.com.br/2019-dez-14/criminalizacao-nao-pagamento-icms-exige-dolo-explica-fux>, acesso em 16 dez. 2019. 20 ■ V. <https://www.conjur.com.br/2019-dez-14/criminalizacao-nao-pagamento-icms-exige-dolo-explica-fux>, acesso em 16 dez. 2019. 21 ■ LEITE, Alaor. *Prozeduralisierung oder Rechtsgüterschutz bei der Untreue?*, in: GA 2018, p. 580 e ss. 22 ■ V. GRECO, Luís. *Um panorama da teoria da imputação objetiva*, Rio de Janeiro, 2005, p. 21 e ss. 23 ■ ROXIN, Claus. *Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale*, 2 a ed., Berlin, 1970 (1 a ed.: 1958); no Brasil, ver a monografia de HORTA, Frederico. *Elementos normativos das leis penais e conteúdo intelectual do dolo*, São Paulo, 2018. 24 ■ LEITE, Alaor. *Prozeduralisierung oder Rechtsgüterschutz bei der Untreue?*, in: GA 2018, p.

580 e ss.; v. também LEITE, Alaor e TEIXEIRA, Adriano. “O principal delito econômico da moderna sociedade industrial”: observações introdutórias sobre o crime de infidelidade patrimonial , in: Revista do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico 1 (2017), p. 15 ss. 25 ■ Critério de ROXIN/GRECO, Strafrecht AT I, 5 a ed., 2020, München (no prelo). 26 ■ Cf., em detalhes sobre o estado de necessidade e sobre a ideia inexigibilidade, a tese de doutorado do primeiro subscritor, LEITE, Alaor. Notstand und Strafe , Berlin, 2019; sobre a discussão no contexto da apropriação indébita previdenciária, QUANDT, Gustavo. A apropriação indébita previdenciária e a prisão por dívida , in: LOBATO/MARTINELLI/SOUZA SANTOS (orgs.), Comentários ao Direito Penal econômico brasileiro, Belo Horizonte, 2017, p. 465 e ss. 27 ■ GRECO, Luís, Tipos de autor e Lei de Tóxicos, ou: interpretando democraticamente uma lei autoritária , in: RBCCrim43 (2003), p. 226 e ss. 28 ■ Cf. nesta coluna, LEITE, Alaor e TEIXEIRA, Adriano, Fundos de pensão e os novos crimes de gestão fraudulenta e temerária, in: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/fundos-de-pensao-e-os-novos-crimes-de-gestao-fraudulenta-e-temeraria-01072019> . 29 ■ RHC 114.513/SP, Rel. Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, j em 27/08/2019. 30 ■ Assim, corretamente, BOTTINI, Pierpaolo e ESTELLITA, Heloísa, in: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos> . 31 ■ REsp 1734799/SP, Rel. Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, j. em 23/08/2018. 32 ■ STF, AgRg no Inq n. 2.537/GO, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe de 13/6/2008; a respeito desse delito cf. o valioso estudo de QUANDT, Gustavo. A apropriação indébita previdenciária e a prisão por dívida , in: op. cit., 457 e ss. 33 ■ Estellita e de Paula Jr., no já citado artigo, tentaram cumprir o louvável papel de “ciência preventiva”, antes da formação da maioria no STF. 34 ■ Cf. BOTTINI, Pierpaolo e ESTELLITA, Heloísa, in: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/bottini-estellita-tese-stf-icms-vale-outros-tributos> .

Como citar este documento

As citações abaixo seguem os padrões ABNT NBR 6023:2018, APA 7ª edição, Chicago Author-Date (17ª ed.) e BibTeX (LaTeX). Copie o formato exigido pelo periódico ou gerenciador bibliográfico (Zotero, Mendeley, EndNote).

ABNT (NBR 6023:2018)

BORGES, Ademar. Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. *jota_import*, 17 dez. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/colunas-acervo/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio>. Acesso via: JurisTube — Acervo Digital de Direito. Disponível em: <https://juristube.com.br/colunistas/ademar-borges/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-pro>. Acesso em: 26 set. 2026.

APA 7ª edição

Borges, A. (2019, December 17). Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio. **jota_import**. <https://www.jota.info/colunas-acervo/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio>

Chicago Author-Date (17ª ed.)

BORGES, Ademar. 2019. "Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio." **jota_import**, December 17. <https://www.jota.info/colunas-acervo/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio>

BibTeX

```
@article{ademar-borges-par-metros-interpretativos-para-a-crimin-2019,  
  author = {Borges, Ademar},  
  title = {Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio},  
  journal = {jota_import},  
  year = {2019},  
  url = {https://www.jota.info/colunas-acervo/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio},  
  urldate = {2019-12-17}  
}
```



Licença de Uso — CC BY-NC-SA 4.0

Este conteúdo está licenciado sob a licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-Compartilhalgal 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0). O uso para fins acadêmicos e educacionais é permitido, desde que citada a fonte original (JurisTube) conforme as normas técnicas indicadas neste documento.

Termos completos:

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.pt-br>

JurisTube — Acervo Digital de Direito

<https://juristube.com.br/colunistas/ademar-borges/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-pro>

PDF gerado em 2026-09-26 08:00 UTC