

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 163.334 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. ROBERTO BARROSO**
RECTE.(S) : **ROBSON SCHUMACHER**
ADV.(A/S) : **IGOR MAULER SANTIAGO E OUTRO(A/S)**
RECTE.(S) : **VANDERLEIA SILVA RIBEIRO SCHUMACHER**
ADV.(A/S) : **DEFENSOR PÚBLICO-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA**
RECDO.(A/S) : **MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA**
RECDO.(A/S) : **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA**
AM. CURIAE. : **SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TELEFONIA E DE SERVIÇO MÓVEL CELULAR E PESSOAL (SINDITELEBRASIL)**
ADV.(A/S) : **ROBERTO PODVAL E OUTRO(A/S)**
AM. CURIAE. : **ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO (ABAG)**
ADV.(A/S) : **PEDRO IVO GRICOLI IOKOI E OUTRO(A/S)**
AM. CURIAE. : **FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMERCIO-SP)**
ADV.(A/S) : **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**
ADV.(A/S) : **KIYOSHI HARADA**
ADV.(A/S) : **LUIS ANTONIO FLORA E OUTRO(A/S)**
ADV.(A/S) : **FELIPE CONTRERAS NOVAES**
AM. CURIAE. : **FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP)**
ADV.(A/S) : **ALEXANDRE RAMOS**
ADV.(A/S) : **CAIO CESAR BRAGA RUOTOLO**
ADV.(A/S) : **PIERPAOLO CRUZ BOTTINI**
AM. CURIAE. : **CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CIESP)**
ADV.(A/S) : **HELICIO HONDA**
INTDO.(A/S) : **TACITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA**
ADV.(A/S) : **TÁCITO EDUARDO OLIVEIRA GRUBBA**
AM. CURIAE. : **CONSELHO FEDERAL DA OAB**

RHC 163334 / SC

ADV.(A/S) : FELIPE DE SANTA CRUZ OLIVEIRA SCALETSKY
ADV.(A/S) : LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA
AM. CURIAE. : ESTADO DE SANTA CATARINA
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA
AM. CURIAE. : COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORIAS-
GERIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL -
CONPEG
ADV.(A/S) : LUCIANA MARQUES VIEIRA DA SILVA OLIVEIRA

V O T O-V O G A L

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Trata-se de recurso em *habeas corpus* interposto contra acórdão, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, assim ementado:

“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 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."

(HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018, grifei)

Em síntese, sustenta a defesa a inviabilidade de imposição de sanção penal decorrente tão somente de inadimplemento fiscal, notadamente nas hipóteses, como a dos autos, em que os pacientes figuram como

contribuintes e não há imputação de fraude.

Sublinha-se ainda que a conduta imputada não desvelaria ofensividade penal, sendo que a pendência da ação penal representaria inadmissível tentativa de implementação de prisão por dívida.

Pois bem. De saída, cabe salientar que comungo de premissas que integram a argumentação defensiva.

Com efeito, o simples inadimplemento fiscal não denotaria desvalor suficiente a ponto de legitimar sanção penal. Além disso, prisão por dívida é um tema que não se concilia, via de regra, com a sistemática constitucional e convencional.

No entanto, tenho que não é disso que se cuida, como bem demonstrado pelo eminente Relator, conforme passo a esmiuçar.

Nesse âmbito, observe-se, de início, o prescrito na Lei n. 8.137/90:

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

(...)

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;”

Quanto à distinção entre as condutas de descontar e cobrar, menciono segmento de lição de Andreas Eisele, no seguinte sentido:

“O ato de **descontar** pode se manifestar de duas formas:

A **primeira** se verifica quando o responsável tributário, por ocasião da satisfação de uma prestação devida ao contribuinte (pagamento de salário ou do preço de serviço prestado, por exemplo), que constitua a materialização da hipótese de incidência, **tem o dever instrumental de subtrair parcela do objeto da prestação**, destinada ao erário em nome e

favor do contribuinte. Tal a situação, **por exemplo, do IRRF e do ISSRF (além da contribuição social devida pelos trabalhadores).**

A **outra** hipótese ocorre quando o **responsável tributário administra valores de terceiro (contribuinte), sobre os quais incidirá determinada tributação pela verificação do fato imponible**, possuindo o responsável a obrigação acessória de destacar dos valores administrados a parcela referente ao tributo, para posterior entrega ao Fisco. **Este é o caso do IOF e da CPMF.**

Cobrar é a situação na qual o contribuinte, ao calcular o preço de uma mercadoria ou serviço a entrar em circulação (operação sobre a qual irá incidir o tributo), destaca (formal ou materialmente) a parcela consistente no valor do tributo incidente sobre a operação, cujos efeitos econômicos serão, assim, repassados ao adquirente na cobrança. Essa é a modalidade pela qual são aferidos o ICMS e o IPI” (Apropriação indébita e ilícito penal tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 84, *grifei*).

No caso do ICMS, portanto, o que se verifica é a ocorrência de **cobrança**, pelo sujeito passivo, de valor de tributo.

Ademais, trata-se de crime próprio, na medida em que a conduta é suscetível de realização apenas pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Mas o tipo penal não restringe sua incidência a determinadas espécies de sujeitos passivos, abrangendo, a meu ver, tanto a figura do contribuinte quanto do responsável, conceituados no art. 121 do Código Tributário Nacional

De fato, a questão é menos controversa na hipótese em que essa cobrança é realizada por responsável tributário, vale dizer, no caso em que a obrigação do sujeito passivo, a partir da existência de uma situação de poder, decorre de uma imposição legal específica, e não da relação pessoal e direta com o fato gerador.

É que, em tais hipóteses, o responsável atua como sujeito que nitidamente dispõe de valor de tributo integrante da esfera jurídica de

RHC 163334 / SC

terceiro, vale dizer, do contribuinte.

O que se questiona de modo mais específico nestes autos é se, sem prática de fraude, a ausência de recolhimento perpetrada pelo próprio contribuinte importaria infração penal.

Isso porque, segundo depreende-se da argumentação defensiva, o contribuinte, ao promover a declaração de débitos desacompanhada de oportuno recolhimento, cingir-se-ia ao campo do inadimplemento de obrigação própria. Em outras palavras, o contribuinte seria o titular não apenas da obrigação de recolhimento mas **também dos próprios recursos cobrados**, circunstâncias que, isoladamente consideradas, na perspectiva defensiva, seriam indiferentes à seara penal.

Nada obstante, segundo a jurisprudência desta Suprema Corte, o valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte. Ao revés, o contribuinte age com contornos semelhantes aos de um depositário.

É nesse sentido, aliás, que este Plenário, ao examinar o RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017 (**Tema 69**), concluiu que o *“ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”*. Isso porque, segundo concluiu a ilustrada maioria, o ICMS não integraria o faturamento do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse contexto, o valor cobrado a título de ICMS apenas **circula** na contabilidade do sujeito passivo, mas não ingressa em seu patrimônio com definitividade.

Trata-se, portanto, de tributo declarado e não pago, como bem observaram os autores Leonardo Buissa e Lucas Bevilacqua, na publicação *“Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. Revista de Direito Tributário Atual. 39-2018”*.

Acerca desse aspecto, colho as sempre percucientes lições do eminente decano, Min. Celso de Mello, durante o julgamento do RE 574.706. Afirmou Sua Excelência:

“Irrecusável, Senhora Presidente, tal como assinalado por

Vossa Excelência, que **o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte.**”

A partir disso, soa até mesmo em certo ponto inapropriado falar-se em ICMS próprio, na medida em que o tributo a ser recolhido pelo contribuinte de direito não é objeto de livre disposição e não constitui receita ou faturamento de sua propriedade, visto que circula em seus cofres apenas a título de trânsito contábil.

Observo que, no julgamento do citado RE 574706, defendi posição diversa. Assentei, naquele julgamento, que o valor cobrado a título de ICMS, na minha visão, incluir-se-ia no faturamento do contribuinte. Mas, enfato, essa minha posição restou minoritária e o tema não se encontra novamente em julgamento.

Assim, e considerando a exigência de integridade e coerência das compreensões da Suprema Corte (art. 926, CPC), bem como que a jurisprudência deve ser desenvolvida com observância dos capítulos que compõem uma espécie de romance, tomo como premissa deste julgamento a prévia decisão majoritária proferida por este Plenário e que concluiu que o valor cobrado de ICMS não se considera receita do contribuinte, mas simples ingresso que se opera em regime de trânsito.

Em suma, a Corte decidiu, por maioria, que o valor cobrado a título de ICMS não integra a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS em razão de não ser considerado receita do contribuinte, de modo que esses recursos não são absorvidos por sua esfera jurídica.

Por coerência e consequência, o não recolhimento desse valor cobrado atua na ambiência do não repasse em favor do Fisco de recursos de titularidade de terceiro. Nesse sentido, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas disposição de recursos de terceiro, aproximando-se de espécie de apropriação tributária, aspecto que, a meu ver, fulmina o cerne da tese defensiva.

Cabe enfatizar ainda que o ICMS é um tributo voltado a alcançar a

capacidade contributiva do consumidor, como se observa, por exemplo, a partir da interferência da seletividade e essencialidade na imposição tributária.

Nesse sentido, diferentemente das demais espécies tributárias, todas, a rigor, passíveis, economicamente, de suporte final pelo consumidor, é da natureza e estrutura do ICMS a tributação de fatos presuntivos de riqueza que são materializados pelo próprio consumidor, a desvelar contornos específicos do fenômeno dessa repercussão tributária. Nessa linha, bem aponta Ricardo Rachid de Oliveira:

“(…) embora não se desconsidere que a repercussão é fenômeno econômico que abarca todos os tributos e, de resto, todos os custos, **só é possível classificar os tributos em diretos e indiretos com base no fenômeno da repercussão, quando o regime jurídico do tributo for estruturado visando a essa repercussão.**

(…)

Foi a Constituinte que, ao estatuir os princípios da não cumulatividade e seletividade para o IPI e ICMS, direcionou a respectiva carga econômica ao consumidor final, **buscando atingir parcela da riqueza deste último.**

(…) tanto no ICMS, quanto no IPI, impostos em relação aos quais a Constituição prevê a seletividade, **não está em causa a capacidade contributiva do comerciante, mas sim a do consumidor**, já que daquele não se exige que suporte o respectivo encargo econômico.” (A relevância penal da inadimplência tributária. Curitiba: Juruá, 2013, p. 92-93, grifei)

Prossegue referido autor:

“(…) a importância jurídica da divisão dos tributos em diretos e indiretos situa-se num patamar normativo logicamente anterior ao Código Tributário Nacional, que é o princípio da capacidade contributiva, consagrado na Constituição da República.

(...)

Tanto com o manejo da técnica de substituição tributária quanto com a instituição de tributos indiretos, o legislador busca tributar riqueza que se encontra na titularidade de pessoa distinta daquela eleita para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária.

A diferença reside no fato de que, nos casos de substituição, haver dissociação subjetiva da hipótese de incidência e do mandamento, de modo que a hipótese de incidência contempla riqueza de um sujeito (o substituído) e o mandamento de pagar dirige-se a outro (o substituto), sendo que a fruição da riqueza pelo substituído está vinculada a uma situação de poder exercido entre o substituto e o substituído.

Já no caso dos tributos indiretos, a técnica utilizada é modificar a hipótese de incidência contemplando, em sua materialidade, um fato que é realizável por pessoa distinta daquela cuja parte da riqueza o Estado pretende apropriar-se.

Tal ocorre normalmente quando o índice de manifestação de capacidade contributiva, de que fala Regina Helena Costa, é o consumo. Nessas hipóteses, embora se pretenda alcançar a riqueza do consumidor, quem é normalmente posto no polo passivo da relação jurídica tributária, é quem fornece o objeto do consumo, o que é feito com descrição da materialidade da hipótese de incidência não de um fato realizável pelo consumidor, mas sim, pelo fornecedor.

(...)

Dentre essas técnicas há a substituição tributária e a repercussão jurídica. Em ambas, o sujeito passivo da obrigação, embora seja obrigado ao pagamento do tributo, não é quem arca com o ônus econômico respectivo, o qual é suposto no primeiro caso, pelo substituído, e no segundo, contribuinte de fato.

Embora sejam institutos distintos, a análise acurada de ambos permite avaliar de quem é a riqueza apropriada pelo Estado no seu mister de fazer com que todos contribuam para a manutenção das despesas coletivas." (A relevância penal da

inadimplência tributária. Curitiba: Juruá, 2013, p. 89-90, *grifei*)

O que a conduta incrimina, portanto, no caso do ICMS, é essa ruptura, causada pelo contribuinte de direito, entre a atividade de tributação realizada pelo Fisco e o atingimento da riqueza concernente à capacidade contributiva do consumidor.

Nessas balizas, a conduta incriminada, a meu ver, supera a faceta do inadimplemento fiscal, porquanto se deixa de recolher aos cofres públicos valor, referente à capacidade contributiva de terceiro, destinado aos cofres estaduais ou distritais e que, segundo já decidiu este Plenário, não é pertencente ao contribuinte de direito.

Desse modo, a tipificação de conduta dessa natureza não equivale a admitir o emprego do Direito Penal como meio de enfrentamento a uma questão que se restringiria a uma dívida com o Fisco.

Observo ainda, assim como fez o eminente Relator, que não se trata de responsabilização penal objetiva decorrente do simples não recolhimento do tributo.

Isso porque, como se sabe, as infrações penais, salvo casos excepcionais e expressos em lei que admitem punição em modalidade culposa (art. 18, Código Penal), são caracterizadas pela natureza dolosa da conduta.

Ressalto ainda, e penso que é nessa linha a explicitação exemplificativa do eminente Min. Luís Roberto Barroso, que as hipóteses mencionadas por Sua Excelência de configuração desse dolo genérico não são exaustivas, cabendo, em cada caso concreto, a perquirição individualizada desses aspectos. Essa definição, portanto, incumbirá, motivadamente, ao Juiz Natural no transcurso do devido processo legal.

Nesta sede, importa assentar a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 no que incrimina conduta dolosa de não recolhimento de valor referente a ICMS, seja por parte do responsável, seja por parte do contribuinte.

Diante do exposto, em tais termos, **acompanho o Relator e voto pelo desprovimento do recurso.**