

Cassius Marcellus de Freitas Rodrigues*

ANÁLISE DO TIPO PENAL PREVISTO NO INCISO II DO ARTIGO 2º DA LEI N. 8137/1990

ANALYSIS OF CRIME PRESCRIBED UNDER
ARTICLE 2 (II) OF THE ACT 8137/1990

ANÁLISIS DEL TIPO PENAL PREVISTO EN EL
ARTÍCULO 2 (II) DE LA LEY N. 8137/1990

Resumo:

O objetivo do presente artigo é, estabelecidos os fundamentos do sistema de apuração e arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), demonstrar que o contribuinte do tributo que deixa de recolher aos cofres públicos o valor correspondente ao imposto que cobrou de terceiro incide no tipo penal do inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/1990. Pretende mostrar, ademais, que a criminalização da conduta encontra plena consonância com a ordem constitucional vigente.

Abstract:

The purpose of this article is, once established the basis of the brazilian value added tax, known as ICMS, to demonstrate that taxpayer who fails to forward withheld tax to the Tax Administration commits crime prescribed under article 2 (II) of the Act 8137/1990. It also intends to show that the prescribing of this criminal offense is according to the Constitution.

Resumen:

El propósito de este artículo es, una vez establecidas las bases del impuesto sobre el valor añadido brasileño, conocido como ICMS, demostrar que el contribuyente que no recoge el importe correspondiente a la contribución impuesta por la Hacienda Pública practica el delito de la fracción II del art. 2 de la Ley n.

* Promotor de Justiça do Estado de Goiás

8.137/1990. *Es la intención demostrar también que la previsión de esta omisión como delito está de acuerdo con el orden constitucional vigente.*

Palavras-chaves: *ICMS, recolhimento, omissão, crime.*

Keywords: *ICMS, collection, default, crime.*

Palabras clave: *ICMS, ingreso, omisión, delito.*

INTRODUÇÃO

É notório, sobretudo aos que mais assiduamente o frequentam, que o Direito Tributário é lugar de densas controvérsias jurídicas. Rotineiramente, em processos judiciais e administrativos que tramitam pelo país inteiro, a norma tributária é posta à prova em questionamentos que vão desde sua validade perante a ordem constitucional e legal vigentes até os efeitos jurídicos que pode produzir. Até aí, nada de excepcional, vez que desinteligências entre juristas são comuns em todos os ramos do Direito. Acontece que algumas peculiaridades inerentes ao Direito Tributário servem para emprestar uma coloração própria às discussões que o caracterizam. Nessa área do Direito, paralelamente às discordâncias eminentemente jurídicas, correm aquelas de cunho ideológico, vez que o Direito Tributário é um dos campos onde se trava a batalha para definir qual tamanho o Estado deve ter em uma sociedade. Além disso, como qualquer observador mais arguto sabe, essas acirradas divergências, por vezes até genuínas, são, no mais das vezes, animadas pelos vultosos interesses financeiros em jogo, visto que não raramente as discussões têm por objeto impostos e contribuições sociais no valor de milhões e até bilhões de reais.

Se a aplicação das normas tributárias tem de ocorrer em quadro hermenêutico absolutamente conflituoso, conforme apenas timidamente se esboçou, não goza de melhor sorte a

mesma operação quando se trata de normas de Direito Penal Tributário. É que essas normas têm uma peculiaridade em relação às demais normas de Direito Penal material: incidem não diretamente sobre fatos, mas sim sobre fatos previamente juridicizados pela norma tributária. É uma característica que leva estudiosos a defini-la como norma de superposição¹ em relação ao Direito Tributário e que, isso é fácil concluir, torna sua aplicação uma tarefa que não tem como ser cumprida sem um esforço interpretativo da própria norma tributária.

O que disso tudo resulta é que, no Direito Penal Tributário, o exercício do *jus puniendi* estatal – inegavelmente condicionado à observância dos direitos e das garantias individuais, como ademais acontece com o Direito Penal de forma geral – deve se dar em solo nem sempre estável: o Direito Tributário. É, certamente, uma situação que adiciona considerável grau de complexidade à aplicação da lei penal tributária, mas que não é, e nem pode ser, motivo para desistir-se dessa aplicação, conforme propõem aqueles que, equivocadamente, pregam a simples abolição penal na matéria.

Dentre as várias questões objeto de intenso debate no Direito Penal Tributário está a aplicabilidade, ou não, do inciso II do art. 2º da Lei n. 8.37/1990 à conduta do contribuinte do ICMS que deixa de recolher o valor do tributo cobrado de terceiro. Os defensores da tese da não criminalização da conduta se valem de argumentos os mais variados, mas que podem ser resumidos na suposta inconstitucionalidade do tipo penal e na alegada não incidência quanto à conduta do contribuinte do ICMS omissivo.

O que se pretende demonstrar no presente artigo é que tais teses resultam de interpretação equivocada a respeito do mecanismo de funcionamento do ICMS e do próprio tipo penal em comento e que não somente o inciso II está de pleno acordo com a ordem constitucional vigente, como o contribuinte da citada exação pode nele incidir caso deixe de efetuar os recolhimentos nos prazos fixados pela legislação.

Para bem esclarecer em que se funda essa posição, primeiramente serão feitas considerações básicas a respeito do modelo do ICMS e, num segundo momento, demonstrar-se-á como

¹ Conceito que será mais detalhado ao longo do artigo.

as disposições da norma agasalham a conduta do contribuinte impontual e como essa penalização atende aos princípios constitucionais.

O SISTEMA DE ARRECADAÇÃO DO ICMS

Conforme leciona Geraldo Ataliba (2002, p. 21), “a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: 'entregue dinheiro ao estado’”. Quem vai entregar o dinheiro, quando e por qual motivo o fará, quanto entregará, são todos parâmetros que devem ser estabelecidos pela lei, de forma prévia, conforme art. 150, I, da CF.

Sabe-se que o estudo jurídico “de um instituto, como é o caso do tributo, deve partir do pressuposto de que o direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, características e natureza próprias” (ATALIBA, 2002, p. 23). Efetivamente, são vários os pressupostos, as presunções e as ficções, erigidas pela lei de forma geral e pela lei tributária em particular, que não se aplicam, necessariamente, ao mundo dos fatos. Assim, deve-se sempre ter em mente que o estudo do tributo, como conceito jurídico, não se confunde com seu estudo como conceito do mundo econômico ou financeiro. E a recíproca é verdadeira. O tributo, analisado sob o enfoque econômico ou financeiro, é fato social, e fatos não podem produzir efeitos jurídicos diretamente. Eles devem passar pela “deformação”, para usar a linguagem de Becker (2010), imposta pelo Direito para produzirem os efeitos jurídicos. Apenas o acolhimento do fato no mundo jurídico, operado pela sua normatização, é que o habilita a ser objeto do Direito Tributário, mas aí não mais como fato, e sim como regra jurídica.

De qualquer forma, não se pode perder de vista que o objeto dos comandos jurídicos é sempre o comportamento humano, o qual pertence ao mundo dos fatos. Ou seja, ainda que se possa admitir a possibilidade de certa distância entre a realidade fática e a jurídica, a tensão jurídica de que falava o jurista belga Jean Haesaert

nunca poderá ser demasiado pronunciada a ponto de a lei perder sua eficácia social. De nada adiantará um comando jurídico que se mostre de impossível realização, pois, já advertia Becker (2010, p. 75): “a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade.”

Assim, o Direito Tributário, como instrumento que tem por finalidade propiciar os mecanismos jurídicos para que o Estado arrecade, não pode ter como matéria-prima fatos sociais sem interesse econômico. A eleição de hipóteses de incidência sem nenhuma expressão econômica ou sujeitos passivos sem qualquer capacidade financeira equivaleria a ditar norma tributária inútil. O comando, voltando à lição de Ataliba, “entregue dinheiro ao Estado”, é absolutamente impraticável quando dirigido a quem não tem dinheiro.

Não é outra a lógica que regeu a elaboração da normatização do ICMS. Em primeiro lugar, foram identificados os fatos sociais evidenciadores da existência de disponibilidade econômica. Em seguida, editou-se a norma que forneceu ao Estado os meios jurídicos para tomar para si uma parte dessa riqueza. No caso do ICMS, o fato econômico recortado foi o consumo de bens e serviços, posto que, foi o que imaginou o legislador, aquele que os adquire evidencia possuir disponibilidade financeira suficiente para, em princípio, pagar tributo.

Aí, uma perplexidade. O exame da Constituição Federal, da legislação complementar e das leis estaduais que regem o ICMS revela que apresentam como hipótese de incidência do imposto não o consumo de bens ou serviços, mas sua circulação, o que, dependendo do caso, pode vir a ser bem diferente. A movimentação de um bem ou serviço pela cadeia que vai da produção até a aquisição final, passando pelas etapas intermediárias que podem ser em maior ou menor número, constitui a circulação da mercadoria ou serviço, enquanto a sua entrega ao último adquirente, que se utilizará dela ou dele segundo a utilidade para o qual foi produzido ou prestado, constitui o consumo.

O que explica esse aparente descompasso é que o legislador, por razões variadas, pode optar por uma construção jurídica que, em vez de eleger o fato econômico propriamente dito como hipótese de incidência, escolhe um outro fato que o presuma. Esclarecedora a lição de Becker (2010, p. 85) sobre o tema:

Com muito mais frequência do que se imagina, o legislador, na elaboração do Direito Tributário, despreza o dado *econômico* oferecido pela Ciência das Finanças Públicas e, em substituição do mesmo, toma um fato *jurídico* presuntivo daquele fato *econômico* e sobre este fato jurídico constrói a estrutura lógica da regra jurídica tributária. Desejando tributar determinada operação *econômica*, escolhe um determinado fato *jurídico* (que é um signo *presuntivo* da existência daquela operação econômica) para conseguir a *hipótese de incidência* (“fato gerador”) da regra jurídica tributária. Em consequência, a regra jurídica somente poderá *incidir* quando realizar-se (acontecer) aquele fato *jurídico* (incidirá mesmo no caso de não se ter realizado o fato *econômico*) e não haverá incidência quando se tiver realizado apenas o fato *econômico*.

No caso específico do ICMS, o constituinte desprezou o consumo como hipótese de incidência e elegeu um outro fato, a circulação de mercadoria e serviços como arquétipo, na presunção de que essa implica aquele ou, em outras palavras, de que a circulação ocorre para a entrega do bem ao consumo.

Não foi mero capricho. Se fosse eleito o consumo como hipótese de incidência, isso significaria apontar como contribuinte do imposto cada consumidor isoladamente considerado, o que tornaria virtualmente impossível fiscalizar e arrecadar o tributo. Elegendo a circulação como hipótese de incidência o constituinte coloca o empresário na posição de contribuinte, o que reduz o universo de contribuintes e facilita a fiscalização e a arrecadação.

Essa solução acarreta um efeito indesejado, a chamada incidência em cascata do imposto. É que, modernamente, o processo de fabricação e colocação de um bem no mercado até o seu consumo final implica a ocorrência de várias operações de circulação. Ao se eleger a circulação como fato gerador, a consequência direta é que cada vez que ela ocorre nasce uma obrigação tributária e, em decorrência, um crédito tributário que deve ser quitado. Os sujeitos passivos de cada obrigação tributária nascida das operações de circulação, agindo em plena consonância com a lógica econômica, repassam os custos financeiros com os tributos para o próximo na cadeia. Com isso, o montante de imposto pago acumula, onerando excessivamente toda a cadeia de consumo, particularmente o consumidor final.

A solução, conforme informa Mailson da Nóbrega (2012), foi importada da França que, ao criar o TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*), em 1954, eliminou a tributação em cascata. Assim, valendo-se da experiência francesa, o constituinte inseriu, dentre as normas reguladoras do ICMS, aquela que estabelece que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal” (inciso I, do § 2º do art. 155).

Os arts. 19 e 20 da LC 87/1996 regulamentam a não cumulatividade do ICMS. Enquanto o art. 19 basicamente repete o texto constitucional, o art. 20 estabelece que a compensação é assegurada pelo direito do sujeito passivo de creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores que resultaram na entrada de mercadoria no estabelecimento ou no recebimento de serviços.

Para aclarar o funcionamento da não-cumulatividade, imagine-se a seguinte situação. O contribuinte A vende ao contribuinte B uma mercadoria por 100, numa operação com alíquota de 17%. Será cobrado do contribuinte A o imposto no valor de 17. O contribuinte B revende essa mesma mercadoria ao contribuinte C por 200, numa operação também sujeita à alíquota de 17%. O valor de 34 devido nessa operação pelo contribuinte B será compensado, conforme determina a Constituição, com o que foi pago na operação anterior pelo contribuinte A, que foi 17. Será cobrado, então, do contribuinte B, o valor de 17. Por fim, o contribuinte C vende ao consumidor D essa mesma mercadoria por 300, numa operação sujeita à mesma alíquota de 17%. O valor de 51 devido pelo contribuinte C será compensado com o que foi pago nas operações anteriores 34 (17+17), de modo que será cobrado do contribuinte C o valor de 17. Os 17 pagos pelo contribuinte A somados aos 17 pagos pelo contribuinte B, somados aos 17 pagos pelo contribuinte C, totalizam 51, que é exatamente o valor resultante da aplicação da alíquota de 17% ao valor pago pelo consumidor.

Para entender o disposto no art. 20, tome-se o caso do contribuinte C. Ao escriturar a entrada da mercadoria, esse contribuinte lançará como crédito o imposto pago na operação de aquisição. No caso, foi de 17% sobre o preço pago, ou seja, 34. Ao escriturar a saída, lançará como débito o imposto calculado a partir da aplicação

da alíquota vigente, 17%, sobre o preço cobrado, 300, ou seja, 51. Em sua apuração final, subtrairá os 51 devidos dos 34 cobrados anteriormente e informará ao fisco o valor do imposto a recolher de 17.

O primeiro contribuinte da cadeia, A, pagou 17 de imposto, mas, como não havia operação anterior à que realizou, não podia efetuar qualquer compensação. Para não ficar com o ônus financeiro do tributo, teve de considerá-lo na formação do preço do produto que cobrou de B. Tendo isso em conta, ou seja, que o ônus do tributo iria lhe ser repassado, a Constituição Federal outorgou a B o direito de abater esse ônus do valor do imposto que deveria recolher em decorrência da operação subsequente. Assim, B, que havia suportado o ônus financeiro de 17, teve o direito de abatê-lo dos 34 que deveria recolher em decorrência de sua própria operação de circulação. Quanto aos outros 17, acrescentou-os ao preço. O mesmo aconteceu com C. Recebeu da Constituição o direito de se creditar de 34 porque um ônus financeiro desse valor lhe foi repassado por B na ocasião em que lhe cobrou o preço do produto.

A compensação tem a vantagem de, mesmo impedindo a incidência do imposto em cascata, preservar integralmente o valor da parcela da riqueza a ser entregue ao Estado. Como o consumo, no exemplo dado, ocorre segundo o valor de 300, a tributação a ele deve ser no montante de 51 (17%). Se não houvesse o mecanismo da compensação, a primeira operação pagaria imposto de 17, a segunda, algo em torno de 61, e a terceira, algo como 134². O preço final ao consumidor saltaria para 434, dos quais 212 seria a soma do imposto pago, o que representaria uma carga tributária de mais de 48%.

É esse modelo de funcionamento que leva a se dizer, como faz o economista Mailson da Nóbrega (2012), que “o ICMS tributa o consumo pelo método do valor agregado”.

O que se torna relevante assinalar é que a sistemática jurídica do ICMS, notadamente o mecanismo de compensação, parte do pressuposto de que o encargo monetário é sempre transferido para o adquirente do produto no preço que ele paga, o qual é formado levando em consideração, dentre outras coisas, o custo

² Os valores 17, 61 e 134 são meras aproximações a partir de cálculos bastante simplificados sobre a hipotética formação de preço que levasse em conta os custos acumulados do imposto em cascata.

do tributo. E por que se afirma isso? Porque a compensação foi concebida justamente para evitar a incidência em cascata, a qual somente ocorre quando há o repasse do ônus. Se não houvesse o repasse não haveria a incidência em cascata e o mecanismo da compensação perderia a razão de ser.

Não se desconhece que a repercussão econômica do tributo é fenômeno que ocorre em relação a qualquer exação paga por pessoa jurídica, vez que seus valores compõem os custos de operação e influenciam na formação do preço da mercadoria ou serviço. Nesse aspecto, é de se reconhecer que o repasse financeiro do ônus não chega a ser uma singularidade do ICMS. Ainda assim, o ICMS tem uma particularidade em relação aos demais tributos ditos diretos. Ao contribuinte do ICMS (e não ao do IRPJ, CSLL, IPTU, IPVA, etc.) é dado o direito constitucional de se ressarcir de tudo o que pagou. Nos demais tributos, exceto o IPI, a repercussão obedece razões meramente econômicas, no ICMS a repercussão é decorrente de razões econômicas e jurídicas.

Pois bem. Se, conforme demonstrado, ao contribuinte do ICMS é dado o direito de se ressarcir do que pagou e se, tendo ele exercitado tal direito, ainda assim há ingressos relativos ao imposto nos cofres públicos, claro que alguém teve de arcar economicamente com isso, e esse alguém, lógico, é o adquirente. Portanto, inegavelmente, todo o ônus financeiro resultante da tributação é, via de regra, transferido pelo contribuinte ao consumidor final; é este último quem, de fato, sofre o impacto econômico do imposto, concretizando, assim, o intuito do legislador de tributar aquele que, pelo ato de consumir, demonstrou ser possuidor de capacidade contributiva.

Essa situação, a de possibilidade de repasse do encargo, é de tal modo admitida pela legislação que o Código Tributário Nacional contém dispositivo que expressamente a reconhece, conforme se vê no art. 166:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A TIPICIDADE DA CONDUTA

Todo e qualquer contribuinte, do ICMS ou não, na qualidade de sujeito passivo da relação tributária, terá sempre a obrigação jurídica de efetuar os recolhimentos devidos aos cofres públicos. Genericamente falando, é possível afirmar que, não tendo satisfeito voluntariamente essa obrigação, estará o contribuinte sujeito a sofrer as penalidades, ordinariamente multas, previstas em lei para tal descumprimento, além, é claro, da cobrança em execução fiscal do valor não recolhido propriamente dito.

O que a análise da legislação revela é que em certos casos o descumprimento dessa obrigação pode ser tido como uma conduta merecedora de uma reprimenda mais severa, que se some à administrativa, uma reprimenda de natureza penal.

É o caso do crime conhecido como apropriação indébita previdenciária, previsto no *caput* do art. 168-A do CP:

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

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Tome-se o caso do empregador. Como tal, está sujeito a duas obrigações perante a previdência social, ambas decorrentes da relação empregatícia que estabeleceu com o empregado. A primeira é recolher a contribuição social de que se tornou devedor como empregador. A segunda, repassar a contribuição social que recolheu do empregado mediante desconto da remuneração paga. Se ele descumprir essas obrigações, estará sujeito a penalidades específicas. O descumprimento da obrigação de recolher a contribuição própria será penalizado com sanções administrativas, enquanto o descumprimento da obrigação de repassar o que descontou do empregado será passível de sanções administrativas e penais, conforme mostra a norma transcrita. A conduta do agente de recolher a contribuição social do empregado e não repassá-la à previdência é tida como violação de obrigação muito mais grave do que o simples inadimplemento e, por isso, mais severamente

sancionada. A conduta foi equiparada à apropriação indébita e como tal apenada.

O inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/1990 é outra norma penal que acrescenta uma penalidade ao descumprimento de obrigação por parte do contribuinte:

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.

O contribuinte que, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, tendo descontado ou cobrado valor de tributo ou de contribuição social, deixar de recolhê-lo aos cofres públicos, no prazo legal, incorrerá no tipo penal. A omissão dessa obrigação gera uma penalidade de natureza criminal que se somará à penalidade administrativa que também for incidente.

Apesar de os dois tipos penais apresentarem, à primeira vista, numa leitura menos atenta, similaridade tal que leva a pensar que criminalizam essencialmente a mesma conduta, dois aspectos – um dos elementos do tipo e a pena cominada – demonstram que há uma diferença essencial entre eles, diferença que faz concluir que o tipo previsto no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/1990 não trata de apropriação indébita, mas sim de outro delito, de natureza diversa.

A primeira diferença crucial é que o art. 168-A fala em deixar de repassar **as contribuições**, enquanto o inciso II do art. 2º fala em deixar de recolher o **valor do tributo ou de contribuição**. O acréscimo, no segundo caso, da palavra **valor** faz muita diferença. O emprego no tipo penal da expressão **valor** nada mais é do que o reconhecimento de uma particularidade dos impostos ditos indiretos e a admissão de que, quanto a eles, ocorrendo o não recolhimento, não se fala em apropriação indébita, mas sim de um outro crime, de natureza omissiva.

Tanto isso é verdade que a pena cominada é muito diferente. Para o crime previsto no art. 168-A, quando o agente recolhe **a contribuição**, e não a repassa, a pena é de 2 (dois) a 5 (cinco) anos. Para o crime previsto no inciso II, art. 2º, quando o agente

cobra ou desconta **valor** de tributo ou da contribuição social, e não recolhe, a pena é de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos. É essa última bem menor porque apenas um crime considerado menos grave do que a apropriação indébita.

Ora, se o tipo do inciso II não é de apropriação indébita, qual sua natureza e como enquadra a conduta do contribuinte do ICMS que deixa de recolher aos cofres públicos o que cobrou de terceiros? Para uma melhor elucidação dessas questões e, inclusive, um aprofundamento do argumento segundo o qual a utilização da expressão **valor** no tipo é essencial para a definição de sua natureza, convém que se proceda a uma análise particularizada dos elementos do tipo.

A norma penal prevista no inciso II do art. 2º pode ser dissecada nos seguintes elementos:

- a) deixar de recolher (quando obrigado a fazê-lo);
- b) no prazo legal;
- c) valor de tributo ou de contribuição social;
- d) descontado ou cobrado;
- e) qualidade de sujeito passivo de obrigação.

Ao falar em (a) deixar de recolher, o tipo penal proíbe uma conduta omissiva. No caso do contribuinte do ICMS, essa conduta omissiva se dá quando ele deixa de recolher ao erário, estando obrigado a fazê-lo, o que cobrou ou descontou. O tipo, apropriadamente, não fala em não pagar, já que não penaliza o inadimplemento e nem poderia, mas em deixar de recolher, penalizando, isso sim, a omissão da conduta exigida pela lei.

Diferenciar uma obrigação de fazer de uma obrigação de dar, no caso do inciso II do art. 2º, é não somente importante, como determinante para afastar-se a alegação de criminalização por dívida.

Claro que não é a simples utilização da expressão 'deixar de recolher' que transforma a conduta obrigatória em uma obrigação de fazer e não de dar, posto que, se assim fosse, seria fácil contornar a proibição constitucional do inciso LVII do art. 5º. A compreensão da sistemática legal do ICMS é que autoriza a conclusão de que a conduta do contribuinte do ICMS é de fazer (repassar o que arrecadou), e não de dar.

Cada ente federado tem uma regulamentação própria no que pertine (b) ao prazo legal de vencimento das obrigações tributárias relativas às exações por eles administradas. Em Goiás, a regulamentação é dada pelo art. 63 do CTE, que estabelece o prazo máximo de 40 (quarenta) dias para o contribuinte industrial, e de 20 (vinte) dias para os demais contribuintes.

De grande interesse é a expressão (c) valor de tributo ou de contribuição social. Observe-se que a lei não fala em deixar de recolher tributo ou contribuição social, mas sim em **valor** de tributo ou contribuição social, o que muda substancialmente a interpretação a ser feita.

Note-se que quando essa mesma lei, a 8.137/1990, quis dizer tributo ou contribuição social, ela o fez diretamente, conforme se vê no *caput* do art. 1º, que estabelece que “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas”. Assim, quando o inciso II do art. 2º fala em valor do tributo ou contribuição social, é forçoso concluir que se busca estabelecer uma diferenciação, pois, como se sabe, é regra hermenêutica valiosa a de que a lei não contém palavras inúteis.

A escolha pelo legislador da expressão 'valor do tributo' era necessária para apenar a conduta da contribuinte do ICMS. A explicação é que, na sistemática do ICMS, o contribuinte não recolhe aos cofres públicos o tributo que cobra do consumidor. Uma vez que não há relação jurídica tributária entre o Estado e o consumidor final, não se pode nunca afirmar que o comerciante cobra ou desconta tributo do consumidor.

O inciso II não fala em tributo descontado, mas sim em valor de tributo descontado, porque, como norma de “subposição” que é em relação ao Direito Tributário, tem que dispor em cima da realidade jurídica erigida pela lei tributária.

Nesse ponto, necessário se faz trazer a lição de Carrazza (2011, p. 687), que muito bem esclarece a natureza da norma do Direito Penal Tributário:

Graças às lições clássicas de Gian Antonio Micheli, sabemos que o Direito Tributário é um “direito de superposição”. Noutras palavras, a lei tributária, na maioria das vezes, não incide diretamente

sobre os fatos, mas sim sobre fatos já qualificados por outros ramos do Direito. Exemplificando, quando a lei tributária alude à propriedade, é necessário buscar no Direito Civil, a noção de propriedade; quando a lei tributária faz referência a comerciante, é necessário buscar no Direito Comercial, a noção de comerciante, etc.

Todavia, no campo do chamado “Direito Penal Tributário”, dá-se o fenômeno inverso: é a lei penal que não incide diretamente sobre os comportamentos ou sobre fatos, mas, sim, sobre comportamentos ou fatos regulados previamente pela lei tributária. É preciso conhecermos a qualificação e os efeitos jurídicos que a lei tributária dá a esses comportamentos ou fatos, para, só depois, verificarmos se eles se subsumem à lei penal.

Como aguisadamente nota Geraldo Ataliba, “diante da lei penal, a lei tributária é uma 'lei de subposição' (e, não, de 'superposição', como ocorre diante da lei civil, da lei comercial, da lei bancária, da lei trabalhista, etc)”

É o Direito Tributário, com seus próprios critérios, que vai revelar se há, ou não, tributo a pagar, se espirou, ou não, o prazo de seu recolhimento, se há, ou não, o dever de preencher o formulário, de extrair a nota fiscal, de escriturar o livro fiscal, de emitir o documento e assim por diante. Sem uma “resposta tributária” para essas questões, não há falar em crime fiscal.

Assim, se a lei tributária reconhece que o sujeito passivo da obrigação no caso do ICMS é o comerciante e que ele não cobra o tributo do consumidor, mas apenas lhe repassa financeiramente o ônus, deve a lei penal adequar-se a essa situação e não lutar contra ela. Por isso, deve afirmar valor do tributo, e não tributo.

A norma tem como pressupostos que o comerciante não cobra imposto do consumidor, que o consumidor apenas arca com o ônus financeiro do tributo, que há necessidade de se apurar ao final do período estabelecido pela lei o montante de ICMS devido pelo contribuinte, tendo em vista os débitos e créditos que acumula. Nenhum desses elementos é desprezado pela lei penal; ao contrário, todos são levados em conta e essa é a razão de ser da expressão 'valor do tributo'. Por valor do tributo deve-se interpretar o ônus financeiro repassado.

Dito isso, fica claro que o inciso II criminaliza a conduta daquele contribuinte que repassa o ônus financeiro do tributo a terceiro (valor do tributo), mas não recolhe o montante aos cofres

públicos. Essa é exatamente a conduta perpetrada pelo contribuinte do ICMS que apura o tributo e não recolhe aos cofres públicos. Ele cobra de terceiro o valor do tributo (repercussão financeira), mas não o recolhe no *quantum* devido aos cofres públicos no prazo legal (aquele estabelecido pela lei no qual a apuração já deve estar concluída).

Aí está a razão, uma vez mais apresentada, de porque o tipo do inciso II não é de apropriação indébita.

Essa interpretação poderia suscitar uma dúvida. Como já dito, é cediço que as pessoas jurídicas costumam repassar os encargos financeiros tributários que suportam aos preços de produtos e serviço que praticam, o que se dá não somente com o ICMS, como também com o IPTU incidente sobre suas instalações, o IPVA incidente sobre seus veículos, etc. Assim, poderia o gestor da pessoa jurídica, que na formação do preço, à vista de seus custos operacionais que incluíam os encargos decorrentes do IPTU e do IPVA, ser enquadrado no inciso II do art. 2º da lei n. 8.137/1990, ao não efetuar o recolhimento desses impostos? Não. Conforme exposto anteriormente, a repercussão do ônus financeiro no caso de impostos como o IPTU, o IPVA, o IRPJ, é fenômeno pertencente unicamente ao mundo dos fatos econômicos. A repercussão que ocorre no caso do ICMS e do IPI, por outro lado, foi incorporada ao mundo jurídico. Ela faz parte do próprio modelo de funcionamento de arrecadação desses tributos e a prova disso é que o princípio constitucional da não cumulatividade tem por pressuposto a ocorrência do repasse do ônus financeiro. Cabe dizer, inclusive, que os impostos que tributam pelo método do valor agregado foram legislativamente construídos tendo como um de seus pilares básicos a repercussão econômica.

A quarta expressão utilizada pela lei digna de destaque e análise é (d) descontado ou cobrado. No caso do ICMS, o que se dá é que o contribuinte/empresário cobra o valor do tributo incluído no preço da mercadoria ou serviço. Conforme demonstrado quando abordado o modelo jurídico do ICMS, ele cobra o ônus financeiro do tributo (valor do tributo) do adquirente.

Por fim, não cabe qualquer dúvida de que o contribuinte do ICMS é o (e) sujeito passivo da obrigação tributária com o Estado e que age nessa condição quando cobra o valor de tributo de terceiro.

A análise desenvolvida permite concluir que a conduta do contribuinte do ICMS que deixa de recolher o valor do imposto aos cofres públicos encontra plena adequação ao tipo penal previsto no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/1990.

CONSTITUCIONALIDADE DO TIPO PENAL

O exposto é suficiente para afirmar a tipicidade formal da conduta do contribuinte do ICMS que não recolhe aos cofres públicos o que cobrou de terceiro estando obrigado a fazê-lo. Entretanto, a discussão não pode ser encerrada nesse ponto. Uma outra e derradeira questão tem de ser enfrentada: há razoabilidade nessa intervenção jurídico-penal? A imposição, pela via penal, de uma conduta ao contribuinte do ICMS é, consideradas as circunstâncias e os demais recursos coercitivos disponíveis, medida imprescindível?

Conforme escreveu Roxin (2012, p. 31), “de nada adiantam uma teoria do delito cuidadosamente desenvolvida e um processo penal bastante garantista se o cidadão é punido por um comportamento que a rigor não deveria ser punível”. Assim, não é suficiente demonstrar que a conduta do contribuinte do ICMS pode se adequar ao tipo previsto no art. 2º, II da Lei n. 8.137/1990. É preciso estabelecer se essa tipificação é legítima, se o comportamento descrito no tipo merece ser penalmente punido.

Determinar os princípios gerais que devem reger os limites para a intervenção jurídico-penal não é tarefa simples. Dado que tal discussão não está, absolutamente, imune à influência de valores morais, a controvérsia é inevitável. Entretanto, isso não pode significar o imobilismo. Algum ponto de partida precisa ser adotado para que se avance. Consonante com o pensamento ocidental, ao qual se filia a cultural brasileira, parece ser a afirmação de Roxin (2012, p. 32) de que “o direito penal deve garantir os pressupostos de uma convivência pacífica, livre e igualitária entre os homens, na medida em que isso não seja possível através de outras medidas de controle sócio-político menos gravosa”.

Aceitando-se a tese do jurista alemão, seria o caso então de aferir se o tipo penal previsto no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/1990 realmente objetiva garantir pressupostos de convivência pacífica, livre e igualitária entre os homens que não poderiam ser alcançados por instrumentos menos drásticos.

A essencialidade do ICMS para as fazendas estaduais não precisa a ninguém ser excessivamente esclarecida. Basta dizer que em Goiás, por exemplo, o tributo responde por em torno de 60% da arrecadação do estado³. O pleno funcionamento do sistema de arrecadação do tributo é, inegavelmente, de importância vital para que os recursos necessários ao custeio dos gastos do Estado ingressem nos cofres públicos. Esse pleno funcionamento passa, conforme é possível concluir a partir de toda explanação feita sobre a sistemática de arrecadação do imposto, pela correta atuação do contribuinte no sentido de entregar pontualmente ao Estado os recursos que arrecadou. Em outras palavras, nesse sistema o contribuinte atua como um preposto do Estado e tem a obrigação de fazer o que Alécio Adão Lovatto (DECOMAIN, 2008, p. 76) qualificou como “exigência de honestidade de entregar à pessoa jurídica de direito público aquilo que, em nome dela, cobrou ou descontou”. Como um breve exercício de raciocínio, pode-se imaginar que o Estado confia ao contribuinte a tarefa de cobrar o imposto, por uma questão de absoluta necessidade, e precisa ter certeza de que ele cumprirá fielmente o encargo.

Assentadas essas bases, pode-se perguntar: o tipo penal em comento garante pressupostos de convivência pacífica, livre e igualitária entre os homens ao exigir que o contribuinte do ICMS recolha aos cofres públicos o que cobrou de terceiros? Não parece restar dúvida alguma de que sim, na medida em que basta imaginar o cenário no qual os contribuintes simplesmente cessassem de recolher espontaneamente o valor dos tributos para se ter a visão do caos. Isso significaria a ruína financeira do Estado e, em pouco tempo, sua inviabilidade. Mas não só isso - como se fosse pouco -

³ http://www.sgc.goias.gov.br/upload/links/arq_383_ArrecadacaoA2010AConsolidado.pdf e http://www.sgc.goias.gov.br/upload/links/arq_860_ArrecadacaoA2011AConsolidado.pdf e http://www.sgc.goias.gov.br/upload/links/arq_383_ArrecadacaoA2010AConsolidado.pdf e http://www.sgc.goias.gov.br/upload/links/arq_860_ArrecadacaoA2011AConsolidado.pdf

tratar-se-ia também de se retirar a base de funcionamento da arrecadação do tributo, visto que a forma em que o sistema foi criado torna imprescindível a escorreita participação do contribuinte. Esse sistema é que é, afinal, o bem jurídico primordialmente protegido pela lei penal. É a preservação de todo o sistema legal de arrecadação do ICMS, dependente irremediável da boa-fé do contribuinte, o que a lei busca preservar.

Outro argumento, relevantíssimo, deve ser acrescido. O tipo penal funciona também como proteção à ordem econômica que, conforme estampado no art. 170 da CF, está fundada na livre iniciativa e tem por um de seus princípios a livre concorrência. Ora, se o contribuinte simplesmente deixa de recolher o que cobra de terceiros aos cofres públicos e o faz durante período de tempo considerável, pode muito bem passar a operar em condições mais favoráveis do que seus concorrentes, vez que com o caixa reforçado. A depender da duração da situação, pode restar configurado um desequilíbrio no mercado que acabará afetando a livre concorrência.

A recente Lei n. 12.529 de 30 de novembro de 2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, estabelece em seu art. 36 que:

Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;

Parece evidente que o contribuinte que deixa de recolher valores cobrados de terceiros aos cofres públicos prejudica a livre concorrência e pratica, nos termos do disposto no artigo anteriormente transcrito, infração da ordem econômica.

A próxima pergunta é: a proteção ao bem jurídico não poderia ser obtida por outros meios menos gravosos?

Para responder a essa questão é necessário que se proceda à análise da proporcionalidade do tipo, ou seja, verifique-se se é adequado ao fim proposto, se é necessário e se não é excessivamente gravoso.

Do ponto de vista da adequabilidade, pode-se afirmar o seguinte: o recolhimento, pelo contribuinte do ICMS, do que cobrou de terceiros aos cofres públicos é a conduta socialmente desejável. A criação de um tipo penal que incrimina a omissão dessa conduta é medida que, abstrata e geralmente, promove minimamente o fim pretendido de incentivar o agente a adotá-la (pelo menos é essa toda a pretensão do direito penal).

Quanto à necessidade, o que há a se considerar é se meios alternativos de mesma eficácia e de menos lesividade estariam à disposição para alcançar o mesmo fim. Nesse campo, as alternativas disponíveis são a imposição de multas administrativas e a execução fiscal, visto que, na medida em que implicam custos adicionais a serem suportados pelo contribuinte, podem servir para incentivá-lo a cumprir a obrigação tributária de maneira voluntária. Em termos de coercibilidade, parece que nenhuma delas tem o mesmo alcance do Direito Penal, no sentido de impelir à realização da conduta desejada. Com efeito, a extrema lentidão e mesmo o pequeno alcance prático, sobretudo das execuções fiscais – que facilmente pode ser constatado nas varas das fazendas públicas – colocam tais instrumentos em nítida desvantagem em relação ao Direito Penal, principalmente quando se constata que as ações penais por crimes dessa natureza em primeira instância têm demorado cerca de um ano na comarca de Goiânia, bem menos do que as ações de execução. Não se quer dizer com isso que a ação penal possa ser utilizada como substitutivo da ação de cobrança. O que se quer demonstrar é que, como instrumento para obter determinada conduta do agente, a ação penal é muito mais eficiente do que a execução fiscal.

Por fim, na sua aplicação prática, o meio é excessivamente gravoso? Não parece. Veja que a pena cominada é baixa, talvez até demais, e muito dificilmente ensejará uma restrição de liberdade. Na prática, a pena será pecuniária e de recomposição do dano causado ao erário, nada que atente excessivamente contra direitos individuais.

Portanto, responde-se à questão inicialmente formulada com a afirmação de que a imposição de pena a quem descumpra a obrigação de recolher ao Estado o que cobrou em seu nome é medida legítima, vez que não somente serve para garantir os pressupostos

de uma convivência pacífica, livre e igualitária, como também o faz de maneira adequada, necessária e proporcional.

Ainda quanto a este tópico, já para finalizá-lo, um último argumento deve ser trazido, advindo do direito comparado. Como se sabe, impostos que têm a natureza de tributar o valor que se agrega a cada fase da circulação, exatamente como faz o ICMS, são bastante usuais mundo afora, atendendo por nomes como TVA, IVA, *Umsatzsteuer*, etc. Pois bem, tipos penais semelhantes ao inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/1990 vigoram, por exemplo, em Portugal, com o nome de abuso de confiança fiscal⁴, e, na Itália, sob a denominação *omesso versamento di IVA*⁵. São países de cujas tradições

⁴ LEI N. 15/2001, DE 5 DE JUNHO Regime Geral de Infracções Tributárias

ARTIGO 105.º - Abuso de confiança

1 - Quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a (euro) 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

2 - Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

3 - É aplicável o disposto no número anterior ainda que a prestação deduzida tenha natureza para-fiscal e desde que possa ser entregue autonomamente.

4 - Os factos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação; b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

5 - Nos casos previstos nos números anteriores, quando a entrega não efectuada for superior a (euro) 50 000, a pena é a de prisão de um a cinco anos e de multa de 240 a 1 200 dias para as pessoas colectivas. Disponível em: http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_IGF/RGIT/RGIT_ARTIGO_105.htm.

⁵ Decreto legislativo n. 74, de 10/03/2000.

Art. 10-bis Omesso versamento di ritenute certificate

1. *E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.*

Art. 10-ter Omesso versamento di IVA

1. *La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.* Disponível em: <http://www.altalex.com/index.php? idnot=56>.

jurídicas a nossa própria é fortemente tributária e nos quais as sociedades comungam, essencialmente, dos mesmos valores, particularmente o da dignidade da pessoa humana.

Por tudo o que foi visto, claro está que procurar equiparar o tipo penal previsto no art. 2º, II da Lei n. 8.137/1990 a meio de cobrança de dívida é, no mínimo, desconhecer o funcionamento do sistema de arrecadação do ICMS. O que se penaliza é o descumprimento de uma obrigação – da maior relevância para o sistema, é preciso que isso seja ressaltado – e não a dívida, até porque, se houvesse realmente a intenção de criminalizar a dívida tributária, então seria de se perguntar porque não haveria um tipo penal aplicável a quem não paga o IPTU, o IPVA, e assim por diante.

CONCLUSÕES

A primeira conclusão a que se chega é que o contribuinte do ICMS que cobra de terceiro o valor do imposto, assim entendida a repercussão financeira do tributo, e deixa de recolhê-lo aos cofres públicos no prazo legal, incide no tipo penal previsto no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/1990.

A segunda conclusão é que o tipo penal previsto no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/1990 é constitucional, pois (objetivando proteger bem jurídico de vital importância para o Estado, o sistema legal de arrecadação do ICMS) constitui intervenção penal realizada nos estritos limites permitidos pela carta maior.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 4. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

NÓBREGA, Maílson da. Lições da Europa para uma utopia tributária. *Revista Veja*, 21 de março de 2012.

ROXIN, Claus. *Estudos de Direito Penal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2012.