



Fábio Tofic: O ICMS não pago e a jurisprudência do Supremo

12/05/2019

“... malandro, pra valer trabalha, mora lá longe e chacoalha no trem da central...”

(Chico Buarque – Ópera do Malandro)

A 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no julgamento do *habeas corpus* 399.109/SC, que **o não pagamento de ICMS caracteriza retenção de imposto cobrado de terceiro** e, assim, espécie de apropriação indébita tributária prevista no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90.

Causou espanto o julgamento não apenas pelo inusitado entendimento, mas também porque no caso os réus eram pessoas simples, que haviam deixado de recolher alguns poucos milhares de reais, e eram defendidos pela valorosa Defensoria Pública de Santa Catarina.

O caso seguiu para o Supremo Tribunal Federal, no RHC 163.334, de relatoria do ministro Roberto Barroso, onde deverá ser julgado pelo Plenário da Corte.

Diversos autores já escreveram com profundidade e proficiência sobre o tema, de modo que não se pretende aqui revisitar toda a problemática jurídica envolvida, mas apenas sob enfoque da jurisprudência do STF.

De fato, desejando a Suprema Corte manter coerência com a jurisprudência construída ao longo de anos acerca da sistemática do ICMS, deverá rever a decisão do STJ, e julgar que é atípica do ponto de vista penal a conduta de declarar e não pagar o imposto.

Vejamos:

Como se sabe existem *duas formas* de apropriação indébita tributária, a via *desconto* (apropriação indébita previdenciária e artigo 337-A), e aquela feita mediante *cobrança* adicional (substituição tributária no ICMS).

No *desconto*, o empresário retém do pagamento que precisa fazer a alguém a parte do imposto (apropriação indébita previdenciária prevista no artigo 168-A).

Já na *cobrança*, como ocorre na ICMS por substituição tributária, além do preço do produto, no qual estão embutidos os impostos próprios, há uma cobrança separada a título de imposto.

É por isto que o inciso II prevê as duas formas ao estabelecer que configura crime “deixar de recolher no prazo legal valor de tributo ou de contribuição social, *descontado* ou *cobrado*, na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária...”

A grande controvérsia quando se discute se há ou não apropriação indébita no não pagamento do ICMS próprio é se o valor recebido pelo contribuinte na operação é *imposto* ou *preço*.

Sim, porque enquanto no ICMS-ST não há dúvida de que o empresário *cobra* o imposto em nome do fisco, no ICMS próprio, como o próprio nome diz, o contribuinte é ele mesmo.

Nem a obrigação de destacar na nota é suficiente para desnaturar o caráter de preço do valor e a condição de contribuinte próprio do vendedor ou prestador de serviço. Afinal, pela inteligência do artigo 13, parágrafo 1º, I da Lei Complementar 87/96, o destaque na nota constitui mera indicação para fins de controle.

Na devolução da mercadoria fica ainda mais evidente que o ICMS destacado não pertence ao estado, pois, em alguns estados, não deve constar na nota de devolução a alíquota ST, mas apenas o ICMS próprio.

Como, por pura lógica, o empresário só pode devolver o que está na sua esfera de disponibilidade, e como não só *pode*, como *deve* devolver o ICMS próprio, é porque o valor destacado na nota lhe pertence e não ao fisco.

A tese do acórdão do STJ tampouco encontra guarida no precedente do STF, proferido no RE 574.706, do STF, de relatoria da ministra Cármen Lúcia, no qual se assentou que o valor do ICMS não integra a base de cálculo da Cofins, porque não é receita, mas mero “trânsito contábil”.

A expressão “trânsito contábil” levou parte da doutrina a concluir, portanto, que ICMS declarado e não pago configura apropriação. Na judiciosa análise de Eisele em [artigo publicado](#) nesta **ConJur**, o precedente seria a pá de cal, o tiro de misericórdia na tese de que no ICMS próprio “*compõe o preço da operação e configura propriedade do vendedor*”.

Ocorre que nem mesmo este precedente permite precipitar tal conclusão por *alguns* motivos:

Primeiro, porque o acórdão do STF se baseia em outros fundamentos como já assentado há mais tempo no RE 240.785 do STF, de que “tributos não devem compor a base de cálculo para incidência de outros tributos”, e também na ideia de que não se permite a inclusão na base de cálculo de receita de terceiros, como é o caso do ICMS, de competência dos Estados.

Segundo, porque o STF argumentou que o valor recebido pelo vendedor configura “trânsito contábil”, que é conceito abstrato, próprio do direito tributário, o qual, a nosso ver, não permite deduzir, de pronto, comportamento humano configurador de apropriar de valores pertencentes, conduta humana muito mais complexa, que é o que importa ao direito penal.

Até porque o artigo 2º, inciso II, prevê conduta real e não mera realidade contábil. Veja por exemplo que se o empresário vende, mas não recebe o valor da venda, há registro contábil, mas não o trânsito efetivo de valores, logo, não haverá o crime sequer no tocante à substituição tributária. Prova de que o tipo penal não se compraz da mera ficção contábil.

De mais a mais, a exclusão do ICMS do Cofins só parece possível quando o imposto estadual é pago. Sem recolhimento do ICMS, parece óbvio que não vale a regra sufragada no precedente. Sendo assim, então, ao incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins o ICMS não pago, a União estaria sendo cúmplice da apropriação dos valores pertencentes ao Estado federado?



Não parece fazer sentido.

Contradição, no entanto, haverá mesmo se a Corte decidir que o não pagamento de ICMS configura crime, pois aí sim estaria infirmando seu próprio entendimento, sedimentado no julgamento do RE 608.872/MG, quando deixou de reconhecer imunidade de ICMS para entidades filantrópicas na aquisição de bens ou serviços, justamente sob o fundamento de que o valor pago é *preço* e não *tributo*.

Como desfrutam de imunidade tributária, as aludidas entidades pretendiam que fosse excluído o valor do imposto de todas as mercadorias e serviços que adquirem ou contratam. Ou melhor, o pleito era no sentido de que pudessem adquiri-los com o desconto do imposto. Ao dizer que isto não era possível, pois o ICMS destacado na nota não configura pagamento do imposto, o STF colocou fim à discussão. O ICMS destacado é *preço*, e não *tributo*.

Assim, não há dúvida de que, à luz do entendimento cristalizado na jurisprudência do STF, o não recolhimento do tributo incidente sobre a operação representa mera dívida fiscal e não apropriação indébita tributária.

Sendo assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, o entendimento sufragado pela 3ª Seção do STJ é não apenas tecnicamente equivocado — pese todo respeito e admiração rendidos aos ministros que a compõem — mas sobretudo injusto por criminalizar a mera dívida fiscal, mecanismo que, no afã de suprir a falência dos instrumentos legais de cobrança, acaba por incentivar a própria sonegação.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2019-mai-12/fabio-tofic-icms-nao-pago-jurisprudencia-supremo/>