

# APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: OS ARGUMENTOS EXPOSTOS NO RECURSO EM HABEAS CORPUS N. 163.334/SC EM FACE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 574.706/PR

MISAPPROPRIATION TAX: THE ARGUMENTS SET FORTH  
IN JUDICIAL REVIEW OF HABEAS CORPUS N. 163.334/SC  
AGAINST EXTRAORDINARY APPEAL N. 574.706/PR

**Guilherme Luiz Dutra**

*Especialista em Direito Tributário e em Direito Administrativo  
Promotor de Justiça do Ministério Público de Santa Catarina*

**RESUMO :** Diante da iminência do julgamento do Recurso em Habeas Corpus n. 163.334 pelo Supremo Tribunal Federal, o presente artigo busca abordar alguns dos argumentos expostos pelo recorrente, a fim de averiguar se são aptos a fazer com que o STF reveja seu posicionamento adotado no Recurso Extraordinário n. 574.706/PR e, por conseguinte, rechace o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Habeas Corpus n. 399.109/SC, quanto à definição da abrangência do tipo penal descrito no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90.

**Palavras-chave:** Crimes contra a ordem tributária. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços. Regular declaração. Não pagamento. Apropriação indébita tributária. Tipificação.

**ABSTRACT:** In the face of imminent Judicial Review judgment of Habeas Corpus no. 163.334 by the Federal Supreme Court, this article intends to approach some of the arguments exposed by the appellant, in order to check whether they are able to make the Federal Supreme Court review its position taken in Extraordinary Appeal no. 574.706/PR and, therefore, reject the understanding by the Superior Court of Justice in Habeas Corpus no. 399.109/SC about the coverage definition of the criminal type described in Article 2, II, of Law no. 8.137/90.

**Keywords:** Crimes against the tax system. Tax on the Circulation of Goods and Services. Correct tax return. Non-payment. Tax misappropriation. Typification.

Enviado em: 05-05-2021

Aceito em: 17-05-2021

## 1 INTRODUÇÃO

Em 9/3/2017, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706, oriundo do estado do Paraná, ocasião em que acolheu o reclamo para, em sede de repercussão geral, excluir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Dentre as teses acolhidas, prevaleceu o entendimento de que o valor do ICMS, que deveria ser recolhido aos Estados, não poderia se incluir na definição de faturamento das empresas.

Tal entendimento – o de que o valor cobrado a título de ICMS não é propriedade do contribuinte – veio ao encontro do que defende o Ministério Público de Santa Catarina desde a década de 1990, no sentido de entender como crime a conduta daquele que, tendo descontado ou cobrado valores a título de ICMS do consumidor final, declara-os, mas deixa de repassá-los à fazenda pública.

Acerca do tema, colaciona-se a Nota Técnica n. 0002/2016/COT, do Centro de Apoio Operacional da Ordem Tributária do MPSC:

Inexistem dúvidas de que o ICMS, como tributo incidente sobre o consumo, tem seu ônus cobrado do consumidor final, verdadeiro destinatário do tributo, sendo delimitado o vendedor como contribuinte de direito unicamente por razões de política tributária. Tal incidência resta evidente: I. pela definição globalmente considerada dos impostos sobre o consumo e seu efetivo destinatário – o consumidor – e pela impossibilidade de bitributação sobre a renda do vendedor; II. pela história legislativa da Lei n. 8.137/1990; III. pela relevante e consolidada jurisprudência da 5ª Turma da mesma Corte, corroborada por posicionamento recente do Supremo Tribunal Federal no julgamento de Requerimento de Extradicação; e, por fim, IV. a própria necessidade de proteção eficiente da arrecadação tributária estatal, sob pena de incentivar-se a prática da sonegação fiscal por meio da declaração de fatos geradores sem o respectivo recolhimento dos tributos devidos por tais operações, resultando em concorrência desleal e permitindo o fomento da atividade empresarial ou mesmo a aquisição de bens individuais com o uso dos recursos públicos, em evidente prejuízo aos serviços coletivos que deveriam ser custeados por esses valores. Portanto, quando o fornecedor promove a saída de mercadoria ou serviço tributável pelo ICMS, cobrando do adquirente, no preço final, o ICMS que deverá ser repassado ao Fisco, **deve recolher referido tributo ao erário no prazo legal, sob pena de violação ao disposto no artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.** (COT, 2016, p. 17-18)

Em 22/8/2018, alinhando-se ao entendimento defendido pelo MPSC e acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, a terceira seção do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Habeas Corpus n. 399.109/SC – lavra do eminente Ministro Rogério Schietti Cruz –, adotou a premissa de que o ICMS não poderia ser enquadrado no conceito de faturamento das empresas porquanto delas não seria propriedade, que deveria ser repassado ao estado.

Por tal razão, o STJ denegou a ordem reclamada ao entender como típica, em princípio, a conduta de quem deixa de recolher, no prazo legal e na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, valor de tributo – *in casu*, o ICMS – cobrado do adquirente da cadeia de consumo e que deveria recolher aos cofres públicos.

Embora se trate de julgado exarado não por Turma, mas, por Seção do Superior Tribunal de Justiça – circunstância essa que poderia denotar a pacificação do tema –, a questão deve ser novamente levada aos Tribunais, desta vez para ser decidida pela Corte máxima do Poder Judiciário brasileiro.

Isso porque tramita no Supremo Tribunal Federal o Recurso em Habeas Corpus n. 163.334/SC, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, onde se pretende sejam revistas as posições alhures explanadas com vistas a afastar da abrangência do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 a conduta de quem deixa de recolher valores descontados ou cobrados do consumidor final a título de ICMS.

Diante disso, o que se busca no presente artigo é abordar alguns dos argumentos trazidos pelo contribuinte nos autos do RHC n. 163.334/SC, especificamente em face daqueles adotados pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, e verificar se existe, ou não, compatibilidade entre tais teses, que foram ambas ofertadas pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

## **2 OS ARGUMENTOS CONSTANTES DO RHC N. 163.334 EM FACE DO RE N. 574.706/PR**

Dentre as teses alegadas no RE n. 574.706/PR – acolhidas pelo Supremo Tribunal Federal a fim de excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS –, uma delas fora a de que os valores de ICMS recolhidos não poderiam ser incluídos no conceito de faturamento das empresas, já que se destinariam ao fisco.

Sobre o ponto, destaca-se a *ratio decidendi* externada pela e. Ministra Relatora Carmén Lúcia:

2. A Recorrente sustenta que, sendo o faturamento o “*somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura*”, o que ocorreria se o ICMS fosse incluído na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aquele tributo não constitui “*patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita*” [...]. (BRASIL, STF, 2017, RE 574706, p. 3)

Ao citar tese de Roque Antonio Carrazza, a Ministra assim pontuou:

5. Roque Antonio Carrazza, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário n. 240.785, sustenta a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

[...] O *Punctum saliens* é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

[...] De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. É o caso dos valores correspondentes ao ICMS (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos [...].

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro [...]” (BRASIL, STF, 2017, RE 574706, p. 20-21)

A conclusão da Excelentíssima Ministra Relatora, em síntese, pode ser extraída do seguinte trecho:

[...] a questão aqui posta se centra na possibilidade jurídica de se incluir o valor do ICMS, imposto gerado na circulação de mercadoria ou na prestação de serviço, na definição de faturamento para definição de base de cálculo do PIS e da COFINS. (BRASIL, STF, 2017, RE 574706, p. 11)

[...] 9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência

do PIS e da COFINS (BRASIL, STF, 2017, RE 574706, p. 25-26) [...] é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública. (BRASIL, STF, 2017, RE 574706, p. 26)

Tal entendimento, embora não exclusivo, foi salutar para que o Superior Tribunal de Justiça, ao se debruçar sobre a possível subsunção da conduta ora analisada ao tipo penal descrito no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, entendesse-a como crime.

Dessa forma, na data de 22/8/2018, em voto de lavra do eminente Ministro Relator, Rogério Schietti Cruz, nos autos do Habeas Corpus n. 399.109/SC, o STJ assim se manifestou quanto ao aspecto criminal da conduta de declarar, mas deixar de recolher valores de descontados ou cobrados a título de ICMS:

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 [...] 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. [...] 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.
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. (BRASIL, STJ, 2018, HC 399109, p. 3)

Em que pese a decisão exarada pela Seção da Corte Cidadã, essa questão, contudo, e ao menos sob a ótica criminal, será novamente avaliada.

Tramita no Supremo Tribunal Federal o Recurso em Habeas Corpus n. 163.334/SC, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, onde se pretende seja reconhecida a atipicidade – considerado o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 – do não pagamento de ICMS próprio devidamente declarado, sob o fundamento, dentre outros, de que:

[...] O ICMS não é recebido para ser entregue ao Fisco é que [...] o comerciante pode não ter nada a pagar quanto a uma venda ou

mesmo a todo um período mensal de apuração. E isso em estrito cumprimento da lei, sem malícia ou ardil, bastando que tenha créditos suficientes para extinguir todos os seus débitos [...] (BRASIL, STF, RHC 163336, Razões do recorrente, p. 9)

A par de todos os argumentos expostos pelo contribuinte – que não são, vale destacar, integralmente objeto do presente artigo –, abordar-se-ão tão somente aqueles levantados em face do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR.

Assim, quanto ao objeto do presente artigo, extraem-se das razões do recurso criminal as seguintes considerações:

E nem se oponha à uníssona jurisprudência analisada o RE nº 574.706/PR, em que o STF decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS (Pleno, Rel. Min Cármen Lúcia, DJe 02.10.2018). Primeiro porque o acórdão ainda não transitou em julgado, havendo embargos declaratórios da União com pedidos de modulação e infringência. E segundo porque a conclusão ali alcançada não depende da afirmação errônea de que o ICMS embutido no preço não pertence ao contribuinte, mas ao Estado. De fato, ao menos dois outros fundamentos autônomos foram adotados pela corte:

- a violação ao conceito de receita como *"entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa"*: a parcela do preço equivalente ao ICMS, apesar de pertencer ao contribuinte, não constitui – do ponto de vista constitucional – receita sua para fins tributários, pois gera uma imediata correspondência no seu passivo: o dever de quitar o imposto estadual; e
- a inconstitucionalidade da cobrança de tributo sobre tributo, agravada [...] pela quebra da isonomia advinda do fato de empresas exercendo a mesma atividade e auferindo idêntica receita líquida poderem sujeitar-se a diferentes ônus de PIS/COFINS caso sediadas em Estados diversos, com diferentes alíquotas de ICMS [...] (BRASIL, STF, RHC 163336, Razões do recorrente, p. 11)

Vê-se que são, portanto, os seguintes argumentos levantados no RHC n. 163.334/SC em face do RE n. 574.706/PR: 1. Inexistência de trânsito em julgado do acórdão, dado existir embargos de declaração da União; 2. A violação ao conceito de receita como *"entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa"*; 3. A inconstitucionalidade da cobrança de tributo sobre tributo, agravada pela quebra da isonomia, dado que empresas exercendo a mesma atividade e auferindo idêntica receita líquida poderiam se sujeitar a diferentes ônus de PIS/COFINS caso sediadas em Estados diversos, com diferentes alíquotas de ICMS.

Passa-se a análise, portanto, de cada um dos três argumentos levantados.

## 2.1 INEXISTÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO DO RE N. 574.706/PR DIANTE DA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS PELA UNIÃO

O primeiro argumento levantado em face do RE n. 574.706/PR é de que o entendimento ali adotado não poderia ser oposto a outras jurisprudências trazidas pelo recorrente, mormente porque o *decisum* não teria, ainda, transitado em julgado diante da oposição de embargos declaratórios.

Ocorre que tal instrumento processual – embargos de declaração –, não tem o condão, em regra, de modificar o mérito do *decisum* exarado, dado que se limita, em regra, a requerer o esclarecimento de obscuridade, a eliminação de contradição, a supressão de omissão de ponto ou questão sobre a qual devia se pronunciar o julgador, ou, ainda, a corrigir erro material.

A par disso, ainda que se ventile a possibilidade de se darem efeitos infringentes aos embargos declaratórios, imperioso é destacar que a parte que os interpusera fora a União, vencida naqueles autos.

Assim, se a parte vencedora (aqui entendida como polo passivo da relação jurídico-tributária) não embargara a tese exarada pelo Supremo Tribunal Federal – que excluiu da base de cálculo do PIS/COFINS o ICMS por não ser ele propriedade do contribuinte, – denota-se que tenha ela concordado com as premissas ali adotadas, razão pela qual se torna contraditória sua impugnação frente à adoção, pelo STJ (RHC n. 163.334/SC), da tese de que o valor descontado ou cobrado a título de ICMS não pertence ao contribuinte, mas à Fazenda Pública.

Evidencia-se a contradição no discurso o fato de que a embargada no RE, ao se manifestar sobre os declaratórios, requereu não apenas fosse negada a pretendida modulação dos efeitos da tese – necessária, a nosso ver, diante da dimensão de um julgamento que surtirá efeitos em toda a arrecadação tributária nacional –, mas também que fossem rechaçados todos os demais apontamentos trazidos pela União, *in verbis*:

A alegação da Embargante de que supostamente existiria omissão, obscuridade, contradição e até erro material no v. acórdão [...] não se sustenta [...] não sendo tolerada tal pretensão pela via dos embargos de declaração, especialmente nos casos submetidos à sistemática da repercussão geral [...]. Diante disso, considerando que os presentes embargos não se encontram efetivamente apoiados nas hipóteses legais do art. 1.022 do CPC, devem ser rejeitados de

plano. (BRASIL, STF, RE-ED 574706, Impugnação aos embargos de declaração, p. 2-3)

Ao apreciar o mérito dos embargos declaratórios, o contribuinte assim explanou:

O entendimento esposado pela E. Relatora no sentido da impossibilidade de tal inclusão encontra-se respaldado na constatação de que a receita a constituir faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS há de ser a receita que se integre no patrimônio do contribuinte, *"sem reservas, condições ou correspondência no passivo"*, no dizer de Aliomar Baleeiro, não cabendo ao contribuinte incluir *"como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública"*.

[...] Tem-se, assim, que a controvérsia posta nos presentes autos, [...] foi dirimida de maneira harmônica pelo Plenário deste E. Supremo Tribunal Federal, que proveu o Recurso Extraordinário da ora Embargada, com fulcro na convicção de que o ICMS incidente sobre a venda de mercadoria ou prestação de serviços **não** constitui receita a integrar a base de cálculo da contribuição de que trata o art. 195, I, alínea 'b, da Constituição da República.

Tal decisão teve por fundamento jurídico o entendimento uníssono da maioria absoluta deste E. Plenário de que o ICMS não constitui receita própria a ingressar no patrimônio do contribuinte, mas receita com destinação específica e pré-determinada, qual seja a do pagamento de tributo a ente público [...]. (BRASIL, STF, RE-ED 574706, Impugnação aos embargos de declaração, p. 4-5).

Dessa forma, levando-se em conta que o contribuinte requereu o não conhecimento dos embargos de declaração, ou a sua rejeição sumária, evidenciada fica sua contradição ao adotar como argumento, nos autos do RHC n. 163.334/SC, o fato de que o acórdão ainda não transitou em julgado por conta dos embargos declaratórios opostos pela União.

## 2.2 A VIOLAÇÃO AO CONCEITO DE RECEITA COMO "ENTRADA QUE, SEM QUAISQUER RESERVAS, CONDIÇÕES OU CORRESPONDÊNCIA NO PASSIVO, SE INTEGRA AO PATRIMÔNIO DA EMPRESA"

No segundo argumento do RHC n. 163.334 em face do RE n. 574.706/PR, alega-se violação ao conceito de receita como entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa.

Nesse sentido, sustenta o recorrente que a parcela do preço equivalente ao ICMS, apesar de pertencer ao contribuinte, não constitui – do ponto de vista

constitucional – receita sua para fins tributários, pois gera uma imediata correspondência no seu passivo: o dever de quitar o imposto estadual.

Sob o ponto de vista contábil, entretanto, o argumento é inválido porquanto a obrigação de recolher ICMS, oriunda de uma compra e venda ou de uma prestação de serviços a ele sujeitos, não gera, necessariamente, qualquer alteração no passivo contábil da entidade, seja ele circulante ou não circulante. A alteração do balanço patrimonial – demonstração que apresenta o passivo da empresa – pressupõe prévia aferição do resultado do exercício, demonstração que não contabiliza os impostos como obrigação autônoma a recolher.

A demonstração de resultado do exercício (DRE) impõe que os tributos incidentes sobre a receita da empresa sejam contabilizados como redutores de sua receita bruta, e não como despesa autônoma, daí restando caracterizado, como causa de redução da receita (ativo), o montante a ser repassado a título de ICMS. Em outras palavras, é dizer que a obrigação de recolher ICMS, na demonstração dos resultados contábil-financeiros da empresa, incide como causa redutora de sua receita bruta, o que não se confunde como despesa ou obrigação própria do contribuinte.

A Resolução n. 1.157, de 13 de fevereiro de 2009, do Conselho Federal de Contabilidade, assim explana sobre o tema:

86. Cuidados especiais devem ser tomados com os tributos recuperáveis. Na demonstração do resultado o ICMS e os demais tributos recuperáveis são excluídos do custo dos bens e serviços, mas para fins da DVA os tributos precisam estar neles incluídos; na demonstração do resultado esses tributos, quando incidentes sobre a receita, aparecem como redutores da receita bruta. Para fins da DVA esse tratamento na receita bruta permanece, mas os tributos recuperáveis nos custos dos bens e serviços incluídos nas despesas devem ficar acrescidos a esses bens e serviços, de forma que, na parte relativa ao valor adicionado transferido ao governo apareçam apenas as parcelas desses tributos realmente adicionais nascidos das operações da entidade. Tratamento especial deve ser dado aos tributos no regime de substituição tributária. (BRASIL, CFC, 2009, Resolução n. 1.157/09)

A Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, também explicita que os impostos incidentes sobre vendas e serviços devem, após sua discriminação, constar como redutores da receita bruta, a fim de que se possa apurar, posteriormente, a receita líquida da entidade empresarial, *in verbis*:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará: I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os **impostos**; II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; III - as **despesas com as vendas**, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; [...] (grifo nosso) (BRASIL, 1976)

Além disso, a tese também não procede diante do fato de que o equilíbrio do balanço patrimonial da empresa pressupõe apenas igualdade entre o somatório do ativo, de um lado, e o somatório do passivo (circulante ou não) e do patrimônio líquido, do outro.

Vê-se, portanto, que o ingresso de receita sem qualquer reserva, condição ou correspondência no passivo, se requisito fosse para a aferição de faturamento, necessariamente acarretaria um aumento no patrimônio líquido da entidade, o que nem sempre ocorre com a entidade empresarial, ainda que desempenhe ela, de forma regular, sua atividade comercial.

A entidade empresarial pode, sem qualquer mácula às regras contábeis, operar, isto é, vender ou prestar serviços, inclusive com lucro ou prejuízo, sem que haja necessariamente alteração em seu patrimônio líquido.

Ademais, forçoso também lembrar que mesmo a existência de lucro líquido no exercício, após descontados todos os custos, os abatimentos, os impostos e as despesas, não impede a ocorrência de aumento do passivo da empresa. Para tanto, basta lembrar que prejuízos acumulados de exercícios anteriores podem anular o resultado positivo de um determinado período, ou que a necessidade de se distribuir dividendos exaspera o passivo empresarial. Tais circunstâncias, contudo, não necessariamente significam que tenha a empresa deixado de operar (praticar fatos geradores) ou de desempenhar suas atividades.

O fato gerador do ICMS é a realização de operação – venda ou prestação de serviços a ele sujeitos -, não a aferição de lucro.

Ao lado da ótica contábil, forçoso também destacar que o efeito de se acolher tal argumento do contribuinte, caso assim entenda o Supremo Tribunal Federal, será o de se ter dois conceitos de *valor cobrado a título de ICMS*, um para a seara penal, outro para a seara tributária, a serem adotados a depender de quem e de quando os utilizar. Nesse raciocínio, para fins tributários, o valor a título de ICMS não integraria o patrimônio da empresa, ao passo que, para fins criminais, integrar-se-ia, o que se caracterizaria em nítida ofensa à validade de raciocínio lecionada pela lógica clássica.

## Segundo Andreas Eisele:

O problema é que o valor correspondente ao ICMS cobrado pelo contribuinte não pode ser propriedade do Estado quando considerados seus efeitos tributários (composição da base de cálculo do PIS e da COFINS), e propriedade do contribuinte quando considerados seus reflexos penais (classificação jurídica do não recolhimento do valor cobrado de terceiro), pois esta classificação é contraditória.

Trata-se de um óbice imposto pela lógica clássica, que é a ciência da validade do raciocínio. As proposições e argumentos são classificados como corretos ou incorretos com base em algumas regras fundamentais, dentre as quais a exigência da não contradição (algo não pode ser e não ser) e consideração do terceiro excluído (algo somente pode ser ou não ser).

Com base nestas regras, a afirmação de que algo seja e não seja é contraditória (devido a uma oposição absoluta), e em consequência disto a proposição é classificada como logicamente falsa, ou inconsistente (EISELE, 2019, p. 5)

Em nota de rodapé de seu artigo – *As repercussões criminais da exclusão do ICMS do faturamento da empresa* –, Eisele põe em evidência a contradição entre os argumentos trazidos pelo contribuinte:

Esta é a contradição na qual incide Carrazza, que ao tratar da base de cálculo da PIS e da CONFINS considera que o sujeito passivo da obrigação não fatura ICMS, mas apenas obtém ingressos de caixa que não lhe pertencem e não se incorporam ao seu patrimônio porque são destinados aos cofres públicos, mas ao tratar do crime tipificado no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 afirma que o montante de ICMS que integra o preço é mero custo por tratar-se de imposto devido pelo próprio contribuinte, e não corresponde ao valor que o contribuinte deverá recolher ao erário, pois ele não cobra o tributo do consumidor final (CARRAZA, Roque Antonio, **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 636/637-696/698) (EISELE, 2019, p. 5).

## 2.3 A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE TRIBUTO SOBRE TRIBUTO, AGRAVADA PELA QUEBRA DA ISONOMIA

No último argumento em face do RE n. 574.706, alega o contribuinte que seria inconstitucional a cobrança de tributo sobre tributo, a qual seria agravada, *in casu*, pela quebra da isonomia.

No que diz respeito ao primeiro aspecto – inconstitucionalidade pela cobrança de tributo sobre tributo –, há que se distinguir, de início, a natureza jurídico-tributária da definição em abstrato do fato gerador, daquela inerente ao valor econômico que a subsunção de um fato concreto tributário à hipótese normativa pode gerar para o contribuinte.

A mera inserção, como base de cálculo de um tributo, da repercussão econômica surtida por outro, não se confunde com a adoção, por tributos distintos, de igual base de cálculo abstratamente definida na norma tributária. São situações distintas e que, portanto, não comportam igual tratamento. A repercussão econômica do ITBI (incidente sobre a transmissão onerosa de bens imóveis) pode refletir na aferição do lucro de uma corretora de imóveis, por exemplo, sem que haja qualquer relação entre as bases de cálculo daquele tributo e do Imposto de Renda.

Ademais, caso acolhida fosse a inconstitucionalidade arguida pelo recorrente, vê-se que restaria impossibilitada a imposição dos tributos cobrados por dentro, isto é, daqueles tributos cujo seu próprio montante integre sua base de cálculo, situação essa existente e pacífica no direito tributário brasileiro, conforme análise histórico-doutrinária feita pelo Ministro Gilmar Mendes em sua declaração de voto nos autos do RE n. 574.706/PR.

Na ocasião, ao citar o decisum exarado no RE n. 212.209/RS, o supracitado Ministro resgatou o voto do Min. Ilmar Galvão, proferido naquela oportunidade:

“Sr. Presidente, não é a primeira vez que esta questão é discutida no Supremo Tribunal Federal. Já tive ocasião de relatar casos análogos, não só aqui mas também no STJ. Esse, aliás, não poderia ser um assunto novo, se o DL n. 406 está em vigor há trinta anos. Não seria somente agora que o fenômeno da superposição do próprio ICMS haveria de ser identificado. Vale dizer que, se a tese ora exposta neste recurso viesse a prevalecer, teríamos, a partir de agora, na prática, um novo imposto. Trinta anos de erro no cálculo do tributo. **Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos. (...). Se, na verdade, não pudesse haver tributo embutido na base de cálculo de um outro tributo, então não teríamos que considerar apenas o ICMS, mas todos os outros. O problema se mostra relativamente à contribuição para o IAA e para o IBC, não havendo como afastar essas contribuições da base de cálculo do ICMS.** Por que, então, o problema em torno do ICMS sobre ICMS e não do ICMS sobre o IPI, sobre as contribuições (COFINS, PIS)? Na verdade, o preço da mercadoria, que serve de base de cálculo ao ICMS, é formado de uma série de fatores: o custo; as despesas com aluguel, emprega-

dos, energia elétrica; o lucro; e, obviamente, o imposto pago anteriormente. O problema, diria que é até de ordem pragmática, em face da dificuldade, quase incontornável, de eliminar-se da base de cálculo de um tributo tudo o que decorreu de tributação. (BRASIL, STF, 2017, RE 574706, Declaração de voto Min. Gilmar Mendes, p. 16-17)

A fim de corroborar o entendimento, o Ministro Gilmar Mendes assim transcrevera a doutrina de Everardo Maciel e de José Antônio Schontag:

“Nos regimes de tributação ad valorem, são admitidas diversas formas de incidência de alíquotas. Basicamente, elas podem ser grupadas em três categorias: proporcionais, por dentro e por fora. A opção por uma delas decorrerá exclusivamente e sempre da legislação de regência, informada pela técnica de tributação mais adequada. [...]. **Na incidência por dentro, o tributo goza da peculiar condição de integrar sua própria base de cálculo. É o caso do ICMS, conforme preceituam o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea i, da Constituição e o art. 13, § 1º, da Lei Complementar nº 87. Ainda que possa parecer estranho para leigos, aumento de 10% na alíquota do ICMS significa aumento de 11,11% no imposto devido.** [...]. Constituem outros exemplos da incidência por dentro: a contribuição social incidente sobre a folha de salário e a devida pelo empregado, previstas, respectivamente, no inciso I, a, e no inciso II do art. 195 da Constituição. No primeiro caso, a contribuição ao incidir sobre a folha de salário incide, em consequência, sobre a contribuição do empregado; no outro, a contribuição do empregado ao incidir sobre o valor bruto da remuneração incide, por conseguinte, sobre ela mesma.[...]. A ampla diversidade dos exemplos apontados serve apenas para demonstrar que não é inusitado, no modelo tributário brasileiro, um tributo incluir, em sua base de cálculo, ele próprio ou outro tributo. Houvesse algum impedimento de incidência reflexa, o ICMS e as contribuições sociais deveriam ser excluídos da base de cálculo do IPI, o imposto de importação e as contribuições sociais da base de cálculo do ICMS, as contribuições sociais da base de cálculo do ISS e delas mesmas, etc. Ao fim e ao cabo, haveria uma verdadeira subversão do sistema tributário brasileiro sem motivação razoável. (MACIEL, Everardo & SCHONTAG, José Antônio. O ICMS e a Base de Cálculo da COFINS, Valor Econômico, edição de 2.8.2002) (BRASIL, STF, 2017, RE 574706, Declaração de voto Min. Gilmar Mendes, p. 19-20)

No que toca ao segundo aspecto da tese – quebra da isonomia pelo fato de empresas exercendo a mesma atividade e auferindo idêntica receita líquida poderem sujeitar-se a diferentes ônus de PIS/COFINS caso sediadas em Estados diversos -, vê-se que tal situação já se observa na prática do direito tributário nacional, sem que qualquer insurgência sobre si tivesse, até hoje e acertadamente, guarida nas Cortes superiores do Judiciário. A isonomia tributária absoluta é incompatível não apenas com a forma federada de estado, mas também com o regime social democrático que a Constituição de 1988 se propõe impor.

Empresas cujos pátios industriais estejam sediadas em municípios diferentes, ainda que exerçam a mesma atividade, poderão se sujeitar a diferentes ônus de IPTU. Frotas de transportadoras poderão se ver, a depender da unidade federada em que estejam vinculados os seus veículos, sujeitas a ônus distintos de IPVA. E todas essas circunstâncias, se consideradas as deduções feitas quando da elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), impactarão na aferição do lucro líquido da empresa e, por conseguinte, no ônus a que estará ela sujeita em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o que jamais foi vedado, quiçá questionado nos Tribunais.

Ademais, destaca-se que a existência de zona franca ou a concessão de incentivos fiscais (art. 40 do ADCT), de igual modo, evidencia inexistir isonomia tributária absoluta, o que seria inclusive inadmissível diante do conceito de igualdade substancial (material) adotado pelo Supremo Tribunal Federal. Situações fáticas distintas demandam tratamentos jurídico-tributários distintos.

### **3 CONCLUSÃO**

Embora não se pretenda, com o presente artigo, elaborar um prognóstico do julgamento a ser proferido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RHC n. 163.334, o que se conclui, a partir das análises alhures delineadas, é que os argumentos expostos pelo contribuinte - ora recorrente - no recurso criminal são não apenas incompatíveis com aqueles por ele expostos na seara tributária, mas também inaptos a desconstruir as premissas admitidas pelo STF quando do julgamento do RE n. 574.706/PR.

A inexistência de trânsito em julgado, por força de oposição de embargos declaratórios pela União, não rechaça a tese fixada em repercussão geral. O conceito de receita, seja para fins tributários, seja para fins penais, não demanda, necessariamente, inexistência de qualquer condição, reserva ou correspondência no passivo contribuinte. Não há, ademais, ofensa à isonomia ou cobrança de tributo sobre tributo que não sejam verificadas em outras áreas do direito tributário, sem que qualquer vedação legal ou jurisprudencial exista.

Em que pese os argumentos abordados no presente artigo não sejam os únicos constantes do Recurso em Habeas Corpus n. 163.334 - circunstância essa que autoriza sejam outras as razões autorizadas do provimento do reclamo -, entende-se que o julgamento do tema necessariamente fará com que o STF se

debruce, novamente, sobre a seguinte reflexão: o valor descontado ou cobrado do consumidor final, a título de ICMS, pertencente ao fisco ou ao contribuinte?

Não se vislumbra, ao menos por ora e salvo se ignorada a violação à lógica clássica acima explanada, qualquer compatibilidade entre o acórdão exarado no RE n. 574.706 e a adoção da tese do contribuinte nos autos do RHC n. 163.334. Uma ideia anula a outra, são impeditivas entre si.

Dessa forma, e longe de se adotar um ou outro partido na discussão travada, o que se pretendeu com o presente artigo fora evidenciar, de forma pontual, as incongruências entre o que se defende hoje e o que fora defendido, no RE n. 574.706, pelo mesmo polo passivo da relação jurídico-tributária (hoje jurídico-criminal), isto é, pelo contribuinte.

Não se olvida, oportuno dizer, que a reanálise da concepção criminal da conduta – já feita pelo STJ no HC n. 399.109/SC – envolva questões outras que não meramente jurídicas, como economia, sociologia, orçamento público e, principalmente, política criminal. Elas certamente serão levadas em conta pelo Pretório Excelso quando do definitivo julgamento do tema.

Contudo, a fim de se assegurar a congruência jurídico-sistemática das normas aplicáveis ao tema (tanto tributárias, quanto criminais), entende-se que, caso decida o STF pelo acolhimento do RHC n. 163.334, tal *decisum* deva acarretar, como efeito reflexo e em atenção à higidez sistemática do direito, a concessão de efeitos infringentes aos embargos opostos pela União no RE n. 574.706, a fim de se (re)permitir a inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS/COFINS. Uma decisão acarreta a outra, são reflexos e consequenciais entre si.

Coincidência ou não, ambos os feitos foram incluídos em pautas próximas de julgamento. Os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 574.706 constam, hoje, da pauta n. 70/2019, publicada no DJE n. 167, de 31 de julho de 2019, ao passo que o Recurso em Habeas Corpus está inserido na pauta n. 74/2019, publicada no DJE n. 174, de 9 de agosto de 2019, do Supremo Tribunal Federal.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução n. 1.157, de 13 de fevereiro de 2009**. Esclarecimentos sobre as demonstrações contábeis de 2008. Brasília, DF, [2009]. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/>

legislacao/resolucaocfc1157\_2009.htm. Acesso em: 19 ago 2019.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 19 ago 2019.

BRASIL. **Lei n. 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2011]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 14 maio 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus 399109/SC.** [...] 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 [...]. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz, 22 de agosto de 2018. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=399109&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 15 maio 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574706/PR.** [...] O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. [...]. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Relatora: Min. Carmén Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+574706%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+574706%2EACMS%2E%29&base=baseAcor-daos&url=http://tinyurl.com/cshbevm>. Acesso em: 15 maio 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574706/PR.** Razões e Impugnação aos Embargos. Relatora: Min. Carmén Lúcia, 15 de março de 2017. Dispo-

nível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+574706%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+574706%2EACMS%2E%29&base=baseAcor-daos&url=http://tinyurl.com/cshbevm>. Acesso em: 15 maio 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Habeas Corpus 163334/SC**. Direito Penal. Crimes contra a Ordem Tributária. Tipicidade. Relator: Min. Roberto Barroso, 11 fev. 2019. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RHC&numero=163334&origem=AP>. Acesso em: 15 maio 2019.

EISELE, Andreas. O crime de não recolhimento de ICMS: as dificuldades de compreensão do conteúdo do tipo penal em análise. **Jota**, São Paulo, maio 2019. Disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-crime-de-nao-recolhimento-de-icms-12052019). Acesso em: 15 maio 2019.

EISELE, Andreas. As repercussões criminais da exclusão do ICMS do faturamento da empresa. **Conjur**, São Paulo, abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-26/andreas-eisele-efeitos-penais-exclusao-icms-faturamento>. Acesso em: 15 maio 2019.

SANTA CATARINA. Ministério Público de Santa Catarina. Centro de Apoio Operacional da Ordem Tributária. **Nota Técnica n. 0002/2016/COT**. Crime contra a ordem tributária – Omissão no Recolhimento do ICMS cobrado do adquirente de mercadorias e serviços – Incidência típica no artigo 2º, II, da Lei n. 8/137/1990, independentemente do caráter da cobrança (direto ou por substituição tributária). 12 set. 2016. Disponível em: <http://intranet.mp.sc.gov.br/intranet/conteudo/MaterialApoio/COT-NotaT%C3%A9cnica0002-2016cot-Art.2%C2%BA.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2019.