

## A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS E A VIOLAÇÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS À LIBERDADE E À LEGALIDADE DO CONTRIBUINTE

Tarcísio de Medeiros<sup>1</sup>

### RESUMO

O estudo desenvolvido neste trabalho provoca a reflexão acerca da inexistência de crime pela inadimplência tributária do ICMS e que sua criminalização denota ofensa aos direitos fundamentais à liberdade e à legalidade do contribuinte. Com efeito, o ICMS se trata de um imposto indireto, em que figuram duas espécies de contribuinte, o de direito e o de fato. Contribuinte de direito é aquele eleito como sujeito passivo da relação jurídica tributária decorrente do fato gerador do tributo e contribuinte de fato, aquele que suporta o ônus financeiro do tributo. Inobstante a isso, a obrigação em recolher o tributo ao Estado, sujeito ativo da relação, é do contribuinte de direito. Por essa razão, a relação entre o contribuinte de direito, sujeito passivo, com o sujeito ativo, é direta e o não pagamento do imposto denota apenas a inadimplência tributária, mas não crime. Não há no ordenamento jurídico pátrio nenhuma lei que tipifica a inadimplência tributária como crime. Por essa razão, também não é crime deixar de recolher ao Estado o ICMS. Assim, a condenação do contribuinte do ICMS por não recolher ao Estado referido imposto, denota violação aos direitos fundamentais à liberdade e à legalidade do contribuinte.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direitos fundamentais; liberdade; legalidade; inadimplência; ICMS.

### 1 INTRODUÇÃO

A inadimplência tributária é uma realidade que assola o Estado, os contribuintes e os cidadãos de modo geral, ainda mais numa situação de crise econômica e financeira pela qual atravessa o Brasil. Inobstante a isso, ainda que o pagamento de tributos tenha a finalidade de garantir que o Estado cumpra com seus diversos compromissos financeiros e sociais, o contribuinte que deixa de recolher ao Estado o ICMS, recai apenas numa inadimplência tributária, ou comete também crime tributário por deixar de pagar imposto? A inadimplência tributária é tipificada como crime no Brasil? A criminalização da inadimplência tributária fere direitos fundamentais do contribuinte? Quem é o contribuinte do ICMS eleito pela lei?

Este trabalho, desenvolvido por meio de pesquisa documental, com a utilização da Constituição Federal e de leis federais e por meio de pesquisa bibliográfica, com a citação de diversos doutrinadores, tem por objetivo demonstrar que o contribuinte do ICMS, eleito pela lei, é a pessoa física ou jurídica que efetua operações de circulação de mercadorias, de forma habitual e com viés comercial e não o consumidor, que se caracteriza apenas como o

<sup>1</sup> E-mail: [tarcisioadv@yahoo.com.br](mailto:tarcisioadv@yahoo.com.br). Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3601142485623276>.

contribuinte de fato, que tem o ônus financeiro do imposto. Com isso, demonstrar-se-á que a inadimplência do ICMS não configura crime tributário, que não há no ordenamento jurídico pátrio nenhuma lei que tipifica a inadimplência tributária como crime; que a criminalização da inadimplência do ICMS pelo Estado denota violação aos direitos fundamentais à legalidade e à liberdade do contribuinte, tendo em conta a ausência de lei que faça previsão da inadimplência tributária como crime.

## 2 DIREITOS FUNDAMENTAIS – ASPECTOS CONCEITUAIS

O termo direitos fundamentais, abrange os conceitos de direitos humanos e direitos morais, sem adentrar na discussão doutrinária das teorias jusnaturalista e positivista do direito, compreendendo uma flexibilização dessas duas teorias, com a inclusão de componentes éticos, morais e legais. Do ponto de vista da moral, dá relevo à dignidade da pessoa humana e do ponto de vista jurídico, se converte em direitos normativos. Os direitos fundamentais denotam assim, uma moralidade e uma juridicidade básica de todo ser humano. (PECES BARBA, 1995, p. 36-37).

Nesse sentido, ainda de acordo com o Peces Barba, os direitos fundamentais configuram-se como limites ao poder político e, conseqüentemente, visam assegurar a não interferência das autoridades públicas no campo da autonomia da vontade. (PECES BARBA, 1995, p. 42).

O professor Marcos Leite Garcia, citando Luigi Ferrajoli, refere que os direitos fundamentais são provenientes das lutas sociais por reivindicações de direitos. Reivindicações estas que levam algumas vezes décadas e até séculos para serem atendidas, porquanto esperam uma lenta mudança de mentalidade da sociedade. Mudança a qual somente é alcançada por meio da educação e da cultura, que exercem fundamental importância a favor do ser humano e da cidadania na conscientização das diferentes situações de opressão daqueles que são denominados os mais débeis. E a história demonstra que são as reivindicações dos mais débeis, ou seja, dos mais fracos, que deram início ao surgimento dos direitos fundamentais. (GARCIA, 2016, p. 224).

Ainda, o mencionado professor, citando Norberto Bobbio, escreve que “os direitos não nascem todos de uma só vez. Nascem quando devem ou podem nascer”. (GARCIA, 2016, p. 210). Destarte, os direitos fundamentais são frutos da luta dos mais fracos, que são conquistados, não raras vezes, com a própria vida.

Na linha de pensamento do professor Marcos Leite, os direitos fundamentais não são estáticos no tempo, mas acompanham o processo de formação de novos direitos fundamentais, possuindo assim, dinamicidade. Acompanham a evolução social e as novas reivindicações que vão surgindo. Assim, pois, os direitos fundamentais são resultado de uma constante luta social dos mais fracos perante os mais fortes. (GARCIA, 2016, p. 227).

Nesse ritmo de ideias, os direitos fundamentais não possuem um rol taxativo e imutável. Absolutamente, os direitos fundamentais, diante de sua dinamicidade, tendem a se alargar na medida em que surgem novas necessidades para o ser humano diante da evolução da sociedade.

Os direitos fundamentais, para alcançarem a normatividade jurídica foram positivados no ordenamento jurídico, para que não ficassem apenas no âmbito da moral, mas também do direito. E os direitos fundamentais enquanto leis, denotam o efeito coativo atribuído ao direito positivo, com a obrigação de sua obediência, com alcance da eficácia social.

E quanto à lei, esta não aprisiona, mas liberta o cidadão, pois, sujeito apenas a ela. A emancipação do homem pela lei o torna livre do controle opressor dos mais fortes, do controle político utilizado não para o bem estar social, mas para a dominação. Nesse viés, o Estado de Direito, constituído pelo governo das leis, tem a lei como garantia à liberdade. A lei que confere as garantias fundamentais do cidadão à liberdade de opinião, à liberdade econômica, ao direito à propriedade e às garantias processuais. (PECES BARBA, 1995, p. 153).

Nesse contexto, a posição dos direitos fundamentais, elevando-os à categoria de lei, inseridos num ordenamento jurídico válido e eficaz, visa conferir garantia do seu exercício pelos cidadãos, impondo limites ao poder do Estado. A lei é o instrumento jurídico o qual estabelece o elo vinculante entre os direitos fundamentais dos cidadãos e o dever do Estado em observá-los, de modo que o modal permitido para o primeiro denota o modal proibido para o segundo. Tem-se a relação entre Poder e Direito.

E sobre o processo de positivação dos direitos fundamentais, esclarece Peces Barba:

El proceso de positivación sólo se entiende desde este punto de vista, que respeta los pasos y las etapas, ética, política y jurídica, sin pretender suprimir la identidad de ninguna de ellas, ni tampoco dominar desde ninguna de ellas. Sólo la ley, expresión jurídica de un poder político, expresión de la voluntad popular, puede positivizar la moralidad de los derechos, y ese modelo de positivación es el que representa Locke: 'Como el fin principal de los hombres al entrar en sociedad el disfrute de sus propiedades en paz y seguridad, y disfrutar las leyes establecidas en esa sociedad, como el gran instrumento y los medios para conseguirlo son la primera y ley fundamental ley positiva de todos los Estados es el establecimiento del poder legislativo...'

[...]

Se ve aquí la conexión entre constitucionalismo, el gobierno de las leyes y derechos fundamentales, aunque desde que Locke lo expresará hasta hoy, la positivación ha experimentado variaciones sustanciales. (PECES BARBA, 1995, p. 157).

No rastro de tais considerações, a positivação dos direitos fundamentais serve como uma espécie de moldura, uma garantia. E essa moldura denomina-se rigidez constitucional.

Nessa concepção escreve Marcos Leite Garcia:

Não resta dúvida que a partir do novo paradigma do Estado Constitucional de Direito, os direitos fundamentais passam a legitimar todo o sistema de normas. Ademais, importante destacar que os direitos fundamentais são conquistas históricas da humanidade e somente foram possíveis a partir de uma série de acontecimentos marcantes (Garcia, 2007, p. 4). Por isso mesmo como fundamentam os italianos Riccardo Guastini (2003, p. 50-51) e Luigi Ferrajoli (2008,

p. 102-109) uma das características do novo paradigma do Direito do pós guerra é a exatamente a rigidez constitucional. Assim, faz parte do novo paradigma aludido a chamada por Ferrajoli esfera do não-decidível, esfera do indecidível, ou do núcleo duro que chama-se no Brasil de cláusulas pétreas, ou ainda território proibido por Norberto Bobbio, coto vedado por Ernesto Garzón Valdés; em suma: Direitos Fundamentais constitucionalizados e que não podem ser abolidos ou revogados. (GARCIA, 2016, p. 213).

Os Direitos Fundamentais, portanto, para além do âmbito da moralidade, somente se constituem direitos se abarcados pelo âmbito jurídico, o que lhes confere efetividade. Os direitos e garantias fundamentais estão positivados na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Estão divididos, em: i) direitos individuais e coletivos, enunciados no artigo 5º e seus incisos; ii) direitos sociais, enunciados nos artigos 6º ao 11; iii) direitos pertinentes à nacionalidade, previstos nos artigos 12 e 13, iv) direitos políticos, nos artigos 14 a 16 e, v) direitos referentes aos partidos políticos, no artigo 17. Esses direitos e garantias fundamentais são classificados como cláusulas pétreas pela Constituição Federal, conforme enuncia artigo 60, § 4º, inciso IV da Carta Magna.

Portanto, os direitos fundamentais estão positivados e assegurados pela rigidez constitucional, acobertados pela Democracia Constitucional, a qual se caracteriza pelo governo das leis.

### 3 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS À LIBERDADE E À LEGALIDADE

O direito à liberdade, trata-se de um direito humano fundamental. O cidadão nasce livre e deve usufruir dessa liberdade ao longo de sua existência, nos limites apenas da lei. Esse direito fundamental, está positivado na Declaração Universal dos Direitos Humanos, no artigo 3º, assim enunciado: “Todo indivíduo tem direito à vida, à liberdade e à segurança pessoal”. (<https://www.ohchr.org>. Acesso em 28/03/2019).

Também o artigo 5º, “*caput*”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, assim enuncia:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]. (BRASIL, 2019).

Com efeito o direito à liberdade possui limites, limites estes estabelecidos pela lei. Limites de ordem positiva e negativa, consoante se extrai do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, *verbis*: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Portanto, é patente que o direito fundamental à liberdade está intimamente ligado ao direito fundamental da legalidade. Sendo assim, nenhuma ação ou omissão do cidadão pode ser coibida pelas autoridades públicas, senão prevista em veículo legislativo competente na forma definida pela Constituição Federal. Vale dizer que a legalidade é uma garantia ao exercício dos direitos fundamentais, entre eles, o direito à liberdade, em seus vários aspectos.

Sobre a relevância da legalidade, ensina Marçal Justen Filho, que: “A atividade administrativa é um conjunto de ações dirigidas à satisfação de necessidades coletivas e à promoção dos direitos fundamentais que se desenvolve sob a égide da legalidade.” (FILHO, 2014, p. 229).

O direito fundamental à legalidade está positivado no artigo 5º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, nestes termos: “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. (BRASIL, 2019).

A legalidade, segundo Marçal Justen Filho, se caracteriza como princípio e como regra. Como princípio porque a legalidade consiste na previsão de que os direitos e obrigações serão produzidos concretamente por meio de lei e como regra porque o art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 consagra uma regra da legalidade. Vale dizer, estabelece uma vedação à criação de direitos e obrigações por meio diverso da lei. Em diversas passagens do texto constitucional, o legislador constituinte editou regras que exigem a existência de uma lei para a produção de certo resultado jurídico. Nesses casos, tem-se o afastamento do cabimento de uma ponderação do intérprete por ocasião da concretização dos valores envolvidos. Caberá ao aplicador do direito promover uma atividade de subsunção do fato à norma. Isso conduz a uma valoração da legalidade em nível constitucional, afastando-se a incerteza e a indeterminação de sua aplicação. (FILHO, 2014, p. 231-232).

Nessa toada, o direito fundamental à legalidade, constitui-se num princípio e numa regra que confere a garantia do direito fundamental à liberdade, conforme enuncia o artigo 5º, XXXIX, da CF/88: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. (BRASIL, 2019).

#### **4 ASPECTOS CONCEITUAIS ACERCA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS, A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SUA SUJEIÇÃO PASSIVA**

O ICMS trata-se de um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e está previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, assim redigido:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Marcelo Viana Salomão, alude sobre o ICMS nestes termos:

O ICMS é, sem dúvida, um dos impostos mais interessantes de nosso sistema constitucional tributário. Seu destaque se dá tanto no mundo jurídico, quanto no econômico e no político. Nos dois últimos, porque ultimamente é o imposto que mais gera arrecadação no país e, sob o âmbito dos estudiosos do direito, devido ao fato de conter sob sua

sigla inúmeras incidências, situação que até hoje provoca constantes divergências na doutrina e jurisprudência. [...] O ICMS é um dos impostos previstos na competência dos Estados e do Distrito Federal, consoante se colhe do art. 155, II, da Constituição Federal, [...]. Este dispositivo evidencia que efetivamente existem, no mínimo, três incidências do ICMS: uma sobre operações relativas à circulação de mercadorias, outra sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, por fim, uma sobre a prestação de serviços de comunicação. (SALOMÃO, 2005, p. 741-742).

Em relação às hipóteses de incidência do ICMS, a mais conhecida é a que trata das operações relativas à circulação de mercadorias, conforme esclarece Salomão:

A incidência mais conhecida do ICMS é a que se refere às operações relativas à circulação de mercadorias, uma vez que tem se revelado estruturalmente intacta, desde o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1º.12.1965, que introduziu o ICM em nosso direito positivo. Em nosso pensar, a Constituição Federal de 1988 manteve na íntegra a estrutura do ICM, inclusive quanto aos seus princípios específicos, mas acrescentou algumas novas incidências, e é aí que os serviços entram; alguns deles foram incluídos na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, mas também o foram sob o nome ICMS. (SALOMÃO, 2005, p. 742).

Deste modo, incumbe discorrer sobre a hipótese de incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. Kiyoshi Harada, escreve sobre a fixação do conceito de operações relativas à circulação de mercadorias, nestes termos:

Configura um conceito autônomo, próprio do Direito Tributário, conceito esse que implica o reconhecimento dos seguintes requisitos: a) Saída física da mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor (circulação física ou jurídica) promovida pelo comerciante, industrial ou produtor, ou ainda por pessoas a eles legalmente equiparadas, entendendo-se como promotor da saída não só aquele que a executa materialmente, como também aquele lhe dá a causa jurídica. b) Saída física que corresponde ao curso de mercadoria, desde a fonte de produção, expressão que inclui a importação, até o consumo final, sendo irrelevantes que nessas etapas em direção ao consumo ocorram, ou não, transferências de propriedade ou posse. Esclarecendo: Apenas a saída de mercadoria é tributada dado o caráter mercantil do imposto. Como a Constituição Federal não descreveu o que seja mercadoria, entende-se que acolheu o conceito tradicional, de forma que nenhuma lei tributária poderia defini-la de maneira diferente (art. 110 do CTN). Na conceituação tradicional, mercadoria é espécie do gênero coisa. Todas as coisas móveis, consideradas objeto da circulação comercial, tomam o nome específico de mercadorias. A diferença entre coisa e mercadoria não é de substância, mas apenas de destinação.

Hugo de Brito Machado, pontua sobre as operações relativas à circulação de mercadorias com estas palavras:

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança de propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.

Nessa quadra, segundo os autores citados, a hipótese de incidência ou fato gerador do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias é a transferência da propriedade da mercadoria, objeto da operação, dito de outro modo, é a saída da mercadoria do patrimônio jurídico do vendedor para o patrimônio jurídico do comprador.

Em relação à sujeição passiva do ICMS, mister primeiro discorrer sobre o conceito geral de sujeito passivo. Geraldo Ataliba afirma que: “Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo.” (ATALIBA, 2005, p. 86).

Paulo de Barros Carvalho não destoa de Geraldo Ataliba ao conceituar a sujeição passiva. Assim, sua lição:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo. (BARROS, 2003, p. 300).

O art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, sobre a sujeição passiva, assim enuncia:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
[...]. (BRASIL, 2019).

Deste modo, o sujeito passivo da obrigação principal é o contribuinte, com a condição de que este tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador do tributo.

No caso do ICMS, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, estabelece que: “XII – cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes”. (BRASIL, 2019). Deste modo, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 4º, assim definiu o contribuinte do ICMS:

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 2019).

Nesta toada, o sujeito passivo do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias é a pessoa física ou jurídica que efetua a operação de circulação de mercadoria, de forma habitual e com viés comercial, com a transferência do seu patrimônio jurídico para o patrimônio jurídico do comprador.

É de se considerar ainda as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato para os casos dos chamados “tributos indiretos”, como o ICMS.

Sobre o assunto, leciona Luciano Amaro:

Por mais que ao jurista repugne a noção de impostos indiretos, não temos como evitá-los, por uma razão muito simples: eles existem. E quem demonstra capacidade contributiva não é necessariamente a pessoa que a lei escolhe para figurar como contribuinte. Se alguém adquire um bem de consumo, e a lei define essa operação como fato gerador do tributo, elegendo o comerciante como contribuinte, a lei não pode deixar de considerar (por expresse mandamento constitucional, que impõe o respeito à capacidade contributiva) a capacidade econômica do comprador. Se uma empresa vende produtos de primeira necessidade, a tributação não leva em conta a capacidade econômica da empresa, mas a do consumidor, ao definir a eventual tributação desses bens. Ou seja, embora de direito, o vendedor possa ser definido como contribuinte (o chamado ‘contribuinte de direito’), a capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois ele será o ‘contribuinte de fato’). (AMARO, 2016, p. 331).

Assim, o ICMS comporta duas espécies de contribuintes, o contribuinte de direito, aquele que mantém relação direta com o fato gerador do imposto e que possui a obrigação de pagar ao sujeito ativo, o Estado, e o contribuinte de fato, aquele que suporta o ônus financeiro do imposto. Não obstante o ônus financeiro do contribuinte de fato, o Estado pode exigir o pagamento tributo apenas do contribuinte de direito. O contribuinte de direito, por sua vez, tem a obrigação de recolher aos cofres do Estado o ICMS declarado, independentemente do contribuinte de fato ter ou não efetuado o pagamento do imposto incluso na nota fiscal. Vale dizer, que não serve ao contribuinte de direito a alegação de que o contribuinte de fato, o consumidor, deixou de efetuar o pagamento da fatura, para assim, eximir-se do pagamento do imposto. Isso demonstra a relação direta existente entre o contribuinte de direito e o Estado.

## **5 INEXISTÊNCIA DE CRIME PELA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS**

O estudioso Zaffaroni, citando o jurisconsulto italiano Tiberio Deciano, ensina acerca da definição de crime nesses termos: “fato humano proibido por lei, sob ameaça de pena, para o qual não se apresentava justa causa para a escusa.” (ZAFFARONI, 1999, p. 46).

Por sua vez Jiménez de Asúa: “Crime é a conduta considerada pelo legislador como contrária a uma norma de cultura reconhecida pelo Estado e

lesiva de bens juridicamente protegidos, procedente de um homem imputável que manifesta com sua agressão perigosidade social.” (ASÚA, 2007, p. 82).

Dos conceitos doutrinários acima colocados, vê-se que o ponto nodal do conceito de crime é a tipificação penal, ou seja, a previsão pelo legislador de determinada conduta como ilícita e antijurídica.

Fernando Capez, elabora o conceito de crime como o resultado da subsunção do fato/conduta ao tipo penal, ou seja, à lei, considerando crime aquilo que o legislador descreveu como assim sendo. (CAPEZ, 2004, p. 106).

Com efeito, a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 5º, inciso XXXIX, assim enuncia: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. (BRASIL, 2019).

Destarte, de acordo com o texto constitucional, não há crime sem uma hipótese normativa antecedente ao fato considerado pela lei como crime.

Nessa linha defende Aurora Tomazini de Carvalho, sobre hipótese penal:

As hipóteses normativas selecionam notas que os acontecimentos sociais têm que ter para serem considerados fatos jurídicos. Logo, a hipótese pena seleciona as notas que um acontecimento social tem que ter para ser considerado como crime. Sua função é definir os critérios conotativos de um fato, que, se verificado no plano social, exatamente por se encontrar descrito na hipótese de uma norma penal, será considerado crime e a ele será imposta uma pena. A hipótese não contém o crime, enquanto acontecimento ou fato jurídico contém critérios que identificam a sua ocorrência no plano social. É o que os criminalistas denominam de ‘tipo penal’. JULIO FABBRINI MIRABETE ensina que ‘o tipo penal’ exprime a idéia de ‘modelo’, ‘esquema’ e uma figura puramente conceitual. É a descrição concreta da conduta proibida, ou seja, do conteúdo ou da matéria da norma’. Preferimos a expressão ‘hipótese penal’, pois estamos tratando de norma penal e esta descrição, que o autor denomina ‘tipo penal’, ocupa a posição sintática de antecedente normativo.

O enunciado da hipótese penal é elaborado com status de indeterminação, delimita apenas o conceito do crime, o que comporta um número finito, mas não determinado, de denotações. Não há um fato ‘crime’, o que existe é uma descrição hipotética capaz de identificar um acontecimento como crime, quando ele for denotativo da descrição hipotética penal. Os critérios conotativos da hipótese penal formam uma classe, na qual se encaixam infinitos acontecimentos concretos. A cada qual desses acontecimentos, que se incluir como elemento da classe, é imputada a pena correspondente prescrita no conseqüente da norma penal.

Todo fato é um acontecimento delimitado no tempo e no espaço, logo, se a hipótese contém critérios que identificam o fato, ela deve ter diretrizes de ação, de momento e de lugar. Observando isso, PAULO DE BARRÓS CARVALHO elegeu três critérios identificativos do fato jurídico, constantes na hipótese de incidência: critério material, composto de um verbo e um complemento; critério espacial; e critério temporal. Tais critérios configuram o mínimo necessário para a identificação de um fato jurídico.

Aplicando esta construção à norma penal tributária, na sua hipótese também podemos verificar estes três critérios conotativos que configuram o mínimo necessário para a identificação de um crime: critério material (cm), que identifica o núcleo do fato ilícito, composto por um verbo (v), um complemento (c) e notas informativas da

subjetividade do agente (s) – próprias das normas penais; critério espacial (ce), que determina o local da ocorrência do fato; e critério temporal (ct), que aponta o momento de sua ocorrência. (CARVALHO, 2009, p. 139-140).

Diante de tais considerações, não se pode falar em crime, sem antes haver lei que descreva certa conduta como ilícita e antijurídica, tendo como consequente de tal conduta determinada penalização ou punição. Destarte, a subsunção do fato à norma é exatamente a constatação de que certa conduta se amolda na hipótese penal normativa.

Nesse viés, discorre-se sobre o conceito de norma penal tributária, com a lição de  
Aurora Tomanzini:

Norma penal tributária é aquela cuja hipótese identifica um crime contra a ordem tributária e o conseqüente uma pena a ser imposta. [...] É nela que se encontram as informações necessárias para constituição do fato jurídico penal tributário e da relação jurídica penal a ele imposta. Neste sentido, podemos denominá-lo de regra-matriz de incidência penal tributária [...]. (CARVALHO, 2009, p.144).

Na linha de pensamento da citada autora, a norma penal tributária é aquela que possui como antecedente fatos jurídicos considerados como crime, em razão do bem jurídico pela norma tutelado.

Sobre crimes tributários, escreve Leandro Pausen:

Há crimes tributários praticados por particulares, normalmente por contribuintes, substitutos, responsáveis e obrigados a prestações formais. Alguns dos crimes estão previstos no próprio Código Tributário, outros na Lei n. 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária praticados por particulares. Enquanto, via de regra, os tipos comuns estão no código e os tipos especiais estão em leis esparsas, em matéria tributária acaba ocorrendo o inverso. BALTAZAR JUNIOR observa que 'os tipos especiais, que são os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária (especial em relação ao crime de sonegação de tributos em geral), estão no CP, enquanto o tipo comum (crime de sonegação de tributos em geral) está na lei especial, que é a Lei 8.137/90'. (PAUSEN, 2019, p. 665).

Consoante acima colacionado, vê-se que não há nenhuma tipificação penal para a inadimplência tributária do ICMS. A inadimplência tributária pode ser considerada antijurídica, porque o contribuinte contraria a obrigação legal de pagar, mas não é ilícita a ponto de tornar o ato da inadimplência como criminoso.

Aliás, não há nenhuma tipificação penal para a inadimplência de qualquer tributo. Declarar o tributo devido e não efetuar o pagamento não é crime no ordenamento jurídico brasileiro. Ainda que o ICMS comporte a figura do contribuinte de fato, que tem por característica suportar o ônus financeiro do tributo, isso não caracteriza apropriação indébita por parte do contribuinte de direito, porquanto, consoante dito alhures, a obrigação ao pagamento do imposto ao Estado, não é do contribuinte de fato, mas do contribuinte de

direito. Ainda que o ICMS seja considerado um tributo indireto, a relação entre o contribuinte de direito e o sujeito ativo é direta. Não fosse assim, poderia o contribuinte de direito eximir-se ao pagamento do imposto quando o contribuinte de fato deixasse de efetuar o pagamento da fatura. A inadimplência do ICMS não denota sonegação fiscal e nem apropriação indébita. Apropriação indébita seria apenas se a obrigação de pagar ao Estado fosse do contribuinte de fato, e o contribuinte de direito figurasse apenas como responsável tributário, o que não é o caso.

Nessa quadra, o contribuinte do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, eleito pela lei como contribuinte de direito, que não efetua o recolhimento do tributo ao sujeito ativo não comete crime tributário, mas apenas inadimplência tributária.

Nesse contexto, eventual condenação e prisão pela ausência de recolhimento do ICMS ao Estado, configura clara ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte à legalidade e à liberdade, direitos estes positivados no artigo 5º, *caput*, e inciso XXXIX, da Constituição Federal de 1988.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Levando-se em consideração os aspectos constitucionais, legais e doutrinários apresentados no presente trabalho, notadamente com relação à ausência de tipificação de crime da inadimplência tributária no Brasil e que o contribuinte de direito do ICMS possui relação direta com o sujeito ativo, o Estado, leva-se a concluir que a criminalização de tal fato, ou seja, da inadimplência tributária do ICMS, caracteriza violação aos direitos fundamentais à legalidade e à liberdade do contribuinte. Direitos estes consagrados na Constituição Federal e elevados à cláusula pétrea. Portanto, por mais que o Estado pretenda a criminalização da inadimplência tributária, encontra óbice na Constituição Federal.

Assim, ainda que seja imprescindível ao Estado o recebimento de seus tributos, não pode ele, mirando em tal pretensão, criminalizar o não recolhimento dos mesmos, sob pena de fazer ruir a condição do Brasil de Estado Democrático de Direito.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. 21. São Paulo. 2016.

ASÚA, Jiménez de. Tratado de Derecho Penal. v. 3. Buenos Aires: Losada. 1951. p. 61 In Júlio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. **Manual de Direito Penal**, parte geral. 24ª ed. São Paulo: Atlas. 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 7ª Tiragem. São Paulo. Malheiros. 2005.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccv1/03/Constituicao.htm>. Acesso em 13 fev. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 29/08/2019.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal, parte geral**. v. 1. 7ª ed. São Paulo: Saraiva. 2004.

CARVALHO. Aurora Tomazini. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

GARCIA, Marcos Leite. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais** | e-issn: 2526-0111 | Brasília |v.2| n.1| p. 224| Jan/Jun.2016.

PECES-BARBA, Gregorio. Problemas generales. *In:\_\_\_\_\_*. **Curso de Derechos Fundamentales**: teoría general. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1995.

PECES-BARBA, Gregorio. La diacronía del fundamento y del concepto de los Derechos: el tiempo de la historia. *In: \_\_\_\_\_*. **Curso de Derechos Fundamentales**: teoría general. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1995.

In: <https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Pages/Language.aspx?LangID=por>. Acesso em 28/03/2019.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. Op. cit. p. 15 In Fernando Galvão e Rogério Greco, **Estrutura Jurídica do Crime**. Belo Horizonte: Mandamentos. 1999.