

## O ICMS e o delito capitulado no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Problemas conexos.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (\*)  
Procurador de Justiça - SP

1. Vamos neste artigo analisar uma questão atual, que assim pode ser resumida: débito de ICMS declarado e não pago caracteriza o delito do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90?

Melhor esclarecendo, alega-se, com frequência, que quem não paga o ICMS, nos prazos legais, pratica o crime de deixar de recolher tributo que já foi recebido do contribuinte para repasse aos cofres públicos. Haveria, nesta conduta, o crime contra a ordem tributária capitulado no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90?

2. Para encaminharmos o assunto, temos de considerar que o comerciante, quando realiza a operação mercantil, pratica o fato imponível do ICMS. Neste momento, passa a ocupar o pólo passivo da obrigação tributária correspondente, nascendo, para ele, o dever jurídico de recolher o tributo, na forma e nos prazos estabelecidos na lei.

O comerciante, porém, por uma peculiaridade do ICMS, quando vende a mercadoria, repassa a carga econômica do tributo - porque a lei a tanto o autoriza - ao adquirente do bem (que pode ser outro comerciante ou o próprio consumidor final). Se o adquirente for outro comerciante, o fenômeno se repete e, assim sucessivamente, até que a mercadoria vai ter ao consumidor final. Este vê, embutido no preço final da mercadoria, o montante de ICMS que incidiu sobre todas as operações mercantis realizadas com o bem móvel adquirido, desde sua produção, até - após passar pelo fabricante, pelo atacadista, pelo varejista, etc. - chegar às suas mãos. Exemplificando, para melhor esclarecer, se o consumidor final adquire uma mercadoria por R\$ 100,00 (cem reais), 18% desse preço (no caso, R\$ 18,00) equivalem à carga econômica do ICMS. Por quê? Porque a alíquota do ICMS é, de regra, 18% sobre o valor da operação mercantil realizada.

O comerciante, de sua feita, dependendo da legislação - em geral uma vez por mês - recolhe o ICMS devido por todas as operações mercantis por ele realizadas no período. E, ao fazê-lo, efetua os abatimentos que o princípio da não-cumulatividade lhe permite realizar. Assim, em termos contábeis, se ele adquiriu a mercadoria por R\$ 90,00 (noventa

(\*) Professor Titular da Cátedra de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

reais) e a revendeu por R\$ 100,00 (cem reais), pagará, por esta operação mercantil, apenas 18% de R\$ 10,00 (dez reais), isto é, R\$ 1,80 (um real e oitenta centavos).

Isto posto, volta-se a indagar, agora de maneira mais específica: comete crime contra a ordem tributária o comerciante que, tendo repassado a carga econômica do ICMS, deixa de recolher o tributo, no prazo legal? Já adiantamos que não.

Mas, vamos por etapas.

3. Tem havido, de uns tempos a esta parte, um endurecimento da legislação fiscal, que se manifesta, especialmente, na criação de novos crimes contra a Fazenda Pública. A Lei nº 8.137/90 vem ao encontro deste movimento que pretende colocar, no âmbito do Direito Penal, irregularidades contra o Fisco, de regra, praticadas por pessoas pertencentes a círculos sociais e econômicos mais elevados.

Dentro desta tendência de criminalização de condutas tributárias que, tradicionalmente, sempre foram consideradas meras infrações administrativas, foi editada, por um Governo que se caracterizava pela teatralidade, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que bem poderíamos definir, parafraseando Vico, como sendo uma *monstra lego*, já que não descreveu corretamente as figuras típicas. Pelo contrário, ao invés de aperfeiçoar os tipos penais tributários, como seria desejável, operou, no dizer expressivo de Wagner Balera, uma “degradação dos tipos”.

Mas, indo ao ponto que ora mais nos interessa, estipula o artigo 1º, da Lei nº 8.137/90:

“Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal ou documento equivalente, relativos à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

De seu turno, estabelece o artigo 2º, deste mesmo diploma normativo:

“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.”

Portanto, nos dias atuais, deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado do contribuinte, tipifica crime contra a ordem tributária. Usando de uma linguagem mais técnica, podemos dizer que o núcleo do tipo é deixar de recolher aos cofres públicos, no tempo e no lugar devidos, o montante de tributo cobrado ou descontado de terceiro. Trata-se de crime omissivo próprio, já que se consuma com o simples não-recolhimento do valor do tributo, nas condições aqui apontadas.

Para que o delito ocorra, no entanto, é preciso verificarmos se, perante o Direito Tributário, havia realmente tributo a recolher e se este foi descontado ou cobrado do contribuinte.

3.1. 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 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 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 aguçadamente 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 estas questões, não há falar em crime fiscal.

Por quê? Porque a lei penal, ao tipificar os crimes fazendários, estabelece como pressuposto, o descumprimento de deveres jurídicos tributários. Sem a certeza de que tal pressuposto ocorreu, não se pode apenar o contribuinte.

Este raciocínio só não se aplica aos casos em que a lei penal tributária alude a uma fraude ou falsidade (falsificação de papel, de documento, de assinatura, etc.). Ai, não há necessidade de se utilizar os esquemas de raciocínio fiscais. Simplesmente uma perícia dirá, por exemplo, se a assinatura foi falsificada, se o documento não foi impresso de acordo com as exigências administrativas, se duas notas fiscais têm o mesmo número e, assim avante.

Mas isso é absolutamente excepcional, nas leis penais tributárias. A regra é que façam referência a figuras, situações, contingências ou fatos do Direito Tributário.

Na maioria dos casos, é preciso avaliar, sob a óptica do Direito Tributário, os tipos penais-tributários. Estas colocações crescem de ponto na medida em que sabemos que a apuração dos crimes fiscais, por si só, já põem em risco o nome, o conceito, a dignidade e a honra, de pessoas físicas e de pessoas jurídicas (ou de seus representantes).

Portanto, um ato ou fato praticado pelo contribuinte configurará, ou não, crime fiscal, dependendo do que estipular o Direito Tributário.

É o que se dá, segundo pensamos, quando temos diante de nós o tipo “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” (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90).

Só poderemos dizer se houve o crime contra ordem tributária ali apontado, após analisarmos, cuidadosa e cientificamente, se o pretenso infrator realmente praticou esta omissão delituosa.

3.2. Assim agremiados, temos para nós que o comerciante que deixa de recolher, a tempo e a hora, o ICMS devido, não comete o crime contra a ordem tributária, capitulado no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Noutras palavras, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, valor de tributo, descontado ou cobrado de terceiro. Está, apenas, numa situação de inadimplência. Vejamos.

Só para nos situarmos no assunto, o sujeito passivo de qualquer tributo (e, portanto, também do ICMS) é sempre a pessoa posta pela lei, na contingência de figurar no pólo negativo da obrigação tributária, desde que ocorrido o fato imponible (o fato gerador *in concreto* do tributo). Normalmente, a carga econômica do tributo é suportada pelo próprio realizador do fato imponible. Algumas vezes, no entanto, a legislação permite que a carga econômica do tributo seja suportada por terceira pessoa, de algum modo relacionada com o realizador do fato imponible. Esta terceira pessoa quase sempre é o consumidor final.

A Economia rotula os tributos em que o ônus financeiro é suportado por terceiros, de “indiretos” (em contraposição aos “tributos diretos”, em que tal ônus é suportado pelo próprio realizador do fato imponible. Para o Direito, entretanto, esta cogitação é irre-

levante: sujeito passivo do tributo é sempre quem, tendo realizado o fato imponible, figura no pólo passivo da obrigação tributária correspondente e, por isso, deve providenciar seu adimplemento.

Diante do exposto, indagamos: o sujeito passivo do ICMS é o consumidor final da mercadoria? Não. O sujeito passivo do ICMS é o comerciante, o industrial ou o produtor que pratica a operação mercantil. É ele quem figura no pólo negativo da obrigação tributária correspondente.

O consumidor final da mercadoria é, apenas, o destinatário da carga econômica do ICMS. É ele quem suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, quem integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a Economia rotula de contribuinte de fato, que não tem nada a ver com o contribuinte de direito, isto é, com a pessoa que figura no pólo negativo da obrigação tributária<sup>(1)</sup>.

Melhor esclarecendo, a legislação do ICMS apenas permite que o contribuinte repasse a carga econômica do tributo ao consumidor final. Mas, este não é o contribuinte de direito.

Como o ICMS integra o preço da mercadoria, o consumidor final - voltamos a repetir - é mero contribuinte de fato. Quem realmente tem o dever de recolher o **quantum debeatur** é o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil (contribuinte de direito).

O que estamos procurando significar é que, na verdade, o consumidor final não está recolhendo o ICMS. Apenas, ele vê embutido, no preço final da mercadoria, o imposto devido. Devido - insistimos - pelo comerciante, pelo industrial ou pelo produtor.

O consumidor final não figura no pólo passivo da obrigação de pagar o ICMS. Tanto não, que se não houver o recolhimento tempestivo do tributo, não é ele que será executado ou sancionado, mas o comerciante, o industrial ou o produtor, que praticou a operação mercantil. Ainda que o comerciante, o industrial ou o produtor deixarem de repassar a carga econômica do tributo ao consumidor final, não se eximirão do dever de pagar o ICMS (justamente porque são eles os contribuintes **de iure**).

Notamos que, no caso do ICMS, o repasse da carga econômica do tributo é feito às abertas e publicadas. Melhor dizendo, tudo é devidamente escriturado. Assim, as coisas se processam, exatamente para se viabilizar o cumprimento do princípio da não-cumulatividade, isto é, para que, com acentuado grau de certeza, se possa compensar "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" (art. 155, § 2º, I, da CF).

Isto, porém, não significa que, apenas no ICMS ocorre este repasse da carga econômica do tributo. Pelo contrário, podemos dizer que quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa repassa, ao preço final de suas mercadorias, os tributos (inclusive as contribuições previdenciárias) que é obrigada a pagar.<sup>(2)</sup> Tudo acaba compondo o custo final das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras, se a empresa deixasse de fazer tal repasse, em breve estaria operando com prejuízo, e, nessa medida, caminhando a passos largos para a falência. O repasse, nesses casos, também existe; apenas não é contabilizado.

(1) - Anos a fio manteve-se acirrada discussão, em sede doutrinária (que ainda está longe de arrefecer) sobre se o sujeito passivo do ICMS é o contribuinte de direito (o realizador do fato imponible) ou o contribuinte de fato (a pessoa que suporta a carga econômica do tributo). Tal cogitação, boa para a Economia, é de todo em todo irrelevante para o Direito, já que o sujeito passivo de qualquer tributo (e, portanto, também do ICMS) é sempre a pessoa posta pela lei, na contingência de figurar no pólo negativo da obrigação tributária, desde que ocorrido o fato imponible. As posteriores relações entre o contribuinte de **iure** e o contribuinte de **facto** não são jurídicas, embora este último venha a suportar o ônus econômico do tributo.

(2) - Nesses casos, porém, nunca, jamais se sustentou, v.g., que quem paga o imposto sobre a renda da empresa é o consumidor final de suas mercadorias. Não! O contribuinte é a própria empresa. O consumidor final é apenas (tanto quanto no caso do ICMS) quem suporta a carga econômica do imposto sobre a renda. Não figura, porém (e nem poderia figurar), no pólo passivo da obrigação de pagar este imposto.

Fixada esta premissa de que o sujeito passivo do ICMS não é o consumidor final, mas o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil, fica fácil, segundo supomos, sustentarmos a inexistência, na questão proposta, de qualquer crime contra a ordem tributária.

3.3. O comerciante que não recolhe o ICMS, dentro dos prazos que a lei lhe assinala, não comete delito algum. Muito menos o capitulado no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária. A Fazenda Pública, neste caso, poderá - e, ousamos dizer, deverá - executá-lo, nos termos da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais).

Mas apenas isso. Nunca esse inadimplemento poderá conduzi-lo a uma condenação criminal. Por quê? Porque sua conduta não é típica. E, sem tipicidade, não pode haver crime, nem, muito menos, condenação criminal.

Em nosso ordenamento constitucional, não há crime por dívida tributária. De fato, o direito brasileiro não pune nem as dívidas pecuniárias, nem aquilo que algumas legislações estrangeiras chamam de "delitos de risco" (nos quais, mesmo não havendo tributo a pagar, qualquer ato ou omissão do contribuinte, que coloque em risco os interesses da Fazenda, configura, desde que especificado em lei, crime).

Nem se diga - como querem alguns - que, tendo sido o ICMS destacado na nota fiscal, o comerciante tem o dever de repassar aos cofres públicos a quantia que recebeu do consumidor final (que não é o contribuinte **de iure** do imposto). É que este destaque em nota fiscal do ICMS não se reveste da menor liquidez, com relação à obrigação tributária. Apenas expressa o montante correspondente ao imposto naquela quantia cobrada, calculado "por dentro", do qual o emitente da nota ainda deve compensar os créditos que tenha contra o Fisco, para, só depois, quando for o caso, recolher o tributo. O não-recolhimento do ICMS não caracteriza, repetimos, nenhuma conduta delituosa; muito menos a definida no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Lembramos que o recolhimento do ICMS dá-se após o preenchimento, pelo próprio comerciante, da "GIA" ("guia de informação e apuração do ICMS"). É ele que declara o valor a ser recolhido. A "GIA" deve ser entregue em prazo certo: normalmente antes da data designada para o recolhimento do tributo (cf. Anexo VI, Tabela I, do Decreto Estadual nº 33.118/91). Tal recolhimento dá-se ao final de cada mês, quando o contribuinte (comerciante, industrial ou produtor) apura o imposto, levando em conta o crédito e o débito escriturados em seus livros fiscais. O valor a ser recolhido não é o que foi repassado ao preço final da mercadoria, mas, sim, o apurado, pelo contribuinte, ao final do mês, após as necessárias operações de crédito e débito.

Insistimos que o montante de ICMS que integra o preço final da mercadoria não corresponde ao valor que o contribuinte deverá recolher ao Erário. Este valor terá de ser apurado, descontando-se o que já pagou, quando da entrada da mesma mercadoria em seu estabelecimento. Esta é uma exigência impostergável do "*princípio da não-cumulatividade*"<sup>(3)</sup>.

Não queremos, em absoluto, sustentar que o contribuinte do ICMS não pode cometer crimes contra a ordem tributária. Sem dúvida que os cometerá, pelo menos em tese, se ocultar da autoridade fiscal fato relevante para o surgimento da obrigação de pagar tal

(3) - O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, que, tendo sede constitucional, não pode ser anulado por normas infraconstitucionais.

Os lineamentos básicos do princípio da não-cumulatividade vêm apontados no artigo 155, § 2º, I e II, da Constituição Federal: "Art. 155 - (omissis): § 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal".

tributo. Isto ocorrerá quando omitir declaração que tinha o dever legal de fazer à autoridade fiscal (v.g., quando vender mercadoria "a descoberto de nota fiscal"). Também, em princípio, cometerá esta modalidade de delito quando dolosamente deturpar fatos, em prejuízo da Fazenda Pública, isto é, alterar situações que devem ser do conhecimento do Fisco, fornecendo-lhe documentos falsos (v.g., produzindo o derramamento de "notas frias"), adulterando a escrita contábil, constituindo "empresas fantasmas", etc. Nenhum crime cometerá, porém, quando apenas deixar de recolher o ICMS, após ter feito corretamente todas as anotações de estilo.

Em suma, falta tipicidade na conduta do contribuinte que declara e não paga seu débito de ICMS.

O montante de ICMS a pagar é mero custo que o comerciante calcula previamente e integra ao preço final da mercadoria. Ele não cobra este tributo do consumidor final e nem poderia fazê-lo, já que este não é o sujeito passivo da exação.

3.4. Observamos, ainda, que, no Brasil, as pessoas jurídicas não respondem criminalmente por seus desmandos. Quem responde por eventuais delitos são seus sócios, diretores, proprietários, representantes, etc. Assim, nos chamados crimes contra a ordem tributária, é preciso redobrar as cautelas, para que não se enxovalhe o nome de uma pessoa física, que nem participa da gestão da empresa. Isto, aliás, esvaziaria uma das razões de ser da sociedade comercial, qual seja, a de separar a vida do sócio, da vida da empresa. Nesta linha de raciocínio, não tem o menor sentido, por exemplo, processar, numa sociedade por cotas de responsabilidade limitada, quem, sem praticar atos de gestão, apenas integralizou suas cotas.

4. Ainda a respeito do tema que faz nossos cuidados, convém atentarmos para a circunstância de que a Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994, considera depositário infiel - sujeitando-o à prisão civil por dívida - quem deixa de recolher ao Tesouro tributo arrecadado de terceiro.

De fato, estipula o artigo 1º, da precitada lei:

"Artigo 1º - É depositário da Fazenda Pública, observado o disposto nos artigos 1.282, I e 1.282 do Código Civil, a pessoa que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social.

"§ 1º Aperfeiçoa-se o depósito na data da retenção ou recebimento do valor a que esteja obrigada a pessoa física ou jurídica.

"§ 2º É depositário infiel aquele que não entrega à Fazenda Pública o valor referido neste artigo, no termo e forma fixados na legislação tributária ou previdenciária".

E, o artigo 4º, II, § 2º, da mesma lei, permite que, observados os ritos de seus artigos 3º e 4º, o Juiz decrete a prisão do "depositário infiel", por período não superior a noventa dias ("Não recolhida nem depositada a importância, nos termos deste artigo, o

A dicção constitucional "compensando-se o que for devido em cada operação" exige a adoção de um sistema de abatimentos, ou, se preferirmos, um mecanismo de deduções.

Não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador, nem, muito menos, o intérprete, podem desconsiderar. Noutro falar, o método da compensação é diretriz constitucional, pela qual surge um ICMS "não-cumulativo".

O ICMS "será não-cumulativo" simplesmente porque, em cada operação é assegurada, ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações anteriores.

O abatimento, no caso em exame, é, por sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICMS, que nenhuma lei, decreto, portaria, interpretação, etc., podem amesquinhar.

Sendo assim, o artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, opo-nível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais).

O Texto Supremo introduziu, nesse passo, uma compensação obrigatória.

A Constituição, ao aludir à "compensação", consagrou a idéia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte, a título de ICMS, é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado.

Juiz, nos quinze dias seguintes à citação, decretará a prisão do depositário infiel, por período não superior a noventa dias").

Como se tudo não bastasse, o artigo 7º e seu parágrafo único, sempre da lei em exame, estendem a possibilidade de prisão civil contra diretores, administradores, gerentes ou empregados que, isolada ou conjuntamente, movimentem recursos financeiros de pessoa jurídica. Tratando-se de empresa estrangeira, tal sanção poderá recair sobre seus representantes, dirigentes e empregados no Brasil. Com efeito, estabelece o artigo em foco:

"Art. 7º - Quando o depositário infiel for pessoa jurídica, a prisão referida no § 2º do artigo 4º será decretada contra seus diretores, administradores, gerentes ou empregados que movimentem recursos financeiros isolada ou conjuntamente.

"Parágrafo único. Tratando-se de empresa estrangeira, a prisão recairá sobre seus representantes, dirigentes e empregados no Brasil que revistam a condição mencionada neste artigo".

Em suma, o contribuinte (em se tratando de pessoa física) ou o representante da empresa (em se tratando de pessoa jurídica, nacional ou estrangeira), que deixa de recolher ao Tesouro tributo arrecadado de terceiro, é, a teor da Lei nº 8.866/94, havido por "depositário infiel", podendo ser condenado à prisão civil, por período não superior a noventa dias. Isto é feito para compeli-lo a recolher o tributo, como depreendemos da só leitura do artigo 8º, da mesma lei ("Cessarà a prisão com o recolhimento do valor exigido").

Aqui chegados, podemos fazer duas ordens de considerações.

4.1. A primeira: o comerciante que deixa de recolher, nos prazos legais, ao Tesouro, o ICMS (mesmo tendo passado sua carga econômica ao consumidor final), não está praticando a conduta descrita no artigo 1º, da Lei nº 8.866/94 (conforme vimos "supra").

4.2. A segunda: a Lei nº 8.866/94 é inconstitucional.

Deveras, estabelece o artigo 5º, LXVII, da Constituição Federal:

"Art. 5º (...) LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel" (grifamos).

Logo, **contrario sensu**, haverá prisão civil por dívida do depositário infiel.

Quem é depositário? É a pessoa a quem se confia alguma coisa, em depósito. Esta assume a obrigação de conservar, com cuidado, a coisa, restituindo-a, em perfeito estado, assim que lhe for exigida, pelo depositante.

Quem é depositário infiel? Segundo a unanimidade dos autores, é aquele que não restitui a coisa, quando solicitada legalmente ou aliena o bem que, por determinação judicial ou legal, tinha que conservar consigo, com diligência. O depositário infiel, em síntese, não restitui a coisa que lhe foi entregue em depósito, ao ser reclamada pelo depositante.

Ora, a Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994, equiparou ao depositário infiel, justamente quem faz o contrário, ou seja, retém para si, tributo que arrecadou de terceiro e que tinha o dever de entregar ao Tesouro.

Poderia ter feito isso, sem atropelar direitos constitucionais? Entendemos que não.

Ninguém desconhece que o Direito cria suas próprias realidades que, nem sempre coincidem com as realidades do mundo que nos cerca (v.g., o "horário de verão", que, obviamente não interfere no movimento dos astros, mas produz efeitos, no mundo jurídico). Muita vez, só com o emprego de ficções, presunções e equiparações, o Direito consegue disciplinar o comportamento das pessoas, na vida social. Já se disse que as ficções, presunções e equiparações operam no campo do Direito, como as hipóteses, no campo da Matemática.

Há porém, um limite para isso: a Constituição. Dito de outro modo, emprego das ficções, presunções e equiparações não pode ser feito sem critério, nem método, de modo a atropelar direitos e garantias constitucionais.

Assim, por exemplo, na medida em que a Constituição declara inviolável a casa (art. 5º, XI), não pode uma lei – sob pena de irreversível inconstitucionalidade – esvaziar este direito constitucional, estabelecendo que não se considera casa, para este fim, o imóvel localizado a até três quilômetros de uma repartição policial. Bem precário seria o direito constitucional à inviolabilidade da casa (agora, mais do que do simples domicílio, como constava da Carta anterior), se fosse possível custeá-lo com tamanha facilidade.

Pois bem, foi o que fez, *mutatis mutandis*, a Lei 8.866/94, quando, para fins de prisão civil por dívidas, equiparou a depositário infiel, quem, nem de longe, reveste esta condição jurídica. No caso, quem deixa de recolher aos cofres públicos, tributos retidos ou recebidos de terceiros. Esta conduta, embora delituosa, não pode ser legalmente equiparada à do depositário infiel.

De qualquer modo, o problema não se coloca sequer, porquanto, como procuramos demonstrar, quem deixa de recolher o ICMS, mesmo tendo repassado a carga econômica ao tributo a terceiro (o consumidor final), é apenas contribuinte inadimplente.

5. Em remate, débito de ICMS declarado e não pago é mera inadimplência, não configurando o crime contra a ordem tributária capitulado no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90.