

Augusto Fiel: A falta de recolhimento de ICMS próprio declarado

Em 22/8/2018, ao apreciar o HC 399.109, a 3ª Seção do STJ firmou posicionamento no sentido de que a conduta de não recolhimento do ICMS declarado como devido nas operações próprias está enquadrada na tipificação prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, referente ao crime de apropriação indébita tributária[1].

Com a interposição de recurso ordinário (RHC 163.334), a questão foi levada ao STF, sob a relatoria do ministro Luís Roberto Barroso, que designou uma audiência pública com os representantes das partes, terceiros admitidos no processo e órgãos públicos diretamente interessados.

Nessa ocasião, a PGR manifestou seu entendimento pela tipicidade da conduta de inadimplir o ICMS próprio. Contudo, a nosso ver, a partir do exame dos aspectos essenciais do crime identificados pelo STJ, essa posição não se sustenta.

Clandestinidad e conduta dolosa

O STJ afirmou que o fato de a conduta ser clandestina ou ser feita às claras não tem qualquer influência na tipificação do crime e, no que diz respeito ao dolo, entendeu que bastaria uma conduta “consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo”.

Os “crimes contra a ordem tributária” previstos na Lei 8.137/90 têm íntima relação com as hipóteses de qualificação da multa de ofício prevista no artigo 44, *caput*, inciso I, parágrafo 1º, da Lei 9.430/1996, a saber, a sonegação, a fraude e o conluio, tais como definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, como se observa pela proximidade entre as condutas, de modo que as hipóteses de qualificação da penalidade servem para informar o conteúdo do tipo penal.

Isso porque só se cogita de crime contra a ordem tributária quando há sonegação e/ou fraude. Primeiro, há que se verificar a ocorrência de sonegação e/ou fraude, para depois a Fazenda Pública representar ao Ministério Público a potencial ocorrência de crime contra a ordem tributária. Na hipótese em que a Fazenda Pública não cogita de sonegação ou fraude, não há sequer representação ao Ministério Público e, em decorrência, não há denúncia da prática de crime contra a ordem tributária.

Tanto é assim que, na esfera federal, não existem dúvidas a esse respeito.

De acordo com o artigo 83 da Lei 9.430/1996, por ocasião da lavratura de auto de infração para lançamento do crédito tributário, o auditor fiscal, caso verifique indícios do cometimento de crime contra a ordem tributária, deverá também instaurar representação fiscal para fins penais, que, todavia, deverá aguardar em órgão da Receita Federal a decisão final administrativa, até mesmo em função da Súmula Vinculante 24 do STF[2].

Atualmente, esse procedimento está regulamentado pela IN RFB 1.750/2018, que prevê, como regra geral, o seguinte:

“Art. 10. A representação fiscal para fins penais deverá permanecer no âmbito da unidade responsável pelo controle do processo administrativo fiscal até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (...) § 2º Na hipótese prevista no caput, se o crédito tributário correspondente ao ilícito penal for integralmente extinto por decisão administrativa ou pelo pagamento, os autos da representação, juntamente com cópia da respectiva decisão administrativa, deverão ser arquivados”.

Como se observa, o parágrafo 1º do artigo 10 da IN RFB 1.750/2018 prevê que, caso o “crédito tributário correspondente ao ilícito penal” seja integralmente extinto, seja por decisão seja por pagamento, não há sequer remessa da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público. E a parte do crédito tributário que corresponde ao ilícito penal é justamente e tão somente a parte do crédito tributário que decorre da qualificação da multa de ofício. A parte do crédito tributário vinculada ao “principal” e ao percentual ordinário da multa de ofício, de 75%, seria devida independentemente de qualquer ilícito penal, a evidenciar que a parte do crédito tributário correspondente ao ilícito penal é o acréscimo na multa de ofício de 75% para 150%.

Essa interpretação é confirmada pelo disposto no artigo 2, inciso II, do Decreto 2.730/1998, que regulamenta o artigo 83 da Lei 9.430/1996 e prevê, claramente, dois requisitos para a remessa da representação fiscal ao Ministério Público: (i) manutenção da multa qualificada^[3] e; (ii) não extinção do crédito tributário pelo pagamento. Logo, *a contrario sensu*, se a multa não é mantida, se é afastada por uma decisão da administração, não há motivação para que Receita represente crime algum ao Ministério Público.

Portanto, como a conduta prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, ocorre após o fato gerador, não se está a aventar um crime contra a ordem tributária praticado com fraude. Assim, a nosso ver, a leitura do tipo penal em questão pressupõe que o sujeito ativo do crime *pratique a sonegação*, de modo que o aspecto da clandestinidade, diferente do que foi assentado pelo STJ, tem sim importância para a qualificação de determinada conduta no tipo penal, sendo certo que aquele que registra e declara o tributo nas guias e livros apropriados, informando à autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador, não pratica o crime de apropriação indébita de tributo, encontrando-se apenas em mora.

Pela mesma razão é que entendemos que o dolo deve ser compreendido como a consciência de deixar de pagar o tributo descontado ou cobrado de terceiro, *utilizando-se da prática da sonegação fiscal*, ou seja, utilizando-se de qualquer ação ou omissão dolosa que tenha como objetivo impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, de que o fato gerador ocorreu.

Sujeito ativo do crime e o sentido de “descontar” e “cobrar”

Ao examinar o sentido da palavra “obrigação” no tipo penal, sem maior fundamentação, o STJ cravou que seria a obrigação tributária principal e, afirmando que o texto legal não faria nenhuma distinção, concluiu que essa obrigação principal tributária poderia ter como sujeito passivo tanto o contribuinte como o responsável tributário, à luz do que dispõe o artigo 121, parágrafo único, incisos I e II.



Todavia, a leitura do texto legal do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, que parece ser mais consentânea com a própria norma afasta o *genérico* sentido de que a obrigação ali prevista se refere a uma obrigação tributária principal. O texto é mais preciso que isso. Na realidade, o texto não está a se referir genericamente à obrigação tributária principal ou acessória. O texto está a se referir a uma obrigação específica, justamente aquela obrigação que é a prevista no tipo penal, qual seja, *a obrigação legal de descontar ou cobrar o tributo de terceiro mais a obrigação legal de realizar o recolhimento do tributo*, que vêm a ser uma obrigação tributária acessória seguida de uma obrigação tributária principal.

Desse modo, afasta-se a conclusão a que chegou o tribunal, no sentido de que o sujeito ativo do crime é tanto o responsável como o contribuinte, pois o contribuinte não tem qualquer obrigação acessória de descontar ou cobrar o tributo de terceiro. Se há desconto ou cobrança de um tributo de terceiro, é porque este terceiro e não o sujeito ativo do crime que é o contribuinte do tributo. Logo, aquele que desconta ou cobra o tributo desse terceiro, o faz na qualidade de responsável tributário e não de contribuinte.

Isso fica ainda mais claro quando se examina a restrição proposta pelo STJ, a partir do sentido das palavras “descontado” e “cobrado”.

Segundo o STJ, o “desconto” seria relativo aos casos de responsabilidade tributária, pois o verbo descontar, na realidade, teria o sentido de reter, ao passo que o “cobrado” se vincularia à hipótese em que o sujeito ativo do crime é o contribuinte de “tributos indiretos, mesmo aqueles realizados em operações próprias, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo para o adquirente do produto”.

Porém, a nosso ver, o sentido de “descontar” e “cobrar” é similar, adotando o legislador as duas palavras para expressar a direção do fluxo de dinheiro entre o responsável e o contribuinte. A distinção é que o tributo a ser pago é “descontado” das quantias por ele transferidas ao contribuinte em determinados casos e, em outros, o tributo a ser pago é “cobrado” e recebido junto com quantias transferidas do contribuinte ao responsável tributário. Com a utilização dos dois verbos, o legislador pretendeu contemplar todas as hipóteses em que há a responsabilidade tributária, seja quando há pagamento por parte do responsável tributário, seja quando há recebimento por parte do responsável tributário.

Na hipótese de o responsável realizar determinado pagamento a terceiro e se verificar a ocorrência do fato gerador que tenha como contribuinte o terceiro (IRPF e contribuição previdenciária a cargo do empregado), o responsável tributário deverá descontar, reter, os valores relativos ao tributo do pagamento realizado ao terceiro, contribuinte. Por outro lado, na hipótese em que o responsável tributário receber determinado pagamento de terceiro e se verificar a ocorrência de fato gerador que tenha como contribuinte esse terceiro (ICMS-ST), o responsável tributário deverá cobrar os valores relativos ao tributo, por ocasião do pagamento realizado pelo terceiro, contribuinte, em favor do responsável.

Além disso, essas palavras não alcançam as operações em que o comerciante realiza a circulação de mercadorias e se torna devedor do ICMS por operações próprias, como entendeu o STJ. Nessa hipótese, o que o comerciante recebe de seu cliente é o “preço”^[4] pela compra e venda da mercadoria e o ICMS é destacado na nota fiscal apenas para fins de controle, nos termos do artigo 13, parágrafo 1º, inciso I, da Lei Complementar 87/1996, até para que possa ser operado o regime da não cumulatividade desse imposto.

Não há como se afirmar que o ICMS próprio é retido ou cobrado do adquirente.

O STJ entendeu dessa maneira porque partiu de duas premissas: (i) da redação do projeto de lei que deu origem à Lei 8.137/90, pela qual concluiu que a atual redação do artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990 é produto da fusão, pouco técnica, desses dois incisos, que culminou na unificação de ambas as condutas com a utilização das expressões "descontado ou "cobrado"; e (ii) da ideia de que o ICMS, por ser categorizado como um tributo indireto, repercutiria o seu ônus ao adquirente da mercadoria, de modo que o contribuinte do ICMS ao repassar esse encargo ao seu cliente, estaria "cobrando" o ICMS próprio, o que conduziria a uma "perfeita" subsunção entre fato e norma, a ensejar a tipificação do mero não recolhimento.

Com relação à primeira premissa, o então deputado federal Nelson Jobim apontou severas críticas ao projeto de lei^[5], afirmando que o projeto apresentava “imensos defeitos, quer de técnica penal, quer de técnica legislativa” e “dispensa tratamento absolutamente inadequado aos crimes que pretende definir”, de modo que uma hipótese mais plausível do que a fusão de redação é a sua alteração, para conformá-la ao ordenamento jurídico.

De qualquer maneira, o que cria a norma jurídica não é a vontade do legislador, devendo a norma ser extraída, a partir do texto de lei, tal como o mesmo foi inserido e ganhou vida no ordenamento jurídico, sendo certo que a interpretação histórica, por ser considerada um método de interpretação raso, não pode ser considerada isoladamente.

Com relação à segunda premissa, que parte da categorização entre tributos diretos e indiretos, para afirmar que o ICMS, por repercutir no cliente, equivaleria a uma cobrança, justificando a tipificação, cabe lembrar as lições de doutrina de Alfredo Augusto Becker^[6].

Para o doutrinador, a classificação dos tributos em diretos e indiretos é *falsa e impraticável*, advertindo que essa classificação “óbvia” acaba servindo de fundamento para decisões de tribunais, sendo culpada por inúmeros erros. Já àquela época, *em meados do século passado*, Becker observava que praticamente a totalidade da doutrina condenava o critério da repercussão, considerando absolutamente *artificial e sem fundamento científico*.

Logo, se tal classificação é para dizer, no mínimo, controvertida, não pode se prestar a distinções com o objetivo de enquadrar determinada conduta em um tipo penal.

Além disso, também impreciso é o raciocínio da repercussão econômica do ICMS, que decorre da primeira premissa assentada pelo STJ. Nesse ponto, Becker já chamava a atenção para decisões fundamentadas com base nesse tipo raciocínio, pois afirma que toda vez que o fenômeno da repercussão do tributo entra na linha de raciocínio dos tribunais, a argumentação desenvolvida caracterizar-se-ia pela “simplicidade da ignorância”. A afirmação contida na decisão do STJ, no sentido de que o ICMS repercute porque é tributo indireto, é contestada por Becker, pela própria impossibilidade de se classificar tributos em direto e indireto e pela afirmação de que todos os tributos repercutem, pois os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social.

Com isso, a leitura de que o “cobrado” seria o ICMS próprio do comerciante que, por ser indireto, repercutiria economicamente em relação ao vendedor, *não guarda nenhum respaldo científico e não pode ser aceita, ainda mais, para enquadramento de condutas em tipo penal*, tendo em vista que a classificação entre tributos diretos e indiretos é falsa e impraticável e, na realidade, todos os tributos repercutem de alguma forma e, ademais, não será o adquirente que arcará com o ônus econômico do ICMS próprio do vendedor, pois ele também repercutirá esse ônus para terceiros e, assim por diante.

Conclusão

Pelo exposto, a partir do exame dos quatro elementos essenciais identificados pelo STJ, é possível concluir que não há subsunção entre a conduta de não recolher o ICMS próprio declarado no tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

[1] “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.”

[2] Súmula Vinculante 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

[3] Em razão do artigo 959 do RIR, há quem adote “multa qualificada” para a multa do artigo 44, parágrafo 1º, e “multa agravada” para a multa do artigo 44, parágrafo 2º. De qualquer maneira, a multa a que o decreto alude é a multa de ofício duplicada que é a relacionada ao procedimento de representação.

[4] Artigo 481, do NCC.

[5] <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16MAI1990.pdf#page=56>

[6] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 1972, quinta Parte, Cap. IV, Itens 141-144.