

## Opinião: A apropriação indébita tributária segundo o STF e o STJ

Após o julgamento do Habeas Corpus 399.109 pelo Superior Tribunal de Justiça, a problemática acerca da apropriação indébita tributária ganhou os holofotes e passou a protagonizar questões importantes relacionadas à utilização do Direito Penal como meio indireto de “cobrança” do crédito tributário, na medida em que o tipo penal referente à indigitada conduta delituosa passou a ser aplicado também para casos de não pagamento de tributos próprios.

O crime de apropriação indébita tributária encontra-se descrito no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, o qual prevê que constitui crime contra a ordem tributária “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”.

O debate em torno deste tipo penal visa responder ao seguinte questionamento: a conduta descrita no inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/1990 (“deixar de recolher tributo descontado ou cobrado”) também abrange o mero inadimplemento de tributo próprio (tal como ICMS-próprio, ISS, PIS/Cofins)?

A questão acabou se consolidando de forma desfavorável ao contribuinte após o julgamento do HC 399.109, oportunidade em que a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça entendeu que também configura crime de apropriação indébita tributária o destaque do ICMS na nota fiscal sem o respectivo recolhimento do imposto devido em operações próprias cujo “ônus financeiro” foi repassado no preço pago pelo consumidor final.

De acordo com a tese vencedora, esposada pelo ministro Rogério Schietti Cruz, o fator distintivo entre o mero inadimplemento de tributo — que é um fato atípico — e a apropriação indébita tributária, seria o dolo do contribuinte de manter sob sua posse a parcela do preço produto que se refere ao ICMS devido ao Estado.

Dentre os pontos trazidos pela 3ª Seção do STJ para fundamentar sua decisão, destacam-se: (i) a necessidade de existência de dolo, por parte do contribuinte, de se “apropriar dos valores”; (ii) a dispensabilidade de qualquer elemento subjetivo especial para configuração do tipo penal; (iii) a irrelevância da distinção, para o STJ, dos regimes jurídicos do ICMS-próprio e do ICMS-ST; (iv) a imprescindibilidade de serem analisadas todas as circunstâncias fáticas do caso para que se conclua pela tipicidade da conduta; (v) a impossibilidade de criminalização automática quando ausente o dolo; (vi) o fato de o contribuinte ter declarado regularmente o ICMS-próprio não afasta a caracterização do crime de apropriação indébita tributária, apenas se prestando a afastar a configuração do crime de sonegação; (vii) somente nos casos em que há apropriação indébita de tributo “descontado” ou “cobrado” restará configurada a prática do crime previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990; (viii) “tributo descontado”, de acordo com o STJ, é aquele referente às hipóteses de responsabilidade tributária por substituição; (ix) tributo “cobrado” é expressão que abrange todos os demais casos em que o ônus financeiro do tributo incidente sobre o consumo (tributo indireto) é repassado (“embutido”) no preço do produto pago pelo consumidor, mas acaba sendo “apropriado” pelo contribuinte, que deixa de recolher o tributo aos cofres públicos.

O tema foi recentemente submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal, o qual analisou a questão nos autos do Recurso em Habeas Corpus 163.334, oportunidade em que, por maioria, entendeu-se que configura crime contra a ordem tributária, com fundamento no artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990, o não pagamento do ICMS-próprio destacado na nota fiscal e declarado ao Fisco.

O STF houve por bem firmar a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990”.

É curioso notar que o entendimento firmado nos autos do RHC 163.334 acaba sendo um reflexo direto do julgamento do RE 574.706, oportunidade em que o STF reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, fixando que “não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado”, razão pela qual o ICMS seria “um simples trânsito contábil, não ingressa no patrimônio da empresa, do contribuinte”, mas não uma receita efetivamente auferida.

Ocorre que, ainda que entendamos que a parcela do preço do produto referente ao repasse do ônus financeiro do ICMS não seja receita própria do contribuinte, ainda assim não haveria que se falar que o não pagamento do ICMS-próprio configura apropriação indébita tributária, na medida em que tal conduta não se amolda aos conceitos de “tributo descontado” e “tributo cobrado” previstos no tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990.

Isto porque, de acordo com a alínea “a” do inciso I do artigo 11 da Lei Complementar 95/98, as disposições normativas serão redigidas com clareza, a qual é obtida mediante a utilização das palavras e expressões “em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando”.

A nosso ver, os termos “tributo descontado” e “tributo cobrado” são palavras com sentido técnico próprio, que não pode ser deturpado, sob pena de se penalizar criminalmente o contribuinte com base em tipo penal que não engloba sua conduta (“não repasse da parcela do preço do produto pago pelo consumidor final e referente ao ICMS-próprio aos cofres públicos dos estados”), em nítida violação ao princípio da tipicidade.

Tributo descontado é aquele em que o critério temporal do fato gerador é concomitante com a incidência da regra de responsabilidade tributária. Ou seja, no mesmo momento em que ocorre o fato gerador da obrigação tributária, nasce a regra de responsabilidade outorgando o dever de retenção ao responsável tributário. Existem diversas normas que usam o termo “tributo descontado” justamente nesse sentido, corroborando nosso entendimento.

---

Apenas a título ilustrativo, a alínea “a” do artigo 11 da Lei 4.357/1964 inclui “entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita (...) o não-recolhimento, dentro de 90 dias do término dos prazos legais: a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos”.

Em resumo, resta evidente que o termo descontado se refere aos casos em que há responsabilidade operacionalizada via retenção na fonte atribuída ao responsável tributário, não estando atrelada às hipóteses de responsabilidade por substituição tributária (ex: substituição tributária), tal como consignado pelo STJ no HC 399.109.

Já o “tributo cobrado” se refere aos casos em que o critério temporal do fato gerador do tributo não é concomitante com a incidência da regra de responsabilização. Ou seja, ocorre o fato gerador do tributo, mas antes ou depois disso incidirá a regra de responsabilidade tributária. Este é exatamente o caso do ICMS incidente nos casos de substituição tributária “para frente” e “para trás”, hipóteses em que o substituto, de fato, é quem recolhe o tributo antecipadamente ou a posteriori.

Tanto isso é verdade que o parágrafo 4º do artigo 12 do Decreto-lei 1.598/1977 consigna, de forma literal, que não são incluídos na receita bruta “os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”, sendo este exatamente o caso do ICMS-ST.

Como se vê, mesmo que se mantenha premissa no sentido de que a parcela do preço do produto referente ao repasse do ônus financeiro do ICMS não configura receita própria do contribuinte, ainda assim, o não pagamento do ICMS-próprio não configura apropriação indébita tributária, de modo que a distinção semântica entre os termos “descontado” e “cobrado” já seria suficiente para demonstrar o equívoco engendrado pelo STJ e pelo STF, que, ao julgarem os *leading cases* ora analisados, valeram-se apenas do sentido comum passível de ser atribuído aos indigitados signos linguísticos.

Em termos simples, não há crime de apropriação indébita tributária em tal hipótese porque o contribuinte não consegue (inviabilidade prática) “descontar” ou “cobrar” tributo de quem não participa da operação na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária (no caso, o consumidor final, o qual não faz parte desta relação jurídica).

Outros fundamentos também se prestam a evidenciar o descabimento da penalização do mero inadimplemento do ICMS-próprio. O primeiro deles refere-se ao fato de que tal orientação é violadora de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, mais especificamente aqueles previstos no item 6 do artigo 5º e no item 7 do artigo 7º do Pacto de San José da Costa Rica.

Além disso, vale destacar que, apesar de ter sido reconhecido pelo STF, nos autos do Agravo em Recurso Extraordinário 999.425, julgado sob o regime da repercussão geral, que “os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no artigo 5º, LXVII, da Constituição”, a premissa para tal conclusão é a de que “as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e

---

outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o artigo 5º, LXVII, da Constituição”.

Com efeito, quando do julgamento do ARE 999.425, decidiu-se, com base no RE 753.315, que a Lei 8.137/1991 “se volta contra sonegação fiscal e fraude, realizadas mediante omissão de informações ou declaração falsa às autoridades fazendárias, praticadas com o escopo de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”.

Inclusive, corroborando a premissa fixada no ARE 999.425, vale lembrar, apenas a título comparativo, que o STF, no passado, quando do julgamento da ADI 1.055, reconheceu a inconstitucionalidade da Lei 8.866/1994, que dispunha sobre a prisão do depositário infiel de valores pertencentes à Fazenda Pública.

Resta claro, portanto, que o entendimento recente do STF firmado no RHC 163.334 contraria a própria premissa para o reconhecimento da constitucionalidade da Lei 8.137/1990 firmada no ARE 999.425.

Por fim, insta ressaltar que tanto STJ quanto STF conferem bastante relevância ao “destaque” do tributo para fins de caracterização do crime de apropriação indébita tributária, como se o destaque do tributo na nota fiscal fosse uma presunção absoluta do repasse econômico do tributo ao consumidor final, o que, a nosso ver, é equivocado.

Em primeiro lugar, porque, se essa premissa for levada às últimas consequências, todos os tributos, sem exceção (com ou sem destaque), têm seu ônus financeiro repassado ao consumidor final, de modo que o não recolhimento de qualquer tributo poderia, em tese, configurar o crime de apropriação indébita tributária, já que o contribuinte estaria sempre na condição de “agente arrecadador” de tais valores.

Em segundo lugar, porque no caso específico do ICMS, o destaque do referido imposto é um dado de menor relevância, de modo que não poderia ser utilizado como critério norteador para se identificar a caracterização do crime de apropriação indébita tributária. De fato, o “destaque” do ICMS na nota fiscal é realizado como “mera indicação para fins de controle”, conforme previsto no inciso I do parágrafo 1º do artigo 13 da Lei Complementar 87/96.

Este destaque “para fins de controle” se presta apenas a viabilizar: (i) o controle do crédito pelo adquirente da mercadoria; (ii) o controle da regularidade da apuração do tributo para fins de lançamento de ofício; (iii) a escrituração, o controle e a fiscalização do débito por aquele que emite a nota fiscal, entendimento consignado nos autos do RE 582.461.

Não bastasse todo quanto exposto, importante destacar que, ao julgarem a controvérsia sob análise, as cortes superiores não analisaram diversos pontos que, certamente, gerarão diversos debates, tais como: (i) o sócio que não tem poder de gerência ou administração pode ou não ser responsabilizado? Qual sócio pode ser responsabilizado: aquele na data do não pagamento, na data da ocorrência do fato gerador ou na data da instauração do inquérito policial?; (ii) se todos os tributos são embutidos no preço, o racional do STJ vai afetar os tributos diretos?; (iii) o destaque da carga estimada de tributos pode ser impactado pela decisão do STJ, para fins penais? (iv) qual o conceito de “devedor contumaz”, indicado na tese recentemente fixada pelo STF para caracterização do crime?

Por todos estes pontos, não analisados pelos *leading cases* em comento, resta claro que a controvérsia

não se encontra definitivamente pacificada.

**Date Created**

08/01/2020