

Tofic e Martinelli: A apropriação indébita tributária

26/01/2021

Em agosto de 2018, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC 399.109/SC, pacificou o entendimento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias, mesmo que declarado, é fato típico.

Spacca



Fábio Tofic Simantob

O caso seguiu para o Supremo Tribunal Federal, que, no julgamento do RHC 163.334/SC, em dezembro de 2019, referendou a decisão do STJ e, por sua vez, deu novos contornos à criminalização dos ilícitos tributários, especificamente no que tange à espécie de apropriação indébita. O inteiro teor do acórdão foi publicado no último mês de novembro.

O presente artigo não intenta questionar a racionalidade jurídica da decisão ou a possível usurpação de competência típica do Poder Legislativo pelo Poder Judiciário, mas refletir sobre os impactos oriundos do atual entendimento jurisprudencial.

Notadamente, debruça-se sobre a proposição de que a nova tese fixada pelo STF traduz a exigência de novos elementos constitutivos para a configuração delitiva dos crimes de apropriação indébita tributária, não somente daquele previsto pelo artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 quando do não recolhimento de ICMS.

Partindo-se da premissa de que o mero inadimplemento tributário não deve ser considerado fato típico, o ministro relator do RHC 163.334/SC, Luís Roberto Barroso, propôs uma análise teleológica para concluir que a criminalização do delito tributário busca responsabilizar "o



devedor contumaz, que não paga quase que como estratégia empresarial, que lhe dá vantagem competitiva e permite que venda mais barato que os outros, induzindo os demais à mesma estratégia criminosa". O ministro relator sinalizou ainda que *"o que estamos tentando enfrentar é o comportamento empresarial ilegítimo que gera concorrência desleal"*.

Pautado nesse discurso, o plenário do STF acabou por fixar a tese de que 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 art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990"*, uma espécie de apropriação indébita.

Vê-se, assim, que o entendimento exposto em referido *leading case* estabeleceu critérios para a devida diferenciação entre o crime tributário e o mero inadimplemento fiscal. Entre os requisitos de tipicidade merecem destaque a contumácia e o dolo especial de apropriação.

A contumácia, agora convertida em requisito de tipicidade objetiva, enseja lesão relevante ao bem jurídico tutelado e se expressa pela adoção da inadimplência como *modus operandi* do empresário.

Assim, sob um primeiro aspecto, exige-se que o não pagamento seja sistemático, com a repetição de omissões no recolhimento e seu emprego habitual a compor estratégia negocial da empresa.

Sob um segundo aspecto, o julgado determina a afetação do bem jurídico protegido a partir da repetição da conduta proibida e não do valor inadimplido.

A orientação, contudo, não afasta a já consolidada aplicação (também no âmbito da tipicidade) do princípio da insignificância aos crimes contra a ordem tributária, sempre que o débito tributário não atingir o montante mínimo sujeito à execução fiscal. Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça considera há tempos que incide a *"insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias n. 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda"* [1].

Embora o acórdão do RHC 163.334/SC não estabeleça o período específico de inadimplência que caracterizaria a contumácia, a jurisprudência já tem dado algumas diretrizes sobre o assunto. No último mês de setembro, no julgamento do AgRg no REsp 1865750/SC, a 6ª Turma do STJ absolveu contribuinte que deixara de recolher o ICMS por três meses, justamente porque tal circunstância não indicaria comportamento contumaz:

"Tendo o recorrente sido condenado por deixar de recolher o tributo por três meses, nos meses de julho, agosto e outubro de 2011, inexistindo referência a ser agente contumaz ou sobre a existência de processo administrativo fiscal para apurar apropriação em períodos posteriores a esse lapso temporal, deve ser reconhecida a atipicidade da conduta" [2].

Em outra oportunidade, no REsp 1852129/SC, o STJ considerou atípica a conduta do contribuinte que não recolhera o tributo por quatro meses. Naquela oportunidade, pontuou o

ministro Sebastião Reis Júnior que *"os elementos probatórios coligidos rechaçam a existência de contumácia delitiva, pois, do que se colhe da moldura fática delineada na instância ordinária, a ausência do recolhimento do ICMS declarado consubstanciou um evento isolado na gestão da pessoa jurídica pois perdurou por um pequeno período de tempo (quatro meses), inexistindo menção a nenhum processo administrativo fiscal iniciado para apurar apropriação subsequente a esse lapso temporal"* [3].

Ainda no que tange ao pressuposto típico da contumácia, um importante reflexo prático consiste no fato de que o novo entendimento obstaculiza a imputação pelo delito de apropriação indébita na forma de concurso material ou crime continuado.

Isso porque o concurso material *"existe em situações de sucessividade de tipos de injusto independentes, iguais ou desiguais"* [4] e o crime continuado, por seu turno, é composto por *"situações de pluralidade de fatos típicos de igual espécie, produzidos por uma pluralidade de ações ou de omissões de ação, realizadas em condições de tempo, lugar, modo de execução e outras indicadoras de que os fatos típicos posteriores são continuações do primeiro"* [5].

Como a contumácia, conforme definido pelo próprio ministro relator, explicita-se pela inadimplência *"reiterada"* e *"sistemática"*, conclui-se que o não pagamento habitual é critério típico para a configuração de um único crime.

O dolo específico de apropriação, por sua vez, no âmbito da tipicidade subjetiva, materializa-se pela ação predatória voltada ao enriquecimento ilícito, lesão à concorrência ou financiamento econômico às custas do Erário.

De acordo com o precedente, devem ser verificados indícios de que o contribuinte age com o fim de locupletar-se indevidamente dos valores devidos ao Estado. Como exemplos desse especial intento, o STF aponta *"o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de 'laranjas' no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc"*.

Vê-se, assim, que o STF impôs o que Alaor Leite e Ademar Borges denominaram *"cláusulas de restrição"* para a responsabilização penal, limitando *"os efeitos da opção criminalizadora"* [6].

Referida compreensão já vem sendo adotada pela jurisprudência. A título exemplificativo, é possível citar recentíssima decisão proferida pelo STJ, sob relatoria da ministra Laurita Vaz:

"Nos termos do atual entendimento do Pretório Excelso, inafastável a conclusão de que, conquanto o fato deletério atribuído ao ora agravante, a princípio, se subsuma à figura penal antes mencionada, a ausência de contumácia – o débito com o fisco se refere a tão somente um mês – conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta e, por conseguinte, à absolvição do réu" (STJ, AgRg no Recurso Especial n. 1.867.109/SC, rel. ministra Laurita Vaz, 6ª Turma, DJe: 4/9/2020).

Compreendemos que as novas diretrizes do STF devem ser aplicadas a todos os casos que envolvem crimes de apropriação indébita tributária, tendo em vista os fundamentos que sustentam a decisão proferida no âmbito do RHC 163.334/SC (tanto suas premissas quanto as conclusões obtidas por meio dos métodos interpretativos aplicados).

Em primeiro lugar, porque as "*premissas para o exame da tipicidade penal*", presentes no voto condutor, não versam exclusivamente sobre o ICMS e, sim, sobre o Direito Penal Tributário de forma geral.

A primeira premissa é a de que o Direito Penal deve ser efetivo em dissuadir a criminalidade, igualitário em sua aplicação, e moderado, evitando-se excesso de tipificações e exacerbação de penas.

A segunda premissa é a de que pagar tributos é um dever fundamental de todos os cidadãos com capacidade contributiva. Dessa forma, a incidência do Direito Penal no âmbito tributário seria excepcional, mas necessária. Nesse ponto, o ministro relator aduz que "*o crime fiscal nada mais é do que outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços*".

Por derradeiro, a última premissa consiste no fato de que o mero inadimplemento tributário é apenas um ilícito administrativo, de forma que, para que o não recolhimento caracterize crime, é preciso que haja "*algo a mais, uma reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso*".

Em segundo lugar, a extensão dos requisitos típicos aos demais casos de apropriação indébita tributária se justifica ante a análise dos próprios métodos interpretativos que embasaram a fixação da tese: interpretações semântica, histórica (com referências de direito comparado), consequencialista e restritiva.

A interpretação semântica demonstraria que, na apropriação indébita, a censurabilidade da conduta consiste na apropriação, pelo agente, de valor que não lhe pertence.

Da interpretação histórica e da referência ao direito comparado, derivariam as conclusões de que: 1) o processo legislativo da Lei nº 8.137/1990 aponta para a tipicidade da conduta de omissão do não recolhimento de tributo retido na fonte ou transferido economicamente na cadeia produtiva; e que 2) há, em diversos países, tipos penais que criminalizam o não repasse ao Estado de valor recolhido a título de tributo.

A interpretação consequencialista assinala a ideia de que os crimes tributários são um mal social grave, que afetam o erário e a livre concorrência, e que o contexto brasileiro de fragilidade financeira exigiria a criminalização da falta de recolhimento intencional e reiterada. Por meio desse método interpretativo, o ministro Luís Roberto Barroso traz a única especificidade em relação ao ICMS: afirma ser esse o "*tributo mais sonegado no país*".

Por fim, no âmbito da interpretação restritiva, o voto condutor reforça a necessidade de se esclarecer a diferença entre a mera inadimplência e a conduta que lesiona de forma significativa o bem jurídico tutelado.

Vê-se, pois, que tanto as "*premissas para o exame da tipicidade penal*" quanto os resultados oriundos dos métodos interpretativos utilizados apresentam justificativas genéricas para a fixação da tese, o que refuta a aplicabilidade do precedente exclusivamente ao devedor contumaz de ICMS.

Poderíamos somar às considerações do ministro relator e pontuar que as aludidas "*cláusulas de restrição*", à luz de uma interpretação sistemática — "*que tem por objetivo esclarecer o significado da norma isolada no contexto do sistema de normas*" [7] —, impõem-se a todas as espécies de apropriação indébita tributária e quiçá com maior exigência no caso da previdenciária, cuja pena é mais grave (de dois a cinco anos e multa).

Nesse sentido, a decisão proferida no âmbito do RHC 163.334/SC pode acabar solucionando diversas injustiças da atual sistemática dos delitos tributários [8] — que confunde sonegadores e devedores contumazes com meros inadimplentes — e ensejar a limitação de uma criminalização desmedida.

Por essas razões, entendemos que a racionalidade jurídica que fundamentou a decisão do Supremo Tribunal Federal traduz a exigência dos novos elementos típicos objetivos e subjetivos a todos os delitos de apropriação indébita tributária no Direito brasileiro.

[1] RESP 1688878/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, TERCEIRA SEÇÃO, DJe: 04/04/2018. No mesmo sentido: STJ, AgRg-HC 549.428/PA; QUINTA TURMA; Rel. Ministro JORGE MUSSI, DJe: 29/05/2020.

[2] STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial 1.865.750/SC, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, DJe: 29/09/2020.

[3] STJ, Recurso Especial 1852129/SC, Rel. Ministro Sebastião Reis Júnior, DJe: 26/06/2020.

[4] JESCHECK/WEIGEND, *Lehbuch des Strafrechts*. In: CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal: Parte Geral*. 7. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 402.

[5] CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal: Parte Geral*. 7. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 407.

[6] LEITE, Alaor; BORGES, Ademar. *Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio*. Jota, 17/12/2019.

[7] CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal: Parte Geral*. 7. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, p. 59.



[8] TOFIC SIMANTOB, Fábio; OLIVEIRA, Júlio M. Para o bem ou para o mal?. Valor Econômico. 06/10/2020. Legislação. Disponível em:

<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/06/para-o-bem-ou-para-o-mal.ghtml>.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2021-jan-26/tofic-apropriacao-indebita-tributaria-entendimento-stf/>