

CORONAVÍRUS E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

*Autores: Felipe Pessoa Fontana, Gabriel Domingues e Carla Ripoli Bedone**

São evidentes os impactos econômicos gerados pelas medidas de combate à Covid-19 (“*Coronavírus*”), a exemplo do fechamento de grande parte do comércio, a restrição da atividade industrial.

Assume relevância, assim, a discussão sobre a possível inadimplência tributária decorrente do delicado quadro econômico, financeiro e/ou patrimonial possivelmente verificado em certas empresas ao final do período de restrição.

Nesse contexto, o objetivo aqui é analisar aspectos penais pontuais sobre a apropriação indébita tributária, especificamente pelo não recolhimento de ICMS próprio.

Colacione-se, de antemão, a redação do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, que institui o referido crime, punível com penas de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa: “*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*”.

Pois bem.

Nos autos do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que deixar de recolher ICMS oriundo de operações próprias, ainda que devidamente escrituradas, configura apropriação indébita tributária.

Posicionamento semelhante foi adotado mais recentemente pelo Supremo Tribunal Federal na análise do Recurso em *Habeas Corpus* nº 163.334. Na ocasião a Corte, por maioria, compreendeu que o crime se configura em caso de não pagamento do ICMS próprio destacado na nota fiscal e devidamente declarado ao Fisco.

É inegável, portanto, que tais julgamentos ocasionaram uma maior abrangência do dispositivo penal em questão, abarcando situações nas quais o próprio contribuinte reconhece a realização das operações tributáveis por meio de sua escrituração.

Com a crise do “*Coronavírus*” há que se projetar a hipótese em que um empresário tenha que escolher entre recolher ICMS oriundo de operações declaradas ou destinar tal montante de maneira diversa, com a finalidade de manter a existência de seu negócio, adimplindo obrigações trabalhistas, adquirindo insumos etc.

Assim, questiona-se: **quais justificativas penais poderiam ser invocadas na defesa penal do contribuinte que deixa de recolher ICMS próprio devidamente escriturado no atual cenário?**

Ganha força neste contexto a tese da inexigibilidade de conduta diversa, que uma vez reconhecida exclui a configuração do crime por falta de culpa daquele que o praticou.

Em termos dogmático-penais, o crime é um fato típico, ilícito e culpável. Ausentes quaisquer desses 3 (três) elementos, não há que se falar em delito.

A conduta típica é aquela que se amolda a um modelo instituído previamente pela lei, no presente caso as disposições do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990.

Já a ilicitude - também denominada antijuridicidade - diz respeito à contrariedade do fato em relação ao ordenamento jurídico. Nestes termos, todo fato típico é presumidamente ilícito, havendo que se averiguar, todavia, a existência de alguma causa justificante que não torne a conduta antijurídica.

Note-se que ambos os elementos anteriores dizem respeito ao fato praticado. A culpabilidade, ao contrário, é atrelada à reprovabilidade do próprio agente (juízo subjetivo) que cometeu o injusto penal, isto é, uma conduta típica e ilícita/antijurídica. Os elementos da culpabilidade são: *(i)* a imputabilidade; *(ii)* a potencial consciência de ilicitude; e *(iii)* a exigibilidade de conduta diversa.

No presente caso, nos interessa o último elemento, em que a conduta praticada por alguém só será considerada reprovável e, portanto, passível de punição, se no cometimento do delito o agente poderia ter agido conforme o Direito, mas assim não o fez. De forma inversa, aquele que em determinada situação, de maneira justificável, não pôde agir em tal conformidade, não terá sua conduta classificada como culpável porque não lhe seria exigível atuar de outra forma.

Nesse sentido, retoma-se a hipótese aventada: é possível falar que um empresário que deixa de recolher ICMS, após a atual situação de pandemia, com a economia enfraquecida e com baixíssimo faturamento, poderia agir de outra maneira que não essa para sustentar o seu negócio após a crise que nos assola?

A partir da análise do caso concreto, em não restando outra opção, estaríamos diante de uma situação de inexigibilidade de conduta diversa, que excluiria a culpabilidade, e, portanto, o próprio delito de apropriação indébita tributária. Em outras palavras: seria inexigível do empresário uma conduta diversa que não fosse sua abstenção no recolhimento do ICMS.

Complementarmente, não se pode negar a fundamental função social que a atividade empresária exerce em nossa sociedade. Em especial no contexto de pandemia em que estamos inseridos, sustenta-se que terá tal atividade um papel imprescindível na reestruturação do quadro econômico nacional após a crise do Coronavírus, notadamente na geração de riquezas e manutenção de empregos.

Convém rememorarmos que a Constituição Federal preceitua que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos uma existência digna, seguindo ditames como o da busca do pleno emprego.

Em outros termos, nos parece absolutamente desarrazoado responsabilizar penalmente um empresário por ter deixado de recolher tributos quando, além de ver-se sem opção para manutenção de sua atividade, o fez para que pudesse manter seus empregados e o funcionamento de seu negócio.

A relevância deste contexto certamente não poderá ser deixada de lado por nossos Tribunais, sobretudo quando consideramos que a atuação do Direito Penal deve se dar apenas quando todos os outros ramos do Direito não se mostram capazes de lidar com o conflito posto.

Em um cenário em que o Governo deverá auxiliar tanto quanto possível a manutenção das atividades empresariais - assim como farão governantes em todo o mundo -, falarmos em punição penal do empresário por deixar de recolher tributos quando demonstrarem-se legítimas suas justificativas diante da conjuntura, soa, no mínimo, despropositado.

***Felipe Pessoa Fontana**, advogado criminalista atuante no escritório Fernando José da Costa Advogados. Pós-Graduado em Direito Penal (Teoria do Delito) pela Universidade de Salamanca (Espanha). Pós-Graduado em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e Bacharel em Direito pela mesma instituição.

in

***Gabriel Domingues**, advogado criminalista atuante no escritório Fernando José da Costa Advogados. Pós-graduando em Direito Penal Econômico pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP) e graduado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

in

***Carla Ripoli Bedone**, advogada criminalista atuante no escritório Fernando José da Costa Advogados. Pós-graduanda em Direito e Processo Penal pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e graduada pela mesma instituição.

in