

APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA?

RICARDO PERLINGEIRO MENDES DA SILVA

*Juiz Federal no Rio de Janeiro. Professor Assistente da UFF.
Mestre e Doutorando em Direito.*

A legislação penal extravagante dos últimos anos tem reprimido com rigor, não apenas a sonegação fiscal, aquela que comumente está associada a ato fraudulento, mas também a falta de recolhimento de tributos ou contribuições, sempre que ocorrente o fenômeno da repercussão, o que tem causado profundas divergências entre os hermenutas e até mesmo perplexidade. Com efeito, sobre o assunto, existe certo preconceito, aliás enraizado em nossa cultura, de que os delitos praticados por pessoas bem situadas não são puníveis, ainda mais quando a lesão atinge o patrimônio público (Ari Pargenfler; Apelação Criminal 94.04.45149-5/RS, RTRF-4ª-20/202).

A propósito das contribuições previdenciárias, a matéria vinha regulada pelo Decreto-Lei nº 65/37, art. 5º, o qual já equiparava ao crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, no prazo devido. A Lei nº 3.807/60 dispôs, no art. 86, que *será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de quaisquer outras importâncias devidas às instituições previdenciárias e arrecadadas dos segurados ou do público. Parágrafo único – para os fins deste artigo, consideram-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários,*

gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei.

Regulamentada pelo Decreto nº 72.771/73, art. 430, dispôs que *constitui crime, nos termos dos arts. 86 e 155 da Lei nº 3.807/60: II – de apropriação indébita nos termos da legislação penal:*

a) deixar de recolher, na época própria, as contribuições e outras quaisquer importâncias arrecadadas dos segurados ou do público e devidos à Previdência Social.

Posteriormente, a CLPS (Decreto nº 89.312/84), art. 146, prescreveu que *a falta de recolhimento, na época própria, de contribuição ou outra importância devida à Previdência Social e arrecadada dos segurados ou do público é punida com a pena do crime de apropriação indébita, considerando-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual e os sócios solidários gerentes, diretores ou administradores de empresa abrangida pela previdência social urbana.*

A Lei nº 8.137/90, art. 2º, II, dispõe que *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.* Inicialmente aplicável a toda espécie de tributo ou contribuição indireta, inclusive ao IPI e ICMS, veio ela a ser parcialmente revogada pela Lei nº 8.212/91, art. 95, *d, verbis*: constitui crime:

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à seguridade social e arrecadada dos segurados ou do público.

No tocante ao recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a tipificação penal, antes do advento da Lei nº 8.137/90, decorria do Decreto-Lei nº 326/67, art. 2º, que se encontrava assim redigido:

A utilização do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do CP, imputável aos responsáveis legais da firma, salvo

se pago o débito espontaneamente, ou quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.

O delito de apropriação indébita consiste na *apropriação de coisa alheia móvel, de quem tem a posse e detenção* (Código Penal, art. 168). O preceito legal se destina exclusivamente a bens móveis infungíveis, isto porque, na realidade, qualquer negócio jurídico que transfira, provisoriamente, a posse de bens fungíveis não obriga a devolução do mesmo bem, mas sim de outro equivalente em espécie, qualidade e quantidade, tal como nos contratos de mútuo (Código Civil, arts. 1.280 c/c art. 1.256/1.264), de modo que a transferência de bens fungíveis implica sempre a transferência de propriedade (direito real) e obrigação (direito pessoal) de restituir o equivalente. É impossível que seja diferente, e ainda que o legislador diga o contrário (Lei nº 8.866/94, art. 8º), nunca poderá ser abstraída do depositário, em depósito irregular relativo a bens fungíveis, a possibilidade de deles dispor como se fosse proprietário, ainda que de forma limitada (Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Tomo XLII, 2ª ed. Borsoi, RJ, 1963, pp. 368/369, 372/373, 383). Daí, resulta que a retenção de valores devidos ao Fisco (Lei nº 8.137/91, art. 2º, II, e Lei nº 8.212/91, art. 95, d) consiste apenas no inadimplemento de obrigação tributária, ainda que o contribuinte seja legalmente considerado depositário (Lei nº 8.866/94, art. 1º) já que a propriedade do dinheiro - *bem eminentemente fungível* - permanece no seu patrimônio até que haja o efetivo pagamento. Nesse ponto, vale registrar a doutrina de Pontes de Miranda que admite a restituição do bem, sob pena de prisão, mesmo para os depósitos irregulares (ob. cit. p. 363), e a de Sílvio Rodrigues, que é contra (*Direito Civil*, v. III, 21ª ed. Saraiva, SP, 1993, p. 291). Em suma, não há como se falar em apropriação indébita de bens que pertençam ao próprio agente.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado preleciona que *o não pagamento de IPI, ou do Imposto de Renda Retido na Fonte, ou de contribuições de seguridade social descontadas de empregados, não corresponde à apropriação indébita, definida no art. 168 do Código Penal. O contribuinte não se apropria,*

porque o dinheiro lhe pertence, e não ao fisco, que é simplesmente credor. (Crimes Contra a Ordem Tributária, RT, São Paulo, 1995, p. 125).

Ainda em prol dessa tese, de que a falta de recolhimento de tributo não é crime de apropriação indébita, vale registrar a doutrina de Carlos Alberto da Costa Dias, da qual destaco a seguinte conclusão: *Os crimes de falta de recolhimento de contribuições sociais ou de falta de repasse de imposto sobre produtos industrializados, inicialmente previstos como formas de apropriação indébita por semelhança, são figuras típicas distintas do crime de apropriação. Nesses crimes não há que falar-se de relação de depósito em sentido estrito jurídico, em virtude de que não existe desconto, propriamente dito, de qualquer importância. Por definição legal, no entanto, constituem depósito o não recolhimento de contribuições devidas por parte de empregados e IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. Esse conceito legal não condiz, todavia, em nosso entendimento, com a realidade econômica e jurídica do conceito da relação de depósito, uma vez que a entrega do dinheiro (pagamento pelo contribuinte de fato) não é simultânea e necessariamente dependente da constituição do crédito tributário, no caso do IPI, e porque o desconto previdenciário, por seu turno, se soma ao custo da mão-de-obra, já que o salário em si não é geração de riqueza, mas custo da empresa sujeito às regras de mercado, (Apropriação Indébita em Matéria Tributária, in Revista Brasileira de Ciências Criminais 11/111).*

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sobre o tema, é antiga e está no Recurso Extraordinário nº 75.278 (DJU, 8-3-74), que contém a seguinte ementa: *Falta de recolhimento de contribuições descontadas e devidas à previdência social – Inocorrência do crime de apropriação indébita – Inaplicabilidade do art. 86 da Lei nº 3.807/60.* Da mesma maneira, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Recurso Criminal nº 95.04.22078-9/SC, de que foi relatora a Juíza Tânia Escobar, deixou assentado que *o delito capitulado no art. 95, letra d da Lei nº 8.212/91, não é o de apropriação indébita, prevista no art. 168*

do Código Penal, (Revista Brasileira de Ciências Criminais – 13/371).

Dir-se-á que o então Tribunal Federal de Recursos rejeitou a arguição de inconstitucionalidade do art. 2º, *caput*, do Decreto-Lei nº 326/67, sob o fundamento de que *o caput da referida regra não criou novo tipo penal, limitando-se a proibir que o contribuinte empregue o produto do imposto em fim outro que não seja o recolhimento aos cofres da União e cujo descumprimento reúne em si os elementos do crime definido no art. 168 do estatuto.* (Rec. Crim. 544/SC, Rel. Min. Torreão Braz, RTFR-82/1).

Dir-se-á, ainda, que, de igual sorte, o Supremo Tribunal Federal, em sede de *habeas corpus*, assim decidiu: *Constitucionalidade do art. 2º, caput, do Decreto-lei nº 326/67, porquanto, na realidade, não criou ele nova modalidade de apropriação indébita, mas apenas estabeleceu – o que se situa dentro do âmbito do direito tributário – a posição jurídica do responsável pelo pagamento do tributo em face da coisa fungível (produto da cobrança do imposto), vedando-lhe a utilização dela para outro fim que não o seu recolhimento aos cofres públicos na época própria, que é requisito objetivo para que, com relação a coisa fungível, possa ocorrer o crime de apropriação indébita, aos precisos termos do caput do art. 168 do Código Penal, e não em decorrência de modalidade nova desse delito* (Habeas Corpus 55.191, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ-86/408).

De fato. Contudo, em nada abala os fundamentos deste estudo e tampouco colide com o anterior posicionamento do STF, no citado RE. 75.278 (DJU. 8-3-74). É que ambos os pronunciamentos (Rec. Crim. 544/TFR e HC. 55191/STF) tiveram por base a conduta *utilização do produto da cobrança do imposto... em fim diverso do recolhimento do tributo*, que, como muito bem lembrado E. Min. Antônio Neder (RTJ-86/422), visava a justamente evitar a configuração do mútuo, porque, no direito brasileiro o empréstimo da coisa fungível segundo o nosso Código Civil se transforma em contrato de mútuo e o mutuário tem o direito de usar a coisa *ut dominus*, como se fosse proprietário. Dele se extrai, ainda, remissão a acórdão relatado por Nelson Hungria, no qual se diz que a *proibição é para utilização para fim*

diverso, porque ao dinheiro, coisa fungível entregue a alguém para determinado fim, não lhe pode esse alguém emprestar destino outro, qualquer que seja, porque essa entrega não lhe foi feita ut dominus. A legislação em voga, entretanto, contém o verbo *deixar de recolher*, o que é bem diferente.

Trata-se, pois, de crime omissivo próprio e de mera conduta. A sua consumação depende apenas do *não recolhimento*. Não há descrição no tipo penal de qualquer resultado (Wagner Balera, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, RT, São Paulo, 1995, p. 157). O dolo é a potencial consciência de *não recolher* o valor do tributo (AC. 95.01.14422-4/BA, Juiz Tourinho Neto, RTRF-1^a/8/264), pouco importando, nesse ponto, a motivação da conduta (pagamento de fornecedores ou proveito próprio) ou o contexto (estado de insolvência), que são circunstâncias judiciais, ou ainda o arrependimento posterior (parcelamento do débito), que é atenuante da pena. O pagamento do tributo também não afasta o dolo, sendo hoje causa de extinção da punibilidade, se anterior a denúncia (Lei n° 9.249/96, art. 34).

O tipo penal em questão inadmitte a forma culposa, e tampouco a responsabilidade penal objetiva, de modo que é indispensável que o responsável legal pela gestão da empresa - *individual ou coletiva* - tenha ao menos conhecimento do ilícito, possibilidade e dever de evitar o resultado, o que deve ser apurado em regular processo judicial (Lei n° 8.137/90, art. 11, *caput*, *c/c* Código Penal, art. 13, *caput* e § 2°).

Quanto ao parcelamento do débito, não me causa mais qualquer perplexidade o de não o reconhecer como causa de exclusão do dolo. Muito menos a alegação de que seria incoerente permitir o benefício do parcelamento e ao mesmo tempo obrigar a confissão do crime. É que o fato praticado pelo agente, de não pagar tributos indiretos, produz seqüelas jurídicas tanto na esfera civil quanto na criminal. São conseqüências autônomas e distintas. A seqüela criminal deve ser apurada e reprimida na forma da legislação penal, que não tem o condão de afastar os efeitos civis do fato, persistindo o débito, que será cobrado consoante a legislação civil, estando sujeito, inclusive, ao parcelamento (Lei n°

8.620/93). Na atual sistemática penal o parcelamento implica apenas em arrependimento eficaz ou posterior.

A regularidade da escrita também não é causa de exclusão do dolo. O reconhecimento do débito pelo contribuinte não afasta a sua intenção de *deixar de recolher* a exação. Exigir para a caracterização do delito que haja omissão ou irregularidades na escrita é o mesmo que admitir a prática concomitante de dois delitos: o de deixar de recolher tributos e o de sonegação mediante fraude, que em última análise absorveria o primeiro. Dessa maneira decidiu a 2ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Habeas Corpus 95.04.12125-0/SC (RTRF-4ª/21/389), de que foi relatora a Juíza Tânia Escobar: *É irrelevante, para fins penais, o procedimento contábil da empresa, por não tratar de sonegação fiscal. A inexistência de fraude na contabilização não implica necessariamente, a ausência de falta de recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados.*

A superveniência da Lei nº 8.866/94, que dispõe sobre a prisão do depositário infiel de valores pertencentes à Fazenda Pública, não teve o condão de revogar o tipo penal. Ao contrário, criou mais uma consequência para o inadimplemento do contribuinte, só que na esfera cível. Ademais, o STF, na ADIN.1.055-7, cautelarmente, suspendeu a vigência dos §§ 2º e 3º do art. 4º daquele diploma legal (HC. 95.04.16164-2/SC, Juiz Vilson Darós, RTRF-4ª/21/408).

A culpabilidade, adequação do fato à norma jurídica, inexistente por inexigibilidade de conduta diversa, se o contribuinte deixa de recolher a exação para, em comprovada situação de insolvência, pagar salários dos trabalhadores, isto porque o próprio Código Tributário Nacional e a Lei Falimentar dispõem que os créditos tributários preferem aos trabalhistas (Carlos Alberto da Costa Dias, ob. cit.). Contudo, o pagamento de fornecedores, v.g., mesmo em situação de insolvência não afasta a culpabilidade, podendo, quando muito, ser levado em consideração por ocasião da fixação da pena base (Código Penal, art. 59).

A propósito, o então Juiz Fernando Gonçalves, na Apelação Penal nº 94.01.21134-5, lembra que *quem deixa de recolher contribuições previdenciárias descontadas dos salários de seus empregados está aproveitando recursos públicos para finalidades particulares; não lhe servem de escusa dificuldades financeiras, que são remediadas por empréstimos sempre onerosos, nunca pelo expediente fácil de transformar recursos públicos em recursos privados* (Revista Brasileira de Ciências Criminais 11/309). No mesmo sentido, os Juízes Ari Pargendler (AC. 94.04.4519-5/RS, RTRF-4ª/20/200) e Chalu Barbosa (AC. 96.02.09958-5/RJ, DJU 3-12-96).

No tocante à pena privativa de liberdade imposta pela atual legislação (Lei nº 8.137/90, art. 2º, II, e Lei nº 8.212/91, art. 95, d), vale lembrar que a Constituição Federal, art. 5º, LXVII, dispõe que *não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel*. Dívida é toda obrigação que consiste numa prestação de dar, fazer ou não fazer. A obrigação tem origem contratual ou legal, e o seu descumprimento enseja, regularmente, sanções civis e administrativas. Ao contrário, a norma penal reprime, regularmente, fatos que ensejam dívidas. Tenha-se como exemplo a emissão de cheque sem fundos, que enseja a obrigação de pagar o valor representado pelo título, o que contudo, uma vez não feito, não consiste em delito penal autônomo. A norma penal reprime o ato que enseja a dívida, mas dificilmente o ato que deixa de pagá-la ou reparar o ilícito.

A obrigação tributária tem causa no seu fato gerador, sendo que a falta de recolhimento de tributos é o mesmo que deixar de pagar uma dívida, frise-se, já existente. A Constituição Federal, ao vedar a prisão por dívida, deseja que inexista sanção de prisão pela falta de pagamento de dívida, oriunda de negócio jurídico ou dever legal. Em última análise, deseja a Carta Magna que a norma infra-constitucional não contenha instrumentos de coação, com limitação ao direito de liberdade, para o pagamento de dívidas. Porém, de nada adiantaria tal proibição, se fosse permitido, ao legislador penal, aplicar a pena de prisão em situação fática

idêntica, de modo que, a mencionada vedação deve valer tanto para a prisão civil quanto penal.

Daí resulta a inconstitucionalidade parcial da legislação penal, que pune com pena de detenção a falta de recolhimento de tributos ou contribuição previdenciária, o que, contudo, não impede a aplicação da pena de multa ou de prestação de serviços. Portanto, a falta de recolhimento de tributos indiretos à Fazenda Pública é fato típico, anti-jurídico e culpável, salvo se, no caso de insolvência, for destinado ao pagamento de salários. A sua sanção seria apenas através de pena de multa ou de prestação de serviços, ante a proibição constitucional de prisão por dívida.

Não obstante, a Lei nº 8.866/94, art. 1º, *caput*, dispõe ser *depositário da Fazenda Pública, observado o disposto nos arts. 1.282, I, e 1.283 do CC, a pessoa a 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*. Mais contundente é o seu art. 8º, que prescreve ser inaplicável à hipótese o art. 1.280 do Código Civil, com o nítido propósito de infungibilizar o *dinheiro* com o qual seria pago o tributo e, portanto, tornar o depósito em *regular*, justificando a prisão civil do depositário infiel. Ainda assim, entendo que o legislador ordinário não pode, indiscriminadamente, fixar o conceito de depositário infiel de modo a ampliar as hipóteses de prisão civil (ou penal por dívida), já que esta é uma exceção constitucional. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião da ADIN 1.055/7 e em sede de liminar, manteve a expressão *depositário infiel* contido no *caput* do art. 1º daquela lei. (Revista Brasileira de Ciências Criminais 11/105).

Dessa maneira, por ora, deve prevalecer o entendimento do Excelso Pretório, de que o fato tipificado como *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*, embora diverso do crime de apropriação indébita (RE. 75.278), portanto, de natureza omissiva própria e de mera conduta, é perfeitamente compatível com a proibição constitucional de prisão por dívida, já

que o agente/contribuinte é considerado depositário infiel (Lei nº 8.866/94, art. 1º *caput*, e ADIN. 1.055/7).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO JÚNIOR, João Marcello. Dos Crimes Contra a Ordem Econômica. RT. São Paulo, 1995.
- BALERA, Wagner, *in* Crimes Contra a Ordem Tributária. RT. São Paulo, 1995.
- CARRARA, Francesco. Programa de Derecho Criminal. v. I. Editorial Temis. Bogotá, 1988.
- CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito Penal na Constituição. 2ª ed. RT. São Paulo, 1991.
- DIAS, Carlos Alberto da Costa. Apropriação Indébita em Matéria Tributária, *in* Revista Brasileira de Ciências Criminais. v. 11. RT. São Paulo, 1995.
- FALCÃO, Alcino Pinto. Da Labilidade das Normas Tributárias, *in* Revista Forense, v. 69. Forense. Rio de Janeiro, 1973.
- FANUCCHI, Fábio. A Tributação Penal, *in* Revista de Direito Público. v. 6. RT. São Paulo, 1973.
- FARIA JÚNIOR, César de. Crime Previdenciário *in* Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 11. RT. São Paulo, 1995.
- FRANCO, Alberto Silva, e Outros. Código Penal e sua interpretação jurisprudencial. 3ª ed. RT. São Paulo, 1990.
- GIARDINO, Cléber. A propósito da Teoria da Tributação Penal, *in* Revista de Direito Tributário v. 6. RT. São Paulo, 1978.
- GOMES, Orlando. Contratos. 12ª ed. Forense. Rio de Janeiro, 1987.
- HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal. v. I. Tomo II. 6ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 1983.
- JARDIM, Afrânio Silva. Direito Processual Penal. 3ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 1990.

- JESUS, Damásio E. de. Direito Penal. v. 1. 10ª ed. Saraiva. São Paulo, 1985.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. Derecho Penal Tributario, *in* Revista de Direito Tributário. v. 10 RT. São Paulo, 1986.
- MACHADO, Hugo de Brito. *In* Crimes Contra a Ordem Tributária. RT. São Paulo, 1995.
- MARTINS, Ivez Gandra da Silva, e Outros. Crimes Contra a Ordem Tributária, RT, São Paulo, 1995.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. Manual de Direito Penal. v. 1º, 4ª ed. Atlas. São Paulo, 1989.
- MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo XLII. 2ª ed. Borsoi. Rio de Janeiro, 1963.
- MONTEIRO, Samuel. Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade. 2ª ed. Hemus. São Paulo, 1994.
- PEREIRA, Cáo Maio da Silva. Instituições de Direito Civil. v. III. 7ª ed. Forense. Rio de Janeiro, 1984.
- PIMENTEL, Manoel Pedro. Crime de Sonegação Fiscal, *in* Revista dos Tribunais, v. 76/617. RT. São Paulo, 1987.
- RODRIGUES, Silvio. Direito Civil. v. III. 21ª ed. Saraiva, São Paulo, 1993.
- TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios Básicos de Direito Penal. 4ª ed. Saraiva. São Paulo, 1991.
- VILLEGAS, Hector B. Infracciones Y Sanciones en el Derecho Penal Tributario Brasileiro, *in* Revista de Direito Público v. 31. RT. São Paulo, 1974.

REVISTAS E PERIÓDICOS

Cadernos de Direito Tributário. RT. São Paulo.

Diário da Justiça da União, Parte. II. Imprensa Nacional. Brasília.

Revista Brasileira de Ciências Criminais. RT. São Paulo.

Revista de Direito Tributário. RT. São Paulo.

Revista de Direito Público. RT. São Paulo.

Revista do Supremo Tribunal de Justiça. Livraria Editora Jurídica Brasília. Brasília.

Revista do Tribunal Federal de Recursos. Imprensa Nacional. Brasília.

Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Imprensa Nacional. Brasília.

Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Livraria Editora do Advogado. Porto Alegre.

Revista dos Tribunais. RT. São Paulo.

Revista Forense. Forense. Rio de Janeiro.

Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Imprensa Nacional. Brasília.