Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

PROJETO DE LEI Nº , DE 2019

(dos Srs. Alexis Fonteyne e Lucas Gonzalez)

Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, para esclarecer que a conduta tipificada em seu art. 2º, inciso II, abarca somente as relações de responsabilidade tributária e não abrange as hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher valor de tributo descontado ou cobrado caso ele tenha declarado o tributo na forma da legislação aplicável.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Esta Lei acrescenta o parágrafo único ao art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, bem como altera a redação do seu inciso II, para esclarecer que a conduta ali tipificada abarca somente as relações de responsabilidade tributária e não abrange as hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher valor de tributo descontado ou cobrado caso ele tenha declarado o tributo na forma da legislação aplicável.

Art. 2º O art. 2º, inciso II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

> "Art. 2º (...)
>
> II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado **de substituído tributário**, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos, **a fim de fraudar a fiscalização tributária**;"

Art. 3º Fica acrescentado ao art. 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o seguinte parágrafo único:

> **"Parágrafo único. Não configura o crime de que trata o inciso II do caput o mero inadimplemento de tributo regularmente declarado na forma da legislação aplicável."**

Art. 4º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

JUSTIFICAÇÃO

Ao analisar o Habeas Corpus 399.109/SC, a Terceira Seção do STJ assentou o entendimento de que constitui crime de apropriação indébita tributária (previsto no art. 2°, II, da Lei 8.137/90) deixar de recolher o valor do tributo (no caso concreto, ICMS), inclusive, naquelas situações em que o empresário, ao realizar as operações mercantis com

CD193025860800

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

o valor do tributo incluído no preço da mercadoria, deixa de adimplir a obrigação tributária embora tenha registrado regularmente a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais.

Para a maioria formada, a tutela penal se justificaria porque os recursos auferidos das receitas tributárias dão respaldo econômico para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais. Assim, amparando-se em perda de arrecadação tributária, o Ministro Relator justificou o posicionamento incriminador da conduta empresarial sob fundamento de que "*o delito fiscal não só acarreta uma diminuição do valor econômico do erário, como também afeta, como resultado próprio de um dos mais genuínos delitos econômicos, toda a política econômica social*".

Para chegar a tal conclusão, entendeu-se que os termos "descontado ou cobrado" contidos no tipo descrito pelo art. 2°, II, da Lei 8.137/90 não refletem, sob a ótica da dogmática tributária, significados linguísticos compatíveis com o sujeito passivo da obrigação tributária de que trata o delito de "apropriação indébita tributária" e, portanto, o significado penal não poderia se subsidiar em conceitos tributários.

Deste modo, o STJ adotou uma acepção semântica do termo "descontado", imprimindo-lhe significado semelhante ao dos vocábulos abatido, diminuído ou reduzido. Por sua vez, em relação ao termo "cobrado", compreendeu que este se restringe às relações tributárias com tributos indiretos, visto que o contribuinte de direito, ao reter o valor do imposto ou contribuição devidos, repassa o encargo ao contribuinte de fato.

Ocorre que, como exposto, a descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "*valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado*", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, haja vista que nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição de terceiros.

Isto é, da dicção do tipo penal, tem-se que somente comete o delito quem "desconta" ou "cobra" o valor de tributo "*na qualidade de sujeito passivo da obrigação*". Portanto, uma interpretação sistemática entre direito penal e direito tributário inexoravelmente leva à conclusão de que o tipo penal está a se referir justamente à figura da **responsabilidade tributária**, forma de sujeição passiva indireta em que o sujeito passivo tributário se torna legalmente responsável pelo recolhimento de tributo de outrem.

Assim, a melhor intepretação é aquela encabeçada pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura no julgamento do supramencionado *leading case* que bem entendeu que "*ao se referir ao tributo 'descontado ou cobrado', o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros.*" Isto porque não existe relação jurídica

CD193025860800

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

tributária possível entre o Fisco estadual e o consumidor final, de modo que não é correto, juridicamente, considerar que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido dele "cobrado" ou "descontado".

Confira-se excerto do voto da Ministra Maria Thereza de Assis Moura que, de maneira didática, bem elucida esta questão:

> "O contribuinte é o titular da capacidade contributiva, aquele que, nos impostos, realiza os fatos signo-presuntivos de riqueza e é, por essa razão, escolhido pelo legislador como sujeito passivo direto da obrigação tributária.
>
> Já o responsável tributário é a pessoa que, em razão de exercer atividade conexa com os fatos signo-presuntivos de riqueza, tem, em algum momento, poder de disposição sobre os valores do contribuinte, o que justifica que a lei o coloque como sujeito passivo (indireto) da obrigação tributária.
>
> Há responsabilidade tributária, por exemplo, na substituição tributária, para frente ou para trás.
>
> Na substituição tributária para frente, o tributo relativo a fatos geradores que ainda não ocorreram - mas deverão ocorrer posteriormente - é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. De acordo com o artigo 150, § 7º, da Constituição, a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.
>
> Por exemplo, a refinaria, ao vender o combustível, recolhe o tributo devido por ela mesma na operação, assim como o tributo referente às futuras operações do distribuidor e do varejista. Para proceder à apuração do quantum devido, o Estado divulga uma base de cálculo presumida, segundo critérios definidos em lei. Essa base de cálculo deve observar a realidade do mercado, para a determinação do preço final praticado em cada operação.
>
> Quando o substituto vende a mercadoria ao substituído (contribuinte), aquele já cobra no valor do total da operação também o valor devido por este último.
>
> Já na substituição para trás, ou diferimento, o que ocorre é justamente o contrário. Apenas a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas.
>
> Pense-se, por exemplo, numa indústria leiteira, que se vale de matéria-prima fornecida por diversos produtores rurais. Ao realizar o pagamento pela matéria-

CD193025860800

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

> prima, o estabelecimento industrial desconta o valor devido pelos produtores nas suas operações próprias.
>
> O tipo penal examinado se refere, justamente, a tais hipóteses de responsabilidade tributária, em que o sujeito passivo indireto desconta ou cobra valores pertencentes ao contribuinte e deixa de recolhê-los ao erário. Existe aí, portanto, uma circunstância que justifica a maior reprovabilidade da conduta do que o mero inadimplemento, pois o sujeito passivo não deixa simplesmente de recolher o tributo por si devido, mas, em verdade, apropria-se do tributo devido por outrem.
>
> Pois bem. No caso concreto, os recorridos deixaram, na qualidade de administradores da sociedade, de recolher o ICMS próprio da pessoa jurídica - e não o ICMS devido por terceiros, na condição de responsáveis ou substitutos tributários."

Com efeito, no caso analisado pelo Tribunal, o réu era administrador de uma empresa contribuinte de ICMS e, realizando a venda de mercadorias com o valor do tributo incluído no preço dos produtos que, embora tenha registrado regularmente a apuração do valor do imposto devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária. Assim sendo, não se pode dizer que o comerciante em questão comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele mesmo e em nome próprio.

Ora, o tipo penal examinado se refere estritamente às hipóteses de responsabilidade tributária, em que o sujeito passivo indireto desconta ou cobra valores pertencentes ao contribuinte e deixa de recolhê-los ao erário, na medida em que, como acima exposto, nestes casos há uma circunstância que justifica a maior reprovabilidade da conduta, para além do mero inadimplemento, pois o sujeito passivo não deixa simplesmente de recolher o tributo por si devido, mas, em verdade, apropria-se do tributo devido por outrem.

A presente proposição justifica-se pois o referido caso concreto supramencionado encontra-se em análise pelo Plenário do STF. E, ainda que se trate de um processo específico sem efeito vinculante ou eficácia erga omnes, considerando-se a sistemática imposta pelo CPC/15 que privilegia a uniformização da jurisprudência, pode-se dizer que esta decisão do STF será paradigmática para demais lides em que se discute se o art. 2º, II, da Lei 8.137/90 aplica-se não apenas aos casos em que o responsável tributário se apropriou de recursos de terceiros e não os repassou à Fazenda Pública, mas também aos casos em que, pelo fluxo de caixa do sujeito, há apenas inadimplemento do sujeito passivo da obrigação tributária.

CD193025860800

De fato, estamos diante de circunstâncias que demonstram que há um descolamento entre a finalidade visada pela norma e sua efetiva aplicação.

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

Ilustrativamente, está-se a punir com a mesma gravidade a conduta daquele que se apropria de recursos de terceiros e a conduta do sujeito passivo que declara sua obrigação de recolher os tributos referidos e somente posteriormente obtém os recursos para fazê-lo. Isto porque o sujeito passivo pode adquirir num determinado mês as mercadorias que comercializará ao consumidor final e somente efetuar as vendas posteriormente. Entre um momento e outro, pode ser que o sujeito passivo da obrigação tributária ultrapasse o prazo legal de recolhimento do tributo mas, em um segundo momento, quando ocorrer a capitalização pela venda do produto, ele saldará a obrigação. Isso ocorre pela flutuação do fluxo de caixa de pequenos comerciantes e o exíguo prazo legal de recolhimento das obrigações.

É certo que a forma de apuração do valor do tributo a ser pago, mediante o método de créditos e débitos compensados em um período de apuração, inviabiliza a individualização das operações e sua especificação em relação à parcela de tributo devida em cada venda ou prestação de serviço. Porém, a relação entre o fluxo mensal de vendas ou prestações de serviços e os pagamentos recebidos no período (analisados no contexto da sequência mensal correspondente) permite uma análise conjunta e global da relação entre valores cobrados e recebidos nos meses, suficiente para indicar a posse dos valores correspondentes, ainda que tenha havido o posterior emprego em outras finalidades (utilização dos valores recebidos para outros pagamentos, investimentos ou transferências).

Para casos similares a estes descritos, considerar a conduta do sujeito passivo como um crime é desproporcional e atrapalha o próprio objetivo da Fazenda Pública, qual seja receber os créditos tributários a que tem direito. O problema aqui está no fato de que a tipificação da conduta descrita no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, pela sua literalidade, dificulta a distinção entre essas duas situações bem distintas: (i) a primeira delas em que há inadimplência de uma obrigação tributária específica, cuja peculiaridade encontra-se na circunstância de o sujeito passivo da obrigação tributária repassar para terceiro a repercussão econômica da operação; e (ii) a segunda em que ocorre hipótese típica assemelhada à apropriação indébita tipificada no art. 168 do CP.

Porém, o STF já decidiu no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, submetido à sistemática da repercussão geral e no qual se discutiu se, à luz do art. 195, I, "b", da CF/88, o ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, que a propriedade do valor cobrado na operação de comercialização é do Estado, e não do comerciante. Esta alteração esvazia a possibilidade de aplicação da lei penal à primeira hipótese, uma vez que o objeto (valor de ICMS) não é mais considerado propriedade do sujeito, de modo que sua não entrega a quem de direito configura um fato distinto da mera inadimplência de uma dívida e se aproxima à hipótese tipificada no art. 168 do CP como um delito de apropriação indébita.

CD193025860800

Devido a este entendimento relacionado à posse do objeto, que já vem sendo aplicado pelos demais Tribunais pátrios, a única conclusão plausível é que o tipo do art. 2º,

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

II, da Lei 8.137/90 se assemelha à apropriação indébita. Logo, deve ser considerada a necessidade de configuração do elemento objetivo do tipo, consistente na posse do valor da operação cobrado pelo comerciante, para a caracterização da hipótese típica.

Portanto, entendemos que a cobrança deve implicar o recebimento e não basta o destaque documental, contábil e fiscal da parcela do preço correspondente ao valor do tributo incidente sobre a operação: para a configuração do fato típico é indispensável o efetivo recebimento do pagamento pelo sujeito passivo (nestes casos, o comerciante da mercadoria ou prestador do serviço). Por este motivo, se o comerciante ou prestador de serviços não recebeu o valor correspondente ao preço do negócio e deixou de recolher o ICMS incidente sobre a operação, o fato será atípico devido à ausência da elementar "posse".

Entendimento em contrário resultaria em afronta à vedação constitucional da proibição da prisão civil, ainda que respaldada uma conduta supostamente penalizada. Ora, a finalidade da prisão civil é coagir o devedor ao pagamento da dívida, ou seja, é uma medida coercitiva de cobrança (tanto que com o pagamento da dívida ela perde seu objeto), enquanto a finalidade da sanção penal é a retribuição da reprovabilidade do fato praticado e a prevenção de futuros delitos.

Neste sentido, no tocante à pena privativa de liberdade imposta pela atual legislação, vale relembrar que o art. 5º, LXVII, da CF/88 dispõe expressamente que "não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel". Ao vedar a prisão por dívida, a Constituição estabelece que inexiste sanção de prisão pela falta de pagamento de dívida, seja oriunda de negócio jurídico ou de dever legal. Em última análise, deseja a Carta Magna que a norma infraconstitucional 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, qual seja o inadimplemento tributário, de modo que a mencionada vedação deve valer tanto para a prisão civil quanto penal. É por isso que propomos a presente alteração legislativa: para que o Poder Judiciário, ao interpretar a norma, consiga distinguir claramente o sujeito passivo da obrigação que de fato apropriou-se de recursos e não os repassou ao erário daqueles casos em que há apenas inadimplência de tributo declarado e não quitado.

CD193025860800

É importante destacar que a técnica de formação normativa utilizada pelo Poder Constituinte originário foi a proibição ampla da prisão civil com exceções previstas taxativamente no próprio texto constitucional na própria Constituição Federal. Geralmente, essa técnica é utilizada quando o legislador constituinte quer dar pouca, ou ainda nenhuma, margem deliberativa ao Poder Legislativo ordinário.

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

O STF, por sua vez, contribuiu para essa limitação constitucional ao editar a Súmula Vinculante 25, declarando que "é ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito". Esta súmula foi editada em um contexto no qual o legislador havia ampliado, por meio de ficções legislativas, o conceito de depositário infiel, para abarcar outras situações que, na prática, eram de mero inadimplemento, nulificando a garantia constitucional do art. 5º, LXVII, da CF/88. Como o art. 7º, 7, do Pacto de San José da Costa Rica, reconhecidamente com status supralegal, só permitia a legitimidade da prisão civil por dívida alimentícia, o STF acabou por banir, de uma vez por todas, aquela exceção ao princípio da prisão civil.

Ora, é evidente que a garantia da proibição da prisão civil por dívida impõe limites ao legislador ordinário e o principal destes é justamente a não ampliação indiscriminada de suas hipóteses, inclusive, como no presente caso em que se busca abarcar a inadimplência tributária através de equivocada e extensiva interpretação dada ao alcance e finalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/90.

Por fim, é importante ressaltar que não se questiona aqui a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, nem se pretende afastar a ocorrência de sonegação fiscal quando há notícia da prática de fraude, omissão ou prestação de informações falsas com o intuito de reduzir ou suprimir tributo. Distintivamente dos casos acima exemplificados, a sonegação fiscal evidencia o fim deliberado de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social mediante artifício fraudulento, configurando outro ilícito penal também previsto na Lei 8.137/90. Por outro lado, o atraso ou descumprimento da obrigação de recolher tributo próprio que já foi regularmente declarado pelo contribuinte constitui inadimplência fiscal que configura tão somente ilícito administrativo passível de execução fiscal e inscrição em dívida ativa.

Sabe-se que alguns comerciantes e prestadores de serviços utilizam a evasão tributária como instrumento para obter vantagem competitiva no mercado e estruturam seu modelo de negócio com base na eliminação do custo tributário para obter uma margem de preço diferenciada em relação a seus concorrentes. Para estes, chamados "devedores contumazes", a evasão tributária é uma forma de atuação deliberada que não decorre de qualquer circunstância episódica ou excepcional, mas integra um projeto de atuação comercial de forma planejada e contínua.

Esta estratégia pode ser identificada pela análise do histórico de recolhimentos de tributos. A declaração apresentada ao Fisco pelos devedores contumazes consiste em um reconhecimento de dívida de conteúdo meramente formal, elaborado para fins fiscais e também para evitar a classificação da evasão como sonegação fiscal, pois não expressa uma real intenção de recolhimento do tributo. Trata-se de um ato que não transmite uma manifestação de vontade e configura uma mera regularização contábil da atividade.

CD193025860800

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

Portanto, é elementar a distinção do sujeito que deixa de recolher tributo de forma eventual e devido a um motivo alheio à sua vontade do sujeito que não recolhe tal tributo como estratégia competitiva ou simplesmente para elevar seus lucros em detrimento da sociedade que, devido à não obtenção de recursos por parte da Administração Pública, é privada dos serviços e prestações sociais cuja implementação a Constituição Federal atribuiu ao Estado, e que sem receitas financeiras não podem ser concretizados.

Para estes sujeitos, sonegadores e devedores contumazes, não se pode falar que a presente alteração legislativa proposta irá beneficiá-los. Isto porque, além de tratar de situação fática distinta, há diversos outros mecanismos previstos pelo sistema penal e bem mais severos, a depender do caso concreto, tais como o tipo do art. 1º, I, da Lei 8.137/90 e os crimes de associação criminosa, lavagem de dinheiro e sonegação fiscal.

Finalmente, como exposto em sustentação oral realizada em 12 de dezembro de 2019 pelo promotor do MPSC que atuou no julgamento do Recurso em Habeas Corpus 163.334/SC perante o STF, atualmente, o art. 2º, II, da Lei 8.137/90, seja pela seletividade penal, seja pela deturpação de sua finalidade, tem alcançado justamente aqueles inadimplentes tributários que não incidiram em fraude, falsidade ou omissão de informação, tampouco em descumprimento de quaisquer obrigações tributárias.

Segundo dados expostos pelo promotor, dentre todos os casos de não recolhimento de ICMS no Estado de Santa Catarina nos últimos anos, 23% são de atuação da Defensoria Pública e 41% das condenações tratam de dívidas inferiores a 50 mil reais, o que denota a vulnerabilidade dos sujeitos passivos atingidos pela norma penal criminalizadora. Ainda segundos dados da promotoria, há 170 mil devedores de ICMS apenas no Estado de São Paulo e 38 mil devedores em Santa Catarina.

Na mesma ocasião, o procurador do Conselho Federal da OAB demonstrou a potencialidade dos efeitos práticos sobre os contribuintes brasileiros desta norma incriminadora. Para tanto, expôs que 72% do PIB nacional está em discussão judicial ou administrativa, 27% dos lançamentos tributários no Estado de São Paulo são cancelados (representando um montante de 6,5 bilhões de reais) e 52% dos lançamentos tributários federais são reformados pelo CARF. Assim, ao seu entender, a criminalização da conduta do mero inadimplemento pode significar impor uma sanção penal aos contribuintes que não realizaram o recolhimento dos tributos por legítima dúvida na interpretação legal de matéria tributária, que muitas vezes vem a ser dirimida pelo STF favoravelmente aos contribuintes após diversos anos de litígio (i.e. ICMS em sinistros; ICMS no fornecimento de água; transferência de ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, etc).

CD193025860800

Em síntese, entendemos que a mera inadimplência deve ser tratada no âmbito da legislação civil e tributária, na medida em que o direito penal, para estes casos de inadimplência em que já existe a execução fiscal e a penhora de bens, não pode ser um instrumento alternativo de arrecadação tributária, por mais nobres que sejam os fins do

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

Fisco, pois não se pode transgiversar com a taxatividade e com a legalidade em matéria penal. Pelo contrário, entendemos que a banalização e a exasperação do direito penal tem efeitos nocivos sobre o Estado de Direito e sobre a democracia.

Assim, considerando-se a relevância nacional deste tema, a intenção do Poder Constituinte originário em vedar amplamente a prisão por dívida e que a conduta do sujeito passivo que eventualmente não efetua o recolhimento de tributo no prazo legal não pode ser equiparada, em gravidade e periculosidade, à conduta do devedor contumaz, propomos este projeto de lei para dar a necessária segurança jurídica e nortear o Poder Judiciário na aplicação do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, de modo a não deixar dúvidas de que o tipo ali previsto enquadra somente as relações de responsabilidade tributária, nas quais o valor de tributo ou de contribuição social descontado ou cobrado de substituído tributário deixa de ser recolhido aos cofres públicos no prazo legal pelo sujeito passivo, bem como expressamente deixe de abranger as hipóteses em que o sujeito passivo tão somente se omite no recolhimento valor de tributo descontado ou cobrado no prazo legal, em que pese a declaração do tributo na forma da legislação aplicável.

Sala das sessões, de Dezembro de 2019

CD193025860800

CD193025860800

Apresentação: 17/12/2019 19:33

PL n.6520/2019

Apresentação: 17/12/2019 19:33
PL n.6520/2019

Deputado ALEXIS FONTEYNE

NOVO-SP

Deputado LUCAS GONZALEZ

NOVO-MG

Apresentação: 17/12/2019 19:33

PL n.6520/2019

Apresentação: 17/12/2019 19:33

PL n.6520/2019