



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO  
PROJETO DE TRABALHO DE CURSO I**

**A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS**

**ORIENTADO - DANNIEL SALES DE SOUZA**

**ORIENTADOR – PROF. DR. JOSÉ QUERINO TAVARES NETO**

**GOIÂNIA-GO  
2021**

DANNIEL SALES DE SOUZA

**A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC GOIÁS).  
Prof. Orientador - Dr. José Querino Tavares Neto.

GOIÂNIA-GO  
2021

DANNIEL SALES DE SOUZA

**A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS**

Data da Defesa: \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Orientador: Prof.: Dr. José Querino Tavares Neto Nota

---

Examinador Convidado: Prof.: Especialista Luiz Antonio de Paula Nota

# A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS

## CRIMINALIZATION OF ICMS DEFAULT

Daniel Sales de Souza<sup>1</sup>

**Resumo:** Trata-se de artigo científico referente ao julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163334 realizado pelo Supremo Tribunal Federal, no ano de 2019, que transformou o inadimplemento do ICMS em crime de apropriação indébita, assim, a inadimplência do ICMS declarado e não pago, antes entendido como mera dívida civil, passou a configurar como crime de apropriação indébita, previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. Os objetivos desse artigos foram verificar se essa decisão violou o sistema jurídico brasileiro vigente, como quais foram suas consequências no mundo jurídico brasileiro, e seus impactos econômicos e no combate à sonegação fiscal, no Brasil. Ademais, conclui-se que esse novo entendimento gerou sérios desrespeitos a legislação vigente, até mesmo a Constituição, como violou princípios basilares do Direito, e ultrapassou jurisprudências consolidadas do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, além de gerar graves danos ao combate a sonegação de ICMS e a economia, no Brasil. Para realizar esse artigo científico foi utilizado a metodologia da pesquisa dedutiva e bibliográfica, realizando a revisão bibliográfica dos principais autores do Direito, das áreas: tributária, penal e constitucional, como autores de áreas correlatas.

**Palavras-chave:** ICMS. STF. Criminalização. Inadimplemento.

### ABSTRACT

This is a scientific article referring to the judgment of the Ordinary Appeal in Habeas Corpus 163334 carried out by the Federal Supreme Court, in 2019, which transformed the ICMS default into a crime of misappropriation, thus, the default of declared and unpaid ICMS, previously understood as a mere civil debt, it became a crime of misappropriation, provided for in art. 2, item II, of Law No. 8137/1990. The objectives of this article were to verify whether this decision violated the current Brazilian legal system, as well as what were its consequences in the Brazilian legal world, and its economic impacts and in the fight against tax evasion in Brazil. Furthermore, it is concluded that this new understanding generated serious disrespect for current legislation, even the Constitution, as it violated basic principles of Law, and went beyond consolidated jurisprudence of the Supreme Court and Superior Court of Justice, in addition to generating serious damages in the fight against ICMS tax evasion and the economy in Brazil. To carry out this scientific article, the methodology of deductive and bibliographical research was used, carrying out a bibliographic review of the main authors of Law, in the areas: tax, penal and constitutional, as authors in related areas.

**Keywords:** ICMS. STF. Criminalization. Default.

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito do décimo período da Pontifícia Universidade Católica de Goiás

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>1- A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS FACE AO ORDENAMENTO JURÍDICO VIGENTE, O ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/1990 E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)</b> .....	9
<b>1.1 A EXTENÇÃO DO ROL TAXATIVO DO O ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/1990, ANÁLISE SOBRE O DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL</b> .....	10
<b>1.2 O CONTRIBUINTE DE DIREITO E O CONTRIBUINTE DE FATO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)</b> .....	12
<b>2- O RHC 163334, A CONSTITUIÇÃO, OS DIREITOS HUMANOS E AS JURISPRUDÊNCIAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)</b> .....	15
<b>2.1 A CONSTITUIÇÃO E AS JURISPRUDÊNCIAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) PERANTE O RHC 163334</b> .....	16
<b>2.2 O RHC 163334 ANALISADO A PARTIR DO PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA E DOS DIREITOS HUMANOS</b> .....	19
<b>3- A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS E SEUS EFEITOS</b> .....	20
<b>3.1 A INSEGURANÇA JURÍDICA, E OS EFEITOS EMPRESARIAS E COMERCIAIS</b> .....	22
<b>3.2 A ABERTURA DE PRECEDENTES E OS EFEITOS DO RHC 163334 NO COMBATE À SONEGAÇÃO E NÃO PAGAMENTO DE IMPOSTOS</b> .....	24
<b>CONCLUSÃO</b> .....	26
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	29

## INTRODUÇÃO

Figurando entre os principais tributos arrecadados pelos Estados está o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação), este imposto nada mais é que um valor cobrado de qualquer pessoa ou empresa que exerça atividade que identifique-se como ação comercial, operações de circulação de mercadorias (venda, transferência, transporte, entre outros) ou serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e comunicações. Os entes responsáveis por sua arrecadação são os Estados e o Distrito Federal.

Dada a grande importância e repercussão desse imposto, no dia 18 de dezembro de 2019, ocorreu o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163334, realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o qual tinha como objetivo definir entendimento acerca da inadimplência do ICMS declarado e não pago, se esse ato configuraria o crime de apropriação indébita prevista no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 ou se tratava-se de mera dívida civil, não caracterizando ato criminoso.

O caso do RHC 163334 que estava sendo julgado tratava de um processo em que comerciantes de Santa Catarina não pagaram aos cofres públicos o valor declarado de ICMS, devido pela empresa desses, e que por isso tiveram suas condutas encaixadas no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, incidindo, portanto, em crime fiscal, incriminação a qual recorria por meio do referido recurso.

Ao fim do referido julgamento, negou-se o provimento ao recurso ordinário, por maioria, desta maneira, a partir do julgamento do RHC 163334/SC, o STF criou nova tese (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RHC 163334, 2019, p. 3): “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, inciso II, da Lei nº 8.137/1990”.

Desse modo, os problemas abordados pelo trabalho foram: a nova tese do STF e as lacunas deixadas pelo julgado, que não determinou quais os elementos e requisitos desse crime, principalmente quanto aos fatos que configuram dolo e a figura do devedor contumaz da qual não há uma previsão legal que determine expressamente essa figura.

Outro problema apontado foi que o referido julgado violou princípios do Direito Penal e Processual Penal ao aumentar o rol extensivo do crime do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 por interpretação e analogia, e não por lei. Além disso, também se demonstrou, de forma clara e evidente a violação ao tratado internacional: Pacto de São José da Costa Rica e da Constituição, pois os mesmos impedem a prisão civil de qualquer devedor, exceto pelo caso de inadimplemento da obrigação alimentar. Ainda se comprovou desrespeitos a partes do CTN (Código Tributário Nacional).

Ademais, ultrapassou-se a jurisprudência do STF (Supremo Tribunal Federal) e do STJ (Superior Tribunal de Justiça), como diversos princípios legais, das codificações já citadas. E por fim, esse julgado teve grande repercussão econômica negativa ao impor de volta a prisão civil por dívida, afastando assim o investimento externo, e prejudicando os empresários brasileiros, como incentivou a sonegação fiscal ao dar tratamento semelhante ao sonegador e ao inadimplente de tributos declarados.

Dessa forma, o objetivo do presente artigo foi identificar se o RHC 163334/SC violou leis, a Constituição, criou entendimento contrário a jurisprudência dominante, como os impactos desse no combate à sonegação e na economia.

Em consonância ao exposto, dado a complexidade desse tema, as possíveis consequências negativas desse julgado para o Direito e para o mundo empresarial e econômico, decidiu-se por redigir-se artigo científico sobre a criminalização do inadimplemento do ICMS.

Outrossim, utilizou-se no presente artigo a metodologia da pesquisa dedutiva e bibliográfica, com a finalidade de analisar os impactos e consequências da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) em torno da criminalização do inadimplemento do ICMS. Para isso foi necessária uma grande pesquisa bibliográfica composta pelos principais autores e bacharéis em Direito da área tributária, criminal, constitucional, econômica, como também de economistas e profissionais de outras áreas.

Por fim, decidiu-se pela separação do presente artigo em três capítulos, e cada um dos três separou-se em outros dois subtópicos, sendo o primeiro capítulo dedicado a expor o desrespeito ao ordenamento jurídico vigente, o segundo a ofensa à Constituição, os Direitos Humanos e a jurisprudências do STF e do STJ. Já o terceiro capítulo aduziu sobre a criminalização do inadimplemento do ICMS seus efeitos econômicos e seus efeitos no combate à sonegação.

## **1- A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS FACE AO ORDENAMENTO JURÍDICO VIGENTE, O ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/1990 E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)**

A insegurança jurídica, o desrespeito a legislação vigente e ao processo legislativo, já não são novidades no Brasil. No entanto, criar uma jurisprudência que ultrapassa o Código Penal (CP), Código de Processo Penal (CPP), Código Tributário Nacional (CTN) e até mesmo os Direitos Humanos e a Constituição Federal (CF), extrapola e muito o padrão do judiciário brasileiro, em especial da Suprema Corte.

O artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990 traz o seguinte enunciado:

Art. 2º 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;

Desse modo, este inciso criminaliza o ato de deixar de recolher aos cofres públicos valor de tributo ou de contribuição social, que foi descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação. Assim, a conduta criminalizada pelo legislador nada mais é que a apropriação indébita de tributo arrecadado de outrem, tratando, portanto, de crime omissivo, material e próprio.

Desta forma, a conduta adotada pelos recorrentes do Recurso Ordinário Em Habeas Corpus 163.334 Santa Catarina (RHC 163334), não foi a da lei acima descrita, uma vez que o ICMS tem como sujeito passivo o empresário, que não tem como responsabilidade arrecadar esse tributo de terceiro, sendo o mesmo o único responsável pelo pagamento desse imposto aos cofres públicos.

Prova do exposto no parágrafo anterior são o art. 121, incisos I e II, do CTN, junto ao art. 4º, da Lei Complementar nº 87/1996 (lei responsável por regulamentar o ICMS):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;



II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim, como demonstrado nos artigos mencionados o sujeito passivo do ICMS é apenas a pessoa que realiza o descrito no artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996 (operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação). Portanto a inadimplência desse imposto, desde que declarada pelo contribuinte, não constitui apropriação indébita, mas sim simples inadimplência para com os cofres públicos, não constituindo, assim, crime. Algo totalmente diferente da apropriação indébita contida no artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990 e no artigo 168-A do Código Penal (apropriação indébita previdenciária).

Os crimes determinados nesses artigos tratam da conduta de deixar de repassar aos cofres públicos as contribuições recolhidas de terceiros. Para elucidar, a conduta tipificada no artigo 168-A do Código Penal criminaliza o responsável que ao descontar na folha do empregado a contribuição previdenciária, não repassa o valor a previdência social, retendo a contribuição arrecada, ocorrendo a apropriação de coisa alheia móvel, gerando enriquecimento ilícito.

No mesmo raciocínio, mas no contexto do artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990, o fato tipificado é o ato da não entrega ao governo do valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado de terceiro, e assim, ocorrendo a apropriação de coisa alheia móvel, gerando enriquecimento ilícito. O que não se enquadra ao caso do julgado no RHC 163334, dado que o ICMS não tem como sujeito passivo o consumidor, mas sim o empresário. Posteriormente será tratado com mais detalhes as figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito à luz do Código Tributário Nacional.

## **1.1 A EXTENÇÃO DO ROL TAXATIVO DO ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/1990, ANÁLISE SOBRE O DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL**

Como demonstrado acima o art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, não comporta a inadimplência do ICMS em seu rol taxativo, ocorrendo desse modo, a partir da decisão do STF no RHC 163334, a extensão do rol taxativo do inciso II, deste artigo. Algo que contraria um dos princípios basilares do Direito Penal, o Princípio da Legalidade, expresso na famosa locução *nullum crimen nulla poena sine previa lege*, como também aduz o artigo 1º, do Código Penal:

Art. 1º - Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.

Logo, uma decisão do judiciário que legisla, aumentando o rol taxativo do inciso de um artigo, por mera interpretação extensiva, destoante do direito posto, não pode ser aceita, sendo totalmente lesiva ao Código Penal, Código Processual Penal e a Constituição. Houve deste modo uma extrapolação dos poderes da Corte, que assumiu poderes do Legislativo, e criou-se crimes sem lei preexistente.

Além disso, como em qualquer crime, no instituído pelo artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990, o julgador deve levar em conta a culpabilidade, a antijuridicidade e a tipicidade durante a aplicação da lei. Nas palavras de Heleno Taveira Torres (2019, p. 12):

Qualquer aplicação de regras sancionadoras (tipicidade) não pode deixar de apreciar a conduta dos agentes, tanto em relação aos fatos ilícitos dos quais decorrem as imputações alegadas (antijuridicidade), quanto no contexto do exercício das suas atividades (culpabilidade), em relação à observância da legislação vigente.

Infelizmente, a conduta adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ignorou o fato de os empresários julgados terem declarados os valores referentes ao ICMS devido, e não buscarem o caminho mais fácil e ilegal, o da sonegação, não havendo, portanto, a vontade por parte dos réus, ou seja, o dolo, no cometimento de qualquer crime ou mesmo culpabilidade.

Ainda, não foi cometido nenhum crime por esses empresários, como destacado nos parágrafos anteriores, logo, não existindo qualquer tipicidade ou antijuridicidade nas suas condutas, pois a inadimplência tributária desses não acarreta apropriação indébita, mas apenas dívida civil.

O que é confirmado por Leandro Paulsen (2020, p. 824):

É verdade que o crime de apropriação indébita não pressupõe clandestinidade, mas a apropriação de valores de outrem, de coisa alheia, é elementar do tipo. O ICMS, diferentemente, é tributo devido pelo próprio comerciante como contribuinte, incidindo por dentro do preço da mercadoria. O comerciante cobra pelas mercadorias vendidas e, com essa receita, paga o tributo incidente na operação, de que ele próprio é contribuinte, nos termos da LC 87/96. Não há a circulação, pelas mãos do comerciante contribuinte, de valores de terceiros. Inviável, assim, qualquer apropriação indevida. O que ocorre, quando do não pagamento do ICMS, é o inadimplemento de tributo, pura e simplesmente.

## 1.2 O CONTRIBUINTE DE DIREITO E O CONTRIBUINTE DE FATO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

As figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito são aspectos fundamentais para o entendimento da decisão da criminalização do inadimplemento do ICMS, pelo STF.

O contribuinte de direito nada mais é que o contribuinte determinado por lei, no caso do ICMS, como já mencionado são os sujeitos citados no art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996, em conjunta análise com o art. 121, do CTN. Desse modo, somente esses são os responsáveis pelo pagamento desse tributo e somente eles serão responsabilizados por todas as sanções decorrentes do não pagamento e não declaração.

Em contra partida, existe a figura do contribuinte de fato, figura não recepcionada pelo Direito, CTN ou pela Lei Complementar nº 87/1996. Logo, trata-se de elemento meramente econômico, contábil, sem implicações diretas ao mundo jurídico, não existindo lei em nosso sistema tributário que o reconheça.

Assim, expõe Leandro Paulsen (2020, p. 329):

[...]Também não é sujeito passivo o chamado **contribuinte de fato**, a quem é diretamente transferido o ônus econômico do tributo mediante destaque expresso do valor devido na operação, mas que não está obrigado ao pagamento e não pode ser demandado pelo Fisco. [...]

Em consonância ao exposto, (ATALIBA, GIARDINO, apud TORRES, 2019, p. 65) aduz:

Neste aspecto, valem aqui as apropriadas críticas lançadas por Geraldo Ataliba e Cleber Giardino:

"Não há nenhuma objetividade que possa ser aproveitada pelo jurista na construção, na categorização que leva à ereção desta figura, estranha e excrescente, conhecida como "contribuinte de fato" (censurada acerbamente por Hector Villegas e Alfredo A. Becker). Efetivamente, é e preciso considerar que a existência ou não de um "contribuinte de fato" e a eventual importância que ele possa ter no plano dos efeitos econômico do ICM - entendido como categoria não jurídica - depende exclusivamente das leis de mercado.

São as contingências de setores do mercado, combinadas com determinados fatores pessoais ligados aos intervenientes num determinado negócio, que irão dizer se existe ou não "contribuinte de fato" e se esse "contribuinte de fato" arca ou não com o peso do tributo devido em razão do negócio realizado. Essa especulação repousa numa fenomenologia fluida, imprecisa, de difícil comprovação e discutível caracterização, mesmo aos olhos dos mais lúcidos economistas e especialistas em ciência das finanças. Trazer esta categoria para o mundo do direito é, no mínimo, retirar do direito a sua necessária objetividade, comprometendo, conseqüentemente, toda segurança que deveria refletir." (aspas no original)

Poder-se-ia alegar que o inadimplemento do ICMS recebe por lei tratamento semelhante ao inadimplemento da contribuição previdenciária, referente ao artigo 168-A do Código Penal, ou seja, o reconhecimento como crime de apropriação indébita. Porém, a inadimplência do ICMS é totalmente diferente da inadimplência da contribuição previdenciária mencionada no artigo 168-A do Código Penal.

A figura da apropriação indébita presente no artigo supracitado trata-se de imposto recolhido, por exemplo, pelo empregador de seu empregado, diretamente na fonte, sendo o empregador nesse contexto mero responsável por repassar o valor da contribuição previdenciária a previdência, sendo que nesse contexto não o faz.

Algo diversamente oposto, da figura do inadimplente do ICMS que não desconta de ninguém diretamente na fonte (salário do empregado, no caso do artigo 168-A do Código Penal), para assegurar o pagamento do Tributo ao Estado (contribuição previdenciária, no caso do artigo 168-A do Código Penal), e garantir benefício direto a esse terceiro e a sociedade (benefícios ligados a previdência social, como a aposentadoria, no caso do artigo 168-A do Código Penal).

Nesse sentido, o artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990, como o 168-A do Código Penal são semelhantes, como nos explica Heleno Taveira Torres (2019, p. 28):

Com efeito, estes agentes deverão ter adentrado na posse de valores de terceiros, arrecadados ou cobrados, a título de tributos, em situação de confiança conforme sistemáticas procedimentais devidamente previstas em lei. Neste caso, o ânimo de não recolher estes valores ao erário, em favor dos possuidores originais dos recursos, no prazo para tanto previsto, configurará o crime.

No entanto, no ICMS, apenas trata-se de prática econômica e contábil, de repasse ao cliente do valor ou parte do valor do imposto, se a empresa entender como algo benéfico a sua saúde contábil. Não sendo a empresa o responsável tributário, como expresso no Art. 121, inciso II, do CTN, mas sim o contribuinte, ou seja, o único responsável pelo pagamento é o empresário, não sendo a possível prática econômica de majoração do preço do produto ou serviço com o valor do ICMS caracterizante de responsabilidade tributária, mas sim mera prática contábil e administrativa não proibida ou vedada em lei. Não encaixando-se, o inadimplemento do ICMS na redação do artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990.

Ademais, se a inclusão do valor do ICMS no preço da mercadoria, repassando o valor do respectivo tributo ao cliente definir o empresário como responsável tributário, na figura do Art. 121, inciso II, do CTN, toda a inadimplência de todos impostos que repassados ao cliente pelo valor do produto ou serviço serão encaixados na redação artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990, o que não tem nenhum sentido jurídico.

Ainda, é importante salientar que quando o cliente no pagamento da compra realizada, divide esta em parcelas, todo o imposto pago por essa mercadoria é suportado pelo empresário, em grande parte das vezes, uma vez que um grande número de primeira parcela de mercadorias não equivale ao valor do ICMS cobrado sobre essas.

Outrossim, também existem os casos em que o cliente não realiza o pagamento das demais parcelas e o empresário tem que arcar não só com os custos do ICMS, como o da mercadoria, setor de cobranças, advogado para executar o devedor, inúmeros custos de alto valor.

Seguindo o pensamento da Suprema Corte, nos dois casos dos dois parágrafos anteriores, quem deveria sofrer as sanções pela inadimplência do ICMS seriam os consumidores, o que mais uma vez não faz sentido algum.

Ignorando todo o exposto, o Supremo Tribunal Federal usou dos artifícios aqui expostos para enquadrar a inadimplência do ICMS como crime de apropriação indébita presente no artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990, claramente modificando o sentido da redação desse artigo, como também toda a lógica do contribuinte de direito existente no CTN e demais leis.

## 2- O RHC 163334, A CONSTITUIÇÃO, OS DIREITOS HUMANOS E AS JURISPRUDÊNCIAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)

Desde a criação da Constituição de 1988, a prisão por dívida civil era algo excepcional, sendo autorizada nos casos de inadimplemento de obrigação alimentícia e na figura do depositário infiel, como menciona o artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

No dia 25 de setembro de 1992, entrou em vigor, no Brasil, a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), a qual proibiu qualquer prisão por dívida, exceto no caso de prisão civil pelo inadimplemento de obrigação alimentícia, como pode-se observar no artigo 7, 7, do Pacto de São José da Costa Rica:

### ARTIGO 7

#### Direito à Liberdade Pessoal

7. Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

Em consonância ao exposto, segundo o entendimento da ex-ministra do Superior Tribunal Federal, Ellen Gracie, acerca do tema da prisão civil, durante o julgamento do HC 95.967, a ministra aduziu que foi proibida na legislação brasileira, a prisão por dívida civil, exceto no caso do devedor de alimentos:

A matéria em julgamento neste habeas corpus envolve a temática da (in)admissibilidade da prisão civil do depositário infiel no ordenamento jurídico brasileiro no período posterior ao ingresso do Pacto de São José da Costa Rica no direito nacional. 2. Há o caráter especial do PIDCP (art. 11) e da CADH — Pacto de São José da Costa Rica (art. 7º, 7), ratificados, sem reserva, pelo Brasil, no ano de 1992. A esses diplomas internacionais sobre direitos humanos é reservado o lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da CF/1988, porém acima da legislação interna. O status normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de ratificação. 3. Na atualidade a única hipótese de prisão civil, no Direito brasileiro, é a do devedor de alimentos. O art. 5º, § 2º, da Carta Magna expressamente estabeleceu que os direitos e garantias expressos no caput do mesmo dispositivo não excluem outros decorrentes do regime dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. O Pacto de São José da Costa Rica, entendido como um tratado internacional em matéria de direitos humanos, expressamente, só admite, no seu bojo, a possibilidade de prisão civil do devedor de alimentos e, conseqüentemente, não admite mais a possibilidade de prisão civil do depositário infiel. 4. Habeas corpus concedido. [HC 95.967, rel. min. Ellen Gracie, 2ª T, j. 11-11-2008, DJE 227 de 28-11-2008.] (grifo nosso).

Ademais a Súmula Vinculante 25 do STF, aduz “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito”. Assim, proibindo de vez a prisão civil de depositário infiel.

Logo, devido a todos os direitos incorporados à legislação brasileira via ratificação da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, além das jurisprudências nesse sentido, a prisão civil somente é legal, no Brasil, no caso de inadimplemento de obrigação alimentar. Assim, qualquer jurisprudência, súmula ou lei que determine o contrário é inconstitucional e contrária aos Direitos Humanos.

## **2.1 A CONSTITUIÇÃO E AS JURISPRUDÊNCIAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) PERANTE O RHC 163334**

O Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) apresentavam jurisprudências consolidadas sobre a não criminalização do inadimplemento do ICMS declarado, pela não prisão civil do devedor de tributos declarados, e temas afins, como será demonstrado.

De início, cabe citar a súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-

gerente.”. Súmula que de acordo com Heleno Taveira Torres (2019, p. 35) foi desrespeitada pelo julgamento do HC 399.109-SC, senão vejamos:

Na orientação firmada pelo STJ, no julgamento do HC 399.109-SC, restou consagrado verdadeiro automatismo punitivo na seara penal tributária. Bastará, ao exercício do *ius puniendi* estatal, a ausência de recolhimento ao erário do ICMS arrecadado ou cobrado de terceiros, sem qualquer consideração adicional sobre o dolo da apropriação. O mero inadimplemento de tributo, outrora tutelado sob a égide da Súmula 430 desta Corte, converteu-se automaticamente em crime.

A manter-se este precedente, estar-se-á diante de incontestável violação expressa à garantia do princípio de *culpabilidade*, cuja carga axiológica exige permanente observância ao princípio da *personalidade* na aplicação de penas. O expediente de apelo à aplicação de penas objetivas deve ser acompanhado de cautelas severas, sempre no limite dos delitos de risco. Não se pode admitir semelhante ruptura das garantias constitucionais, como são as previstas no art. 5º, XLV, XLVI e LIV, da Constituição de 1988, quando a satisfação do crédito tributário pode operar-se por meios processuais legítimos. Confere-se, com a medida em tela, verdadeira aplicação de sanção penal por analogia, dado que não se autoriza a aplicação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 às hipóteses de tributos próprios, quando declarados e não pagos. Um privilégio para a Fazenda Pública desmedido, ao autorizar Estados a exigirem tributos por meio de ameaça penal.

Dessa maneira, o julgamento do RHC 163334 também ultrapassou a súmula 430 do STJ, diversos direitos constitucionais e princípios penais, como o do devido processo legal, da individualização da pena, da culpabilidade, como possibilitou a criação de um tipo penal por analogia, algo inaceitável no Direito Penal.

Um dos fatores mais crítico sobre essa decisão que criminalizou a inadimplência do ICMS declarado, é o vácuo jurisprudencial e legal deixado por ela, pois tanto na decisão do STJ quanto na do STF não se determinou quais sócios podem ser responsabilizados pelo novo crime criado por eles, se apenas o sócio-gerente, o responsável pelo inadimplemento ou se todos.

Em consonância ao exposto, dentro da questão do dolo e da forma da imputação penal ao(s) réu(s) é importante mencionar as jurisprudências abaixo, que demonstram como o dolo específico era fator inequívoco até mesmo para a imputação de crimes de sonegação, inclusive nos crimes de apropriação indébita previdenciária. E agora, com o julgamento do RHC 163334, apesar da necessidade da presença do dolo, para a imputação penal, foi aceito o dolo genérico para a imputação penal. Desse modo, aduz Heleno Taveira Torres (2019, p. 10-11):



Afora isso, a decisão da Terceira Seção do STJ, ao examinar o Habeas Corpus nº 399.109/SC, não observou a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito dos crimes de apropriação indébita. O Pleno da Suprema Corte, no Agravo Regimental no Inquérito nº 2.537-2 - Goiás, Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, de 10/03/2008, considerou o crime de apropriação indébita previdenciária - mesmo como retenção na fonte - típico caso de delito *omissivo material*, com garantia do direito de alegar a exigência de prova do dolo específico, não apenas do dolo genérico da omissão. E não se diga que neste julgado o caso é de contribuição previdenciária, porque no julgamento do Inquérito 3.141 – Minas Gerais, de 25/04/2013, Relator Gilmar Mendes (e Inquérito 3102-MG, DJe 19.03.2013), o Supremo fixou entendimento de que *"a sistemática de imputação penal por crimes de sonegação contra a Previdência Social deve se sujeitar à mesma lógica aplicada àqueles contra a ordem tributária em sentido estrito."* Logo, desde então, tem-se como equivalentes os tipos do artigo 1º da Lei 8. 137/90 e o previsto no art. 337-A do Código Penal.

Assim, o RHC 163334 apenas determinou a figura do dolo pelo devedor contumaz, que não tem legislação específica que defina a figura do “devedor contumaz”, ficando aberta para nova decisão jurisprudencial, dando ainda mais insegurança jurídica ao tema.

Além das mudanças jurisprudenciais abordadas nesse capítulo, foram mudadas também as jurisprudências abordadas nos temas do capítulo I. Assim, o resumo de todas essas mudanças jurisprudenciais e a conseqüentemente criação de nova figura típica é resumida de maneira clara por Leandro Paulsen (2020, p. 824-825):

[...] Mas entender que o montante de ICMS que incide por dentro do preço seja da titularidade jurídica do Estado, desde quando emitido o documento, é equivocado, além do que modificou jurisprudência de décadas firmada pelo antigo TFR, pelos TRFs, pelo STJ e pelo próprio STF. Essa alteração acabou criando norma nova, sem que tenha ocorrido mudança legislativa. Até a mudança da posição do STF, não se podia sequer vislumbrar que o valor do ICMS não fosse faturamento da empresa e, portanto, da sua titularidade. Desse modo, se for mantida a orientação quanto à ocorrência de apropriação indébita pelo simples inadimplemento do ICMS, ao menos não se pode aplicá-la a fatos anteriores à alteração jurisprudencial relativa às contribuições PIS e Cofins, sob pena de se violar de modo intenso a segurança jurídica, fazendo aplicação retroativa da norma penal nova. E digo isso porque jamais se cogitara, anteriormente, de que o inadimplemento de ICMS configurasse o crime de apropriação indébita. Trata-se de criação jurisprudencial, o que, por certo, não poderia ter se dado em matéria penal, até porque não se aplicam leis penais por analogia.

Portanto, o STF, assim como o STJ, ao julgarem o tema criando entendimento jurisprudencial contrário a todo aparato legal e as suas próprias jurisprudências, ofendeu a Constituição de 1988, e atropelou os próprios julgados e entendimentos das duas cortes.

## 2.2 O RHC 163334 ANALISADO A PARTIR DO PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA E DOS DIREITOS HUMANOS

Como demonstrado o Pacto de São José da Costa Rica proibiu a prisão por dívida civil, exceto no caso do devedor de alimentos, tendo a Constituição Federal recepcionado esse acordo após a ratificação do mesmo, consolidando assim a proibição da prisão por dívida civil tanto pelo legislativo, como pelo judiciário.

Dessa maneira, a previsão constitucional da prisão civil do depositário infiel (art. 5º, inciso LXVII) não foi revogada pela ratificação da Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), mas apenas não é mais aplicável, visto que esse tratado apresenta efeito suspensivo em relação à legislação infraconstitucional (tanto anteriores, como posteriores ao tratado) que trate sobre o tema, tendo, portanto, caráter supralegal. Assim, aduziu o Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em voto proferido nos autos do RE nº. 466.343:

Portanto, diante do inequívoco caráter especial dos tratados internacionais que cuidam da proteção dos direitos humanos, não é difícil entender que a sua internalização no ordenamento jurídico, por meio do procedimento de ratificação previsto na Constituição, tem o condão de paralisar a eficácia jurídica de toda e qualquer disciplina normativa infraconstitucional com ela conflitante.

Nesse sentido, é possível concluir que, diante da supremacia da Constituição sobre os atos normativos internacionais, a previsão constitucional da prisão civil do depositário infiel (art. 5º, inciso LXVII) não foi revogada pelo ato de adesão do Brasil ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica (art. 7º, 7), mas deixou de ter aplicabilidade diante do efeito paralisante desses tratados em relação à legislação infraconstitucional que disciplina a matéria, incluídos o art. 1.287 do Código Civil de 1916 e o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969.

Tendo em vista o caráter supralegal desses diplomas normativos internacionais, a legislação infraconstitucional posterior que com eles seja conflitante também tem sua eficácia paralisada. É o que ocorre, por exemplo, com o art. 652 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que reproduz disposição idêntica ao art. 1.287 do Código Civil de 1916.

Em consonância ao exposto, a Súmula Vinculante 25, do STF, aprovada na data de 16/12/2009, foi outro marco importante, dando fim à polêmica da prisão do depositário infiel, no Brasil, como se pode observar:

Súmula Vinculante 25 – Depositário infiel

É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito.

Dessa forma, fica claro o desrespeito da Suprema Corte a Súmula Vinculante 25, e ao Pacto de São José da Costa Rica, modificando assim, uma sólida construção de direito humanos e garantias coletivas, contidas em nosso ordenamento jurídico, permitindo agora a prisão por dívida civil.

Gamil Föppel El Hireche e Josiane Ribeiro Minardi (2020, p.16) explicam bem como essa perversa construção jurisprudencial realizada por meio do RHC 163334, possibilitou a prisão civil, a qual não pode ser considerada crime tributário pois inexistente fraude fiscal no inadimplemento do ICMS, vejamos:

Assim, a criminalização do inadimplemento do ICMS próprio declarado e não pago acaba por constituir uma forma indireta de prisão por dívida, mormente por inexistir fraude fiscal. Há de se lembrar que os crimes tributários são de conduta vinculada, sempre exigindo a fraude para configuração do tipo objetivo, e que a prisão por dívida é vedada pelo art. 5º, LXVII, da Constituição e pelos tratados internacionais vigentes no Brasil, como a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (art. 7º, item 7).

Ademais, o próprio STF expungiu do ordenamento jurídico a prisão civil do depositário infiel, haja vista o teor do enunciado n.º 25 de súmula vinculante. É de se notar que o depositário, em alguns casos, pode inverter o título da posse, agindo como se proprietário fosse. Por não ter fraude, o STF afastou a possibilidade de prisão civil. Como já se demonstrou, o consumidor paga o valor da mercadoria, não havendo qualquer tipo de fraude por parte do vendedor em uma tal conduta.

Portanto, o sistema legal e jurisprudencial veda claramente a prisão por dívida civil, a não ser pela dívida de alimentos, no entanto, o STF e o STJ ultrapassaram toda as barreiras legais, em especial os Direitos Humanos, figurados aqui principalmente pelo Pacto De São José Da Costa Rica, ao determinar a legalidade da prisão pelo inadimplemento do ICMS. O que é inadmissível, e abre precedente para violação de direitos fundamentais, e desrespeito a legislação e jurisprudência em vigor.

### **3- A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS E SEUS EFEITOS**

Tratar o inadimplente de ICMS declarado, de modo semelhante ao que se trata o sonegador parece ser o caminho para aumentar a sonegação, visto que, se o

contribuinte tanto pela inadimplência como pela sonegação poderá responder penalmente, porque se arriscar a declarar o imposto, arcando com o ônus financeiro e ônus criminal, se não pago, quando pode somente sonegar e estará correndo os mesmos riscos?

Assim, o STF criou um mecanismo jurídico que pune o inadimplente com penas semelhantes à do sonegador, criando um sistema perverso de punibilidade, que incentiva a sonegação e desincentiva a declaração do ICMS. Em um país com alta carga tributária, burocracia exacerbada, e altos custos para se empreender, os efeitos dessa medida são ainda mais catastróficos.

É importante salientar que ser contra a criminalização do ICMS não significa ser a favor da sonegação ou inadimplemento de tributos e impostos, visto que, atualmente o Brasil já apresenta diversos mecanismos para a cobrança desses, o maior exemplo disso é a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Esta lei que regula a execução fiscal, dá inúmeros privilégios ao Estado na execução da dívida fiscal do contribuinte, simplifica o processo executório e facilita esse processo, em comparação a execução civil que tem mais trâmites, travas e impedimentos executórios.

Assim, o Estado já detém mecanismos civis necessários para a execução da dívida tributária, e não deve utilizar do Direito Penal para punir a inadimplência fiscal declarada a ser executada. A lei penal só deve existir como *ultima ratio*, e não como mecanismo solucionador de problemas fiscais.

Se a inadimplência tributária é um fator preocupante, cabe a sociedade aumentar o debate sobre o tema, sugerir mecanismos de combate a mesma, que devem passar por todo o trâmite legislativo e assim vigora como lei. Mas é inaceitável que o STF utilize do Direito Penal, verdadeiramente legislando, papel que não lhe cabe, para tentar coibir tal prática.

Dessa forma, um país que já perdeu colocações no ranking das maiores economias, causado em grande parte por ter um sistema tributário burocrático, ilógico, e penoso ao empresário, como ao trabalhador, além de burocracia demasiada, corrupção desenfreada, diversos encargos trabalhistas, acaba de ganhar mais um desincentivo para investimentos externos e incentivo para a fuga de capital do país.

As consequências econômicas, penais, fiscais só poderão ser exatamente definidas no longo prazo, mas é lógico e conclusivo as consequências principais e iniciais de uma decisão como essa.

### 3.1 A INSEGURANÇA JURÍDICA, E OS EFEITOS EMPRESARIAS E COMERCIAIS

Uma característica essencial para a saúde econômica de um país é que esse tenha uma legislação tributária simples, clara, não burocrática, que não facilite mudanças abruptas nas regras de tributação, que detenha uma segurança jurídica robusta e consolidada, possibilitando o empreendedorismo e gerando confiança nos investidores, possibilitando, assim, investimentos no seu território. Mas como é notório, o Brasil não detém essas características, como aqui será demonstrado.

Segundo o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) de 1988, quando a Constituição Federal foi promulgada, até 2018, foram criadas no País mais de 390 mil normas tributárias (INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL, 2019), demonstrando assim como o Brasil é um dos maiores exemplos globais da insegurança jurídica, englobando um descomunal número de leis tributárias, que mudam, aumentam e tornam mais burocrática a tributação a todo momento, não há para o investidor, empreendedor, segurança jurídica no campo tributário.

Ademais, indo agora para o campo do contencioso tributário, uma pesquisa realizada em 2019 pela consultoria Ernst & Young (EY), sobre o nome “DESAFIOS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO”, feita a pedido do ETCO, mostrou que o estoque de contencioso tributário apenas do Governo Federal, no ano de 2019 já equivalia a mais da metade do PIB (50,5%) (ERNST & YOUNG, 2019). Em 2014, esse índice era de 41,5% (ERNST & YOUNG, 2019).

Quando comparada a situação tributária brasileira com a de outros países o quadro piora ainda mais, é o que evidencia a pesquisa “Doing Business”, realizada anualmente pelo Banco Mundial, a qual avalia o ambiente de negócios de 190 países em diversos quesitos. Na edição de 2020, o Brasil aparece na 124ª posição no ranking geral, em facilidade em se fazer negócios, e na 184ª colocação no que diz respeito à qualidade do sistema de pagamento de impostos (DOING BUSINESS, 2021).

Agravando esse desastroso quadro, está o Acórdão do STF, ao julgar o RHC 163.334, que decidiu (STF, 2019): “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”.

Ao ultrapassar os limites da Lei nº 8.137/1990, em especial seu art. 2º, inciso II, o Supremo Tribunal Federal verdadeiramente legislou, ultrapassando seus poderes constitucionais, e indo contra sua própria jurisprudência, como aqui já demonstrado. Com essa decisão imputou o crime de apropriação indébita a todo aquele empresário inadimplente de ICMS, mesmo que esse tenha declarado devidamente tais valores.

Desde então a simples dívida civil transformou-se, do dia para a noite, em apropriação indébita. E se o sistema tributário brasileiro já é desmotivador para o investidor, qual é o efeito da criminalização da dívida de tributos declarados? Agora o empreendedor não está somente colocando seu patrimônio pessoal, de sua empresa e de seus sócios em jogo ao abrir sua empresa, está colocando sua liberdade.

Como se não bastasse, ao criminalizar o inadimplemento do ICMS, o STF criou a figura do devedor contumaz, sem mencionar qual o montante de tributos ou quais atos configuram o devedor em “contumaz”, sem lei previa que estabeleça essa característica. Não estabeleceu mecanismos claros que evidenciem a prática desse novo crime, aumentando, portanto, ainda mais a desconfiança do investidor.

Infelizmente, políticas de insegurança jurídica como essas apenas atrapalham o progresso econômico do país, visto que, impossibilitam sobre tudo o investimento externo no Brasil, elemento essencial para um país mais rico, e consequentemente com menos desigualdade, como expõe o economista Ludwig von Mises em sua obra (2009, p. 85, 86):

Mas em muitos outros países o problema é extremamente mais crítico. Além de não haver – ou de não haver em volume suficiente – poupança interna, o investimento de capital oriundo do estrangeiro é severamente reduzido em decorrência da franca hostilidade existente em relação ao investimento externo. Como podem estes países falar de industrialização, da necessidade de criar novas fábricas, de atingir melhores condições econômicas, de elevação do padrão de vida, de obtenção de padrões salariais mais elevados, de implantar melhores meios de transporte, se adotam uma prática que terá exatamente o efeito oposto? O que suas políticas fazem efetivamente, quando criam obstáculos ao ingresso do capital estrangeiro, é impedir ou retardar a acumulação interna de capital.

O resultado final é, certamente, extremamente negativo. Como não podia deixar de ser, decorre de tudo isto uma acentuada perda de confiança: existe hoje, no mundo todo, um crescente descrédito na viabilidade de se investir no exterior. Ainda que os países interessados em conseguir novos capitais se empenhassem em mudar imediatamente suas políticas e fizessem toda a

sorte de promessas, é muito duvidoso que pudessem, mais uma vez, estimular os capitalistas estrangeiros a neles investirem.

[...]

[...] O requisito fundamental para que haja, no mundo, uma maior igualdade econômica é a industrialização. E esta só se torna possível quando há maior acumulação e investimento de capital.

Portanto, a criminalização do inadimplemento do ICMS certamente agravou e agravará o quadro econômico do Brasil que já não é dos melhores, sendo um elemento motivador, a mais, do afastamento do investimento estrangeiro do país, como também da atividade empreendedora, e conseqüentemente agravando a desigualdade social.

### **3.2 A ABERTURA DE PRECEDENTES E OS EFEITOS DO RHC 163334 NO COMBATE À SONEGAÇÃO E NÃO PAGAMENTO DE IMPOSTOS**

A fixação da tese de criminalização do inadimplemento do ICMS não afetou apenas os comerciantes do presente julgado, a mesma possibilitou que todo empreendedor, com negócios no Brasil, que seja obrigado a pagar ICMS, mantenha o pagamento em dia ou sofrerá sanções penais.

Para aqueles que pensam que somente grandes empresários serão afetados por esse julgado, como se isso fosse justificativa para violação de direitos fundamentais, vale lembrar que a maioria de empreendedores no Brasil são pequenos e médios empresários, os quais muitas das vezes não tem capital para contratação de um escritório de advocacia adequado e competente, muito menos verba para manter um departamento jurídico na empresa.

Segundo o Ministério da Economia, as micro e pequenas empresas representam 99% dos negócios brasileiros, respondem por 30% de tudo que é produzido no país e são responsáveis por 55% dos empregos gerados no Brasil (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020). Demonstrando assim a importância dessas para economia brasileira e como esse julgado afeta a todos.

Outrossim, reafirmo que a tese firmada no RHC 163.334 incentivou a sonegação no Brasil, pois, se mesmo declarando os impostos o empresário poderá ser preso, qual o incentivo para que ele declare? Lembrando que a pena prevista para o

crime do inadimplemento do ICMS declarado regido pelo artigo 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137/1990, é o mesmo previsto para a sonegação prevista na Lei Nº 4.729/1965, diferindo apenas quanto a multa, segundo o art. 1º, incisos I, II, III, IV, e V, da Lei Nº 4.729/1965, sendo a pena detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos para ambos.

Uma possível consequência disso será a menor arrecadação do governo, o aumento de crimes tributários, principalmente o da sonegação e o aumento de processos nas varas penais ligadas ao inadimplemento do ICMS, como a sonegação desse imposto, que atrapalhará o prosseguimento e julgamento a tempo mais breves dos demais crimes, como na devida elucidação desses.

Nesse mesmo sentido, o advogado Luiz Eduardo Dias Cardoso (2020, p. 01) nos aponta como o RHC 163.334 incentiva a sonegação fiscal:

Partindo das premissas lançadas por Gary Becker em seu clássico “*Crime and punishment: an economic approach*”<sup>[4]</sup>, pode-se representar o raciocínio (simplificando-o, dadas as limitações deste escrito) com a função  $S \times P = C$ , em que  $S$  representa a sanção penal,  $P$  a probabilidade de sua efetiva imposição e  $C$  o custo decorrente da prática do delito. Assim, se a probabilidade de que determinada pena seja imposta ( $P$ ) é de 50% (ou 0,5), o custo esperado pelo agente ( $C$ ) será correspondente à metade da sanção legalmente cominada ao delito ( $S$ ).

No caso da “apropriação indébita” de ICMS, a probabilidade ( $P$ ) de que a pena seja efetivamente imposta é muito alta, porque o próprio contribuinte declara ao Fisco o tributo devido, mas não o recolhe. Isso exime o Estado de empreender diligências investigatórias, de modo que, em um primeiro momento, a postura das autoridades persecutórias é meramente passiva. Consideradas intercorrências inerentes às persecuções penais – como prescrição, limitação da capacidade operacional dos órgãos responsáveis e falecimento ou fuga do agente –, suponha-se, para fins de cotejo, que haja uma probabilidade de punição de 90% (ou 0,9). Tem-se, com isso, penas esperadas ( $C$ ) entre 5,2 meses e 1,8 ano de detenção, e multa.

Nos crimes de sonegação tributária (art. 1º), por outro lado, cuida-se de atos sub-reptícios, que envolvem omissão (incisos I e II), falsidade (I, III e IV), fraude (II) e inexatidão (II e IV), apenas para ficar com os delitos expressamente mencionados pela Súmula Vinculante 24. Por isso, a probabilidade de condenação ( $P$ ) vinculada a esses atos é, naturalmente, muito reduzida: conjuga-se a evasão à fiscalização tributária à necessidade de diligências investigativas por parte das autoridades persecutórias (nos âmbitos tributário e penal).

Desse modo, criou-se um sistema perverso por meio da tese firmada no RHC 163.334, pelo Supremo Tribunal Federal, visto que, incentivou-se a prática de crimes tributários, principalmente o da sonegação e conseqüentemente obter-se-á uma menor arrecadação do governo. Ato que ficará para sempre marcado na história do STF, do Direito Tributário e no mundo empresarial e econômico.



## CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise das principais consequências do reconhecimento do inadimplemento do ICMS como crime, por meio da extensão do rol taxativo do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, ou seja, o enquadramento dessa conduta no crime de apropriação indébita, via julgamento do RHC 163334, pelo Supremo Tribunal Federal.

De modo geral, ficou demonstrado que o STF desrespeitou inúmeros códigos e legislações vigentes, como doutrina majoritária sobre o tema, e até mesmo a jurisprudência do STJ e sua própria jurisprudência, e o mais grave de tudo a Constituição Federal, os Direitos Humanos, e o Código Penal e Processual Penal. Além disso, o RHC 163334 aumentou a insegurança jurídica, como trouxe reflexos negativos na economia, no combate à sonegação e não pagamento de impostos, no Brasil.

Assim, restou-se constatado como o RHC 163334 foi negativo do ponto de vista jurídico, econômico e social, infringindo a dogmática jurídica, a jurisprudência vigente sobre o tema, princípios, lógica e o sistema jurídico penal, tributário, constitucional e econômico, sobre o ICMS, seu inadimplemento e sonegação.

Evidencia-se os efeitos do julgamento do RHC 163334, pela revisão bibliográfica, via leitura dos códigos, leis, doutrinas, jurisprudências do STF e STJ anteriores a esse julgado, que deixam claro como esse novo entendimento da Suprema Corte desprezou todo o conteúdo jurídico, antes vigente, sobre o tema.

A legislação utilizada: Código Penal (CP), Código Processual Penal (CPP), Código Tributário Nacional (CTN) e a Constituição Federal (CF), Convenção Americana De Direitos Humanos (1969) (Pacto De San José Da Costa Rica), Lei nº 8.137/1990 (define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo), Lei Complementar nº 87/1996 (lei responsável por regulamentar o ICMS), deixam claro a violação as leis e codificações realizadas pelo Supremo Tribunal Federal RHC 163334, pois esse, ignorou diversos artigos e incisos dessas leis e codificações, ao proferir a sentença desse julgamento.

Já quantos aos efeitos econômicos, a insegurança jurídica, o combate à sonegação e o não pagamento de impostos fica evidente pelas pesquisas efetuadas

na área tributária, como pelo entendimento de economistas e advogados citados nesse trabalho.

Dada a importância do tema, torna-se necessário a atuação da sociedade civil, em especial dos operadores do Direito, em conjunto com os membros dos poderes Judiciário, Executivo e Legislativo, na construção de medidas democráticas, constitucionais, que impeçam que o Supremo Tribunal Federal, por meio de julgamentos no plenário do STF, possa ultrapassar toda legislação vigente, o entendimento doutrinário majoritário, jurisprudências da própria corte e do STJ, como a Constituição e pactos internacionais de Direitos Humanos.

Ademais, em um país com alta carga tributária, burocracia elevada no pagamento de imposto, extrema insegurança jurídica, o mínimo que se espera do Estado é a proteção do contribuinte contra as medidas inconstitucionais, ilegais, dos órgãos estatais. Além disso, faz-se necessário a mudança das alíquotas e valores tributados, já que esses são muito elevados e prejudicam o orçamento do cidadão brasileiro.

Outrossim, a facilitação e desburocratização no pagamento de tributos é outro elemento que deve ser implementado em nosso país.

Logo, o caminho mais certo e adequado para a mudança de todo esse quadro tributário é uma grande reforma na legislação tributária brasileira, através da diminuição de alíquotas e valores dos tributos, desburocratização no pagamento desses, e aumento na segurança jurídica do agente tributado.

Infelizmente, esse não parece ser o caminho que está sendo percorrido pelo Brasil, já que a reforma tributária atualmente debatida no Congresso, vai contra as mudanças tão necessárias aqui apontadas, propondo o aumento de tributos, não desburocratizando o pagamento desses, e muito menos trazendo segurança jurídica ao cidadão brasileiro.

Dessa forma, enquanto o brasileiro não mudar sua cultura de passividade frente aos desmandos do Estado, continuaremos enfrentando esse péssimo quadro tributário.

Desse modo, o RHC 163334 julgado pelo Supremo Tribunal Federal, feriu diversos princípios legais, leis, ultrapassou o entendimento doutrinário majoritário, assim como entendimentos jurisprudências do STF e do STJ, desrespeitando e extrapolando até mesmo a Constituição Federal, os Direitos Humanos, e o Código Penal e

Processual Penal. Como aumentou a insegurança jurídica, trouxe reflexos negativos na economia, no combate à sonegação e não pagamento de impostos, no Brasil. Quadro esse que dificilmente será mudado no Brasil, devido a passividade do brasileiro frente aos desmandos estatais.

## REFERÊNCIAS

BRANDÃO, Marcelo. **Brasil perde R\$ 417 bi por ano com sonegação de impostos, diz estudo**. Agência Brasil, Brasília, dez. 2020. Geral. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo>. Acesso em: 01 março 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (1966)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. **Supremo tribunal federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163334/SC. Habeas corpus**. Não recolhimento de ICMS por meses seguidos. Apropriação indébita tributária. Absolvção sumária. Impossibilidade. Declaração pelo réu do imposto devido em guias próprias. Irrelevância para a configuração do delito. Termos 'descontado e cobrado'. Abrangência. Tributos diretos em que há responsabilidade por substituição e tributos indiretos. Ordem denegada. Recorrentes: Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher e Robson Schumacher. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relatora: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/recurso-ordinario-habeas-corporus-163334.pdf>. Acesso em: 02 março 2021.

CARDOSO, L.E.D. **Problemas da criminalização do inadimplemento de ICMS declarado agravados na pandemia**. JOTA, 15 jul. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abde/problemas-da-criminalizacao-do-inadimplemento-de-icms-declarado-agravados-na-pandemia-15072020>. Acesso em: 15 set. 2021.

ELLERY, Roberto. **Iluminando Ciro Gomes: o Brasil é o quarto país do mundo que mais tributa empresas**. Mises Brasil, [S. l.], jan. 2021. Artigo Economia. Disponível em: <https://www.mises.org.br/article/3270/iluminando-ciro-gomes-o-brasil-e-o-quarto-pais-do-mundo-que-mais-tributa-empresas->. Acesso em: 01 março 2021.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **Desafios Do Contencioso Tributário Brasileiro**. c2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2021.

GOVERNO DO BRASIL. **Governo destaca papel da Micro e Pequena Empresa para a economia do país**. 05 out. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/outubro/governo-destaca-papel-da-micro-e-pequena-empresa-para-a-economia-do-pais>. Acesso em: 30 ago. 2021.

HELENO TAVEIRA TORRES. **Consulta-nos a Federação Das Indústrias Do Estado De São Paulo - FIESP**, admitida como *amicus curiae* nos autos do Recurso Ordinário Constitucional (ROC) em *Habeas Corpus* (RHC 163334), para a elaboração de PARECER JURÍDICO, "pro bono", sobre os limites constitucionais e legais para a tipificação do crime de "apropriação indébita", previsto no inciso II do art. 2º, da Lei nº

8.13 7 /1 990, no caso de tributo (ICMS) declarado e não pago, parecer jurídico, 7 de fevereiro de 2019.

HIRECHE, Gamil Föppel El; MINARDI, Josiane Ribeiro. **Sobre a Criminalização da Dívida Tributária Pelo Inadimplemento do ICMS Próprio: Considerações Críticas Ao Entendimento Do RHC 163.334.** I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI - DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II. Florianópolis: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI), 2020 - .ISBN: 978-65-5648-033-6 versão online. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/olpbq8u9/965255dm/n3xP9JwE2544e3p0.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Segurança Jurídica Tributária.** s.d. Disponível em: <https://www.etc.org.br/temas-prioritarios/seguranca-juridica-tributaria/>. Acesso em: 20 ago. 2021.

MACHADO, Gabriel Soares dos Santos; AMARAL, Thiago Bottino do. **A Criminalização do Inadimplemento do ICMS (Próprio).** REVISTA DA FACULDADE MINEIRA DE DIREITO. Minas Gerais: Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2019. - V.22 - N.44 versão online. Disponível em: <file:///C:/Users/danni/Downloads/21615-Texto%20do%20artigo-79463-1-10-20191219.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2021.

MARTINS, I. G. da S.; SANTIAGO, I. M. **A Ameaça da Prisão por Dívida Tributária.** Folha de São Paulo, São Paulo, julho, 2019. Seção Tendências/Debates – A3. Disponível em: [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2019/07/17/be80b5da2019040\\_a\\_ameaca\\_de\\_prisao\\_por\\_divida\\_tributaria\\_\\_ives\\_e\\_igor.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2019/07/17/be80b5da2019040_a_ameaca_de_prisao_por_divida_tributaria__ives_e_igor.pdf). Acesso em: 06 março 2021.

MISES, Ludwig von. **As seis lições.** 7. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2009.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Corporate Tax Statistics.** 29 jul. 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database.htm>. Acesso em: 15 set. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

THE WORLD BANK. **Facilidade de se fazer negócios em Brasil.** Doing Business. c2021. Disponível em: [https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB\\_tax](https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreeconomies/brazil#DB_tax). Acesso em: 15 set. 2021.