

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO**

GIOVANNA BATISTA RODRIGUES

A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS - UMA ANÁLISE DA
CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 2º, II DA LEI Nº 8.137/1990 À LUZ DAS
DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

SÃO PAULO

2023

GIOVANNA BATISTA RODRIGUES

Trabalho de Graduação interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: PROF. DR. FERNANDO RISTER DE SOUSA LIMA

SÃO PAULO

2023

GIOVANNA BATISTA RODRIGUES

A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS - UMA ANÁLISE DA
CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 2º, II DA LEI Nº 8.137/1990 À LUZ DAS
DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Trabalho de Graduação interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção do
título de Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a)

A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS - UMA ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 2º, II DA LEI Nº 8.137/1990 À LUZ DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Giovanna Batista Rodrigues

Resumo: O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo a realização de uma análise da constitucionalidade do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990 à luz do HC 399.109/SC do Superior Tribunal de Justiça - STJ e do RHC 163.334/SC do Supremo Tribunal Federal - STF, verificando suas potenciais dissonâncias com a Constituição Federal de 1988 por meio da metodologia exploratória qualitativa, notadamente pelo método indutivo, realizado pelo procedimento de estudo de caso. O resultado da pesquisa comprovou que o art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990 é inconstitucional posto ser a prisão do contribuinte inadimplente de tributo de caráter civil, e não penal, de modo a conflitar com Pacto de San José da Costa Rica e, por conseguinte, com a Constituição Federal de 1988. Além disso, a alteração do tipo penal pelo STF nos autos do recurso interposto infringe o Princípio da Estrita Legalidade do direito penal. A decisão proferida no HC 399.109/SC pelo STJ atuou de forma mais condizente com a Constituição Federal quando comparada à decisão que gerou a tese firmada pelo STF no RHC 163.334/SC, contudo, ante à própria inconstitucionalidade da norma jurídica, a decisão proferida no referido *Habeas Corpus* também é inconstitucional, de modo a concluir que não tão somente as decisões dos Tribunais Superiores seguiram em desconformidade com a Constituição Federal, mas também, o próprio artigo de lei que criminaliza o inadimplemento do ICMS declarado e não pago é incongruente com o Diploma Magno de 1988.

Palavras-chave: (in)constitucionalidade; Constituição Federal; Crimes; Ordem Tributária.

Abstract: The present work of conclusion of course has as proposal the accomplishment of an analysis of the constitutionality of the art. 2nd, II of Law nº 8.137/1990 in the light of HC 399.109/SC and RHC 163.334/SC, verifying their potential dissonances with the Federal Constitution of 1988 through the qualitative exploratory methodology, notably by the inductive method, carried out by the study procedure of case. Indeed, the result of the research proved that art. 2, II of Law 8.137/1990 is unconstitutional since it is the arrest of the taxpayer in default of the civil tax, and not criminal, in order to conflict with the Pact of San José da Costa and, consequently, the Federal Constitution of 1988. In addition, the alteration of the criminal type by the STF in the records of the appeal infringes the Principle of Strict Legality of criminal law. The decision rendered in HC 399.109/SC by the STJ acted in a more consistent manner with the Federal Constitution when compared to the decision that generated the thesis signed by the STF in RHC 163.334/SC, however, given the very unconstitutionality of the legal rule, the decision rendered in referred to Habeas Corpus is also unconstitutional, in order to conclude that not only did the decisions of the Superior Courts follow in disagreement with the Federal Constitution, but also, the very article of law that criminalizes the default of declared and unpaid ICMS is inconsistent with the Constitution of 1988.

Keywords: (In)constitutionality; Federal Constitution; Crimes; Tax Order.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Conceito de ICMS-ST e origem da discussão da criminalização judicial do tributo à luz do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990. 3. Dos argumentos dos ministros do STJ no HC 399.109/SC. 4. Dos argumentos dos ministros do STF no RHC 163.334/SC. 5. Da violação dos Princípios da Legalidade e Irretroatividade dos Efeitos da Lei Penal. 6. Da ausência de conceito legal de “devedor contumaz”. 7. Da inconstitucionalidade da prisão civil por dívida. 8. Conclusão. 9. Referências

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo examinar a constitucionalidade do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990 à luz das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferidas no *Habeas Corpus* n. 399.109/SC e Recurso em *Habeas Corpus* n. 163.334/SC, respectivamente.

Para tanto, pretendeu-se identificar as possíveis inconsistências da referida lei com a Constituição Federal de 1988 através da metodologia exploratória qualitativa, notadamente pelo método indutivo, aplicando o estudo de casos. O objetivo final do artigo se fundamenta em determinar se o art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990, qual disciplina os crimes contra a ordem tributária, é ou não constitucional, assim como as próprias decisões dos Tribunais Superiores que a tiveram como objeto de análise, isso, com base nas evidências obtidas durante a análise jurídica-científica.

Considerando as repercussões causadas por esses acórdãos na ordem jurídica brasileira, bem como seus desdobramentos no cerceamento da liberdade de contribuintes inadimplentes de crédito tributários buscou-se, neste artigo, pontuar suas especificidades para que, tão somente, se verificasse as supostas (in)constitucionalidade dessas decisões que alteraram substancialmente a ordem tributária nacional.

Isso porque a tratativa em comento é evidentemente contemporânea, rompendo limites transfronteiriços do direito, impactando diversas áreas do direito, de modo a justificar a real necessidade de tratativa da proposta ainda não suficientemente explorada no mundo jurídico.

Buscou-se tratar como hipóteses da presente proposta o efetivo ativismo judicial do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do HC 399.109, bem como do RHC 163.334; da necessidade de cumprimento dos princípios da Estrita Legalidade e Irretroatividade da Lei Penal; da impossibilidade de prisão civil por dívida (tributária), bem como a ausência legal do conceito de devedor contumaz, elaborada pela tese firmada pelo STF no que tange a tipificação do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990.

Em se tratando de estudo de caso, o presente estudo tem como objeto a demanda judicial que originou o HC e RHC supramencionado. No caso em comento, o Estado de Santa Catarina emitiu contra uma empresa do ramo comercial uma Notificação Fiscal pelo inadimplemento de ICMS declarado, sendo posteriormente proposta Ação Penal pelo Ministério Público do Estado contra seus representantes legais por entender ter ocorrido a prática de crime contra a ordem tributária, previsto no art. 2º, II da Lei n. 8.137/90, qual estabelece que

“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” se verifica como um ilícito, recaindo pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa aos infratores.

Iniciada a persecução penal, o juiz de primeira instância acabou por reconhecer a absolvição dos empresários, contudo, ante a interposição de Recurso de Apelação pelo Ministério Público, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu prosseguimento à demanda judicial.

Diante do exposto, visando reverter a decisão desfavorável, os empresários elegeram como medida processual a impetração de *Habeas Corpus* (HC) perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ), com o objetivo de garantir suas respectivas liberdades de locomoção.

2. CONCEITO DE ICMS/ST E ORIGEM DA DISCUSSÃO DA CRIMINALIZAÇÃO JUDICIAL DO TRIBUTO À LUZ DO ART. 2º, II DA LEI 8.137/1990

Como intróito indispensável para posterior análise jurídica-científica do tema-problema ora posto, o presente capítulo introdutório se propõem a fornecer um panorama jurídico geral da origem da discussão posta a análise do Poder Judiciário, seus desdobramentos na seara dos direitos fundamentais, bem como traços conceituais do ICMS-ST, desde sua instituição legal até sua posterior arrecadação pelo Fisco.

O Supremo Tribunal Federal, em 18 de dezembro de 2019, em sessão plenária aberta ao público, acabou por firmar a tese jurídico-tributária de que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art 2º, II da Lei nº 8.137/1990”, ratificando, dessa forma, a decisão dantes proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Muito embora se verifique incontestemente a possibilidade de legislação dos membros do Supremo Tribunal Federal em matérias restritas a sua competência, quais sejam outorgas exclusivamente pela Constituição Federal, por vezes, a Corte Suprema extrapola seus limites legislativos em decisões judiciais que, de fato, acabam por alterar substancialmente o arcabouço jurídico nacional, hipótese essa posta em análise quando na criminalização pelo inadimplemento do tributo estadual/distrital supramencionado.

Em que se pese a tese criada pelo Supremo Tribunal Federal que inseriu elementos dantes ausentes no art. 2º, II na lei dos crimes contra a ordem tributária verifica-se que, de fato, houve a criação de um novo ilícito penal pelo poder judiciário dantes inexistente, de

modo a descumprir, em absoluto, o princípio da legalidade¹ inserido não tão somente do Código Penal Brasileiro, como também na Constituição Federal de 1988.

O acórdão de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, proferido em sede de Recurso Ordinário interposto em *Habeas Corpus*, alterou o entendimento dantes em vigor no ordenamento jurídico brasileiro, aplicando-se tão somente aos tributos cuja arrecadação se verifica por substituição tributária e, ainda, aqueles retidos na fonte.

“Em breve síntese, até então se entendia tratar-se de crime próprio cujo bem jurídico tutelado seria o erário público, tendo como sujeito ativo do delito o substituto ou particular que retém o imposto na fonte e posteriormente deixa de repassá-lo ao Fisco”.²

Ocorre que, com a inovação judicial ora posta, modificou-se a interpretação do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990, alargando-se os requisitos para a aplicação do tipo penal inclusivo na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, dantes resumidos em 3 (três), quais fossem: “(i) deixar de recolher no prazo legal; (ii) valor de tributo ou contribuição social; (iii) descontado e cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária em que deveria recolher aos cofres públicos (...)”³, quais serão aclarados e postos em reflexão no decorrer do presente artigo.

Isso posto, antes de se realizar uma análise crítica e comparada das decisões dos Tribunais Superiores que alteraram substancialmente a ordem jurídica brasileira, resta destacar o conceito de ICMS e suas peculiaridades quando da substituição tributária para que, tão somente, seja possível evidenciar a (in)consonância da supracitada decisão judicial com o ordenamento jurídico brasileiro.

Cumprir destacar que o Diploma Magno de 1988 outorgou competência à União, os Estados-membros, os Municípios e Distrito-Federal para instituir tributos por meio de lei, quer seja por lei ordinária, cuja matéria pode ser disciplinada por Medida Provisória sendo esses, a grande maioria dos tributos disciplinados na Constituição Federal e, ainda, aqueles que podem tão somente ser criados por lei complementar, excetuados da regra-geral, tais como empréstimo compulsório, as contribuições e impostos residuais e, por fim, o imposto sobre grandes fortunas.

Dessa forma, os entes da federação estabelecem hipóteses de incidência tributária, também denominadas pela legislação como fatos geradores, que, quando realizados,

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art 5º, LXXI, - “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Art 1º, Código Penal de 1940 - “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal”.

² SCHOUERI, Luis Eduardo e CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria - comentários à nova jurisprudência. Revista do Advogado, São Paulo, n. 154 jun/2022, página 84.

³ SCHOUERI, Luis Eduardo e CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa. Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria - comentários à nova jurisprudência. Revista do Advogado, São Paulo, n. 154 jun/2022, página 84.

formalizam uma obrigação tributária, obrigando o contribuinte a adimplir o tributo junto ao Fisco.

Nessa toada, a Constituição Federal 1988, em seu art. 155, II, outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal a instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, o popular “ICMS”.

O tributo em questão, além de disposto na Constituição Federal, também é disciplinado pela Lei Complementar n. 87/96. Isso em obediência ao art. 146, III do mesmo diploma legal⁴.

Nessa diapasão, verifica-se que o ICMS é um tributo indireto, qual se transfere ao próximo da cadeia até sua consumação quando do "Contribuinte de fato", qual se verifica como responsável em suportar a carga tributária de toda a cadeia fiscal. Assim, a carga tributária recai sobre o denominado "Contribuinte de Direito", que transfere para o próximo da cadeia até que se chegue ao último do sistema que se configura, na maioria das vezes, como sendo o consumidor final.

Sendo um tributo indireto, assim como o IPI e, em certa circunstância, o ISS dos Municípios e do Distrito Federal, o ICMS, pode ser alvo de substituição tributária, qual se verifica como um sistema, criado pelo legislador, para facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo em comento. Assim, para que deixe de fiscalizar as pequenas frações de contribuintes que incidem no tributo, opta-se por reconhecer como se apenas um da cadeia fiscal fosse contribuinte de todo o tributo, ficção essa que permite ao Fisco um maior controle sobre toda a receita tributária auferida quando da prática do fato gerador do ICMS pelos contribuintes.

Há, nessa seara, duas modalidades de substituição tributária, aquela denominada de “Substituição Tributária para Trás”, onde se apura a alíquota e base de cálculo do fato gerador do tributo pelo “Contribuinte de Direito” que antecedeu o substituto tributário na cadeia fiscal e, ainda, a “Substituição Tributária para Frente”, hipótese essa que se estima um valor de tributo devido ao Fisco, por fato gerador que irá ser praticado pelo próximo do processo arrecadatório.

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

No mais, vale ressaltar ser o ICMS um imposto cujo lançamento se dá por homologação devendo, ao contribuinte, verificar a incidência no fato gerador destacado na legislação, apurar a alíquota da base de cálculo estabelecida, declarar ao Fisco e adimplir o crédito resultado da obrigação tributária estabelecida. Destaca-se que a mera declaração do tributo não exime o contribuinte de sua obrigação total ante ao Fisco Estadual/Distrital, posto que o cumprimento de uma obrigação acessória não exclui deste a sua obrigação em satisfazer integralmente o imposto, qual seja, adimplir com sua obrigação principal.

Nessa toada, cumpre esclarecer que o inadimplemento do tributo estadual/distrital se verifica como um mero ilícito civil, dado o descumprimento de obrigação tributária principal de satisfazer um crédito tributário decorrente da incidência de um fato gerador e não, como se busca crer entender o Egrégio Supremo Tribunal Federal, ser caracterizado uma prática criminosa.

Vale ressaltar que, na hipótese ora verificada, não há sonegação fiscal e, por conseguinte, suposta lesão ao erário público por fraude. Isso porque o crédito fora devidamente declarado pelos contribuintes, de forma a desconsiderar um suposto ilícito penal, mas tão somente civil.

Mesmo assim, ante verificação de declaração do ICMS por um comércio local onde se apurou a ausência de satisfação do tributo, o Estado de Santa Catarina emitiu contra a empresa uma Notificação Fiscal por deixar de efetuar o recolhimento do tributo, sendo posteriormente proposta Ação Penal pelo Ministério Público contra seus representantes legais por entender ter ocorrido a prática de crime contra a ordem tributária, previsto no art. 2º, II da Lei n. 8.137/90, qual estabelece que “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” se verifica como um ilícito, recai pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa aos infratores.

Iniciada a persecução penal, o magistrado de primeira instância acabou por reconhecer a absolvição dos empresários, contudo, ante a interposição de Recurso de Apelação pelo Ministério Público, o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu prosseguimento à demanda judicial.

Isso posto, a fim de se ter revertida a decisão para si desfavorável, os empresários optaram pela impetração de *Habeas Corpus* (HC) no Superior Tribunal de Justiça (STJ), com vistas em se ter assegurada suas respectivas liberdades de locomoção.

3. DOS ARGUMENTOS DOS MINISTROS DO STJ NO HC 399.109/SC

Sendo de sua estrita competência, o referido *Habeas Corpus* foi apreciado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em agosto de 2018 pelo relator do Ministro Rogério Schietti Cruz.

Inauguralmente, o magistrado buscou traçar brevemente as divergências de entendimento pelas diferentes turmas que compõem o órgão jurisdicional a fim de pacificar a orientação, trazendo uma maior segurança jurídica na matéria em comento.

Isso porque a Quinta Turma do popular “STJ” resguardava o entendimento de que, efetivamente, a mera declaração do tributo seguido de seu inadimplemento se enquadrava no tipo penal previsto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990⁵.

Os ministros da Sexta Turma, por suas vezes, distinguiam o não recolhimento do ICMS em operações próprias daquelas operadas por substituição tributária. Nessa toada, desqualificavam a subsunção do fato à norma dos Crimes Contra a Ordem Econômica quando a operação for notadamente própria, configurando mero inadimplemento fiscal. Contudo, em se tratando da hipótese de quitação do crédito tributário pela sistemática da substituição tributária, prevalecia o entendimento de há o enquadramento formal do tipo penal em comento⁶.

As decisões das diferentes turmas são, portanto, fracionadas, em que se pese o caráter fundamentante de seus teores, conforme preconiza o Ministro Relator. Veja-se:

“A Sexta Turma, em alguns precedentes recentes tem sustentado que, na hipótese de não haver o repasse de ICMS retido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, **há de se distinguir duas situações:**

1ª) casos de **ICMS recolhido em operações próprias** ou;

2ª) casos de **ICMS recolhido por substituição tributária.**

Nos processos em que se discute a primeira situação, isto é, naqueles casos em que **não há o repasse de ICMS recolhido em operações próprias**, entende o referido Órgão Colegiado que se trata de simples **inadimplemento fiscal**. Assim, a previsão típica contida no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 somente teria incidência **nos casos de responsabilidade tributária por substituição**, ou seja, na segunda situação.

A **Quinta Turma** (e, também, algumas decisões monocráticas da Sexta Turma), contudo, não estabelece essa distinção. Assim, o não repasse do ICMS recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, **em qualquer hipótese**, enquadra-se (formalmente) no tipo previsto art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, desde que comprovado o dolo.”⁷

De toda sorte, destaca-se que apesar da intenção originária de se padronizar o entendimento acerca do exame do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990 decisão proferida pela 3ª

⁵ Verificado pela análise dos casos: RHC n. 36.162/SC, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, DJe 17/11/2014 e RHC n. 77.031/SC, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura.

⁶ Ilustrado pelas demandas: RHC n. 36.162/SC, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, DJe 17/11/2014 e RHC n. 77.031/SC, Rel. Ministra. Maria Thereza de Assis Moura.

⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. HC n. 399.109/SC, Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira Seção, DJe 31/08/2018, Fls.7-8.

seção da corte, de forma alguma, foi unânime. Isso porque, muito embora os Ministros Rogério Schiestl Cruz, Reynaldo Soares da Fonseca, Felix Fischer e Antônio Saldanha Palheiro votaram no sentido de denegar a ordem pleiteada, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura abriu voto de divergência inauguram, tendo sido acompanhada pelos também Ministros da Corte Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

Nessa diapasão, importa esclarecer que o Excelentíssimo Ministro Relator considerou os efeitos sociais e econômicos do inadimplemento do ICMS declarado para tecer suas diretrizes ao voto.

“Entendo, assim, que a tutela penal da ordem tributária mostra-se consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos. Tais valores, programas e diretrizes programáticas revelam, outrossim, que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado⁸.”

Na divergência trazida pela Ministra Maria Thereza de Assis Moura verifica-se não haver, de fato, apropriação indébita quando do não pagamento do ICMS declarado. Isso porque, nos termos de seu voto, o consumidor não é sujeito passivo da obrigação tributária, não sendo, por conseguinte, contribuinte de ICMS, posto não haver relação jurídica-tributária entre o Fisco Estadual/Distrital e o consumidor final, não havendo, a ele, lesão fiscal. Vejamos:

“o consumidor não é contribuinte do imposto, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação, o que significa que ele jamais será cobrado pelo pagamento do imposto devido na operação. Não existe relação jurídica 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". O consumidor é, apenas, "contribuinte de fato", conceito que, juridicamente, tem relevância unicamente para fins de repetição de indébito tributário (CTN, art. 166).

Salvo para essa finalidade, o conceito tem caráter meramente econômico. Sob esta perspectiva, é também o consumidor quem arca, por exemplo, com o ônus econômico do imposto de renda e com a contribuição previdenciária pagos pelo comerciante, já que, na formação do preço da mercadoria, são levados em consideração todos os custos, diretos e indiretos, da atividade. Da mesma forma, o custo do aluguel do imóvel, da energia elétrica, dos funcionários etc., tudo isso é repassado ao consumidor.

Nem por isso alguém sustenta que há apropriação indébita do imposto de renda quando o consumidor compra um produto e o comerciante, após contabilizar corretamente o tributo, simplesmente deixa de recolhê-lo⁹.”

Assim, esclareceu a Ministra:

⁸ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. HC n. 399.109/SC, Rel. Ministro Rogério Schiatti Cruz, Terceira Seção, DJe 31/08/2018, Fls.12, grifo meu.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC n. 399.109/SC, Rel. Ministro Rogério Schiatti Cruz, Terceira Seção, DJe 31/08/2018, Fls. 26.

“(...) resulta que o comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, deixa de recolher o tributo, não pratica apropriação indébita tributária porque o consumidor não é contribuinte do ICMS¹⁰.”

Nesses termos, não haveria que se falar em crime de apropriação indébita quando do inadimplemento do ICMS declarado. Isso porque, sabido que o consumidor final sequer é contribuinte do imposto estadual/distrital, não havendo, portanto, relação jurídico-tributária entre o próprio Fisco com esse último em transações comerciais, de fato, pontuou a Ministra inexistir subsunção do fato à norma penal incriminadora.

Com isso, o não recolhimento do ICMS declarado foi considerado crime pelo Superior Tribunal de Justiça. Por seis votos a três, o colegiado acabou por denegar o pedido de *Habeas Corpus* impetrado pelos empresários do estabelecimento comercial que inadimpliram os valores declarados do tributo.

Firmou-se portanto, em sessão realizada em 22 de agosto de 2018, o entendimento de que a prática é considerada crime de apropriação indébita tributária, com pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, acrescido de multa, nos termos do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990.

A fim de se buscar a reforma do acórdão desfavorável, os empresários impetrantes do remédio constitucional n. 399.109/SC interpuseram Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* (RHC 163.334/SC) ao Supremo Tribunal Federal que acabou por impactar significativamente a relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte.

4. DOS ARGUMENTOS DOS MINISTROS DO STF NO RHC 163.334/SC

Datada de 18 de dezembro de 2019, a decisão no RHC 163.334 proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, qual ratificou a outrora decisão proferida pelos Ministros em 2018 no HC 399.109, acabou por fixar a tese de que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixar de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990”.

A audiência do recurso de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso foi realizada em audiência aberta ao público, posto que a matéria em comento transcendia os interesses particulares das partes litigantes da demanda judicial.

Nos autos do recurso supramencionado, os ministros do Supremo Tribunal Federal se dividiram, basicamente, em dois grandes grupos, posto não ter sido uníssona o entendimento

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC n. 399.109/SC, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, Terceira Seção, DJe 31/08/2018, Fls. 30.

da Suprema Corte no referido RHC, tal como não foi no HC 339.109/SC proferido pelo Superior Tribunal de Justiça na demanda originária.

Nesses termos, parte dos ministros entenderem pela criminalização do inadimplemento do ICMS declarado quando observado o dolo na ação, verificada pela intenção livre e consciente do contribuinte em lesar os cofres públicos.

Noutro enfoque, firmou-se o entendimento que a criminalização da conduta seria verificada quando da existência de fraude, caracterizada pela utilização de meios fraudulentos que impossibilitem a cobrança do crédito tributário pelo Fisco.

O placar do RHC 163.334/SC ficou fixado em 7 (sete) votos a 3 (três), vencidos os votos dos Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e do próprio relator, Marco Aurélio, por entenderem ser atípica a conduta descrita nos autos da demanda judicial.

O Ministro Gilmar Mendes defendeu que, em necessária análise dos crimes contra a ordem tributária à luz da Constituição Federal, ser a conduta criminosa tão somente quando o contribuinte se utilizasse de meios fraudulentos que impossibilitassem a cobrança do crédito tributário pelo Fisco Estadual/Distrital.

Nesses termos, preconiza que a intervenção criminal se justifica apenas diante de fraude, já que o Diploma Magno de 1988 impede, expressamente, a prisão por dívida. Veja-se:

"De fato, em um cotejo analítico de proporcionalidade entre os valores constitucionais da liberdade individual e da própria ordem jurídica tributária, na qualidade de bem jurídico tutelado pelo tipo em discussão, a intervenção criminal só se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente, já que a fraude, e não a dívida, é o objeto da norma penal¹¹."

Para o Ministro, o mero dolo de não adimplir o tributo seria insuficiente para a configuração do crime tipificado na Lei nº 8.137/90, sendo necessário a prática de artifícios fraudulentos na apropriação dos valores para que se tenha configurado no crime do art. 2º, II. Note-se”:

“(…) o mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, é insuficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, sendo **necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco** para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço.¹²”

Ricardo Lewandowski, por sua vez, acompanhou o voto do Ministro Gilmar para dar provimento ao recurso ordinário em *habeas corpus*, não se alongando dos argumentos pelos quais fundamentou a sua decisão, restringindo voto em 3 (três) páginas.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>, página 93.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>, página 88.

O Ministro em se restringiu em afirmar que os delitos previstos na Lei nº 8.137/90 não buscam punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, a dívida com o Fisco¹³, entendimento esse compatível com as normas constitucionais.

Destacou ainda que a demanda não visa, de fato, a análise jurídica da constitucionalidade do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990, mas sim, a sua suposta subsunção aos fatos relatados no *Habeas Corpus*, hipótese esse descaracterizada em seu voto¹⁴.

Congruente aos votos supramencionados, o Ministro Marco Aurélio Mello reforçou o entendimento de incompatibilidade dos crimes contra a ordem tributária com o caso em comento. Nessa toada, ressaltou que o consumidor, de forma alguma, é contribuinte do crédito tributário, sendo esse, na realidade, o próprio comerciante, motivo pelo qual não haveria que se falar em ilícito penal no caso em comento. Note-se:

“(...) o comerciante, que é o sujeito passivo, não cobra – vamos repetir à exaustão –, não cobra tributo do consumidor. O obrigado a recolher o tributo na venda de mercadorias é ele próprio. Interpretar analogicamente, extensivamente o que se contém em certo preceito, de forma contrária aos interesses do cidadão, do acusado, para chegar à criminalização? Que passo é esse? Para mim, é um passo demasiadamente largo¹⁵.”

Noutro enfoque, abriu-se divergência os votos dos Ministros Luiz Fux, Cármen Lúcia, Edson Fachin e Rosa Weber para negar provimento ao Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*.

Para os ministros, o crime tipificado no art. art. 2º, inciso II da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária não comporta a modalidade culposa, se restringindo tão somente quando a livre e desimpedida intenção para a produção do resultado desejado.

Entendem, portanto, que os empresários impetrantes do remédio constitucional tinham conhecimento do não pagamento do ICMS declarado, motivo pelo qual caracterizou-se em conduta estritamente dolosa.

Já o Ministro relator da demanda Luís Roberto Barroso entendeu que a conduta praticada pelos comerciantes ultrapassam o mero inadimplemento de crédito tributário, ostentando, dessa forma, uma maior reprovabilidade do que aparentada, motivo pelo destacou a necessidade do dolo direto para a tipificação do inadimplemento tributário.

Nesses termos, explicou em seu voto que o ICMS de cada operação não integra o patrimônio da empresa, mas sim, deve ser repassado ao Fisco. Assim, verificou-se que o

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>., página 153.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>., página 153.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>., página 162.

agente toma para si um valor que não lhe pertence, devido esse ao Estado/Distrito Federal, motivo pelo qual entendeu pelo desprovimento do recurso interposto.

O placar do RHC 163.334 ficou fixado em 7 (sete) votos a 3 (três), vencidos os votos dos Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e do próprio relator, Marco Aurélio, por entenderem ser atípica a conduta descrita nos autos da demanda judicial, firmando a tese de que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

5. DA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E IRRETROATIVIDADE DOS EFEITOS DA LEI PENAL

O Princípio da Legalidade é o pilar estrutural para a edificação de um Estado Democrático de Direito, e isso não restam questionamentos.

Afirmado e reiterado inúmeras vezes no ordenamento jurídico nacional, a essencialidade de edição de lei, material e formalmente válida no sistema normativo brasileiro, é o que viabiliza a previsibilidade do direito arrematado como o Princípio da Segurança Jurídica, qual seja patente dos Estados positivistas, tal como o brasileiro.

O Estado de Direito é, portanto, aquele subordinado às leis - - *rule of law* - conforme preconiza o próprio Diploma Magno de 1988 e as normas infraconstitucionais dele derivadas.

É bem verdade que o poder executivo goza do direito de edição de normas de sua competência, como preconiza a própria Constituição Federal. Ainda, os membros do poder judiciário no exercício de suas funções, elaboram dispositivos vinculantes as partes vinculadas ao litígio quando de uma de uma demanda judicial.

Em se tratando de matéria criminal, contudo, é verificado o dever de obediência ao Princípio da Estrita Legalidade, segundo o qual tão somente a lei, ato normativo em sentido estrito, elaborado pelo Poder Legislativo Federal, pode editar normas que discrimine crimes e culmine as sanções correspondentes. Isso nos termos do art. 22, I do Diploma Magno de 1988. Vejamos:

“Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;”

E, ainda:

“Art. 1º - Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.” (Código Penal)

Nesses termos, nota-se que tão somente a União Federal, mediante lei, através de seus representantes eleitos que constituem o próprio poder Legislativo Federal, é competente para discriminar uma conduta como criminosa e outorgar pena correspondente à prática cometida.

Assim, inexistindo lei em sentido estrito que discrimine um tipo penal e suas respectivas punições, não há que se falar em regramento jurídico válido e, por conseguinte, passível de aplicação no caso concreto, posto ser exclusivo à lei a criação de fato da vida reconhecido como delitivo por um Estado. Indica Cezar Roberto Bitencourt:

“Em termos bem esquemáticos, pode-se dizer que, pelo princípio da legalidade, a elaboração de normas incriminadoras é função exclusiva da lei, isto é, nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que antes da ocorrência desse fato exista uma lei definindo-o como crime e cominando-lhe a sanção correspondente.”¹⁶

No que tange à criminalização do inadimplemento de tributo, nos termos da lei dos crimes contra a ordem tributária, verifica-se, de seu art. 2º, II, um tipo penal editado pelo poder legislativo. Note:

*“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;
Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”*

Insta destacar que houve aqui obediência ao Princípio da Estrita Legalidade, posto que a lei instruiu uma conduta humana tipificada como criminosa, culminando, inclusive, pena correspondente quando da inocorrência do delito em tela.

Ocorre que, em que se pese uma análise minuciosa e criteriosa da decisão proferida nos autos do RHC 163.334/SC, nota-se o Supremo Tribunal Federal acabou por adicionar elementos ao tipo penal inexistentes ao texto legal de origem, acrescentando a necessidade de comprovação do dolo e da habitualidade da conduta de inadimplemento do ICMS para a configuração do delito do art. 2, II da Lei nº 8.137/90. Vejamos a tese firmada pela Suprema Corte:

“o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixar de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990”¹⁷

Isso posto, ante ao fato do judiciário modificar uma lei emanada do poder legislativo, nota-se flagrante descumprimento do Princípio da Estrita Legalidade patente do direito penal,

¹⁶ BITENCOURT, Cezar R. TRATADO DE DIREITO PENAL 1 - PARTE GERAL. Editora Saraiva, 2021. [Minha Biblioteca] - página 25.

¹⁷BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RHC 1663334/SC - Julgado em 18 de dezembro de 2018. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/verImpressao.asp?imprimir=true&incidente=5562955> - página 3

verificando, desse modo, a total inconstitucionalidade da decisão proferida pela Corte Suprema.

Acrescida à inconstitucionalidade da decisão supramencionada, nota-se que ao indeferir o Recurso em *Habeas Corpus*, o plenário decidiu pela consequente manutenção da prisão arbitrária dos recorrentes, de tal como a desconsiderar, por completo, o Princípio da Irretroatividade do Direito Penal, permitida tão somente em benefício do réu¹⁸.

Com a estrutura da tese firmada pelo STF, houve notória alteração do tipo penal verificado no art. 2, II da Lei nº 8.137/90. Dessa forma, com a mudança na tipificação do delito após a suposta ocorrência do fato da vida pelo infrator, a alteração não poderia, em hipótese alguma, ser aplicada à infrações anteriores a alteração legislativa, motivo pelo qual apenas intensifica a inconstitucionalidade da decisão proferida pelo STF nos autos do RHC 163.334/SC.

Com efeito, verifica-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal acabou legislando em matéria penal no julgamento do RHC 163.334/SC, firmando o entendimento de que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixar de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990”, em flagrante desacordo ao Princípio da Estrita Legalidade consagrada no ordenamento jurídico nacional.

Ademais, a alteração do tipo penal, ainda que de acordo com a Constituição Federal, não permite que produza efeitos retroativos, uma vez que a lei penal pode tão somente retroagir em favor do réu, razões pelas quais enaltecem a incompatibilidade da decisão proferida pelo STF com o Diploma Magno de 1988.

6. DA AUSÊNCIA DO CONCEITO LEGAL DE “DEVEDOR CONTUMAZ”

Não há, no ordenamento jurídico brasileiro, um conceito legal de devedor contumaz, qual seja elemento do tipo penal constituído pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RHC 163.334/SC, recurso do HC 399.109/SC.

Nesses termos, verifica-se que a tese firmada pelo STF no recurso em *habeas corpus* supramencionado em que “o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixar de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990” é lacunosa.

¹⁸ BRASIL, [Constituição Federal (1988)] - Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Art. 5º, XL.

A ausência de lei que conceitue o devedor contumaz, portanto, acaba por prejudicar a própria tipificação do delito em comento, posto não ser possível a distinção de um devedor habitual de um esporádico, isso pela janela legal da expressão “devedor contumaz” trazida pelo STF.

É bem verdade que o conceito de “devedor contumaz” se traduz pelo descumprimento reiterado da obrigação de pagar, notadamente discriminada como obrigação principal na seara jurídico-tributária, contudo, na tese firmada pelo STF no RHC 163.334/SC, deixou-se de definir uma periodicidade ao inadimplemento do contribuinte do ICMS, elementar para a verificação da prática do delito em comento, prejudicando, desse modo, a verificação da própria prática do suposto tipo penal.

Utilizando-se dos dizeres do jurista e penalidade Nucci, verifica-se que:

*“Para a ciência do Direito Penal, o conceito analítico facilita o estudo do crime, adotando-se a sua análise em elementos distintos. Hoje, predomina, no Brasil, a corrente tripartida, que envolve causalistas, finalistas e muitos funcionalistas. Crime é um **fato típico**, antijurídico e culpável.”¹⁹ (grifo nosso)*

Sendo fato típico, portanto, um dos elementos para a constituição da conduta criminosa, não há que se falar em crime quando ausente um dos elementos do próprio tipo penal. Vejamos:

“O vocábulo “tipo”, em Direito Penal, significa a descrição de determinada conduta à qual se associa determinada sanção, ou seja, significa o conjunto formado pelos elementos que desenham a figura delituosa, sobre a qual, posteriormente, recairão os juízos de ilicitude e de culpabilidade e, finalmente, a imposição de pena. É, portanto, um modelo abstrato, no qual se descrevem de forma sintética e esquemática as linhas gerais do comportamento considerado novição e que, portanto, deseja-se evitar por meio da ameaça penal”²⁰

Sendo necessária a tríade (fato típico, ilícito e culpável) para que o ordenamento jurídico brasileiro reconheça a conduta humana como criminosa e, paralelamente, ausente o conceito legal de devedor contumaz do delito em tela, qual integra, necessariamente, o tipo penal do delito do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990, não se pode reconhecer a conduta como criminosa, pois sequer se sabe distinguir um devedor de ICMS inabitual, de um inadimplente contumaz, prejudicando, desse modo, a própria existência do crime.

A propósito, ante o reconhecimento de lacuna legal que descreve o que, por ventura, venha a ser um devedor contumaz, elaborou-se o Projeto de Lei n. 1.646/2019, qual encontra-se sob análise no Congresso Nacional.

¹⁹ Nucci, Guilherme de S. Direito Penal - Partes Geral e Especial - Esquemas & Sistemas. Grupo GEN, 2021, página 52.

²⁰ Junqueira, Gustavo, e Patricia Vanzolini Manual de direito penal - parte geral. Editora Saraiva, 2019, página 278.

O projeto de lei em comento considera devedor contumaz aquele contribuinte “cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos” (art. 1º, parágrafo único do Projeto de Lei n. 1.646/2019), todavia, ainda não fora introduzido no ordenamento jurídico, motivo pelo qual encontra-se ainda lacunoso o elemento do tipo penal elaborado pelo STF.

Não sendo possível, dessa forma, verificar o sujeito ativo da prática delitiva do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990, posto inexistir no ordenamento jurídico um conceito de devedor contumaz qual seja, de fato, o autor do delito em tela, verifica-se que a decisão que denegou o *Habeas Corpus* aos comerciantes é inconstitucional, nos termos do art. 5, LXVIII da Constituição Federal, combinado com o art. 1º do Código Penal. Analisemos os dispositivos legais supramencionados:

“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:

*LXVIII - conceder-se-á "habeas-corpus" sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, **por ilegalidade** ou abuso de poder;”.* (Grifo nosso)

E, ainda:

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

Roque Carrazza constitui um interessante raciocínio a respeito da relação Fisco/Contribuinte, quando verificado o inadimplemento de crédito tributário, qual arremata tudo o que se buscou pontuar até o presente momento. Vejamos:

*“apesar de as condutas lesivas ao Fisco merecerem o repúdio da sociedade, absolutamente não pode haver abuso punitivo. Este tanto pode verificar-se com a multiplicação das leis penais tributárias como com a apenação de qualquer conduta do contribuinte que, **ainda que remotamente**, pareça ajustar-se a um tipo criminal”²¹.* (Grifo nosso)

As regras de classificação de devedores contumazes variam conforme a lei estadual de cada estado da Federação não havendo, dessa forma, uma padronização legal que verifique o conceito do sujeito passivo do delito em comento.

A título de exemplo, verificamos ser devedor contumaz, nos termos da Lei Complementar n. 1.320/2018 do Estado de São Paulo, aquele que possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, página 575.

apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores²² ou, o contribuinte que possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores²³.

Ocorre que, como amplamente aceito no mundo jurídico, as normas de direito penal devem ser instituídas a nível federal, sendo competente para legislar sobre tal esfera tão somente a União, nos termos do art. 22, I da Constituição Federal.

Diante dos esforços empenhados para que se achasse um conceito legal unificado de devedor contumaz, verificou-se que o significado preciso do contribuinte que não adimple habitualmente seus tributos é ainda vazio.

Padecendo, portanto, de lei federal que regulamente o conceito legal de devedor contumaz, lacunoso se torna o tipo penal elaborado pelo STF no Recurso em *Habeas Corpus* objeto de análise da presente proposta e, por conseguinte, não passível de aplicação no mundo jurídico.

7. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA

A prisão civil por dívida é defesa no ordenamento jurídico brasileiro conforme preconiza o art. 5º, LXVII do Diploma Magno de 1988, excetuada a do responsável pelo inadimplemento da pensão alimentícia.

A criminalização do inadimplemento do tributo estadual de forma reiterada por contribuinte se trata, inquestionadamente, de uma regra infraconstitucional instituída pela Lei dos Crimes Contra a Ordem Econômica e alterada por decisão polêmica do STF, conforme entoadado em todo o artigo.

Destaca-se que havendo lei infraconstitucional conflitante com os ditames da Carta Magna de um Estado, não há que se falar em sua aplicação legítima no Ordenamento Jurídico nacional, tendo em vista que a Constituição Federal se sobrepõe a qualquer ditame jurídico fora de seus termos.

Dessa forma, não poderia um regramento infraconstitucional, quer seja pela própria lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária ou mesmo decisão do STJ ou STF, se sobrepor a uma

²² BRASIL. Lei Complementar n. 1.320/2018, de 06 de abril de 2018, art. 19, I.

²³ BRASIL. Lei Complementar n. 1.320/2018, de 06 de abril de 2018, art. 19, II.

norma constitucional, caso contrário, não haveria que se falar ser a Constituição Federal a pedra angular de todo o ordenamento jurídico de um Estado.

Isso é o que defende o professor da Universidade Federal do Ceará, Hugo de Brito Machado, qual assevera que:

“Não é razoável admitir-se que o legislador pode definir como crime o que bem entender, mesmo que assim fazendo subverta os dispositivos da Constituição. Se essa afirma que não haverá prisão civil por dívida, certamente o legislador ordinário não pode, para contornar essa limitação, simplesmente definir a dívida como crime. Se pudesse, a Constituição certamente não seria suprema. A rigor, seria absolutamente inútil.”²⁴ (grifo nosso)

A Constituição Federal é hierarquicamente superior a todas as normas jurídicas e decisões judiciais que compõem o ordenamento jurídico de um Estado, sendo, dessa forma, indispensável que todos os regramentos estranhos à ela sejam excluídos do mundo jurídico.

É sabido ainda serem os tratados internacionais de direitos humanos, quando aprovados nas duas casas do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos de seus membros, recepcionados no ordenamento jurídico nacional com o *status* de emenda constitucional, como preconiza a Emenda Constitucional nº 45, que acrescentou o §3º art. 5º do Diploma Magno de 1988.

A Convenção Americana de Direitos Humanos de 1969, também conhecida como Pacto de San José da Costa Rica, qual o Brasil é signatário, foi incorporada ao Ordenamento Jurídico Brasileiro como se emenda constitucional fosse, posto ser Tratado Internacional que trata, especificamente, sobre direitos humanos, motivo pelo qual é hierarquicamente superior a todas as normas e diretrizes infraconstitucionais. Nesses termos, indicou o Ministro Gilmar Mendes que:

“Após muita reflexão sobre esse tema, e não obstante anteriores julgamentos desta Corte de que participei como Relator (RT J174/463-465- RTJ179/493-496), inclino-me a acolher essa orientação, que atribui natureza constitucional às convenções internacionais de direitos humanos, reconhecendo, para efeito de outorga dessa especial qualificação jurídica, tal como observa CELSO LAFER, a existência de três distintas situações concernentes a referidos tratados internacionais:

[...]

(3) tratados internacionais de direitos humanos celebrados pelo Brasil (ou aos quais o nosso País aderiu) entre a promulgação da Constituição de 1988 e a superveniência da EC n 45/2004 (referidos tratados assumem caráter materialmente constitucional, porque essa qualificada hierarquia jurídica lhes é transmitida por efeito de sua inclusão no bloco de constitucionalidade, que é "a somatória daquilo que se adiciona à Constituição escrita, em função dos valores e princípios nela consagrados"²⁵

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Estudo de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 2002, página 26.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE no 466.343. Relator: Min. Cezar Peluso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>. Páginas 1237-1238.

Como se não bastasse os ditames do próprio texto constitucional quanto a impossibilidade de prisão civil por dívida, o Pacto de San José da Costa Rica, recepcionado com *status* de emenda constitucional, reforça a referida vedação, de modo a erradicar sofismas quanto à inconstitucionalidade de cerceamento da liberdade do contribuinte que não adimple crédito tributário. Vejamos:

“Artigo 7º - Direito à liberdade pessoal

7. Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.”²⁶

Afirmado e reiterado no sistema jurídico nacional verifica-se que, efetivamente, é defeso a prisão civil por dívida, em especial, a tributária, motivo pelo qual pôde-se afirmar ser a decisão proferida nos autos HC 399.109/SC e do RHC 163.334 SC inconstitucionais.

A prisão pelo inadimplemento do crédito tributário é uma prisão civil, e não penal.

Há doutrinadores que defendem ser a prisão de caráter penal, e não civil, posto que visa punir o contribuinte que pratica crime contra a ordem pública, verificado no art. 2 da Lei nº 8.137/90²⁷. Outros, entendem ter a referida prisão natureza civil, sendo, dessa forma, uma medida coercitiva destinada a forçar o devedor a pagar a dívida fiscal²⁸.

Ocorre que, nos termos do art. 5, XXXIX e do art. 1º do Código Penal, destaca-se não haver crime sem lei anterior que o defina, nem pena, sem prévia cominação legal.

A Suprema Corte, nos autos do RHC 163.334/SC, acabou por legislar em sede de decisão judicial, verificando como crime o inadimplemento o ICMS de forma contumaz pelo contribuinte e com dolo de apropriação, elementos esses ausentes do texto legal. Vejamos:

“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;

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

Assim, cumpre esclarecer que o STF compreendeu por ser crime, nos termos da Lei nº 8.137/90, o inadimplemento de tributo por devedor contumaz e com dolo específico de lesão ao erário.

²⁶ Organização dos Estados Americanos, Convenção Americana de Direito Humanos (“Pacto de San José da Costa Rica”), 1969.

²⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal: parte especial. Vol. 4. 19. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022. P. 313 e GOMES, Luiz Flávio. Direito Penal. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 542.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. 33ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012, pg. 669.

Ocorre que esses critérios não estão dispostos no texto legal do art. 2, II da Lei nº 8.137/90, sendo essa afirmativa bastante para declarar que a prisão em tela é de caráter civil, posto que excetuada do conceito legal do supracitado artigo de lei.

A fim de se garantir a própria de conservação da previsibilidade do direito, bem como da base constitucional verificada pelo Princípio da Legalidade, vê-se não tratar a prisão por inadimplemento de tributo de uma prisão penal, posto que não disciplinada nos diplomas jurídicos como tal, motivo pelo qual pode-se afirmar que o não pagamento de um tributo configura-se em um mero ilícito civil não passível, portanto, de gerar prisão ao inadimplente, posto não advir de uma norma penal incriminadora.

Outra fundamentação largamente utilizada pelos juristas é, justamente, a dispensa da ocorrência de fraude para a configuração do crime do art. 2, II da Lei nº 8.137/90 para testificar a inconstitucionalidade da prisão nos termos do julgado objeto de análise da presente proposta.

Isso porque, ainda que o contribuinte declare o ICMS advindo da substituição tributária e não o adimple junto ao Fisco, não poderá ser afastada a incidência do tipo de apropriação indébita tributária revelando, dessa forma, estares os Ministros preocupados tão somente com a quitação do crédito tributário, e não, propriamente, com os efeitos gerados ao erário público.

É consolidada a compreensão no Direito Penal de que a prisão sempre deve ser utilizada com a *ultima ratio*, fundamento esse que apenas fortalece a inconstitucionalidade da decisão proferida pelo próprio Guardião da Constituição.

“Não é admissível que algum contribuinte possa ser processado e punido pelo fato de não ter recolhido aos cofres públicos, no vencimento, imposto que declarou regularmente ao fisco e só não pagou por não dispor, no seu caixa, de disponibilidades financeiras”²⁹

O Supremo Tribunal Federal, portanto, agiu contrário aos preceitos e diretrizes do ordenamento jurídico brasileiro, posto que, com *animus* de punir o contribuinte pelo mero inadimplemento do ICMS-ST perante o Fisco, acabou por denegar *habeas corpus*, gerando, por conseguinte, precedente inconstitucional a prisão civil por dívida pela não quitação de crédito tributário.

Mesmo sob análise da lei penal pura dos crimes contra a ordem tributária, nota-se haver flagrante inconstitucionalidade em seu texto, tendo em vista que a norma jurídica buscou punir com prisão aquele que não arca com sua obrigação tributária principal, fugindo

²⁹ COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo - 1996, página 13137.

da cláusula pétreas do art. 5º, LXVII da CF e no art. 7, item 7 da Convenção Americana de Direito Humanos.

Desse modo, verifica-se que não tão somente o STJ e o STF agiram em desconformidade com a Constituição Federal, mas também, o próprio artigo de lei de criminaliza o inadimplemento do ICMS declarado e não pago, posto que tratou como crime, punido com prisão, não honrar dívida tributária.

8. CONCLUSÃO

O presente artigo se propôs a analisar a constitucionalidade do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 à luz das decisões dos Tribunais Superiores, que reconhecem a ilicitude do inadimplemento do ICMS declarado e não pago.

No que se verifica a tese criada pelo STF no RHC interposto, verifica-se que apenas pela ausência de um conceito legal de “devedor contumaz” seria suficiente para reconhecer a inconstitucionalidade da decisão supramencionada, posto haver indefinição do sujeito ativo do delito tipificado pelo art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990, qual gerou a manutenção da prisão dos recorrentes do Recurso Ordinário em comento.

Além disso, a alteração do tipo penal pela Corte Suprema infringe, por completo, o Princípio da Estrita Legalidade patente do direito penal. Isso porque a tese firmada pelo STF incluiu elementos do tipo penal ausentes no texto normativo, quais sejam, o dolo do agente em lesar o erário público e a inadimplência contumaz do devedor do tributo, motivo pelo qual é reforçada a inconstitucionalidade da decisão proferida no RHC 163.334/SC

Noutro enfoque, é certo afirmar que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RHC 163.334/SC, está em total descompasso com o Ordenamento Jurídico Brasileiro. Sendo o Guardião da Constituição Federal, é patente o dever da Corte Suprema de estrita obediência às normas e diretrizes impostas pelo Diploma Magno, é esperado que suas decisões sejam consonantes a popular “CF”, contudo, sendo a instituição de última análise das demandas, difícil se revela a revisão de suas decisões, de modo a reforçar o pensamento do jurista de Rui Barbos de que “A pior ditadura é a ditadura Poder Judiciário. Contra ela, não há a quem recorrer”.

No mais, não haveria que se falar em prisão do contribuinte, posto ser essa uma prisão civil e não penal, dessa forma, inconstitucional. Isso porque a prisão penal deriva, necessariamente, de uma infração a uma conduta tipificada como crime, nos termos do já

enunciado Princípio da Legalidade. Não havendo, portanto, a indicação legal de devedor contumaz no delito do art. 2 da Lei nº 8.137/90, sendo essa, uma determinação judicial do STF e, ainda, ausente o conceito de devedor contumaz no ordenamento jurídico brasileiro é que se pode afirmar que a prisão em tela é de caráter civil, e não criminal, contrariando, dessa forma, o Diploma Magno de 1988.

Mesmo se nesse quesito fosse a decisão em comento constitucional, essa não poderia, nos termos do art. 5º, XL da Constituição Federal, retroagir em desfavor dos recorrentes do Recurso Ordinário, tendo em vista a reforma do tipo penal verificado no art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990.

Desse modo, verifica-se que não tão somente o STJ e o STF agiram em desconformidade com a Constituição Federal, mas também, o próprio artigo de lei de criminaliza o inadimplemento do ICMS declarado e não pago, posto que tratou como crime, punido com prisão, não honrar dívida tributária.

Aqui pontua-se que muito embora o RHC 163.334/SC tenha resultado em decisão compatível com a Lei dos Crimes Contra a Ordem Econômica, o acórdão também é inconstitucional.

Isso porque, muito embora se reconheça aqui, por tudo o que foi apontado até o presente momento do artigo, ser o próprio art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990 contrário a Constituição Federal, justamente por catalogar um inadimplemento de crédito tributário como uma dívida passível de prisão, a Colenda Turma não fugiu das previsões legais já existentes, de forma a denegar o *Habeas Corpus* impetrado.

Diante disso, infere-se que não somente o dispositivo legal previsto no art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990 apresenta incompatibilidade com a Carta Magna do Brasil, mas também as decisões judiciais que a sucederam, permitindo a ocorrência de violações constitucionais pelo legislativo e judiciário e, conseqüentemente, instabilidade jurídica nacional.

9. REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 31 de dezembro de 1940.

BRASIL. Lei Complementar n. 1.320/2018, de 06 de abril de 2018. **Diário Oficial da União**.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 399.109/SC. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. Julgamento em 22 de agosto de 2018. Terceira Seção. Data de Publicação: DJe 31/08/2018. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201701067980&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 163.334/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 18 de dezembro de 2018. Data de Publicação: DJe 04/02/2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE no 466.343. Relator: Min. Cezar Peluso. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>.

BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de Direito Penal 1 - Parte Geral**. Editora Saraiva, 2021. [Minha Biblioteca].

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte especial**. Vol. 4. 19. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12^a. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo - 1996.

GOMES, Luiz Flávio. **Direito Penal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

JUNQUEIRA, GUSTAVO, PATRICIA VANZOLINI. **Manual de direito penal - parte geral**. Editora Saraiva, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudo de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

NUCCI, Guilherme de S. **Direito Penal - Partes Geral e Especial - Esquemas & Sistemas.** Grupo GEN, 2021.

Organização dos Estados Americanos, Convenção Americana de Direito Humanos (“Pacto de San José da Costa Rica”), 1969.

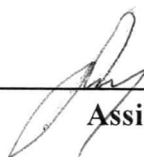
SCHOUERI, Luis Eduardo e CINTRA, Luiz Fernando Ulhôa. **Criminalização do não pagamento de ICMS em operação própria - comentários à nova jurisprudência.** Revista do Advogado, São Paulo, n. 154 jun/2022.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, _____ Giovanna Batista Rodrigues _____
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito,
matrícula nº 41833236, período 10 – matutino, turma E, tendo realizado o TCC com o título:
A criminalização do inadimplemento do ICMS – uma análise da constitucionalidade do art. 2º,
II da Lei nº 8.137/1990 à luz das decisões dos Tribunais Superiores
sob a orientação do(a) Professor(a) _____ Fernando Rister de Sousa Lima _____
declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para
confeção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de
obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações
das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras
utilizadas na confeção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e
administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de maio de 2023.



Assinatura do discente