

# **I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Antônio Carlos Diniz Murta

Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-032-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

**CABIMENTO DE PRISÃO PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS**  
**FITTING OF PRISON FOR NON-PAYMENT OF ICMS**

**César Augusto Luiz Leonardo**  
**Priscilla Hiroko Shimada Pito**  
**Dieimes Laerte de Souza**

**Resumo**

Este artigo tem por objetivo discutir o cabimento de prisão pelo não pagamento do ICMS à luz do julgamento do Recurso em Habeas Corpus 163.334 do STF. Para tanto, apresenta alguns aspectos fundamentais referentes ao ICMS; discute a possibilidade de prisão por dívida no Brasil; e discute sobre o cabimento de prisão em razão de seu inadimplemento. A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica, permitindo concluir que o uso do Direito Penal em infrações fiscais, deve se dar com cuidado e parcimônia, com vistas a não se sobrepor o interesse da arrecadação ao do contribuinte, nem monetizar a norma penal.

**Palavras-chave:** Icms, Inadimplemento, Apropriação indébita, Prisão

**Abstract/Resumen/Résumé**

This article aims to discuss the appropriateness of imprisonment for non-payment of ICMS in light of the Appeal in Habeas Corpus 163.334 of the STF. Therefore, it presents some fundamental aspects regarding the ICMS; discusses the possibility of imprisonment for debt in Brazil; and discusses, on the appropriateness of imprisonment due to it default. The methodology adopted was the bibliographic research, allowing us to conclude that the use of Criminal Law in tax infractions, must be done with care and parsimony, to not overlapping the interest of the collection with that of the taxpayer, nor monetize the penal rule.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Icms, Default, Tax misappropriation, Prison

## 1 INTRODUÇÃO

Os crimes fiscais, integrantes do chamado direito penal tributário ou direito penal extravagante, já que apesar de fazerem parte do direito penal, são disciplinados em leis especiais e não no corpo do Código repressivo, se justificam como sanção-coação na tentativa de manutenção de bons índices de adimplemento e arrecadação.

Apesar de alguns doutrinadores e parte da jurisprudência entenderem que hodiernamente impera crescente conscientização popular de que cumprir uma obrigação tributária é um dever cívico e sua transgressão traz sérios prejuízos à economia pública e interesses fundamentais da comunidade, ocasionada pela maior politização e conhecimento dos mecanismos de economia e mercado, transparecendo o sentido social da tributação, na prática, o que se constata em todos os lugares do País, é uma ainda maior rejeição, com o sentimento de total esgotamento de forças pela crescente complexidade das obrigações tributárias e pelos aumentos constantes e frequentes na carga que assola a classe produtiva nacional, justificando, neste contexto, perante a sociedade, a prática da chamada legítima defesa contra o abuso, havendo clara relutância em se aceitar que as infrações fiscais se configurem em crime tributário.

Mesmo frente a esta realidade, recentemente, ao julgar o RHC 163.334, o STF entendeu que aquele devedor contumaz e que agindo com dolo deixa de pagar o ICMS declarado pode ser enquadrado no crime de apropriação indébita e, portanto, ser preso.

Neste contexto, o presente estudo objetiva discutir o cabimento de prisão pelo não pagamento do ICMS.

Trata-se de um tema relevante, pois, apesar da recente decisão do STF favorável à possibilidade de prisão em razão do não pagamento do ICMS declarado, este é um assunto polêmico e que tem causado grande rebuliço na doutrina, uma vez que a prisão civil por dívida além de afrontar o art. 5º, LXVII, contraria também o Pacto de São José de Costa Rica, tratado de direitos humanos do qual o Brasil é signatário, que restringe a possibilidade de prisão civil por dívida apenas à hipótese de não pagamento de pensão alimentícia, derogando, inclusive, a possibilidade de prisão civil do depositário infiel até então prevista em legislação infraconstitucional.

A metodologia empregada na realização deste artigo foi a pesquisa bibliográfica, realizada a partir da consulta a doutrinas, jurisprudência e legislações que ajudam a esclarecer o tema em análise.

## 2 O ICMS E SEUS ASPECTOS FUNDAMENTAIS

A Emenda Constitucional EC 18, de 01.12.1965, introduziu no sistema tributário o ICM, cobrado pelos Estados nas operações referentes à circulação de mercadorias, afastando da competência estadual o antigo IVC (imposto sobre vendas mercantis). Naquele tempo, o imposto sobre circulação de mercadorias não abrangia tantas expressões econômicas como ocorre atualmente com o ICMS, instituído pela Constituição de 1988.

O Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.172, de 1966) foi o primeiro diploma que estabeleceu as normas gerais relativas ao ICM, compreendendo o disposto nos arts. 52 a 62. Tempos depois, houve a revogação dos artigos citados pelo DL 406/1968, que dispunha sobre normas gerais afetas ao direito financeiro, aplicáveis também ao ICMS e ISS, ainda à época em que a Constituição de 1967 estava vigente.

No contexto vigente, o imposto objeto da pesquisa está previsto no art. 155, inc. II, da CF/1988. De acordo com o referido dispositivo, permanece a competência dos entes federativos e Distrito Federal para a instituição do imposto sobre “as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (BRASIL, 1988, s.p).

O art. 1º da LC 87/96 dispõe sobre a competência para instituir o ICMS, imposto de competência estadual e de grande importância no cenário nacional, constituindo-se na principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, contribuindo ainda para o orçamento dos Municípios, através do compartilhamento da arrecadação prevista na Constituição Federal.

De imediato, cabe registrar que este tributo estadual incide sobre a circulação de mercadorias, que encerra a ideia de colocar a mercadoria num processo de distribuição rumo ao consumidor final, através de suas sucessivas operações mercantis. O ICMS é um imposto incidente sobre a manifestação de riqueza oriunda das diversas etapas de comercialização da mercadoria. Em termos gerais, pode-se dizer que é um imposto sobre a comercialização. Deve-se entender como operações de circulação de mercadorias as etapas de comercialização, com mudança de titularidade da mercadoria, em regra (circulação jurídica); circulação econômica; mudança de titularidade sem circulação física, ou ainda, em caso especial previsto na mencionada LC, a simples transferência de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo estabelecimento (KOCH, 2017).

O lançamento do ICMS é feito por homologação, pois é o sujeito passivo que, considerando o período de tempo determinado pela legislação e respeitando o princípio da não-cumulatividade, calcula o valor do imposto devido e pode antecipar o pagamento sem que seja

necessário, prévio exame e anuência da autoridade administrativa, ficando a cargo desta verificar se o procedimento está correto e, se preciso for, homologá-lo ou, até mesmo, lançar de ofício as diferenças que porventura restem (BERGAMINI, 2013).

Referente aos critérios de classificação do ICMS tem-se que o ICMS é um imposto indireto, por ser possível transferir o ônus da tributação a uma terceira pessoa, ou seja, o consumidor final. Em razão desta característica, surgem dois tipos de contribuintes, quais sejam: o contribuinte de fato, que é quem realmente suporta o ônus do tributo (consumidor final); e o contribuinte de direito, que é o responsável por recolher o tributo devido. A relação jurídica tributária é estabelecida entre o sujeito ativo e o contribuinte de direito (KOCH, 2017).

Muitas são as críticas voltadas à complexidade do ICMS, cobrado pelos 27 Estados e pelo Distrito Federal, cada qual com seu diploma legal específico. Ademais, um único imposto é responsável por várias hipóteses tributáveis. Roque Antônio Carrazza expressa essa crítica na obra sobre “ICMS”:

Registra-se que a fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar (CARRAZZA, 2015, p.43).

Por outro lado, também comenta o referido autor que, tendo um núcleo central, todas as diferentes possibilidades de incidência do ICMS estão sujeitas a regras comuns, como por exemplo, a não cumulatividade, regime que deve ser adotado para todas as hipóteses, salvo as exceções constitucionais (art. 155, § 2º, inc. II, CF/1988).

Segundo Carrazza (2015), a operação relativa à circulação de mercadoria é considerada a hipótese de incidência economicamente mais importante do ICMS. Este fato guarda relação com o montante arrecadado pelos Estados federados com as operações de circulação de mercadorias, pois “é fonte de receita expressiva para os Estados e para o Distrito Federal” (MACHADO, 2015, p.382).

O problema identificado na expressão, “operações relativas à circulação de mercadorias”, decorre da multiplicidade de sentidos que são extraídos das palavras, fruto natural do processo exegético. No desenvolvimento da pesquisa é fundamental observar e compreender os aspectos relativos às múltiplas interpretações construídas a partir de um mesmo texto.

## 2.1 Das hipóteses de incidência

A hipótese de incidência pode ser analisada pelo aspecto material, temporal, espacial e pessoal.

O art. 2º da LC 87/1996 trata do chamado aspecto ou critério material da hipótese de incidência, isto é, a descrição de fatos que, uma vez constatados, poderão gerar o nascimento da obrigação tributária.

Adotando-se os conceitos clássicos, é possível afirmar que o critério material do ICMS, no que diz respeito às mercadorias (inc. I do *caput*), é a realização de um negócio jurídico (operação) que tenha por objeto a transferência da propriedade (circulação) de bens móveis de natureza mercantil (mercadorias). Os incs. IV e V do *caput* se referem à mesma situação, sendo meramente explicitativos, por envolverem, concomitantemente, prestações de serviços.

A mera realização de uma operação relativa à circulação de mercadorias ou de prestações de serviços (aquelas mencionadas no art. 155, II, da CF/1988) não é suficiente para a caracterização do fato gerador do ICMS. A LC define no art. 12 o momento em que, observadas as demais normas relacionadas com o tema, considera-se concretizada, no universo fático, a hipótese descrita como apta a fazer incidir o tributo.

Definir o local em que se deu a operação ou a prestação do serviço é relevante na sistemática do ICMS para definir o estabelecimento responsável por pagar o imposto e para definir o sujeito ativo.

Conhecer onde ocorre o fato gerador do imposto importa em revelar os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Segundo a CF/1988, cabe à LC fixar, para fins de cobrança e para que se defina o estabelecimento responsável, “o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços” (art. 155, § 2º, XII, “d”), bem como definir os fatos geradores (art. 146, III, “a”). A LC 87/1996 dispôs sobre as matérias em seu art. 11.

Discorda-se de Carrazza (2015, p.44) que afirma que “o tributo pertence à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra unidade federativa, ou mesmo, no exterior”. Primeiramente, tratando-se a operação como sendo o negócio jurídico, há de se considerar a existência de dois contratantes, isto é, há a possibilidade de que as partes estejam em uma ou mais unidades federativas. Ambos contratantes têm idêntica importância na

celebração do contrato. É possível, inclusive, que a contratação se dê no domicílio do destinatário. Em segundo lugar, o local de realização do negócio não é determinante para a caracterização da sujeição ativa, até mesmo porque o fato gerador pode ocorrer em local diverso e em momento posterior.

Por fim, tem-se o aspecto pessoal que se refere aos contribuintes.

Em termos de legislação brasileira, há de se ter em mente que as normas estruturais são estatuídas segundo o disposto no art. 146 da CF/1988:

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; [...] (BRASIL, 1988, s.p).

Assim, deve-se reportar ao CTN que traz o conceito de sujeito passivo: a) no inc. I do § único do art. 121, quando define contribuinte como aquela pessoa obrigada ao pagamento do tributo e que possua relação pessoal e direta com a situação que deu azo ao fato gerador; e b) no inc. II do mesmo parágrafo, quando afirma que responsável é a pessoa obrigada, em virtude de lei, a proceder ao pagamento do imposto, sem, no entanto revestir a figura de contribuinte.

Considerando-se que os fatos descritos na Carta Magna como aptos a gerar a tributação pelo imposto estadual é uma operação jurídica ou uma prestação de serviço e reconhecendo-os como contratos bilaterais, automaticamente há de se aceitar que a lei atribua a qualquer uma das partes a condição de contribuinte, uma vez que ambas têm relação direta e pessoal com o fato gerador, única exigência contida no arcabouço legal como baliza a ser seguida pelo legislador.

## **2.2 Da sujeição passiva relativa ao ICMS**

Considera-se como sujeito passivo a pessoa, seja ela física ou jurídica, que está obrigada a cumprir uma obrigação tributária perante o sujeito ativo, em razão do estabelecimento de uma obrigação jurídica tributária, tenha esta obrigação natureza principal ou acessória.

O CTN, ao tratar da sujeição passiva da obrigação tributária, o faz de forma distinta conforme o tipo desta obrigação. Tratando-se de obrigação principal, o sujeito passivo “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121, CTN). Por outro

lado, “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto” (art. 122, CTN).

A obrigação principal é sempre uma obrigação de dar, no sentido de pagar um crédito tributário, que pode ser composto exclusivamente por tributo ou pela aplicação de multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária, não importando se de natureza sancionatória ou moratória.

A obrigação acessória é constituída dos deveres instrumentais do contribuinte no que tange ao cumprimento de regras normatizadas na relação jurídica tributária. São as obrigações que não têm caráter patrimonial enquanto cumpridas, tornando-se, entretanto, obrigação principal quando de seu descumprimento, sujeita à aplicação de penalidade. São as obrigações de fazer (obrigações positivas, a exemplo da emissão de uma nota fiscal, escrituração de um livro fiscal, dentre outros); de não fazer (obrigações negativas, não iniciar as atividades mercantis sem a prévia inscrição estadual); de tolerar (submeter-se ao procedimento fiscalizatório do fisco) (KOCH, 2017).

Tanto o contribuinte como uma terceira pessoa podem ser sujeitos passivos da obrigação acessória. A lei pode atribuir a uma terceira pessoa determinada obrigação acessória, com o intuito de preservar o melhor interesse da administração tributária e o descumprimento da obrigação acessória transforma o que antes era sujeito passivo da obrigação acessória em sujeito passivo da obrigação principal, porque dele pode ser exigido o cumprimento de uma penalidade, que acreditava-se que era apenas pecuniária. No entanto, ficou consignado recentemente, com o julgamento do RHC 163.334 que o não pagamento do ICMS declarado e não pago constitui crime sujeito à pena de prisão conforme será visto mais adiante (BRASIL, 2019).

Sobre o tema “responsabilidade tributária”, nos termos do art. 126, inc. I do CTN, mostra-se oportuno observar que a capacidade tributária passiva não requer a capacidade civil das pessoas naturais. Quaisquer pessoas, mesmo as absolutamente incapazes (menores de 16 anos, enfermos e deficientes mentais sem discernimento, surdos-mudos que não consigam expressar sua vontade e ausentes – art. 3º, CC), quando derem causa à promoção de um fato gerador do imposto, terão sobre si a responsabilidade tributária. Da mesma forma é irrelevante, para fins de responsabilidade tributária, a ilicitude que acompanha a atividade profissional da qual se origina o fato gerador.

Contribuinte é, portanto, qualquer pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato gerador do imposto. Difere da definição de responsável tributário, que é a pessoa a quem é transferida a responsabilidade pelo pagamento do tributo, desde que também vinculada ao fato

gerador. Mas é imprescindível que essa transferência se faça expressamente por lei. Não surtem efeito perante a administração tributária as convenções firmadas entre particulares com o objetivo de fixar o responsável tributário (CTN, art. 123). De igual forma, também não é permitida a transferência de qualquer responsabilidade a terceira pessoa que não seja por lei. Tal medida não se compatibiliza com atos normativos infralegais, tais como decretos, regulamentos, portarias etc. (art. 128, CTN).

Explicados alguns aspectos relevantes acerca do ICMS, passa-se à análise de uma questão polêmica, qual seja, a possibilidade de prisão pelo não pagamento do ICMS. Antes, porém, de discutir esta questão, far-se-á uma breve análise sobre a possibilidade de prisão por dívida do Brasil.

### **3 DA POSSIBILIDADE DE PRISÃO POR DÍVIDA NO BRASIL**

Dispõe o art. 5º, LXVII, da CF/1988 que não pode haver prisão civil motivada por dívida, exceto a daquele que pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

No ordenamento constitucional brasileiro é permitida a prisão pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia estabelecida judicialmente. Caso o devedor não pague as prestações alimentícias estabelecidas em juízo, estará sujeito à prisão, nos termos de legislação própria. Outro caso de prisão civil por dívida é a do depositário infiel, que foi regulamentada por legislação ordinária.

O dispositivo constitucional em comento ficou parcialmente esvaziado com a decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou inaplicáveis as leis que dispõem sobre a prisão do depositário infiel em razão da clara violação de um tratado internacional de direitos humanos, uma vez que “a subscrição pelo Brasil do Pacto de São José da Costa Rica, limitando a prisão civil por dívida ao descumprimento inescusável de prestação alimentícia, implicou a derrogação das normas estritamente legais referentes à prisão do depositário infiel”<sup>1</sup>.

Na hipótese, a Corte Suprema brasileira proferiu decisão inédita, atribuindo *status* supralegal (acima das leis e abaixo da Constituição) aos tratados internacionais de direitos humanos, acrescentando que:

---

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC 87.585*. Rel. Min. Marco Aurélio – j. em 3.12.2008, Plenário – DJE 26.06.2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597891>. Acesso em: 20 jan. 2020.

[...] desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, 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), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna<sup>2</sup>.

Doutrina e jurisprudência sempre destoaram acerca do tema, mesmo antes da Emenda Constitucional 45/04, que ao adicionar o § 3º ao art. 5º da Constituição Federal, dispôs que:

Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros serão equivalentes às emendas constitucionais (BRASIL, 1988, s.p).

Essas interpretações foram travadas em virtude do comando insculpido no § 2º, do artigo mencionado, que revelava que: “[...] os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (BRASIL, 1988, s.p).

De se destacar, nesse momento, que o STF se posicionava no sentido favorável de que os tratados internacionais de Direitos Humanos ingressariam no nosso ordenamento com status de Lei Ordinária, razão pela qual entendia a Corte Suprema, anteriormente, ser possível a prisão do depositário infiel, não tendo sido, consoante esse entendimento revogado o § 2º, do art. 5º da CF/1988, pelo Pacto de São José da Costa Rica. Esse entendimento fica evidente no julgado abaixo transcrito:

Recurso extraordinário. Ação de depósito. Prisão Civil do depositário infiel. Penhor agrícola. Art. 5º, LXVII, da Constituição. – Esta Corte, em inúmeros acórdãos, inclusive de seu Plenário, já firmou o entendimento de que a Constituição, em seu art. 5º, LXVII, empregou a ex-pressão “depositário infiel” tanto para o caso do depósito convencional quanto para os casos de depósito legal, tanto assim que considera constitucional a prisão civil do devedor-depositário na alienação fiduciária em garantia, em que o depósito integra necessariamente a estrutura da garantia representada pela propriedade fiduciária. – Note-se, ademais, que esta Primeira

---

<sup>2</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 466.343*. Rel. Min. Cezar Peluso, voto do Min. Gilmar Mendes – j. em 03.12.2008, Plenário – DJE 05.06.2009, com repercussão geral.

Turma, ao indeferir o HC 75.904, admitiu a prisão civil do proprietário-depositário na figura do penhor agrícola, que é um dos casos de penhor sem desapossamento do devedor. Recurso extraordinário conhecido e provido. (BRASIL, 2008, s.p).

Ocorre que, posteriormente, o próprio STF mudou seu posicionamento quando enfrentou a questão da prisão civil, pela ótica de um novo direito civil constitucional, ocasião em que deu outra interpretação à questão da prisão do depositário infiel tomando-se por fundamento o Pacto Internacional.

Em várias passagens do voto dos Eminentíssimos Ministros do Supremo, tratando da questão do depositário, extraiu-se a vontade de se extirpar do mundo fenomênico a questão da prisão civil, sendo importantíssimo produzir nesse capítulo algumas passagens da decisão.

Diante da taxativa disposição da norma constitucional confrontada, já não faz sentido indagar se a hipótese seria de constrição proveniente de infidelidade como depositário, de proibição de pena por não pagamento de dívida, ou de meio coercitivo para entrega de coisa. Cuida-se de prisão civil, admissível, como tal, tão-só naquelas duas exceções constitucionais, que permitiram a sobrevivência do art. 1.287 do velho Código Civil e do art. 367 do Código de Processo Civil de 1939, ambos os quais contemplavam prisões civis por dívida, pois o primeiro, que foi o antecedente material e histórico do segundo, configurou desvio de pensamento jurídico dominante, na medida em que “não quis seguir doutrina liberal que, entre nós, condenava qualquer prisão civil por dívida”.

Embora a norma constitucional tenha catalogado por implicitude, a título de exceção, entre os casos de prisão civil por dívida, a hipótese do depositário infiel, já não há lugar para distinções acerca da natureza penal ou processual da privação da liberdade. É suficiente que a hipótese se não acomode as exceções, para que incida a proibição constitucional peremptória. Isso mostra, à exaustão, que se trata de prisão civil por dívida de dinheiro. O que estava à base do art. 1.287 do Código Civil anterior era a repulsa da consciência jurídica ao fato de o depositário, que recebeu ao dono a coisa (quase sempre) para custodiar e devolver, se recusar a fazê-lo, não obstante a submissão à prisão não aplaque essa repulsa, nem esgote as exigências da Justiça. Por isso é que, cuidando-se de estritíssima relação de depósito, em que a admissibilidade da prisão, no caso de recusa de devolução, já “tem caráter violento, conservando-se nas legislações, como resquício da prática odiosa da prisão por dívida”, ponderava a doutrina que, “Embora a lei não prescreva coerções para que se configure a infração, não deve o juiz decretar a prisão de plano”<sup>3</sup> (BRASIL, 2009, s.p).

---

<sup>3</sup> RE 466.343-1 – Min. Rel. Cezar Peluso – DJe 104 – Divulgação em 04.06.2009 – Publicação: 05.06.2009

Veja-se que, desde o início do voto, o ministro relator Cesar Peluzo já demonstrava a preocupação com a privação da liberdade do indivíduo. Após a decisão proferida nesse caso específico do depositário infiel, ficou claro que, na dúvida, a interpretação que o julgador deve levar sempre em consideração é a da liberdade do indivíduo, conforme se verifica do RE 466.343:

E, na dúvida entre a tutela da liberdade e de interesses econômicos privados, que podem ser satisfeitos doutros tantos modos, sem o adjutório de tão escandaloso privilégio que, num como retrocesso às épocas anteriores a Lex Poetelia Papiria de nexis faz da pessoa humana um mero corpus vilis, não havendo alternativa possível para o interprete, constricto sempre a reverenciar o primado constitucional da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc. III) que doutro modo estaria aqui gravemente ofendido (BRASIL, 2009, s.p).

Assim, o eminente Ministro Cesar Peluso, findando seu voto, mencionou que não precisaria visitar “Pacto de São José da Costa Rica”, para pôr uma pá de cal ao tema “depositário infiel”, deixando ainda em aberto à questão do devedor de alimentos.

A questão toda versava sobre a posição em que os tratados ou convenções internacionais entram no ordenamento jurídico em relação à Constituição Federal, o que acabou sendo exaurido com a Emenda Constitucional 45/04. Sob essa ótica o Ministro Gilmar Mendes ressaltou no mesmo RE 466.343 que s Tratados de Direitos Humanos, para entrarem no ordenamento jurídico com força de Emendas Constitucionais, deveriam ser aprovados com um quórum especial, obviamente, nas duas Casas do Congresso. Para Gilmar Mendes:

Não se pode perder de vista que, hoje, vivemos em um “Estado Constitucional Cooperativo”, identificado pelo Professor Peter Haberle como aquele que não mais se apresenta como um Estado Constitucional voltado para si mesmo, mas que se disponibiliza como referência para os outros Estados Constitucionais membros de uma comunidade, e no qual ganha relevo o papel dos direitos humanos e fundamentais. Nesse contexto, mesmo conscientes de que os motivos que conduzem à concepção de um Estado Constitucional Cooperativo são complexos, é preciso reconhecer os aspectos sociológico-econômico e ideal-moral sendo mais evidente. E no que se refere ao aspecto ideal-moral, não se pode deixar de considerar a proteção aos direitos humanos como a fórmula mais concreta de que dispõe o sistema constitucional, a exigir dos atores da vida sócio-política do Estado uma contribuição positiva para a máxima eficácia das normas das constituições modernas que protegem a cooperação internacional amistosa como princípio vetor das relações entre os Estados Nacionais

e a proteção dos direitos humanos como corolário da própria garantia da dignidade da pessoa humana (BRASIL, 2009, s.p).

Com efeito, no julgamento dos REs 466.343 e 349.703, que tinham por objeto a análise da constitucionalidade da prisão civil do depositário infiel, o Pretório Excelso, por maioria de votos, passou a adotar o entendimento de que os tratados internacionais que versam sobre direitos humanos, a despeito de continuarem se tratando de normas infra-constitucionais, estariam em um patamar hierárquico superior ao da legislação ordinária, devendo prevalecer sobre esta última.

Assim, a partir daqueles julgamentos, o STF passou a entender que o art. 5º, inc. LXVII, da Lei Maior, que traz a previsão de ser possível a prisão civil do depositário infiel, não obstante não ter sido revogado pelo art. 7º, item 7, do Pacto de San José da Costa Rica, deixou de possuir aplicabilidade frente ao efeito paralisante que referido tratado impôs à legislação ordinária com ele conflitante.

De fato, deve haver entre os Estados essa relação de cooperação na busca da garantia efetiva dos Direitos Humanos, o que é, como dito, corolário para a garantia da dignidade da pessoa humana. Posto isto, existem quatro arranjos que demarcam essa abertura constitucional em relação ao direito internacional, quais sejam, o parágrafo único do art. 4º, o § 2º do art. 5º, e os §§ 3º e 4º do art. 5º, ambos da Constituição Federal.

É perceptível que há uma convergência, hodiernamente, desse novo constitucionalismo, de aceitar normas alienígenas reservadas à proteção dos Direitos Humanos, o que é digno de encômios.

Verifica-se então que, num contexto histórico e também social, constituem as Declarações de Direitos Humanos um intenso organismo de tutela e preservação dos direitos e também de garantias individuais.

#### **4 DA POSSIBILIDADE DE PRISÃO PELO NÃO PAGAMENTO DO ICMS**

Como reconhece Lenio Streck (2001, p.31-32), “o nível de sonegação de tributos é escandaloso, beirando o surrealismo”.

Como condição *sine qua non* para o cumprimento das finalidades intrínsecas ao Estado Social, o combate à sonegação fiscal deve ser priorizado. No intuito de estancar a inadimplência fraudulenta do tributo, várias medidas já foram tomadas pelo Poder Público, podendo-se citar como exemplo a adoção de sistemas informatizados avançados pelos órgãos de arrecadação

tributária, investimentos na máquina arrecadadora e fiscalizatória, a instituição de garantias e privilégios do crédito público, bem como da possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre as três esferas tributantes.

Não obstante todos os avanços conquistados, de certa forma, a sonegação fiscal ainda não deixou de ser incentivada no país. Embora a legislação tributária estabeleça multas administrativas que podem alcançar o percentual de até 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) sobre o valor original do tributo sonegado, conforme dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, o tratamento criminal à matéria continua sendo benevolente.

Isso porque, embora a sonegação fiscal seja tipificada como crime contra a ordem tributária, nos termos das leis nº 10.684/2003 e nº 9.249/1995, basta que o contribuinte desonesto pague o tributo exigido para ter extinta a sua punibilidade<sup>4</sup>. Mais vantajosa ainda é a possibilidade de adesão a qualquer espécie de parcelamento do débito, situação na qual a ação penal respectiva será suspensa, até que se cumpra integralmente o acordo administrativo, cujas modalidades podem chegar ao financiamento do débito por até 180 (cento e oitenta) meses, conforme previsto na Lei 11.941/09.

Bem por isso, muitos contribuintes preferem arcar com os riscos da omissão de receita, já que a punição a ser aplicada, na remota hipótese de fiscalização, é facilmente remediada sem maiores transtornos ao sonegador. Portanto, a exemplo da legislação de países mais desenvolvidos, como é o caso dos Estados Unidos, exige-se maior rigor no tratamento penal dado à conduta fraudulenta, sendo dever não só do Estado, mas também de toda a sociedade, a repreensão da prática criminosa, atuando o cidadão consumidor como poderoso instrumento de fiscalização e de combate à sonegação (JANCZESKI, 2019).

Indo ao encontro deste pensamento, a terceira seção do STJ, quando do julgamento do HC 399.109/SC, cujo relator foi o Ministro Rogério Schietti Cruz, decidiu que o não pagamento do ICMS (quando devidamente declarado), configura crime de apropriação indébita tributária<sup>5</sup>.

Em referido julgamento do STJ, os ministros que se posicionaram contrários à criminalização foram Jorge Mussi, Sebastião Reis Júnior e Maria Thereza de Assis Moura,

---

<sup>4</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC 84798 / GO2007/0135347-0*. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, T5 - Quinta Turma. Data do Julgamento 06/10/2009. Data da Publicação. DJe 03/11/2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=EFETUADO+PAGAMENTO+DE+D%C3%89BITO+ANTES+DO+RECEBIMENTO+DA+DEN%C3%9ANCIA%2C+EXTINGUE-SE+A+PUNIBILIDADE>. Acesso em: 20 jan. 2020.

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC 399.109/SC*. Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira seção, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corporis-hc-399109-sc-2017-0106798-0/relatorio-e-voto-620250226>. Acesso em: 26 jan. 2020.

sendo que esta última, ao proferir seu voto reiterou outra decisão de sua relatoria, o REsp nº 1.543.485/GO que assim elucida:

O comerciante que não recolhe o ICMS, dentro dos prazos que a lei lhe assinala, não comete delito algum. Muito menos o capitulado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. De fato, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio). Ele está, simplesmente, incidindo em inadimplemento. Inadimplemento que poderá acarretar-lhe o dever de pagar, além do tributo, a multa, os juros e a correção monetária. A Fazenda Pública, neste caso, poderá - e, ousamos dizer, deverá - executá-lo, nos termos da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais)<sup>6</sup>.

A mesma ministra destacou que, em regra, o Direito Penal não pode servir como instrumento de arrecadação, pois, se assim o fosse, estar-se-ia incorrendo não somente em inconstitucionalidade, tendo em vista a violação ao art. 5º, LXVII da CF/1988 mas também em inconvenção por contrariar uma Convenção da qual o Brasil é signatário, o Pacto de São José de Costa Rica.

Em 18 de dezembro de 2019, por maioria dos votos, o Supremo Tribunal Federal decidiu o RHC 163.334 acerca da mesma matéria, ou seja, em pauta estava a possibilidade de criminalizar o inadimplemento de ICMS declarado ao Fisco. Como já visto no final de 2018, em decisão do STJ que tinha denegado a ordem, no já citado HC 399.109/SC impetrado em defesa de dois pequenos empresários que foram denunciados pelo delito tipificado no art. 2º, inc. II da Lei 8.137/90. O *Habeas Corpus* objetivava que a conduta dos empresários fosse reconhecida como uma conduta atípica, por não terem eles se valido de qualquer modalidade de fraude, somente deixado de recolherem o ICMS que fora declarado ao Fisco da unidade federativa.

No entanto, neste HC foi considerado que o não recolhimento do ICMS (totalizando dívida de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) pelos dois comerciantes caracteriza o crime acima citado, ficando, pois, uniformizado o entendimento de duas turmas do STJ, reconhecendo o não pagamento do ICMS como uma conduta típica, mesmo que declarado ao Fisco.

O RHC 163.334 teve o condão de questionar este acórdão no STF visando que esta decisão fosse reformada, não obtendo êxito, pois por maioria dos votos (6 x3), o STF denegou

---

<sup>6</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.543.485/GO*. Rel. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 05.04.2016, DJe 15.04.2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/339763097/recurso-especial-resp-1543485-go-2015-0170772-0/inteiro-teor-339763108?ref=juris-tabs>. Acesso em: 26 jan. 2020.

o RHC, acompanhando o voto do min. relator Roberto Barroso. Este, a seu turno, reconheceu a tipicidade da conduta de não recolher o ICMS, quando o próprio e já declarado, sempre que se note que houve dolo, ou seja, a intuito de apropriação do valor do imposto.

Revela-se decisão bastante polêmica, pois, há quem diga que a interpretação do STF destoa da realidade vivenciada por empresários contribuintes que muitas vezes deixam de pagar o imposto por dificuldade financeira, inexistindo dolo específico neste caso.

Nesse sentido, Souza e Antun (2020) entendem que a decisão do STJ já se mostrava equivocada e demandava reforma, posto que tornava possível que a simples inadimplência fosse criminalizada, ignorando postulados relevantes do Direito Penal que defende que este ramo do Direito seja fragmentário e subsidiário, fundamentado na proteção de bens jurídicos seriamente maculados.

Há também argumentos que defendem que o Direito Penal não pode servir de instrumento alternativo para arrecadar tributos, por mais importantes que sejam as finalidades do Fisco. Assim, o Governo não poderia dispor de dois institutos expropriatórios, um com o objetivo de taxatividade e o outro, em matéria penal, com o poder da legalidade, em razão de configurar *bis in idem*.

Assim, tudo converge para a arguição de que apenas a conduta de declarar adequadamente o imposto próprio, deixando, no entanto, de recolhê-lo não é ato que necessariamente se revista de tipicidade material, para que seja considerado crime. Isto porque, o simples inadimplemento de tributos não apresenta nenhuma ofensividade capaz de torná-lo meritório de tutela penal, uma vez que esta deve ser fragmentária.

Nesse sentido, cita-se o HC nº 486.854 - RJ<sup>7</sup> do STJ e do HC 126.191<sup>8</sup> do STF que reconheceram a atipicidade de crimes tributários de bagatela.

---

<sup>7</sup> EMENTA Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Art. 1.º, Inc. V, da lei nº 8.137/1990. Deixar de fornecer nota fiscal quando obrigatório. Pleito de trancamento da ação penal por atipicidade da conduta, em razão do princípio da insignificância. Valor ínfimo da nota fiscal, sendo o montante do tributo ainda menor. Documento fiscal enviado 4 (quatro) dias após a data devida. Inexpressividade da lesão jurídica provocada. Ordem de *Habeas Corpus* concedida para determinar o trancamento da Ação Penal e a consequente absolvição dos pacientes. (HC 486.854-RJ. Min. Rel. Laurita Vaz, julg. 22.10.2019).

<sup>8</sup> EMENTA Habeas corpus. Penal. Descaminho (CP, art. 334). Pretensão à aplicação do princípio da insignificância. Incidência. Valor inferior ao estipulado pelo art. 20 da Lei nº 10.522/02, atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda. Preenchimento dos requisitos necessários. Ordem concedida. 1. No crime de descaminho, o Supremo Tribunal Federal tem considerado, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00 previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 2. Na espécie, como a soma dos tributos que deixaram de ser recolhidos perfaz a quantia de R\$ 14.922,69, é de se afastar a tipicidade material do delito de descaminho, com base no princípio da insignificância, já que o paciente, segundo os autos, preenche os requisitos subjetivos necessários ao reconhecimento da atipicidade de sua conduta. 3. Ordem concedida para restabelecer a sentença com que, em virtude do princípio da insignificância, se rejeitou a denúncia ofertada contra o paciente (HC 126191, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 03/03/2015, Processo eletrônico DJe-065 Divulg 07-04-2015 Public 08-04-2015).

No entendimento de Souza e Antun (2020), o mais importante do que contestar os possíveis equívocos encontrados na decisão em análise, o mais premente é que se compreenda como fica o panorama com o qual o contribuinte precisará se defrontar, depois de ter sido julgado RHC 163.334, caso não consiga adimplir suas obrigações referentes ao ICMS. Por esta razão, uma vez firmada a decisão do STF — de que incide no art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/90, o contribuinte que deixa de pagar o ICMS repassado no valor do produto ou serviço, caso sua conduta seja praticada com dolo de apropriar-se do valor não recolhido —, é importante que se busque a conformação dessa decisão aos princípios que fundamentam o Direito Penal.

Desta feita, segundo os mesmos autores, numa análise superficial, ao que parece, a questão irá girar em torno da ressalva feita pelo min. Relator em seu voto de que o crime só restará configurado se restar comprovado que o agente teve a intenção de se apropriar do valor do imposto sonegado (SOUZA; ANTUM, 2020).

O voto do Min. Luis Roberto Barroso trouxe, ao final, o seguinte entendimento: “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 artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990” (BRASIL, 2019, s.p).

O ministro chegou a esta conclusão, pois, em seu entendimento, o ICMS integra o patrimônio da empresa, sendo esta mera depositária do valor, já que este deve ser repassado à Receita estadual. Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio foram contrários ao entendimento se limitando a dizer que a Lei de Crimes Tributários não tipificou esta conduta, razão pela qual o não recolhimento do ICMS seria apenas uma dívida fiscal.

No entanto, tendo em vista que o argumento que prevaleceu é a de que o não recolhimento do ICMS é crime tributário, o que importa sobre o art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/90 é que o não recolhimento do ICMS repassado no preço da mercadoria poderá ensejar a tipificação do delito, apenas se o contribuinte apresentar a intenção de tomar para si o valor do tributo.

O crime de apropriação indébita, exsurge, desta forma, do julgamento do RHC 163.334, com uma nova roupagem dada pelo STF, como um “genuíno crime de resultado cortado” também conhecido como “crime de tendência interna transcendente” (SOUZA; ANTUN, 2020, s.p).

Paulo Danilo Lopes (2020) fala em ativismo judicial a criminalização de condutas decorrentes de tributação, o que não deixa de ser verdade, já que nos parece claro que o fato é claramente atípico já que comete crime de apropriação indébita tributária aquele que, com dolo,

reiteradamente e de forma contumaz, o que, sabe-se, nem sempre ocorre quando o ICMS é declarado e não recolhido.

Neste contexto, segundo Souza e Antun (2020), para que referido crime seja tipificado, então, não é mais suficiente o mero conhecimento ou a livre determinação do agente, ao deixar de pagar o tributo. É necessário que sua conduta seja movida pelo dolo de se apropriar do valor do tributo. De maneira que o epíteto de “apropriação indébita tributária”, anteriormente muito criticada na doutrina — já que não se vislumbrava similitude entre a conduta própria do delito tributário e a apropriação indébita trazida pelo Código Penal — nunca se mostrou tão pertinente, posto que o objetivo de se apropriar se torna condição indispensável para que o delito se configure.

Assim, segundo os mesmos autores tem-se que se, na decisão do STJ, mencionada aproximação, entre o crime fiscal em comento e o delito de apropriação indébita tradicional, a tendência era o favorecimento de interesses punitivos expansionistas — pois o objetivo era contornar a existência de fraude, necessária para configurar os delitos tributários — agora, tendo em vista o novo desenho do tipo, determinado pelo STF, passa a ser exatamente na exigência de incontestada intenção de se apoderar do valor do imposto, que se deve buscar pelos novos limites para essa figura delitiva, obstando-se que o simples inadimplemento motive a intervenção penal (SOUZA; ANTUM, 2020).

Sabe-se que as pessoas, na maioria das vezes, associam a criminalização das infrações tributárias com a odiosa prisão por dívida, apresentando repulsa à imposição de pena corporal ao fraudador do fisco. Ruy Barbosa Nogueira adverte e constata:

Não só a extensão, mas, sobretudo, a complexidade das obrigações tributárias impostas por meio de uma legislação não só muito instável, mas sobretudo de verdadeiro cipoal e repleta de dúvidas, causando um generalizado estado de incerteza, poderia autorizar o mesmo poder público, principal responsável por essa situação, a exigir o cumprimento por meio de penas privativas de liberdade? Mesmo nos países em que se configuram e se punem crimes tributários, a jurisprudência revela escassa aplicação e grande cautela dos órgãos fiscais e tribunais judiciários nessa imposição de pena privativa de liberdade (NOGUEIRA, 1976, p.177).

Também, o Modelo de Código Tributário para a América Latina (MCTAL), publicado pela OEA/BID, em sua exposição de motivos, defende uma preferência de sanções pecuniárias ao invés das penas privativas de liberdade.

Também, a tendência dos tribunais pátrios é a de despenalização dos crimes fiscais ante o pagamento, a qualquer tempo, do tributo objeto da infração, tendo por fundamento a grande oscilação da legislação de direito penal tributário, com nítida prevalência dos interesses da arrecadação tributária (JANCZESKI, 2019). A exposição de motivos que acompanhou o projeto de lei que originou a Lei 8.137/1990 é clara em considerar mais importante o recolhimento do tributo, do que a preservação de qualquer interesse jurídico em abstrato. Assim, se o bem jurídico tutelado pela referida lei é a receita pública e como o direito penal não tem como objetivo primário a punição, mas proteger bens jurídicos, que não estariam devidamente amparados não fosse a sanção, justifica-se o posicionamento adotado pelas decisões judiciais sobre o tema.

## 5 CONCLUSÃO

É cediço que na sociedade, especialmente as mais modernas, para que ela exista de fato, a tributação é fundamental, uma vez que tem papel de destaque para manutenção da “esfera pública” e para realizar a organização da sociedade, na distribuição de renda, diminuição das desigualdades sociais.

Tendo em vista a grande importância dos tributos para que seja possível a efetivação da cidadania, este artigo objetivou discutir o cabimento de prisão pelo não pagamento do ICMS à luz do RHC 163.334 do STF.

É importante salientar que, em nosso entendimento, muito embora a decisão do Supremo não tenha sido a mais correta, posto que ratificou a equivocada decisão do STJ que criminalizava a simples inadimplência e que, ao invés de reconhecer a inconstitucionalidade e inconveniência deste entendimento, optou por criar um elemento de tipo penal, contrariando a reserva legal, a taxatividade e até mesmo a separação de poderes, tendo em vista que consubstancia-se em verdadeiro deslocamento político-criminal do Estado Democrático de Direito para um Estado de jurisdição.

No entanto, ao tornar o art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/90 (crime de apropriação indébita tributário) em um crime de “resultado cortado”, inovando com a criação do elemento subjetivo “dolo de apropriação”, o STF redesenhou positivamente o quadro equivocado criado pelo STJ em 2018.

Assim, ao final deste artigo concluiu-se que o uso do Direito Penal em infrações fiscais, deve se dar como cuidado e parcimônia, com vistas a não se sobrepor o interesse da arrecadação ao do contribuinte, nem monetizar a norma penal. O recurso à sanção criminal só

deve se dar após esgotados todos os demais instrumentos disponibilizados ao Poder Público. Nenhum país sobrevive ao arbítrio ou a aplicação inescrupulosa de leis, especialmente penais. As condutas devem ser sopesadas, separando-se aquelas que constituem meros descumprimentos de obrigações acessórias ou simples irregularidades administrativas, das que representam verdadeiros “atentados” contra a ordem tributária. Nem toda comprovação de redução ou supressão de tributo deve dar lugar à denúncia penal. A sanção penal tributária deve se limitar como recurso para aquelas violações realmente graves e perigosas, excluindo-se as de pequena relevância.

O funcionamento de um sistema tributário não pode ser sustentado apenas pela eficácia repressiva da sanção, dado que se deve ter em conta também, a carga tributária incidente e a correta e eficiente gestão da coisa pública como elementos que induzem à fraude fiscal. Para superar a fraude fiscal resulta mais efetiva a austeridade no gasto público, do que nas penas em si, até porque é sabido que o peso exagerado da carga tributária global atua como a principal causa que motiva a evasão fiscal.

## **REFERÊNCIAS**

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise da legislação, manifestações de administrações tributárias**. 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v.1.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 87.585**. Rel. Min. Marco Aurélio – j. em 3.12.2008, Plenário – DJE 26.06.2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597891>. Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 84798/GO2007/0135347-0**. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, T5 - Quinta Turma. Data do Julgamento 06/10/2009. Data da Publicação. DJe 03/11/2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=EFETUA>

DO+PAGAMENTO+DE+D% C3% 89BITO+ANTES+DO+RECEBIMENTO+DA+DEN% C3% 9ANCIA% 2C+EXTINGUE-SE+A+PUNIBILIDADE. Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.543.485/GO**. Rel. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 05.04.2016, DJe 15.04.2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/339763097/recurso-especial-resp-1543485-go-2015-0170772-0/inteiro-teor-339763108?ref=juris-tabs>. Acesso em: 26 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 399.109/SC**. Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0/relatorio-e-voto-620250226>. Acesso em: 26 jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC 163.334/SC**. Rel. Min. Luís Roberto Barroso. – j. em 18.12.2019, Plenário – DJE 26.06.2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 26 jan. 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CORRÊA, Vanessa Benelli. **ICMS entre Estabelecimentos do Mesmo Titular**. Curitiba: Juruá Editora, 2018.

JANCZESKI, Célio Armando. **Direito Tributário e Processo Tributário: Abordagem Conceitual**. 3.ed. Curitiba: Juruá Editora, 2019, v.II.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**. 5. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS: transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação: fato gerador do imposto: autonomia dos estabelecimentos: base de cálculo: Lei Complementar nº 87/96, art. 13, §4º, I: conceito de valor da entrada mais recente: necessidade de serem agregados: aspectos peculiares da operação interestadual: prestação de serviço de transporte interestadual: imposto pago pelo estabelecimento remetente: transferência do ICMS incidente para aproveitamento no Estado de destino. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 12, n. 67, p. 149-178, jan./fev. 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

SOUZA, Álvaro Augusto Orione; ANTUN, OdelMikael Jean. STF definiu que apropriação indébita tributária é crime de resultado cortado? **Conjur**, 09.01.2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-09/opinio-ropriacao-indebita-tributaria-crime-resultado-cortado>. Acesso em: 27 jan. 2020.

STRECK, Lenio Luiz. O dever fundamental de pagar impostos. **Jornal do Brasil**, Rio de Janeiro, 21 fev. 2001.