

VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

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 - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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 - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

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

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

Relações Internacionais para o Continente Americano:

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

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

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

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

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

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

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

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

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

Coordenadores: Abner da Silva Jaques; Jonathan Barros Vita; Maria Rafaela Junqueira. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-165-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Senhores(as) Leitores(as), Pesquisadores(as) e Acadêmicos(as),

Apresenta-se, com deferência, a compilação dos Anais do Grupo de Trabalho (GT) ‘Direito Tributário e Financeiro II’, fruto dos debates que ocorreram no âmbito do VIII Encontro Virtual do Egrégio Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI). Este evento, sob a égide do tema central ‘Direito, Governança e Políticas de Inclusão’, reafirmou a vocação do CONPEDI em erigir-se como um farol para o pensamento jurídico nacional, fomentando discussões que transcendem as fronteiras do convencional e abraçam os desafios iminentes à tessitura social contemporânea.

Verifica-se, atualmente, que as matérias de Direito Tributário e Financeiro assumem uma relevância sem precedentes. Em um cenário global permeado por transformações econômicas, sociais e ambientais, a tributação e as finanças públicas transcendem o mero escopo arrecadatório, erigindo-se como pilares para a consecução de uma sociedade mais justa, equitativa e inclusiva. A gestão e a redistribuição dos recursos pecuniários, a aferição da efetividade das políticas fiscais e a própria dialética entre o Fisco e o contribuinte configuram-se em elementos inafastáveis para a governança democrática e a efetivação dos direitos fundamentais. É nesse diapasão que a temática central do VIII Encontro Virtual do CONPEDI encontra eco direto nas discussões atinentes ao âmbito tributário, provando, de forma inarredável, que o Direito Tributário não pode ser concebido de forma isolada, mas sim como uma ferramenta vital para o avanço da justiça social e a promoção da sustentabilidade ambiental.

relação entre o ente fiscal e o contribuinte. Em um primeiro momento, alguns trabalhos, a título exemplificativo, destacaram a premente busca por mecanismos de caráter preventivo e consensual, os quais visam a aprimorar a eficiência da administração tributária e mitigar a litigiosidade, alinhando-se, sobremaneira, à governança moderna. Por sua vez, outros estudos abordaram temas como o custo inerente à regularização e a resistência manifestada ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no bojo das iniciativas de Regularização Fundiária Urbana (REURB), bem como a análise da Lei nº 14.592, de 2023, sob a perspectiva do devido processo legislativo tributário, evidenciando os desafios contemporâneos que permeiam o sistema.

O segundo bloco, por sua vez, dedicou-se a temas como ‘Justiça Fiscal, Princípios Tributários e Reforma’, conduzindo-nos ao cerne das discussões atinentes à equidade e aos fundamentos epistêmicos do Sistema Tributário Nacional. É de suma importância notar como os autores ressaltaram a indispensabilidade da busca por um sistema para além da atividade arrecadatória; ou seja, que também assegure a dignidade humana, a tal ponto que, por exemplo, propuseram políticas de inclusão social por intermédio de mecanismos fiscais. Este bloco igualmente abordou reflexões sobre as renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva, bem como a tributação como instrumento de intervenção estatal em políticas de índole extrafiscal. Além disso, foram objeto de análise os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira, e as implicações da instituição do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços no federalismo fiscal.

Em sequência, o terceiro bloco, com enfoque temático em ‘Tributação Ambiental, Sustentabilidade e Justiça Social’, explorou a fronteira entre o Direito Tributário e os imperativos do desenvolvimento sustentável. Neste contexto, os autores pormenorizaram o papel do Direito Tributário na resposta às mudanças climáticas e, ainda, aprofundaram-se na vulnerabilidade alimentar e na aplicação do princípio da seletividade, na tributação ambiental como vetor para a promoção de justiça ambiental e nos incentivos fiscais à reciclagem, bem

como a criminalização do inadimplemento de ICMS declarado e a ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos também foram objeto de aprofundado debate, refletindo a amplitude e a complexidade das temáticas que o Direito Tributário e Financeiro se impõe a enfrentar. Cumpre aduzir, por oportuno, que, malgrado constasse da programação oficial, o trabalho intitulado “Sistema Tributário Nacional: uma jornada através da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann” não foi apresentado no transcurso do GT.

Exalta-se, aqui, o elevado nível de conteúdo, o rigor metodológico e o comprometimento com a episteme jurídica, manifestados em cada uma das contribuições apresentadas. Essas características, diga-se de passagem, constituem o padrão de excelência inarredável nas atividades promovidas pelo CONPEDI.

Ademais, cumpre sobrelevar a relevância da modalidade virtual do congresso para a democratização da investigação jurídica. Em um território de proporções continentais como o brasileiro, o formato remoto transcende as limitações geográficas, viabilizando a participação de pesquisadores oriundos das mais diversas regiões, e expande o acesso a debates de elevada qualificação, propiciando o enriquecimento do cenário acadêmico e a edificação de uma comunidade científica mais inclusiva e interconectada.

Apresenta-se, na sequência, o rol exaustivo dos artigos apresentados, sistematicamente organizados de acordo com os eixos temáticos predefinidos, os quais constituem o cerne destes Anais:

1. Compliance como prevenção e gestão de riscos e conflitos na relação Fisco-Contribuinte;
2. Reflexões acerca do consensualismo como método de resolução de demandas e litígios tributários;

6. Cashback tributário à luz da análise econômica do direito: instrumento de justiça social ou estratégia de arrecadação?;
7. Reflexões acerca da concessão de renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva;
8. Políticas tributárias extrafiscais no Código Tributário do Município de Chapecó: a relevância da tributação como instrumento de intervenção estatal;
9. Tributação e justiça fiscal: os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira;
10. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e as implicações no federalismo fiscal;
11. Análise crítica da Lei nº 15.042/2024: mercado de carbono, sustentabilidade e os desafios da regulação no contexto das mudanças climáticas;
12. O imposto seletivo como ferramenta para o desenvolvimento econômico sustentável;
13. Vulnerabilidade alimentar e o princípio da seletividade: as escolhas necessárias à realização efetiva do direito fundamental à alimentação adequada;
14. A tributação ambiental para a promoção de justiça ambiental à luz dos incentivos fiscais à reciclagem;
15. Tributação verde e incentivos fiscais ambientais no Brasil;

19. A ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos: o perigo do uso do vape para o Estado e para sociedade brasileira.

Por fim, gostaríamos de expressar nossa mais profunda gratidão ao CONPEDI por mais uma vez proporcionar um espaço tão fundamental para o intercâmbio de ideias e o avanço da pesquisa jurídica no Brasil. Aos pesquisadores, nosso agradecimento especial por cada trabalho submetido, pela dedicação e pelo comprometimento com a ciência, que enriqueceram sobremaneira os debates. A todos os demais envolvidos, principalmente a equipe técnica, nosso reconhecimento pelos bons trabalhos realizados que garantiram o sucesso do GT.

Almeja-se a todos os leitores uma excelente experiência de leitura e que o presente material possa servir de fonte inspiradora para futuras investigações, contribuindo para o contínuo aprimoramento do Direito Tributário e Financeiro em nosso país.

Prof. Dr. Abner da Silva Jaques (UFMS),

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita (UNIMAR),

Profa. Dra. Maria Rafaela Junqueira Bruno Rodrigues (FDF),

Coordenadores do GT Direito Tributário e Financeiro II.

**O INADIMPLENTO DE ICMS PRÓPRIO E DECLARADO COMO CRIME
TRIBUTÁRIO: ANÁLISE CRÍTICA DO JULGAMENTO DO RHC 163334-STF
DESDE A ORIGEM ÀS REPERCUSSÕES LEGISLATIVAS**

**DEFAULT OF OWN AND DECLARED ICMS AS A TAX CRIME: CRITICAL
ANALYSIS OF THE JUDGMENT IN RHC 163334-STF FROM ITS ORIGIN TO ITS
LEGISLATIVE REPERCUSSIONS**

**Aendria de Souza do Carmo Mota Soares ¹
Glauber De Lucena Cordeiro ²**

Resumo

A inadimplência tributária tem muitas repercussões, contudo, ela, em si, não constitui crime tributário, o que ocorre, somente se o contribuinte, intencionalmente, utilizar de fraude para escapar ao tributo, praticando conduta tipificada em lei, sendo esse o entendimento do STF até o julgamento do RHC 163334/-SC. A virada de entendimento no STF, mesmo que esteja pendente de julgamento os Embargos de Declaração, tem gerado forte insegurança jurídica. Contudo, os estudos localizados se restringem a abordar a questão a partir do julgamento no STF, não se aprofundando nos meandros do julgado para que seja possível aferir sua justiça e se ele terá efeitos concretos no cumprimento de pena. Desse modo, o objetivo deste estudo consiste em analisar, de forma crítica, os pontos centrais do caso julgado no RHC 163334-SC desde a propositura da denúncia, abordando os elementos do caso e os fundamentos centrais do julgado em todas as instâncias e suas repercussões. Por isso, trata-se de pesquisa comparativa, descritiva, de natureza qualitativa e de caráter exploratório, realizada a partir de análise bibliográfica e documental. A análise realizada permitiu vislumbrar quais foram os fundamentos inéditos e em que momento eles foram apresentados, bem como seus contrapontos, os quais, demonstram a impropriedade das razões de decidir face o Ordenamento Jurídico e as razões que causam insegurança jurídica e são objeto dos projetos de lei em trâmite, os quais, se aprovados, beneficiarão os réus condenados no RHC 163334-SC, nos termos do art. 5º, XL da Constituição.

Palavras-chave: Inadimplimento de icms, 1ª instância, tjsc, stj- hc nº 399109/sc e stf-rhc nº

conduct typified by law. This has been the understanding of the Supreme Federal Court (STF) until the judgment in RHC 163334/SC. The shift in the STF's interpretation, even though the Declaratory Embargoes are still pending judgment, has generated significant legal uncertainty. However, the studies that have been found are limited to addressing the issue based on the STF judgment, without delving into the intricacies of the decision to assess its fairness or its potential concrete effects on sentencing enforcement. Therefore, the aim of this study is to critically analyze the central points of the case judged in RHC 163334-SC from the time the complaint was filed, addressing the elements of the case and the central foundations of the judgment in all instances and its repercussions. For this reason, this is a comparative, descriptive, qualitative and exploratory study, based on bibliographical and documentary analysis. The analysis made it possible to see which were the unprecedented grounds and at what point they were presented, as well as their counterpoints, which demonstrate the inappropriateness of the reasons for the decision in the face of the legal system and the reasons that cause legal uncertainty and are the subject of the bills in progress, which, if approved, will benefit the defendants convicted in RHC 163334-SC, pursuant to Article 5, XL of the Constitution.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Icms default, 1st instance, tjsc, stj- hc no. 399109/sc and stf-rhc no. 163334/sc, Tax crime, Persistent debtor

1. Introdução

A inadimplência tributária tem repercussões sociais, econômicas e jurídicas e atinge políticas públicas. Em função disso e da relevância dos tributos para subsistência do Estado, são estabelecidos diversos mecanismos excepcionais e gravosos pelo Direito Tributário para coibir a inadimplência e recolher o crédito tributário. Entretanto, se o contribuinte utilizar de fraude e/ou de qualquer artifício para escapar ao tributo, praticando qualquer conduta tipificada como crime, às disposições de direito tributário são acrescidas as disposições de direito penal tributário, sendo necessário, para o cometimento de crime tributário, o dolo e a fraude, além da tipificação legal.

Nesse sentido, sempre foram desenvolvidos os debates acerca do inadimplemento do ICMS e realizados todos os julgamentos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tendo, contudo, divergência nas turmas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e nos Tribunais estaduais, até que, de forma inédita, com afetação direta ao pleno e mediante fundamentos inovadores, o STF alterou seu entendimento no julgamento do RHC 163334/-SC em 18/12/2019, o qual ainda está pendente o julgamento os Embargos de Declaração. Essa virada de entendimento atinge diretamente todos os que realizam as atividades atinentes ao fato gerador do ICMS, mas não somente eles, alcançando todos os tributos indiretos, tributos de maior arrecadação no Ordenamento Jurídico brasileiro, sendo, por isso, o impacto empresarial imensurável, o que tem gerado impactos legislativos substanciais.

Contudo, desde o julgamento do RHC os estudos localizados se restringem a abordar a questão a partir do julgamento do RHC 163334-SC, não se aprofundando nos meandros do julgado desde a denúncia e refletindo se, a partir dos detalhes do caso julgado, o entendimento do juízo de 1ª instância e dos votos divergentes no julgamento do STJ do HC 399109 e do STF não seriam os atinentes ao Ordenamento Jurídico brasileiro. Aliás, nos estudos localizados é comum o tratamento genérico dos elementos do caso, não sendo possível aferir a justiça do julgamento e se quaisquer das propostas legislativas resultantes desse julgamento poderão afetar seus respectivos réus.

Desse modo, o objetivo deste estudo consiste em analisar de forma crítica os pontos centrais do caso julgado no RHC 163334-SC pelo STF desde a propositura da denúncia, abordando os fundamentos centrais do julgado em todas as instâncias, o ponto de virada do entendimento e as repercussões legislativas consequentes e sua conformidade com Ordenamento Jurídico brasileiro. Por isso, trata-se de pesquisa comparativa,

descritiva, de natureza qualitativa e de caráter exploratório, realizada a partir de análise bibliográfica e documental. Os elementos da pesquisa comparativa se concentraram nos pontos inovadores do julgamento de uma instância em relação a outra, bem como do conteúdo do julgado em cada instância face os elementos da denúncia relativos ao caso.

Os resultados obtidos serão apresentados nas quatro seções que estruturam esse artigo, principiando pela caracterização do ICMS e sua sistemática de apuração e pagamento, prosseguindo-se na segunda seção para a apresentação e análise da denúncia até o julgamento de segunda instância, abordando-se na seção seguinte o julgamento no âmbito do STJ e do STF, abordando, ao final, os desdobramentos legislativos e seu impacto em relação aos réus.

2. O ICMS e sua sistemática de apuração e pagamento

O ICMS é o imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, de competência estadual e distrital. Tem como sujeito passivo qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, o fato gerador, conforme estabelecido pelo art. 155 da Constituição de 1988 e pela Lei Complementar (LC) nº 87/96. Em razão dessas características, somente pode ser sujeito passivo desse imposto o comerciante que juridicamente circule mercadorias. O dever de recolhimento pelo sujeito passivo, em regra, é mensal, na data prevista na legislação estadual respectiva, devendo o contribuinte, em razão de o ICMS ser um tributo lançado por homologação, apurá-lo, escriturá-lo em seus livros fiscais, declará-lo e pagá-lo.

Assim, o momento da venda não coincide como o momento do dever de pagar, sendo o montante devido a título de ICMS somente é conhecido mediante procedimento de apuração e escrituração, no qual o contribuinte realiza as devidas compensações atinentes ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I e II da Constituição, bem como a partir do parâmetro de cálculo do art. 13 da LC nº 87/96, no qual está estabelecido que o tributo seja calculado por dentro, ou seja, incide sobre sua própria base de cálculo. Pelo princípio da não-cumulatividade, instituído pelo art. 155, §2º, II da Constituição, compensa-se o que for devido em cada operação relativo à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Na apuração e escrituração são evidenciados dois tipos de ICMS: a) o ICMS próprio, no qual o comerciante vende a mercadoria ao consumidor final e repassa a carga econômica do tributo a esse, em razão de ser o ICMS um tributo indireto. O repasse dessa carga econômica é realizado por meio de inserção no preço do produto, juntamente com os impostos próprios e

demais custos empresariais; b) o ICMS substituição tributária, no qual o ICMS não está embutido no preço praticado ao substituto, sendo cobrado à parte do adquirente. Além do preço do produto, no qual estão embutidos os impostos próprios e demais custos empresariais, há uma cobrança separada a título de ICMS do substituído, o qual poderá se creditar do ICMS quando realizar a venda ao consumidor final. Em razão dessa distinção entre ICMS substituição e ICMS próprio é que há disciplinamento diferenciado para ambos na hipótese de repetição de indébito (Carraza, 2009).

Em função da sistemática do ICMS ora descrita, a doutrina é firme no sentido de que não há um valor a ser repassado ao fisco em cada operação de venda ao consumidor final, pois o valor ingressa no caixa do comerciante para apuração da resultante tributária, sendo o valor destacado na nota fiscal se prestando, apenas, à finalidade de controle do princípio da não-cumulatividade (Carraza, 2009). Também é em razão dessa sistemática que o ICMS, embora destacado na nota fiscal, pode não significar ingresso. Aliás, vender a mercadoria ao consumidor, nem sempre pode significar recebimento, pois o preço parcial (venda a prazo e/ou parcelada) ou total pode não ser pago pelo cliente que recebeu a mercadoria, ou seja, fez surgir o fato gerador do ICMS. Essa ausência de pagamento, aliás, é muito comum quando se tem crises econômicas que comprometem a capacidade de pagamento do tributo.

Essa sistemática embasa o argumento que o contribuinte que declara o ICMS e não o paga possui mera relação de débito ou de inadimplemento fiscal. Sendo relação de débito, a Constituição de 1988 e o Pacto de San José da Costa Rica não autorizam que o inadimplemento de ICMS declarado configure crime. Esse, por sua vez, somente pode ser configurado quando há fraude, nos termos da legislação de regência (Baltazar Júnior, 2009; Prado, 2006).

3. Análise crítica do caso desde o oferecimento da denúncia até a decisão do TJSC

A denúncia apresentada perante o juízo da Vara Criminal da Comarca de Brusque-SC, Autos nº 0900163-154.2015.8.24.0011, foi proposta contra os sócios e administradores da empresa Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda, Robson Schumacher e Vanderléia Silva Ribeiro Schumacher, por declararem e não adimplirem o ICMS próprio, nos seguintes termos:

os denunciados eram responsáveis pela direção e gerência da empresa, tendo ciência e controle das transações e negócios realizados, bem como responsabilidade legal e fática pela regularidade fiscal.

Além da administração geral da empresa, determinavam os atos de escrituração fiscal e eram responsáveis pela apuração e recolhimento do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações devido.

Quaisquer vantagens ou benefícios obtidos pela empresa, mesmo os de origem ilícita, eram aproveitados diretamente pelos denunciados, sujeitando-os à regra prevista no art. 11 da Lei nº 8.137/90.

Em procedimento rotineiro, a Fiscalização de Tributos Estaduais constatou que, apesar de terem apresentado as Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico – DIMES à Secretaria da Fazenda, os denunciados, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010, não recolheram aos cofres públicos, no prazo determinado pelo art. 60 do RICMS/01, os valores apurados e declarados.

Em razão disso, o Fisco Estadual, em 13.04.2009 e 21.10.2009 emitiu, respectivamente, a Notificação Fiscal n. 96030015507, juntada à fl. 01, e a Notificação Fiscal n. 106030117599, juntada à fl. 06, que apresentam a seguinte descrição da infração: ‘Deixar de efetuar, total ou parcialmente, o recolhimento do ICMS relativo às operações/prestações tributáveis, escrituradas pelo próprio contribuinte no Livro de Registro de Apuração do ICMS e declarado na Guia de Informação e Apuração do ICMS e/ou DIME – Declaração do ICMS e do Movimento Econômico’.

Esclareça-se, que, para o tipo empresarial indicado na denúncia - sociedade limitada (Ltda) - há limitação legal à responsabilidade pelos débitos empresariais aos sócios, nos termos da legislação disciplinadora do direito empresarial prevista no Código Civil de 2002. Essa limitação, nos termos do art. 135, III do Código Tributário Nacional-CTN, também impossibilita que a cobrança do débito tributário seja redirecionada aos sócios. Esses, nos termos do art. 135, III do CTN, somente podem ser responsabilizados a pagar em nome próprio o débito fiscal empresarial se praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

Quanto aos valores tributários, a denúncia apresenta os montantes de R\$12.074,22, referente à Notificação Fiscal nº 96030015507 e R\$ 16.085,49, referente à Notificação Fiscal nº 106030117599, aduzindo, ainda, que “os denunciados, por duas vezes (27.01.2011 e 13.05.2013), ingressaram em programa de parcelamento junto à Secretaria de Estado da Fazenda, contudo, não efetuaram o regular pagamento das parcelas, motivo pelo qual os parcelamentos foram cancelados”. Os valores atualizados até o oferecimento da denúncia perfaziam o montante de R\$30.463,05 (trinta mil quatrocentos e sessenta e três reais e cinco centavos). Por fim, a denúncia classifica os crimes da seguinte forma:

Os denunciados, por terem deixado de recolher ao Erário, no prazo legal, valor do tributo ICMS descontado ou cobrado, na qualidade de sujeitos passivos de obrigação, praticaram, de forma dolosa, por oito vezes, o crime previsto no art. 2º, inciso II, c/c art. 11, caput, ambos da Lei n. 8.137/90, na forma continuada (art. 71 do Código Penal).

Conforme se observa da transcrição de trechos da denúncia, não é realizada uma individualização da prática delituosa em relação aos sócios, não é sequer atribuído aos mesmos ato doloso em proveito pessoal ou empresarial. Também não é apresentada nenhuma apuração da responsabilidade de contador, gerente etc., apenas por serem

administradores, conforme o contrato social, e terem consciência do não pagamento é que nos termos constantes da denúncia cometeram crime. Também não foi demonstrado nenhum ato doloso praticado por meio da pessoa jurídica para utilizar valores eventualmente arrecadados com o ICMS. Assim, fica caracterizada a denominada denúncia genérica, que consiste em uma prática abusiva do Ministério Público e vedada pelo Ordenamento Jurídico brasileiro (Alflen, 2019).

Por outro lado, a concepção funcional de crime adotada pelo Sistema brasileiro e as disposições do art. 29 do Código Penal e 11 da Lei nº 8.137/90 não autorizam a chamada denúncia genérica, a qual leva a uma criminalização generalizada e indiscriminada sem qualquer individualização do delito por sócio, imputando-lhe crime apenas por estar descrito no contrato social como administrador (Alflen, 2019; Andrade Filho, 2015).

Outra questão relevante constante na denúncia e que foi utilizada como fundamento do julgamento deste processo pelo STJ e pelo STF (HC nº 399109-STJ e RHC nº 163334-STF) como elemento de conduta reprovável é a adesão a parcelamento fiscal sem com ele adimplir. Ocorre que, na descrição do delito, o Ministério Público, ao narrar que os denunciados aderiram a parcelamento fiscal, reputa essa adesão aos sócios, quando, na verdade, a adesão do parcelamento é realizada em nome da pessoa jurídica, como determinam as respectivas leis tributárias nos casos em que a pessoa jurídica existe de fato e de direito, exercendo suas atividades de forma regular.

Além disso, conforme se observa da ficha e da certidão de antecedentes criminais, os réus tinham registrada em seu nome somente a ação criminal por indébito tributário objeto da denúncia, sendo essas circunstâncias indicativas de inexistência de contumácia, sendo a adesão a parcelamento ordinário, noticiada na denúncia, indicativo de incapacidade de pagamento de quem pretendia regularizar sua situação fiscal e não uma regra geral de dolo de não pagar. Contudo, nenhum desses elementos foram considerados nas decisões exaradas pelo TJSC, e, também, nas decisões do STJ e do STF, sendo ponderado no STF somente que os réus inadimpliram de forma reiterada ou contumaz, inclusive aderindo a parcelamento e não honrando-o, o que, na visão do tribunal é reprovável e precisa ser punido com o direito da *ultima ratio*.

Citados os réus, em razão de incapacidade financeira, eles estão sendo assistidos pela Defensoria Pública estadual. O fato de ser assistido pela Defensoria Pública, por si indica que o inadimplemento, de 03 competências em 2008, 04 competências em 2009 e 01 competência em 2010, quando se vivia crise econômica mundial, está mais próximo

de impossibilidade de pagamento do que de dolo de não pagar, sendo a existência de crise econômica fato imprescindível quando se considera a sistemática do ICMS.

Na defesa apresentada pela Defensoria Pública foi pleiteada a absolvição sumária, sendo a mesma deferida pelo Magistrado de 1º grau em razão de “a conduta ser formalmente atípica”, pois o “empresário não é substituto tributário porque o tributo é por ele devido na condição de sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária com o fisco estadual na qualidade de contribuinte”, além disso, o Magistrado ainda consignou na sentença que “dada a sistemática própria do cálculo do ICMS devido (por dentro), embora não se negue o seu caráter indireto, o valor do tributo não é técnica e economicamente, cobrado do consumidor, porque o que este paga é o preço da mercadoria” (Santa Catarina, 2016).

Nessa Sentença foram apresentados outros fundamentos relevantes, tais como os inerentes à precificação e o detalhamento da sistemática do ICMS, os quais em sua concepção, demonstram que os débitos de ICMS consistem mero inadimplemento fiscal, inclusive nos termos de decisões exaradas pelo STJ, não se enquadrando no tipo penal do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 e, dessa forma, é fato atípico.

Dessa Sentença foi interposto recurso de Apelação pelo Ministério Público, tendo o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, por unanimidade, reformado a Sentença, a partir da demonstração de divergência doutrinária e jurisprudencial, inclusive no âmbito do STJ, acerca da tipicidade da conduta nos termos do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 e de farta argumentação e fundamentação doutrinária. Essa argumentação partiu da relevância do bem tutelado pelo direito penal tributário, tendo declarado que “o dever constitucional de pagar impostos decorre de uma necessidade lógica do Estado e da sociedade, obrigados constitucionalmente à realização dos objetivos do Estado Democrático de Direito”, logo, nos termos do voto “como decorrência do dever constitucional de pagar impostos, a existência de uma obrigação constitucional de criminalização das condutas tendentes a sonegar-los”¹ (Santa Catarina, 2017).

A partir desses fundamentos do acórdão não é forçoso concluir que o Tribunal de Justiça, em razão do bem tutelado, entende ser necessária uma criminalização abrangente para penalizar o não recolhimento tributário, o que contraria frontalmente preceitos cogentes de Direito Penal, Direito Tributário e de Direito Penal Tributário, bem como à Constituição de 1988 e do Pacto de São José da Costa Rica e permite vislumbrar

¹ O STJ e o STF, nos votos vencedores, aderiram integralmente a esse fundamento do Tribunal de Justiça.

o direito penal tributário como forma natural e única eficiente de cobrança do crédito tributário, o que não condiz com o Ordenamento Jurídico brasileiro. Isso porque, no que diz respeito ao crédito fiscal, além de sanções severas na esfera administrativa/cível, se tem também de instrumentos especiais, como a Execução Fiscal, o protesto de CDA, a cautelar fiscal, o acesso livre e facilitado das procuradorias fazendárias à consulta de bens em nome do devedor etc., devendo o direito penal tributário deve ser aplicado somente quando há crime tipificado, não como meio ordinário de cobrança do crédito tributário.

Para afastar a inconstitucionalidade da criminalização da inadimplência do ICMS declarado em razão de afronta ao art. 5º LXVII da Constituição que, nos mesmos termos do Pacto de San José da Costa Rica, ao qual o Brasil aderiu, proíbe a prisão por dívida, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina aduz “aqui, não se está a punir, no inciso da lei que se cuida pura e simplesmente a inadimplência tributária, mas sim a prática de não ser recolhido ao verdadeiro destinatário o valor que o contribuinte cobrou, precisamente para esse fim de um terceiro (...) não se trata de prisão civil, mas sim de prisão de natureza punitiva, pela prática de um crime²” (Santa Catarina, 2017). Adite-se que para declarar a existência de crime, o Desembargador relator, baseou-se no HC77631 de 03.08.98, no qual o STF declarou ser constitucional o art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, mas que não se refere à conduta sequer semelhante à praticada pelos réus do caso, bem como em jurisprudência do TJSC, para “afastar a tese de atipicidade da conduta e determinar que o processo siga até seus termos finais³” (Santa Catarina, 2017).

Observe-se que, embora o TJSC tenha vislumbrado e tido como principal fundamento consequências negativas do não recolhimento do imposto sobre as contas públicas, com prejuízo de prestação de serviços públicos e de sustentação do Estado, não foi exposto nenhum argumento relativo às consequências da criminalização do não pagamento do ICMS declarado por decisão judicial sobre o próprio Ordenamento Jurídico e sobre a segurança jurídica negocial, com vistas às normas atinentes ao direito tributário e ao direito empresarial que vedam a responsabilização do sócio por débito empresarial sem que o mesmo tenha praticado qualquer dos atos previstos nessas normas.

² O STF também procurou deixar expresso, com esses mesmos dizeres, que não se tratava de prisão por dívida. Contudo, para que essa não esteja caracterizada não basta somente declarar, é preciso que a análise do julgado leve a essa conclusão.

³ Nesse ponto há relevante diferenciação do julgamento no STF que, por maioria, julgou definitivamente o feito, entendendo estar demonstrado nos autos o cometimento do crime, ante à contumácia no não recolhimento do imposto.

Por oportuno, é preciso pontuar que o STJ e o STF também não se debruçaram sobre essa temática, a qual já tem gerado efeitos, como se verifica das ponderações realizadas pela 2ª Turma do STJ, no julgamento do RHC nº STJ, REsp 181971/PR, min. Francisco Falcão, j. 17/10/2019, 22/10/2019, qual seja: tentativa de utilização do oferecimento da denúncia para redirecionamento da cobrança fiscal para os sócios sem apuração de quaisquer dos atos previstos na lei tributária e na lei empresarial para tanto, consistindo esse ato em perigo de utilização do direito penal de forma desvirtuada e de esvaziamento daquelas normas jurídicas essenciais à segurança para atuação empresarial.

Também não foi sopesado, em nenhum momento, o inadimplemento *versus* à sistemática de arrecadação e a incapacidade financeira decorrente de crises econômicas. Contudo, a sistemática do ICMS por si faz com que o efeito de crises econômicas afete o recolhimento do tributo. Aliás, não há como negar que uma crise econômica comprometa a capacidade de pagamento empresarial, principalmente quando se está diante de tributo que contém a sistemática do ICMS.

Da Decisão do TJSC, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina interpôs Habeas Corpus perante o STJ, alegando, em síntese, atipicidade da conduta em face da sistemática do ICMS, bem como lesão à Constituição e ao Pacto de São José da Costa Rica, que proíbem a prisão por dívida.

4. Análise crítica correlacionada da decisão do STJ no HC N° 399109/SC e do STF no RHC N° 163334

Neste tópico serão apresentados os elementos do julgamento no âmbito do STJ e do STF, correlacionando os fundamentos de ambos, tal como se fez no tópico precedente, sendo que neste tópico as informações sobre o STF em relação à temática debatida no STJ se dará predominantemente por notas de rodapé, com foco nas abordagens inovadoras e/ou ampliativas do STJ e do STF em relação ao TJSC.

4.1. Análise crítica do julgamento no STJ do HC n° 399109/SC

No HC nº 399109/SC, julgado em 22 de agosto de 2018 e publicado no DJe em 31 de agosto de 2018, o foco do debate foi a tipicidade da conduta para saber se a conduta de não recolhimento do ICMS próprio, regularmente escriturado e declarado pelo

contribuinte, enquadra-se no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Conforme se infere do inteiro teor do acórdão do STJ, relativo ao HC nº 399109/SC, a questão debatida gozava de severa controvérsia no âmbito da 5ª e da 6ª turmas, sendo noticiado pelos Ministros em seus votos que, no âmbito da 5ª Turma tinham sido proferidos 09 acórdãos e 01 Decisão Monocrática pela tipicidade e 01 acórdão pela atipicidade; já na 6ª Turma tinham sido proferidos 02 acórdãos pela tipicidade e 05 acórdãos e 02 decisões monocráticas pela atipicidade. Em razão disso, o HC nº 399109/SC foi afetado à terceira seção (especializada em matéria criminal, a qual reúne a 5ª e a 6ª turmas) para fins de uniformização de jurisprudência. Entretanto, é preciso ressaltar que há fortes críticas pela afetação à 3ª seção, ao entendimento que deveria ter sido afetado a colegiado mais amplo, incluindo as 1ª e 2ª turmas, especializada em matéria tributária, por se tratar de matéria penal tributária, nos termos do art. 16, IV do Regimento Interno do STJ.

O julgamento HC nº 399109/SC no STJ foi composto por cinco⁴ votos negando o HC, ou seja, reconhecendo a existência de crime ante o reconhecimento da tipicidade, e três votos deferindo o pedido de absolvição sumária em função da atipicidade da conduta. O ministro Relator, Rogerio Schietti Cruz, apresentou como norte de todos os seus fundamentos o tópico intitulado “A importância da tributação - tutela penal”, no qual ele argumenta que o bem tutelado pelo direito penal tributário, consistente, em resumo, no interesse público e na necessidade de prestação de serviços públicos essenciais e constitucionalmente assegurados impõe a sanção penal do não recolhimento do ICMS declarado.

O Min. relator também fundamenta seu voto na importância do bem tutelado, apresenta os dados da sonegação fiscal no Brasil e seu nefasto efeito sobre as contas públicas, aduzindo ser ela um mal que deve ser combatido pelo direito penal tributário, para proteção do interesse público almejado com a instituição do tributo, tomando a sonegação fiscal como sinônimo de não pagamento do ICMS declarado. Esses argumentos do Min. relator (e que foram replicados pelo STF nos votos vencedores) que

⁴ Negando a Ordem de Habeas corpus (reconhecendo que o fato é típico) constam os votos do Relator, ministro Rogerio Schietti Cruz, dos Ministros Reynaldo Soares da Fonseca e Felix Fisher, esses dois últimos apresentaram voto-vista, e dos Ministros Antônio Saldanha Palheiro e Joel Ilan Paciornik. Abriu divergência, concedendo a Ordem (absolvição sumária em razão da atipicidade da conduta), a ministra Maria Thereza de Assis Moura, acompanhada pelos Mins. Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

prevaleceram parecem dar um salto que vai além de justificar o direito penal tributário, para incriminar condutas genéricas, apenas em razão da relevância do bem tutelado.

Quanto à necessidade de cometimento de fraude ou outro ardil, o relator, baseia-se no conceito de apropriação indébita, o qual independe de clandestinidade ou fraude para se consumar, expondo que no delito do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, não há necessidade de cometimento de fraude ou clandestinidade, basta o não pagamento de ICMS recolhido com dolo de apropriação⁵.

Nesse ponto, o Min. Relator apresenta a distinção entre ICMS próprio (o caso dos autos) e o ICMS substituição tributária, sendo ressaltado pelo voto-vista que uma interpretação gramatical não permite diferenciar a interpretação de ambos, sendo assim concebida a tipicidade no ICMS substituição por apropriação indébita tributária, bem como do ICMS próprio.

Ainda no que se refere à tipicidade do delito, o ministro relator no STJ utilizou a distinção entre os termos cobrado e descontado, bem como a análise de tributos diretos e indiretos, argumentando que, a repercussão econômica dos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, atrai a terminologia tributo cobrado, mesmo aqueles em operações próprias, pois o comerciante repassa o custo econômico ao consumidor⁶.

Quanto ao sujeito passivo, o ministro Relator expõe que o sujeito passivo da obrigação tributária é o sujeito ativo do crime, no caso, o comerciante⁷. Cumpre observar que o sujeito passivo da obrigação tributária, conforme a lei tributária, é a sociedade empresária, ela sim pode ser chamada de comerciante, nos termos da legislação empresarial, não podendo o sócio ser responsabilizado pelo débito empresarial sem que tenha incorrido em quaisquer das hipóteses legais. Como na esfera penal tributária não há responsabilização da pessoa jurídica ocorre a responsabilização do sócio, devendo ser descrita pormenorizadamente a contribuição de cada sócio para o delito do qual é acusado. Assim, não se pode afirmar, como fez o acórdão que o sujeito passivo da obrigação tributária é o sujeito ativo do crime.

Quanto ao dolo, o voto vencedor entendeu consistir na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. Como no caso não havia demonstração nos autos de que fora verificado durante o trâmite penal o dolo, foi aplicada

⁵ O STF, nos votos favoráveis à tipicidade, apresenta entendimento idêntico.

⁶ No STF, ao julgar o RHC nº 163334 o entendimento foi idêntico, conforme pode ser constatado pela análise do voto do ministro Fachin, que acompanhou o relator.

⁷ No STF, o voto do ministro relator declara exatamente no mesmo sentido, utilizando-se *ipsis litteris* a mesma frase.

a súmula 7, e, uma vez não cabendo a absolvição sumária, tal como decidiu o TJSC, o processo deveria retomar seu curso normal⁸.

O voto divergente, exarado pela ministra Maria Thereza de Assis Moura, principia por apresentar de forma resumida o argumento do impetrante como “a atipicidade da conduta consistente em deixar de recolher ICMS próprio na medida em que não há substituição tributária, mas sujeição passiva tributária direta da pessoa jurídica. O contribuinte, no caso, é a própria pessoa jurídica (embora repasse o custo aos consumidores), e não o consumidor”. Esse voto divergente no HC 399109 considera que “o ponto fulcral da questão reside em saber como se deve interpretar a expressão típica tributo “descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação”. Ao assim proceder muda-se o norte fixado pelo ministro relator referente à relevância do bem tutelado e suas consequências e foca-se na análise da tipicidade.

Ao analisar o termo descontado e cobrado, o voto divergente consigna que: “Ao se referir ao tributo ‘descontado ou cobrado’, o tipo penal está a aludir aos casos de responsabilidade tributária – e não aos impostos indiretos, em que o custo é repassado, apenas do ponto de vista econômico, a terceiros.” Baseando-se na sistemática do ICMS, a ministra aduz que “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”⁹.

Dessa maneira, no voto divergente argumenta-se que juridicamente não existe relação jurídica entre o fisco e o contribuinte para que o mesmo possa estar na “qualidade de sujeito passivo da obrigação”,¹⁰ como requer o art. 2º, II da Lei nº 8.137/90. Aduz ainda, que, a partir da sistemática do ICMS, tudo é devidamente escriturado e, em razão da não cumulatividade estabelecida pelo art. 155, § 2º, I da CRFB, faz-se a compensação entre o valor devido em cada operação e o relativo às operações anteriores¹¹.

⁸ O STF, quanto à necessidade de verificação do dolo pelo juiz natural, STF. No entanto, ao contrário do STJ, especificou situações em que se averigua o dolo.

⁹ Nesse sentido, o ministro Marco Aurélio, acompanhando o ministro Gilmar Mendes da divergência do julgamento do RHC 163334 “salientou que o contribuinte de direito não cobra do consumidor o tributo. O próprio contribuinte é obrigado a recolher o tributo na venda de mercadorias. A seu ver, deu-se interpretação elástica ao preceito”.

¹⁰ Nesse mesmo sentido, o ministro Gilmar Mendes, no voto divergente no RHC 163334, conclui que: “inexistente relação jurídica tributária, não é correto, juridicamente, compreender que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido “cobrado” ou “descontado” do consumidor”.

¹¹ Nesse mesmo sentido o ministro Gilmar Mendes, em voto divergente aduziu que: “O ICMS não funciona como imposto retido. Não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação. É recebido pelo vendedor e integra o seu caixa, o seu patrimônio. O contribuinte irá repassar o valor ao estado apenas ao término do período de apuração, depois de considerada a compensação de créditos”. Quanto à qualificação jurídica do consumidor como contribuinte o ministro aduz que: “O consumidor não é

No voto divergente, afirma, ainda, que: “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”. A Ministra, argumentou, ainda, que o valor do ICMS é devidamente contabilizado e compõe o preço do tributo, como ocorre com todos os demais tributos e com todas as demais despesas empresariais, “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-lo”

A ministra também afasta a possibilidade de equiparação entre o não pagamento de ICMS declarado à sonegação fiscal, e apresenta a diferenciação entre ambos¹², argumentando que a sonegação fiscal consiste em delito no qual, além da ausência de pagamento, o contribuinte usa de ardil para escapar à tributação, omitindo informação e tentando enganar o fisco a respeito da ocorrência ou da inteireza do fato gerador de tributo, concluindo, com fundamento no ARE 999425-STF, de 02/03/2017, cujo relator foi o ministro Ricardo Lewandowski, que é imprescindível a fraude ou a clandestinidade o que não se tem no ICMS declarado e não pago.

Da decisão no HC 399109 foi interposto Recurso em Habeas Corpus (163334) ao Supremo Tribunal Federal. No julgamento desse recurso, como indicado em diversos apontamentos deste estudo, o STF, no voto vencedor, endossou expressiva argumentação apresentada pelo TJSC e pelo STJ. Mas como pode se observar da apresentação do voto divergente e o voto do relator no HC em correlação com o julgamento do STF, o debate foi intenso.

contribuinte do ICMS, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação. Inexistente relação jurídica tributária, não é correto, juridicamente, compreender que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido “cobrado” ou “descontado” do consumidor”.

¹² Registre-se que neste item o voto do relator no STF, além de diferenciar a sonegação fiscal do não pagamento do ICMS declarado, abordou, como fundamento de decidir, a mutação do crime de sonegação fiscal para a declaração e não-recolhimento do ICMS, aduzindo que, também por isso impõe o reconhecimento da apropriação indébita tributária em relação ao contribuinte que declara e conscientemente não paga para escapar da imputação penal. Já o ministro Gilmar Mendes declarou que: “Em 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 questão, a intervenção criminal somente se justifica na medida em que houver alguma forma de fraude por parte do agente. Isso, porque a fraude é objeto da norma penal, e não a dívida. A interpretação constitucional do dispositivo deve considerar o ânimo de fraude, sob pena de fomentar-se política criminal arrecadatória. O ministro salientou que o instrumento hermenêutico de analogia não pode ser utilizado para suprir a necessária demonstração da vontade ardilosa de se apropriar dos valores devidos”.

4.2. Análise crítica do RHC 16334/SC no STF

Esta subseção tem por foco os fundamentos do julgamento no STF do RHC 163334/SC, que representam inovação em relação aos fundamentos consignados pelo STJ e pelo TJSC. Esse julgamento foi realizado em 18 de dezembro de 2019, está com pendência de julgamento de Embargos de Declaração e se deu por maioria¹³, sendo composto por seis votos negando o RHC, ou seja, reconhecendo a existência de crime ante o reconhecimento da tipicidade, e três votos deferindo o pedido de absolvição sumária em função da atipicidade da conduta, sendo fixada da seguinte tese: “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”.

Expressiva fundamentação do voto do ministro relator (voto que prevaleceu) no RHC 163334-STF, bem como do voto divergente foram no mesmo sentido do exposto no STJ, conforme já correlacionado no tópico precedente. Contudo, algumas questões foram diferenciadas, destacando-se o termo “de forma contumaz”, que não foi abordado nas instâncias antecedentes, não consta no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e foi decisivo para o deslinde da questão no âmbito do STF. Além desse termo, outra questão relevante abordada no julgamento do RHC 163334-STF e não analisada nos demais atos decisórios antecedentes é a relativa ao encarceramento, o qual, segundo o ministro relator, dificilmente seria agravado pelo reconhecimento da tipicidade do não adimplemento do ICMS declarado, pois bastaria o pagamento para que o sócio não seja preso, além disso as penas, em regra, seriam substituídas por penas restritivas de direito.

Esse segundo argumento relativo ao encarceramento *versus* o pagamento, se verificado o Ordenamento Jurídico brasileiro, principalmente normas de direito penal, empresarial e tributário conjuntamente assusta, pois mais se aproxima de um “vale tudo” para se receber o tributo, se distanciando totalmente da análise do tipo penal e do conceito de crime. Aliás, além de consistir em mais um dos vários argumentos extrajurídicos de senso comum do julgamento (Bernardes; Silva Júnior, 2024), intencionalmente ignora que já existem meios muito vantajosos para que o Estado receba o seu crédito, sendo o

¹³ Negando o recurso em razão da tipicidade votaram os ministros Roberto Barroso (Relator); Alexandre de Moraes; Luiz Fux; Edson Fachin; Rosa Weber e Cármen Lúcia. Divergiu e deferiu o recurso em razão da atipicidade os ministros Gilmar Mendes; Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o ministro Celso de Mello. Presidência do ministro Dias Toffoli.

não recebimento de ICMS declarado mais próximo de ineficiência estatal ou de falência empresarial do que de crime¹⁴. Não pagar o tributo realmente é um fato que atinge as contas do Estado, como aduz o relator, mas os motivos do não pagamento, inclusive reiterado, podem não guardar nenhuma relação com a apropriação intencional do tributo.

Quanto ao argumento do voto vencedor no RHC163334-STF e que não fora mencionado nas decisões precedentes relativo à contumácia e inexistente no tipo penal do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, o Min. relator argumenta, que “o inadimplente eventual distingue-se do devedor contumaz. O devedor contumaz faz da inadimplência tributária seu *modus operandi*.” Esse argumento, assim como o relativo ao encarceramento, como declarou o Min. Gilmar Mendes em voto divergente, trata-se de entendimento nunca antes aplicado pelo Supremo que diretamente no pleno o utiliza para ampliar o tipo penal em contrariedade ao Ordenamento Jurídica e profundo abalo da segurança jurídica em área do direito que isso jamais deveria ocorrer (Bernardes; Silva Júnior, 2024).

O problema da utilização dessa terminologia para entender pela imputação penal é que, além de ela não estar prevista no tipo penal, deixa em aberto para a via interpretativa o conceito de devedor contumaz (Bernardes e Silva Júnior, 2024), mas será que um tipo penal admite tal operação? Será contumaz o contribuinte do caso presente que, como descrito neste estudo, não possui nenhum antecedente criminal de delito penal tributário? Quem não pagou tributo de 03 competências em 2008, 04 competências em 2009 e 01 competência em 2010,”, no montante, até o oferecimento da denúncia, de R\$30.463,05 quando se vivia intensa crise econômica mundial, mas tentou adimplir seu débito aderindo a parcelamento ordinário por duas vezes, como no caso dos autos é devedor contumaz¹⁵? O Fisco do Estado de Santa Catarina, vendo nessa possibilidade a forma de cobrar diretamente dos sócios por meio do processo penal com certeza entenderá que sim, pois ele é o autor da ação que gerou o decisório do RHC 163334-STF.

Por outro lado, o fisco de São Paulo, Estado no qual 166.088 mil empresários são devedores de R\$89 bilhões de ICMS (Gentile, 2019) poderia agir da mesma forma? A resposta é não, o que se confirma na própria afirmação do Estado de São Paulo de que desses 166.088 contribuintes, somente 16 mil são devedores contumazes nos termos da

¹⁴ Veja a legislação processual civil, a tributária e a empresarial, bem como as súmulas, decisões em repetitivos e em incidentes de uniformização e a vasta doutrina acerca dos privilégios e instrumentos que assistem à cobrança do crédito fiscal.

¹⁵ Aqui cabem duas observações: a) O STF registra que foram 03 parcelamentos, mas como registra a denúncia e os documentos acostados aos autos foram dois parcelamentos, do tipo ordinário; b) o STF, bem como nenhum dos julgados tratou de diferir parcelamento ordinário de parcelamento especial, o que diz muito sobre a conduta do contribuinte, como já aludido neste estudo.

legislação estadual, pois, no Estado de São Paulo, a lei tributária estabelece o conceito de devedor contumaz no sentido de que “é o contribuinte com débitos de 06 períodos de apuração, consecutivos ou não, no período de 12 meses” (Gentile, 2019).

Isso implica dizer que se o caso dos autos tivesse ocorrido no Estado de São Paulo não haveria possibilidade de se considerar a conduta dos autos fato típico. Será que a Constituição, que atribui à União a competência para legislar sobre direito penal, admite que um contribuinte sofra a ação penal por um crime em um Estado da Federação e em outro não, ou que, os Estados digam o que é devedor contumaz para fins de tipificação penal? Será que um tipo penal admite tal abertura e acréscimo? Uma breve análise do Ordenamento Jurídico apresenta a singela resposta negativa.

Quanto ao dolo, o STF vai além do entendimento do STJ aduzindo que o mesmo reside na consciência de ser devedor e apresenta meios de se aferir o dolo, argumentando que ele deve ser apurado pelo juiz natural “a partir de circunstâncias objetivas e factuais, tais como a inadimplência reiterada, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas”, a falta de tentativa de regularização de situação fiscal, o encerramento irregular de atividades com aberturas de outras empresas”. Entretanto, todas essas formas elencadas pelo relator de se apurar o dolo não estão presentes no caso sob julgamento por simples leitura da denúncia. Aliás, as formas elencadas pelo ministro relator acabam por fragilizar todo o sólido arcabouço jurídico por ele citado, dentre os quais, alguns são em si crimes previstos em lei especial e outros são eficientes meios de provar a existência de outros crimes que não se confundem com o inadimplemento de ICMS declarado, como é o caso julgado.

Por outro lado, os fundamentos da decisão do RHC 163334-SC conjuntamente com os fundamentos do julgado no HC nº 399109/SC e na apelação do TJSC que implicaram uma virada na jurisprudência do STF causou pânico empresarial, razão pela qual, enquanto pende de julgamento os Embargos de Declaração iniciou-se intensa atividade legislativa a qual, nos termos do art. 5º XL da Constituição de 1988, poderá retroagir para beneficiar os condenados, razão pela qual se abordará brevemente esses projetos no tópico seguinte.

5. Desdobramentos legislativos decorrentes da decisão do HC 163334-STF e que afetam os condenados

Em virtude da insegurança jurídica gerada e suas consequências gravosas da virada na jurisprudência, um dia antes do julgamento do STF foi apresentado, na Câmara dos Deputados, pelos Deputados Alexis Fonteyne - NOVO/SP e Lucas Gonzalez - NOVO/MG, o Projeto de Lei (PL) nº 6520/2019 que propõe a alteração da lei nº 8.137/90 deixando expresso que “a conduta tipificada em seu art. 2º, inciso II, abarca somente as relações de responsabilidade tributária e não abrange as hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolher valor de tributo descontado ou cobrado caso ele tenha declarado o tributo na forma da legislação aplicável”.

Esse PL recebeu tramitação ordinária e permaneceu sem alteração até 03/04/2025, quando foi enviado à Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), sendo nesta data designado relator. Esse impulso em abril de 2025 ocorre na esteira do intenso embate sobre a definição legal de devedor contumaz e suas consequências jurídicas, objeto de dois Projetos de Lei Complementar (PLPs) em trâmite no Senado Federal e um Projeto de Lei (PL) em Trâmite na Câmara dos Deputados, em decorrência do RHC 163334, quais sejam:

a) PLP 125/2022, protocolado em 16/09/2022, encaminhado ao Plenário do Senado em 18/02/2025, está aguardando a inclusão em Ordem do Dia e é apoiado pelo Ministério da Fazenda, que pretende estabelecer o Código do Contribuinte, propondo a definição de devedor contumaz no seu art. 33, estabelecendo, em síntese, a exigência de prévio processo administrativo definitivo, sujeito ao duplo grau que ateste o emprego de fraude fiscal e/ou outro artifício em relação ao contribuinte que apresentar débitos inscritos em dívida ativa em valor consolidado superior ao estabelecido em regulamentação de cada ente federativo.

b) PLP 164/2022, protocolado em 22/12/2022, aprovado na CCJ do Senado em 09/04/2025, enviado para a CAE - Comissão de Assuntos Econômicos, com designação de relator em 16/04/2025 e com urgência fixada, apoiado massivamente pela iniciativa privada, e que pretende regulamentar o art. 146-A da Constituição Federal e estabelecer normas gerais para a identificação e controle de devedores contumazes, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência”. O devedor contumaz por esse projeto é definido a partir da lesão à concorrência, mediante um procedimento para reconhecimento prévio da contumácia.

c) PL 15/2024, protocolado em 25/03/2024 na Câmara dos Deputados pelo Poder Executivo Federal, com atribuição de prioridade na tramitação, com definição específica

de devedor contumaz e com pontos discordantes dos PLPs do Senado, mas também estabelecendo o requisito de fraude e de procedimento administrativo prévio.

Embora haja diversos pontos distintos entre os projetos, no que se refere à contumácia, ambos preveem procedimentos específicos e a extinção da punibilidade se pago o tributo até o pagamento do débito, que é a regra no direito penal tributário, consistindo a principal distinção entre eles, de forma resumida, o fato que o PLP 164/2022 classifica a contumácia como crime contra a ordem econômica, priorizando a punição a grandes sonegadores estruturais, ou seja, valor de débito como o objeto do RHC 163334-STF estariam de fora da classificação, tendo esse projeto apoio substancial da iniciativa privada. Já o PLP 125/2022, tem como característica mais marcante a ampliação da fiscalização automatizada e a restrição à benefícios fiscais para inadimplentes recorrentes, este tem apoio do Ministério da Fazenda (Souza, 2025 a).

Diante de forte pressão da iniciativa privada para que o Governo apoie o PLP 164/2022 e consignado pelos Senadores que a votação desses projetos (125/2022 e 164/2022) deverão travar a regulamentação da Reforma Tributária e assim frustrar as expectativas do Governo em relação a ela (Souza, 2025,a), após negociações no Senado, o Poder Executivo informou que, serão realizados ajustes no PLP apoiado pelo Ministério da Fazenda, os quais implicarão no abandono do PL na Câmara (Souza, 2025, b).

Desse modo, o Poder Legislativo se movimenta para disciplinar a contumácia antes do julgamento definitivo do RHC 16334-STF, tendo esses projetos muitos pontos que merecem um estudo aprofundado, principalmente para que não se crie um simulacro, o que escapa ao escopo deste estudo. Contudo, no que se refere a razão de abordagem desses PLs que consiste nas consequências derivadas do julgamento do RHC 163334 e suas implicações na situação dos condenados, observa-se que todos os PLs beneficiam os condenados devendo, nos termos do art. 5º, XL da Constituição de 1988 retroagir para beneficiá-los.

6. Conclusão

A partir das análises comparativas realizadas restou claro que por diversos fundamentos, a questão era controvertida no âmbito do TJSC, do STJ, mas não o era no STF até o julgamento do RHC 163334, pois esse Supremo julgava de forma uníssona em sentido contrário ao deliberado no RHC 163334-SC, consistindo esse julgado, que não

ocorreu em repercussão geral, mas foi julgado pelo pleno, em inovação que gerou forte insegurança jurídica.

Por outro lado, como demonstrado, os réus, em razão de incapacidade financeira, são assistidos pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. O que é indicativo que o inadimplemento, de 03 competências em 2008, 04 competências em 2009 e 01 competência em 2010 de ICMS-próprio, quando se vivia crise econômica mundial, está mais próximo de impossibilidade de pagamento do que de dolo de não pagar, sendo a existência de crise econômica fato imprescindível quando se considera a sistemática do ICMS, o que, contudo, não foi objeto de análise nos tribunais que reformaram a Sentença.

Além disso, como se observa da denúncia transcrita, não houve qualquer indicativo de prática de fraude e/ou de qualquer artifício para escapar ao tributo, cujo valor era de pequena monta, perfazendo, até o oferecimento da denúncia, o montante de R\$30.463,05 (trinta mil quatrocentos e sessenta e três reais e cinco centavos). Entretanto, nenhum desses elementos que consistem em pilar do tipo penal e do Ordenamento Jurídico brasileiro foram objeto de análise dos votos vencedores no âmbito do TJSC, do STJ e do STF, gerando efeitos graves nas decisões futuras sobre a temática, como se verificou a partir dos fundamentos do RHC nº STJ, REsp 181971/PR.

Ademais, a insegurança jurídica em matéria criminal, causada por decisões que ampliam tipo penal para acomodar entendimentos não previstos em lei, bem como fundadas em definições imprecisas e não disciplinadas por lei penal nacional, gera pânico social, como o foi em relação ao julgamento do RHC 163334-SC, o que motivou a propositura de projetos de lei, com o objetivo tanto de declarar que conduta como a deste caso não consistirem no tipo do art. 2º II da lei nº 8.137/90, procuram definir devedor contumaz, inovação do STF, partindo de elementos como valor relevante, preexistência de fraude e de procedimento prévio que o ateste, sendo certo que se quaisquer desses projetos, forem aprovados os réus condenados no bojo do RHC 163334-SC serão beneficiados nos termos do art. 5º, XL da Constituição e nenhum outro poderá ser condenado se sua conduta contiver os mesmos elementos.

7. Referências

ALFLEN, P. R. Responsabilidade Penal dos sócios e administradores por crimes contra a Ordem Tributária. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM** v. 14, n. 1, 2019.

ANDRADE FILHO, E O. **Direito Penal Tributário: crimes contra a Ordem Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BALTAZAR JÚNIOR, J. P. **Crimes federais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BERNARDES, F C; SILVA JÚNIOR, G. Rodrigues da. A Criminalização do Inadimplemento de ICMS Próprio Pelo Supremo Tribunal Federal: A Figura Do Devedor Contumaz sob a Ótica do Princípio da Segurança Jurídica. **Revista FAPAD**, Curitiba (PR), v. 4.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 11 abr. 2025.

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: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm. Acesso em: 25 mar. 2025.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios – Código Tributário Nacional. Disponível em: www4.planalto.gov.br. Acesso em: 11 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (S3). **Habeas Corpus (HC) 399109/SC**. Não recolhimento de ICMS por meses seguidos. Apropriação indébita tributária. Absolvição sumária. Impossibilidade, p.m. Denegar a Ordem, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Relator: Min. Rogério Schietti Cruz. j. 22 ago. 2018. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018 . Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Pleno). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163334-SC**. 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, p.m. negou provimento ao recurso ordinário, Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 18 dez. 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955> . Acesso em: 10 abr. 2025.

CARRAZA, **ICMS**, 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GENTILE, R. **STF decide se é crime declarar e não pagar ICMS**. Folha de São Paulo, 11 fev. 2019.

GOMES JÚNIOR, V. B. G. et al. Criminalização do inadimplemento do ICMS. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, v. 10, n. 12, p. 1472-1491, 2024.

KOSAK, A. P.; PAULA, J. O. R. O indevido uso do direito penal como política arrecadatória: a criminalização ampliada do inadimplemento do ICMS. **Ius Gentium**, v. 12, n. 2, p. 55-76, 2021.

PACHECO, R **Projeto de Lei Complementar nº 125, de 2022**. Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154737>. Acesso em 21 abr. 2025.

PODER EXECUTIVO. **Projeto de Lei nº 15/2024**. Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2416861>. Acesso em: 21 abr. 2025.

PRADO, L. R. **Direito Penal Econômico**, 2. ed. ver. e atual. São Paulo: RT, 2007.

PRATES, J. **Projeto de Lei Complementar nº 164, de 2022**. Regula o art. 146-A da Constituição Federal e estabelece normas gerais para a identificação e controle de devedores contumazes, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155601>. Acesso em 21 abr. 2025.

REZENDE, A J; DALMÁCIO, F .; RATHKE, A A T. Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas. **Revista Universo Contábil**, FURB, Blumenau, v. 14, n 4, p. 28-49, out./dez., 2018.

SANTA CATARINA. Comarca de Brusque. **Ação Penal-Procedimento Sumário, Autos nº 0900163-154.2015.8.24.0011**. Absolvição Sumária. Autor: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Acusado: Robson Schumacker e Vanderléia Silva Ribeiro Schumacher. J. 28 julh. 2016.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **Apelação Criminal nº 0900163-54.2015.8.24.0011**. Un. Recorrente: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Recorrido: Robson Schumacker e Vanderléia Silva Ribeiro Schumacher. Rel. Dez. Sérgio Rizelo, j. 2 maio 2017, DJe 5 maio 2017.

SOUZA, N. **Reforma tributária**: debate sobre devedor contumaz pode atrasar calendário do PLP 108, FolhaJus-Reforma tributária, 9 abr. 2025a. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/blogs/que-imposto-e-esse/2025/04/reforma-tributaria-debate-sobre-devedor-contumaz-pode-atrasar-calendario-do-plp-108.shtml>. Acesso em: 10 abr. 2025.

SOUZA, N. Senado e Fazenda fecham acordo para votar projeto do devedor contumaz, FolhaJus-Reforma tributária, 4 abr. 2025b. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2025/04/senado-e-fazenda-fecham-acordo-para-votar-projeto-do-devedor-contumaz.shtml>. Acesso em: 10 abr. 2025.

TEIXEIRA, V. P. V.. O inadimplemento de ICMS nas operações próprias e o crime previsto no Artigo 2º, II, da Lei No 8.137/1990. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 138, p. 291-312, 2019.