REVISTA FAPAD
OPEN ACCESS
E-ISSN: 2764-2313
REVISTA DA FACULDADE PAN-AMERICANA DE ADMINISTRAÇÃO E DIREITO

A CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DE ICMS PRÓPRIO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: A FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Flávio Couto Bernardes[1]
Giovani Rodrigues da Silva Júnior[2]

RESUMO

Objetivo: Analisar criticamente a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu como crime a conduta de não recolher ICMS próprio declarado, quando praticada de forma contumaz e com dolo de apropriação, sob a ótica da segurança jurídica e dos limites da interpretação penal.

Método: Pesquisa qualitativa, com abordagem dogmática e teórica, fundamentada em revisão bibliográfica, análise normativa e jurisprudencial, com base no caso paradigmático do RHC nº 163.334 e na teoria do positivismo jurídico de Hans Kelsen.

Resultados: A decisão do STF introduziu a figura do "devedor contumaz" como forma de restringir o alcance da nova interpretação. Contudo, essa construção, baseada em elementos extrajurídicos (econômicos e sociais), resultou em maior insegurança jurídica, pela ausência de critérios objetivos e previsíveis sobre o que constitui contumácia e dolo de apropriação.

Conclusão: A mudança interpretativa promovida pelo STF representa um retrocesso ao reavivar, na prática, a prisão por dívida e expandir o Direito Penal com base em fundamentos alheios ao texto normativo. A decisão compromete a previsibilidade jurídica, subverte princípios constitucionais e enfraquece a segurança jurídica no Estado Democrático de Direito.

Palavras-chaves: ICMS. Segurança jurídica. Apropriação indébita tributária.

Rev. FAPAD
e-ISSN: 2764-2313
Recebido: 10.09.24
Aprovado: 25.11.2024
https://doi.org/10.37497/revistafapad.v5id.article.120

[1] Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, Minas Gerais, (Brasil). Membro do corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e da Universidade Federal de Minas Gerais. Procurador do Município de Belo Horizonte. Secretário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. E-mail: flavio.bernardes@bernardesadvogados.adv.br Orcid id: https://orcid.org/0000-0001-8180-0218

[2] Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, Minas Gerais, (Brasil). Advogado em Belo Horizonte/MG. E-mail: giovani.rodrigues@bernardesadvogados.adv.br

THE CRIMINALIZATION OF DEFAULT OF OWN ICMS BY THE FEDERAL SUPREME COURT: THE FIGURE OF THE CONTINUOUS DEBTOR FROM THE PERSPECTIVE OF THE PRINCIPLE OF LEGAL SECURITY

ABSTRACT

Objective: To critically analyze the Brazilian Supreme Court's decision to criminalize the failure to pay declared ICMS taxes when committed repeatedly and with intent of misappropriation, through the lens of legal certainty and the limits of criminal interpretation.

Method: Qualitative research with a dogmatic and theoretical approach, based on bibliographic review, legal analysis, and case law, particularly the RHC No. 163.334, using Hans Kelsen's legal positivism as the theoretical foundation.

Results: The Supreme Court introduced the figure of the "stubborn debtor" to limit the scope of its new interpretation. However, this construct—based on extralegal (economic and social) elements—has increased legal uncertainty due to the lack of clear and objective criteria for defining contumacy and intent to misappropriate.

Conclusion: The interpretative shift promoted by the Supreme Court marks a setback, effectively reviving imprisonment for debt and expanding criminal law through non-legal justifications. The decision undermines legal predictability, contradicts constitutional principles, and weakens legal certainty within a democratic rule of law.

Keywords: ICMS. Legal certainty. Tax misappropriation.

LA CRIMINALIZACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO DEL ICMS PROPIO POR EL SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: LA FIGURA DEL DEUDOR CONTUMAZ DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

RESUMEN

Objetivo: Analizar críticamente la decisión del Supremo Tribunal Federal de Brasil que criminalizó la falta de pago del ICMS propio declarado, cuando se realiza de forma reiterada y con dolo de apropiación, desde la perspectiva de la seguridad jurídica y los límites de la interpretación penal.

Método: Investigación cualitativa, con enfoque dogmático y teórico, basada en revisión bibliográfica, análisis legal y jurisprudencial, especialmente del caso RHC nº 163.334, utilizando como base teórica el positivismo jurídico de Hans Kelsen.

Resultados: El STF introdujo la figura del "deudor contumaz" como forma de restringir su nueva interpretación. Sin embargo, esta construcción—basada en elementos extrajurídicos (económicos y sociales)—aumentó la inseguridad jurídica debido a la falta de criterios objetivos y previsibles para definir la contumacia y el dolo de apropiación.

Conclusión: El cambio interpretativo promovido por el STF representa un retroceso al reactivar, en la práctica, la prisión por deudas y expandir el Derecho Penal sobre fundamentos ajenos al texto normativo. La decisión compromete la previsibilidad jurídica, vulnera principios constitucionales y debilita la seguridad jurídica en el Estado Democrático de Derecho.

Palabras clave: ICMS. Seguridad jurídica. Apropiación indebida tributaria.

1 INTRODUÇÃO

Em julgamento recente, o Supremo Tribunal Federal (STF) enfrentou questão controversa referente ao crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990). O debate cingia-se ao questionamento de se o contribuinte que deixa de recolher o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), repassado juridicamente ao adquirente, praticaria conduta tipificada no dispositivo mencionado.[1] Prevaleceu a controversa tese de que, havendo contumácia e dolo de apropriação, a resposta deve ser positiva.[2]

O posicionamento sofreu diversas críticas, especialmente por parte da doutrina que majoritariamente considerou que a Corte violou os preceitos fundamentais da segurança jurídica e da estrita legalidade, corolários do Estado Democrático de Direito, concluindo pela criminalização do inadimplemento de débitos tributários. A visão de que o Tribunal aplicou entendimento extensivo à matéria foi reforçada pelo constante uso de argumentos extrajurídicos pelos Ministros, em sua maioria de cunho sociológico ou econômico, para fundamentar a conclusão que se sagrou prevalecente.

É certo que ainda durante o julgamento do caso, o STF, reagindo às críticas sofridas após a formação da maioria pela tipicidade da conduta, terminou por deixar claro o "temperamento" de seu posicionamento, diferenciando o "mero inadimplemento" das "ações do empresário desonesto" que, com dolo de apropriação e de forma contumaz, não recolhe o ICMS repassado pelo adquirente da mercadoria ou serviço. Ocorre que o desenvolvimento desse "elemento de valoração global do fato" – a figura do devedor contumaz –, além de não restringir a extensiva e extrajurídica interpretação aplicada pelo Tribunal, também se tornou,

por si só, mais uma circunstância a colaborar com o aumento da insegurança jurídica nas ações penais movidas em face dos contribuintes.

O presente texto visa, portanto, analisar como o julgamento do RHC n. 163.334, pelo Supremo Tribunal Federal, se insere em contexto de avanço de decisões imersas em elementos extrajurídicos e posições subjetivas, contribuindo, assim, para o crescimento da insegurança jurídica no ordenamento.

Para tanto, realizar-se-á a análise da decisão proferida pela Corte Constitucional, dando-se especial enfoque ao voto condutor proferido pelo Relator do caso, Ministro Roberto Barroso. O exame será efetuado sob a perspectiva da segurança jurídica, adotando-a como marco imprescindível para a consolidação da democracia e para a manutenção de um Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, utilizar-se-á como marco teórico o pensamento de Hans Kelsen, focando-se na relação entre a norma e o resultado a ser esperado de sua aplicação aos casos concretos sob a lógica do positivismo jurídico.

Desse modo, em consonância com a escolha acima apontada e com fim de fundamentar as conclusões logradas no presente trabalho, adotar-se-á como premissa teórica a impossibilidade da dedução lógica do sentido normativo das normas jurídicas a partir do *ser* em prejuízo ao *dever-ser*, ou seja, a inviabilidade da extração da vontade normativa a partir de fatos extrajurídicos. É dizer, mostra-se necessária uma concepção de direito que se oponha à indeterminação própria de outros sistemas sociais, como a moral e a política, radicando a análise jurídica à luz da validade e eficácia das normas. Também constitui premissa basilar do presente texto que a violação a essa lógica interpretativa não é condizente com a manutenção do Estado Democrático de Direito e a atividade própria dos tribunais, posto que esta possui a aplicação das normas como fundamento de atuação e aquele a segurança jurídica como princípio basilar.

Por fim, necessário destacar que muito embora seja possível apresentar diversas posições acerca da matéria tratada, bem como amplo estudo dos debates doutrinários e jurisprudenciais, visando limitar o objeto deste exame, o presente texto se debruçará apenas sobre a análise de como o Supremo Tribunal Federal, ao aplicar interpretação semântica, sistemática e teleológica ao tipo penal, acabou por construir entendimento demasiadamente extensivo e catalizador de brusca mudança jurisprudencial. Assim, não se abordará os demais argumentos que possam ser suscitados em face da matéria, bem como a análise típica da

apropriação indébita tributária em face de outras hipóteses fáticas que não o inadimplemento de ICMS próprio.

2 A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA NO ICMS PRÓPRIO

A princípio, antes de adentrar na análise do caso sob exame, necessária breve explanação acerca da relação jurídica tributária no caso do ICMS próprio, matéria crucial para a compreensão do debate efetuado pelo Supremo Tribunal Federal.

A norma tributária é dotada de aspecto pessoal, o qual se relaciona com as condições subjetivas que essa pode incluir na configuração do fato jurígeno. Nesse sentido, a obrigação tributária não se forma por meio da mera realização do aspecto objetivo da hipótese de incidência, sendo imprescindível que essa se efetive através das pessoas designadas pela lei.[3] A identificação desse aspecto pessoal é, portanto, decisiva para a definição da sujeição passiva de todas as espécies tributárias.

Como é sabido, no caso do ICMS, o fato gerador genérico é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, da Constituição Federal). No entanto, como apontado, para o nascimento da obrigação tributária deve-se considerar o aspecto pessoal da norma jurídica, que no caso do ICMS próprio encontra-se previsto no art. 4º da Lei Complementar n. 87/1996, o qual define "*contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial*". Disso extrai-se, por consequência, que a relação jurídica tributária nessa hipótese é integrada pelo comerciante, empresário, e o Estado.

Apesar dessa inquestionável configuração, muito se debate acerca da figura do adquirente da mercadoria ou serviço, o qual, apesar de não integrar a relação jurídica tributária, suporta indiretamente o ônus econômico do tributo. Surge, assim, uma pretensa distinção entre aquele que seria o contribuinte de direito ou *de jure* (o qual é eleito pela legislação para integrar a relação jurídica tributária) e o contribuinte de fato (aquele agente que sofre no mercado o peso econômico do encargo).[4] Essa divisão teórica, adotada pela jurisprudência pátria, sempre recebeu inúmeras críticas por se basear no mecanismo de repercussão econômica.[5] Nesse sentido, sobre o critério que origina a separação entre os

termos, Machado Segundo aponta "*a rigor, todo tributo comporta transferência do encargo financeiro. Aliás, não apenas todo tributo, mas todo e qualquer ônus sofrido, por quem quer que seja, comporta, em tese, transferência do encargo financeiro a terceiros*".[6]

A separação teórica entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, contudo, não possui grande reflexos práticos, salvo pequenas exceções,[7] especialmente porque apenas o último integra a relação jurídica tributária. Nesse sentido, no caso do ICMS próprio, ocorrido o fato gerador praticado por intermédio do comerciante, é sobre este que recairá a obrigação de adimplemento do tributo, suportando o adquirente e consumidor final apenas o preço da mercadoria ou serviço.

Frisa-se, entretanto, que o contribuinte de fato é estranho ao aspecto pessoal da norma tributária nesse caso. É com base nessa assertiva que não é possível ao contribuinte de direito justificar o inadimplemento do pagamento de ICMS próprio quando, realizado o fato gerador, o consumidor final não adimple com sua contraprestação econômica. A relação entre o adquirente e o comerciante apenas é relevante no aspecto objetivo da norma tributária, posto que essa possibilita a ocorrência do fato gerador, apesar de não afetar o seu aspecto subjetivo.

Não obstante, essa separação entre os dois tipos de agentes é crucial para a compreensão do posicionamento do Supremo Tribunal Federal no RHC n. 163.334.

3 CONTEXTO FÁTICO DO JULGAMENTO: A QUESTÃO APRESENTADA E A RESPOSTA IDEAL

O caso paradigmático que ensejou todo o debate trata-se de recurso ordinário em *habeas corpus*, interposto em face de decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que denegou ordem a sócios e administradores de pessoa jurídica que, embora tenham escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, deixaram de adimplir a obrigação tributária em diversos meses. A questão colocada e que também ensejou grande debate naquela Corte foi se o empresário que deixar de recolher ICMS próprio, escriturado e declarado, repassado juridicamente ao adquirente da mercadoria ou tomador do serviço, praticaria conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 (apropriação indébita tributária).

O tipo penal em comento define como crime o ato de "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos". A disposição possui dois elementos normativos que merecem destaque e sob os quais se centrou o debate: os conceitos de "valor de tributo" e "cobrado".

Como aponta Bitencourt, os elementos normativos do tipo exigem a realização de um juízo de valor, vez que a compreensão desses exige mais que mera atividade cognitiva.[8] Lado outro, de acordo com Kelsen, a interpretação deve ser entendida como o processo intelectual que permite a extração do conteúdo da norma jurídica, o que consiste em extrair o sentido normativo das regras jurídicas a partir do *dever-ser*, distanciando-se de qualquer análise que retire do ser, portanto, dos fatos, a vontade normativa.[9]

É com base nessa premissa que, inclusive, Kelsen delimita a evidente distinção entre o Direito e outros sistemas sociais, como a moral, a religião e a economia. De modo coerente, a teoria desenvolvida pelo autor estatui ser o Estado de Direito como ordem jurídica que vincula não apenas o exercício jurisdicional como a atuação da administração à lei e, portanto, à vontade democrática consubstanciada na norma. A segurança jurídica transforma-se assim em princípio estruturante, capaz de permitir ao cidadão identificar com grau expressivo de certeza o conteúdo da norma e, portanto, os seus limites. [10]

Não sem razão que no Estado Democrático de Direito, o Direito Penal assim como o Direito Tributário Sancionador integram o princípio da legalidade e a limitação à interpretação extensiva de normas *in malam partem* como mandamentos rígidos na proteção da liberdade e propriedade de seus cidadãos. A segurança jurídica e a necessidade de clareza e coerência normativa sempre foram consideradas imprescindíveis para a justeza do ordenamento jurídico, posto que, como bem apontou Beccaria ainda no século XVIII, quando as normas não são literais, fixas e constantes "veríamos os mesmos delitos punidos diferentemente, em diferente tempos, pelo mesmo tribunal, porque, em lugar de escutar a voz constante e invariável das leis, ele se entregaria à instabilidade enganosa das interpretações arbitrárias".[11]

Até recentemente, a jurisprudência pátria aplicava com destreza citadas premissas em relação ao crime de apropriação indébita tributária. Nesse sentido, buscava-se nas normas de natureza tributária, no *dever-ser*, a compreensão exigida pelos elementos normativos do tipo penal em questão. Apesar de não ser esse o objeto do presente trabalho, explica-se o

entendimento até então corrente: no caso do ICMS, o tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 visaria punir a apropriação indébita tributária nas hipóteses de substituição tributária, justamente porque apenas nesse caso o contribuinte, atuando enquanto substituto, poderia cobrar valor de tributo, aquele que seria devido pelo substituído em razão de outro fato gerador.

Como apontado no tópico anterior, no caso do ICMS próprio, o contribuinte de fato não integra a estrutura da relação jurídica tributária, a qual envolve apenas o comerciante e o Estado, por essa razão dele não se é "cobrado" tributo. Não sem razão afirma-se que o contribuinte apenas paga o preço da mercadoria ou serviço, o qual, por óbvio, pode levar em consideração a tributação para sua fixação, mas com ela não se confunde. Por consequência, não haveria que se dizer em apropriação no caso de inadimplemento de ICMS próprio, justamente porque a relação jurídica tributária nasce junto ao comerciante e não ao adquirente.

Todavia, como se verá, o Supremo Tribunal Federal deu ao tipo penal em comento nova interpretação e promoveu grande reviravolta jurisprudencial, modificando o entendimento até então vigente ao, em decisão não unânime, fixar a tese de que "o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço" também deve incidir no tipo penal do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

4 A FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ COMO CONSEQUÊNCIA DE UMA LEITURA EXTRAJURÍDICA

O art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, tipifica como crime o ato de "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos". Para lograr à tese fixada, o Supremo Tribunal Federal, na esteira do voto condutor do Ministro Roberto Barroso, utilizou-se de diversas formas de interpretação: semântica e sistemática, histórica e teleológica.

Contudo, o silogismo aplicado pela Corte acabou por ser permeado por diversos elementos extrajurídicos. Nesse sentido é importante destacar que o Supremo Tribunal

Federal findou por aplicar interpretação até então não acolhida pela jurisprudência pátria.[12] Em seu voto divergente, o Ministro Marco Aurélio chegou a apontar que a Corte aplicou à norma entendimento até então nunca reconhecido, demonstrando desafeição a expandir o alcance do tipo penal, vigente desde a década de 90.

É certo que a mudança no posicionamento não é, por si só, negativa. Pelo contrário. Quando efetuadas de modo coerente, integro e embasado, alterações jurisprudenciais integram evolução essencial para o Estado Democrático de Direito.[13] Nada obstante, como aponta Hans Kelsen, modificações descompensadas, injustificadas ou desconectadas das normas jurídicas, por violarem o princípio elementar do ordenamento – a segurança jurídica – não atendem aos requisitos da democracia e do Estado de Direito, justamente por este ser "uma ordem jurídica relativamente centralizada segundo a qual a jurisdição e a administração estão vinculadas às leis".[14]

O julgamento do RHC n. 163.334 pode, nesse sentido, ser enquadrado como mais uma ocasião em que o STF ultrapassou os limites normativos, trazendo insegurança ao sistema jurídico ao promover mudanças incongruentes com as normas e interpretações até então vigentes. Desse modo, a decisão se subsome com perfeição à alegoria da "*Katchanga*", derivada da teoria construída pelo professor argentino Luis Alberto Warat e difundida no Brasil pelo jurista Lênio Streck. Na metáfora teórica construída, dois sujeitos desafiam-se a participar de um jogo de cartas, chamado "*Katchanga*", em que um deles aduz conhecer todas as regras. Ocorre que o outro, desafiado a ganhar as partidas propostas, acaba sendo reiteradamente surpreendido pela inserção de novas e desconhecidas regras, sendo, portanto, sempre derrotado pelo "exímio" concorrente.[15]

A metáfora construída visa fazer um paralelo com a atual construção jurisprudencial praticada pelo Poder Judiciário em que se verifica o crescimento de decisões desvinculadas do texto normativo. No caso brasileiro, o contexto ainda é preenchido a prolação de diversos pronunciamentos incongruentes e contraditórios, o grande e rápido número de *overrulings*, bem como a numerosa ocorrência da aplicação de entendimentos excepcionais em casos em que aplicáveis teses já fixadas.

Na brusca alteração jurisprudencial aplicada pelo STF no RHC n. 163.334, é possível averiguar como o Tribunal se distancia das normas legais e de suas interpretações correntes, inserindo elementos extrajurídicos de modo a justificar a guinada de novo entendimento.

Assim, efetuou-se "*Katchanga*" em face dos contribuintes, com o estabelecimento de novas regras até então não vislumbradas.

4.1 DA INTERPRETAÇÃO SEMÂNTICA E TELEOLÓGICA APLICADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: A INSERÇÃO DE ELEMENTOS ECONÔMICOS E ARRECADATÓRIOS

Em seu voto condutor, o Ministro Roberto Barroso deixa claro os pressupostos semânticos aplicados, determinando sua compreensão acerca dos elementos normativos do tipo penal em debate. Nesse sentido, asseverou que a expressão "valor do tributo" seria ou significaria a "expressão econômica ou dimensão monetária do tributo".

É com esse entendimento que estatui que, ao tipificar a conduta de deixar de recolher valor de tributo cobrado, o legislador estaria a criminalizar também o não recolhimento de tributos indiretos, a exemplo do ICMS, posto que a incidência desse acarretaria "o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato". O adjetivo "cobrado", portanto, não se referiria apenas à hipótese dos substitutos tributários, como entendia a jurisprudência consolidada, mas enquadraria também o não recolhimento do preço repassado aos contribuintes de fato.

Citada interpretação, entretanto, atrai grave problema: ela não consegue se integrar ao ordenamento jurídico de forma coesa. De acordo com a teoria interpretativa desenvolvida por Hans Kelsen, a democracia apenas se efetiva quando a segurança jurídica, base do Estado de Direito, é devidamente observada. No âmbito do Direito Penal, essa conformação apenas é possível com a adoção de um modelo criminal garantista que assegure não apenas a observância da legalidade formal, mas também material. Sobre a questão, Greco a resume:

> A lei foi feita para o povo e, consequentemente, seu destinatário deve compreendê-la em todos os seus sentidos para que não seja surpreendido por interpretações que importarão na diminuição ainda maior da parcela de sua liberdade de que, volitivamente, de antemão, tinha renunciado ao integrar determinado corpo social.[16]

Desse modo, para garantir a manutenção de uma ordem jurídica segura e, por consequência, democrática, o intérprete da norma deve buscar apenas nessa o seu valor. Assim, não age como legislador, surpreendendo o destinatário do mandamento legal com

sentido normativo do qual esse sequer cogitava ao compreender o ordenamento jurídico. Não se permite, em um Estado Democrático de Direito, portanto, tolher a liberdade de individuo antes da norma apresentar-lhe seu conteúdo, o que se traduz no Direito Penal no conhecido brocado *nullum crimen, nulla poena sine lege*.

Voltando ao caso concreto, como elemento normativo do tipo, o termo "valor de tributo cobrado" deveria ser entendido em seu sentido jurídico original, qual seja, aquele abstraído das normas tributárias. Nesse sentido, inclusive, foi a defesa realizada pela divergência, já que:

> (...) é o sujeito passivo, não cobra – vamos repetir à exaustão –, não cobra tributo do consumidor. O obrigado a recolher o tributo na venda de mercadorias é ele próprio. Interpretar analogicamente, extensivamente o que se contém em certo preceito, de forma contrária aos interesses do cidadão, do acusado, para chegar à criminalização? Que passo é esse? Para mim, é um passo demasiadamente largo.[17]

Quando da análise do caso pelo Superior Tribunal de Justiça, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura, a qual restou vencida, também destacou a impossibilidade de se dar ao conceito de "contribuinte de fato" caráter para além do meramente econômico, expandindo-o ao tipo de modo analógico.[18] Nesse sentido, inclusive, a doutrina tributária sempre reconheceu a estrita relação entre a "cobrança" do ICMS à hipótese de substituição tributária, até mesmo porque não surge da realização da operação espécie de recolhimento automático, bem como não fica o contribuinte de ICMS próprio vinculado ao recebimento do preço do consumidor final.

Isso fica nítido a partir da leitura do art. 12 da Lei Complementar n. 87/1996, a qual estabelece a saída da mercadoria como fato gerador do tributo, não se referindo à necessidade do pagamento de contraprestação pelo contribuinte de fato. Até mesmo porque, o empresário, ao proceder com a venda, considera outros quesitos para além da mera carga tributária. O preço repassado ao consumidor final, nesse sentido, é definido por diversos fatores como os custos com a folha de salários, a manutenção do estabelecimento, relações operacionais e até mesmo o nível de concorrência.

Nada obstante, o Supremo Tribunal Federal findou por adotar visão antagônica e não majoritária dos elementos normativos do tipo, compreendendo "valor do tributo" como parte integrante do preço, que é "cobrado" dos contribuintes de fato. Tratou-se, portanto, de

processo de inserção de termo de importância econômica ao ordenamento jurídico como elemento justificador de expansão de um tipo penal. Nesse sentido, na condição de interprete da norma, a Corte acabou por violar o pressuposto kelseniano de determinação do sentido normativo, buscando em elementos extrajurídicos – econômicos e sociológicos – o seu significado.

E da leitura do acórdão resultante do julgamento, restou perceptível o incômodo dos Ministros com os efeitos, esses inegáveis, do inadimplemento do ICMS próprio sobre a sociedade, o mercado e o Estado. Nesse sentido, foi na aplicação da interpretação teleológica e consequencialista[19] conduzida pelo voto do Relator, Ministro Roberto Barroso, seguido pela maioria do Pleno, que os elementos extrajurídicos se demonstram mais claros como catalizadores da mudança jurisprudencial.

O Ministro apontou, por exemplo, que "no Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor", bem como que "o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos". No acórdão, os demais julgadores ainda fizeram menção a diversos outros fatores como: i) que os crimes tributários são um mal grave; ii) que o ICMS é o imposto mais sonegado; iii) o prejuízo à concorrência e ao livre mercado causado pelo inadimplemento; iv) danos gerados ao erário; e v) efeitos na prestação de serviços públicos. Todos são completamente verdadeiros em face da sonegação fiscal, onde o elemento fraudulento insere-se ao tipo penal, justificando inclusive a criminalização das condutas.[20]

Todavia, no caso da apropriação indébita, a reprovabilidade recaia, até então, pelo fato do responsável tributário, no caso do tributo cobrado, reter para si quantia devida aos cofres públicos. Grande parte da doutrina penal apontava inclusive que o tipo previsto no inciso II do art. 2º da Lei n. 8.137/90 seria próprio, posto que o seu sujeito ativo seria apenas o substituto tributário, justamente porque sua particularidade era a apropriação de valor que não lhe pertence.[21] No caso do inadimplemento do ICMS próprio declarado, ainda que contumaz, não haveria que se apontar fraude ou a existência *animus apropriandi*, pois inexistente a coisa alheia (tributo no seu sentido legal).

Por essa razão que o mero inadimplemento do ICMS próprio não ensejava, ao menos até o julgamento do RHC n. 163.334, a atuação do Direito Penal, já que a pena, no sistema

normativo brasileiro, não possui finalidade arrecadatória ou se configura como sanção política. Isso não significa dizer que a existência de débitos fiscais devidos e não adimplidos não seja prejudicial à sociedade e, especialmente, aos cofres públicos. Também não simboliza conformismo e apoio ao uso do inadimplemento fiscal como tática empresarial que visa minar as bases do mercado e da livre concorrência.

Entretanto, nosso sistema constitucional determinou, de modo expresso, o uso de outros mecanismos distintos à privação de liberdade para o tratamento dos inadimplentes, sejam eles os que adotam o débito como prática de mercado ou que o contraíram no âmbito do risco da empresa. O Direito Tributário Sancionador sempre foi a ferramenta hábil para o combate ao inadimplemento, especialmente se reiterado. A função do Direito Penal, por outro lado, não poderia ser guiada por motivos estritamente arrecadatórios ou econômicos.

Com a atuação inovadora, o STF acabou por trazer ao Direito Penal perspectiva que há cerca de vinte anos não era cogitada. E o uso de elementos extrajurídicos, ainda que sob o prisma de dar efetividade a políticas públicas que são subsidiadas pelo tributo, produzem uma contradição inexistente do ponto de vista constitucional. Isso porque a segurança jurídica, enquanto base do Estado Democrático de Direito, e a proibição da prisão por dívida integram o rol de direitos humanos junto a todos os demais, inclusive aqueles qualificados como mandatórios ao Estado.

Nesse sentido, retomando novamente a teoria kelseniana, não há que se falar em democracia quando a interpretação normativa é extraída de elementos externos ao ordenamento jurídico. Desse modo, o Estado, enquanto ordem jurídica, também deve ter seus atos regulados por essa normatividade, não dependendo, assim, "do reconhecimento de poder a uma esfera transcendente ou a um líder político divinizado", [22] ou de um Poder Judiciário que se faz motor de mudanças sociais que julgam seus membros, não eleitos, serem corretas.

O inadimplemento de débitos oriundos de ICMS próprio devidamente declarado, muito embora gere prejuízos a sociedade, como todo e qualquer descumprimento de obrigações – legais ou contratuais, não pode ser solucionado por fora das molduras estabelecidas pelo ordenamento legal democraticamente construído. Desse modo, os princípios dessa ordem jurídica não permitem a construção de uma jurisprudência de valores

em que o Poder Judiciário assume posição iluminista, de verdadeiro condutor da sociedade na solução de problemas ainda "não solucionados" pelas normas vigentes.

Nesse contexto, como apontam Galante e Pedra:

> (...) esta compreensão axiológica dos princípios revelada pela nova tendência argumentativa adotada pelo STF não se apresenta como a melhor alternativa em justificação contrária ao positivismo, pois o Estado desequilibra quando um Poder predomina sobre o outro, quando um Poder for capaz de "usurpar" o próprio Poder originário (...)
> Com a usurpação da compreensão de todos os valores de uma sociedade, não haverá mais espaço que não seja jurídico, já que tudo será julgado sob o aspecto axiológico.[23]

Desse modo, com base em ponderações que, para além de principiológicas, se encontram eivadas de elementos extrajurídicos como pontos de justificação e de viradas paradigmáticas de entendimentos, o Supremo Tribunal Federal acaba por perturbar a segurança jurídica e expandir o alcance do Direito Penal em hipóteses que, além de desnecessário, configura-se em sanção política para o "bem comum".

Assim, com a transmutação do contribuinte de fato em categoria de relevância para o tipo penal, muito embora não o seja para o Direito Tributário, a Corte finda por modificar e expandir toda a compreensão solidificada desde a década de 90 acerca dos elementos normativos "valor de tributo" e "cobrado". Por consequência da própria abertura causada pelo posicionamento, o STF cria, então, nova categoria jurídica, o devedor contumaz, dando luz a novo elemento hábil a causar ainda mais problemas quanto à persecução penal dos contribuintes nas esferas inferiores.

4.2 A FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ – NOVA FONTE DE INSEGURANÇA JURÍDICA?

Como exposto, o Supremo Tribunal Federal, ao modificar o entendimento jurisprudencial até então vigente, acabou por aplicar interpretação demasiadamente extensiva ao tipo penal em debate. Se "valor do tributo cobrado" poderia ser entendido como parte do preço repassado ao contribuinte de fato e sendo a apropriação indébita crime formal, que encerra ato omissivo, qualquer inadimplemento de ICMS próprio seria, portanto, penalmente ilícito.

Nesse sentido, durante o julgamento, o Ministro Roberto Barroso apontou que:

> (...) à vista de muitas coisas que li esta semana na imprensa, inclusive especializada, não se trata de criminalização da inadimplência, trata-se de criminalização da apropriação indébita. (...) É quem fica com o dinheiro dos outros, não é quem deixa apenas de pagar o tributo. (...)
> Presidente, a tese que estou propondo aos Colegas, bem próxima da semana passada, acrescida de algumas preocupações manifestadas - inclusive pelo Presidente -, é a seguinte: (...)
> O acréscimo é a referência expressa a "de forma contumaz e com dolo de apropriação". Acho que isso acode as preocupações de todos os Colegas e dos empresários honestos que se preocupam com isso.

A tese proposta pelo Relator foi acolhida pelo Pleno. De acordo com o Tribunal, essa seria decorrência lógica de uma "interpretação restritiva do tipo", de modo que a apropriação indébita restaria configurada quando a inadimplência reiterada se torna verdadeiro *modus operandi* do "empresário desonesto". A contumácia, assim, restaria inserida como "elemento de valoração global do fato".

Contudo, como demonstrado, uma interpretação que prestigiasse a segurança jurídica e o princípio da legalidade não permitiria a leitura extensiva aplicada pela Corte. A figura do devedor contumaz, a qual não se encontra no tipo penal, nem mesmo de forma implícita, resulta, desse modo, da tentativa de controlar os efeitos que poderiam advir da nova guinada jurisprudencial.

O dolo de apropriação, por óbvio, já se encontrava presente mesmo na anterior interpretação acolhida pela jurisprudência, até porque o sistema constitucional brasileiro veda a responsabilização penal objetiva e não trata o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 de modalidade culposa. No entanto, o elemento subjetivo se limitava às circunstâncias referentes ao ICMS na hipótese de substituição tributária, justamente porque o tipo penal visava punir o sujeito ativo por se apropriar de valor não lhe pertencente.

A contumácia, portanto, torna-se "elemento de valoração global do fato" que permitiria ao Estado sancionar os empresários desonestos, constantemente inadimplentes. Contudo, sua inserção termina por gerar efeito inverso ao que se destina, transformando a tese em mais um elemento de insegurança jurídica para os cidadãos. Afinal, apesar do Supremo Tribunal Federal ter apresentado exemplos de fatos que ajudariam a qualificar a

presença da contumácia, não sendo essa análise completamente arbitrária, caberá ao magistrado realizar o enquadramento das condutas com alta discricionariedade.

Pode se questionar, por exemplo, a situação de empresário que, muito embora declare corretamente todo o ICMS próprio devido, diante de diversas crises opta pela inadimplência fiscal por certo período de tempo de modo a garantir, por exemplo, o pagamento do salário dos funcionários. Nessa situação, é inegável que há clara escolha pela inadimplência e que essa, inclusive, integrou-se ao sistema de gestão de negócio. Entretanto, é possível afirmar que há dolo de apropriação quando os administradores realizam a devida declaração do tributo devido? Afinal de contas, como bem destaca Machado, aquele que declara ao Fisco seus débitos sem usar nenhum ardil ou elemento fraudulento para dissimulá-lo está claramente reconhecendo que pretende adimplir o débito (ainda que não se determine um momento), sujeitando-se às consequências previstas pelo ordenamento jurídico que não o Direito Penal.[24]

Nesse sentido, tem-se no posicionamento do Supremo Tribunal Federal verdadeira incongruência. No caso do ICMS próprio, na hipótese de não declaração, a conduta já seria tipificada pelo art. 1º da Lei n. 8.137/90, sendo desnecessária qualquer alteração no entendimento até então vigente acerca da apropriação indébita. No caso do não recolhimento do tributo cobrado (no sentido econômico) do consumidor, mas devidamente declarado, não seria possível a admissão da presença de um *animus apropriandi*, mesmo quando a inadimplência é reiterada, posto que o agente assume desde já a vontade de adimplir o débito. O Estado e a sociedade, portanto, não seriam vítimas de delito, apenas credores de crédito reconhecido e delimitado.

Isso não acontece no caso da autodenúncia na hipótese da sonegação fiscal. Nesse caso, o processo penal se justifica justamente porque não se visa, ao menos de acordo com os preceitos constitucionais, a penalização pela dívida, mas sim pela fraude antecedente à autodenúncia. Desse modo, ao expandir a interpretação da apropriação indébita tributária para além da hipótese do ICMS substituição, o Supremo Tribunal Federal termina por gerar desequilíbrio em questões anteriormente quase unânimes.

Logo, percebe-se que a fuga do STF da aplicação de leitura garantista e fundada na base da estrita legalidade, em sedução promovida por argumentos de raízes estritamente econômicas, acabou por inserir ao tipo penal elemento cuja delimitação não pode ser

efetuada ou apontada de modo objetivo, relegando ao magistrado sua complementação subjetiva. Nesse sentido, a criminalização do intitulado "empresário desonesto" resulta da explícita preocupação da Corte em "solucionar o problema de acúmulo da dívida ativa dos Estados e inibir o comportamento considerado ilegítimo daquele contribuinte inadimplente".[25]

Perde-se, desse modo, as vantagens decorrentes da observância do corolário da segurança jurídica, que consiste no fato dos pronunciamentos das cortes serem "até certo ponto previsível e calculável, em os indivíduos submetidos ao Direito se poderem orientar na sua conduta pelas previsíveis decisões dos tribunais".[26] Dessa forma, os parâmetros fixados pelo STF para a constatação da contumácia e do dolo de apropriação não são claros e podem, diante das circunstâncias fáticas, resultarem em distintas combinações: valor do débito declarado, período de inadimplemento, divisão do ICMS ao longo do exercício empresarial, condutas praticadas em face da regularização, etc.

A insegurança jurídica, portanto, torna-se inegavelmente tangível. Sabe-se sobre quais elementos o magistrado extrairá sua conclusão sobre a limitação da tese aplicada pelo STF, mas se desconhece o peso de cada um, bem como de que modo cada juiz efetuará esse processo cognitivo sem a presença de critérios rígidos. O inadimplemento, desse modo, resta completamente criminalizado.

Se por um lado visou-se atingir o "empresário desonesto", todos aqueles submetidos à norma penal agem sobre o efeito do receio de nela serem enquadrados. O contribuinte, ao não conseguir extrair da norma a mínima certeza sobre quando seu inadimplemento pode ser considerado contumaz ou quando esse será prova de suposto dolo de apropriação, opta, com razão, por nunca ser devedor do Fisco.

Os fins fiscais e sociais, portanto, transmutam o Direito Penal a mera ferramenta-meio para afetar e submeter os contribuintes. Esse processo, por outro lado, finda-se em inserir no ordenamento jurídico novos polos de insegurança na aplicação da norma, a qual, por sua vez, é levada a se conformar em elemento repressivo e preventivo em face dos cidadãos, longe de seu caráter constitucional de última *ratio*. O Direito Penal assim, como bem pontou o Ministro Marco Aurélio em seu voto divergente, é transformado em verdadeira máquina de sanção política como instrumento arrecadatório.

5 CONCLUSÃO

Muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha respondido ao questionamento apresentado, é certo que o debate se encontra longe de se encerrar. Como apontado, a conclusão alcançada pelos tribunais superiores enfrentou grande divergência interna e sofreu inúmeras críticas por parte da doutrina e dos contribuintes. A isso, soma-se a característica cambaleante da jurisprudência brasileira em face de seus pronunciamentos.

Entretanto, pode-se afirmar que a manutenção do atual entendimento configura, de fato, grande retrocesso aos direitos humanos ao reavivar a figura da prisão por dívida, sedimentada em uma busca desenfreada do Estado em alimentar, mesmo que em prejuízo da segurança jurídica e dos direitos constitucionais de seus cidadãos, novas fontes de arrecadação. Citado fato se deve, como demonstrado, ao ativismo do Supremo Tribunal Federal que findou por inserir em sua *ratio* elementos extrajurídicos, promovendo reviravolta em posicionamento jurisprudencial até então vigente.

Nesse sentido, ao fixar nova tese sobre os limites e alcance do crime de apropriação indébita tributária, o STF terminou por buscar em critérios econômicos e sociológicos bases para a interpretação da norma penal, em prejuízo da integridade normativa do próprio ordenamento jurídico. Assim, deu ao "contribuinte de fato" importância que não é reconhecida sequer no âmbito do Direito Tributário, de modo a estender os sentidos aplicáveis aos elementos normativos do tipo penal em comento.

E, como consequência desse silogismo, a Corte se viu obrigada a restringir seu próprio posicionamento, sob pena transformar o delito de apropriação indébita tributária em irrestrita criminalização do contribuinte que deixa de recolher ICMS próprio e declarado repassado economicamente ao adquirente da mercadoria ou serviço**.** Contudo, a escolha do Supremo de exigir a presença de contumácia na prática do empresário, para além do dolo de apropriação, findou por inserir novos elementos de valoração que, por serem demasiadamente subjetivos, gerarão novos pontos de conflitos sobre a aplicação da norma.

É certo que o inadimplemento tributário é um grave problema. Esse, não obstante, encontra-se inserido em uma cadeia de problemáticas e questões profundas às quais a expansão do Direito Penal, especialmente em contrariedade aos ditames constitucionais e ao princípio base do Estado Democrático de Direito – a segurança jurídica, não é a solução. O

imbróglio relacionado ao não recolhimento de ICMS declarado necessita de respostas jurídicas efetivas, mas essas não podem ser simples e baseadas em uma política de encarceramento e repressão que ocasiona, primariamente, no agravamento das dificuldades estruturais para o desempenho de atividades econômicas.

REFERÊNCIAS

BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2015.

BERNARDES, Flávio Couto. O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira. O Sistema Tributário Nacional e a Lei nº 13.655/2018: a contradição entre a exigência de segurança jurídica e a introdução do consequencialismo econômico na aplicação do Direito Tributário. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, PR, Brasil, v. 64, n. 3, p. 193-212, set./dez. 2019.

BERNARDES, F. C.; MIRANDA, V. P. O Desafio da Segurança Jurídica e o Xeque-Mate da Democracia. In: COPELLI, G. M.; TASSINARI, C.; JAQUES, M. D. *O Estado Social em Xeque: democracia e contemporaneidade*. Blumenau/SC: Editora Dom Modesto, 2021.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal: parte geral. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus nº 399.109*. Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz. Brasília, DF, 22 de agosto de 2018. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília, 31 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE nº 995425*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF de 2017. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília, 16 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334*. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF, 18 de dezembro de 2019. *Diário da Justiça Eletrônico*. Brasília, 12 nov. 2020.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Neutralidade Tributária no ICMS e Criminalização do Devedor Contumaz: Imposto Declarado e Não Pago. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 39, p. 263-280, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, S. C. N. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

GALANTE, Elisa Helena Lesqueves; PEDRA, Adriano Sant'ana. O Judiciário Brasileiro como Superego da Sociedade: uma crítica sobre a usurpação da compreensão dos valores de uma sociedade. *Conpedi Law Review*, [S.L.], v. 1, n. 14, p. 84, 7 jun. 2016. Conselho Nacional de Pesquisa e Pos-Graduacao em Direito - CONPEDI.

GRECO, R. *Curso de Direito Penal: parte geral*. Vol. I. 19ª ed. Niterói/RJ: Impetus, 2017.

KELSEN, H. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a Ordem Tributária*. Imprenta: São Paulo, Atlas. 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo, Atlas, 2004.

NUCCI, G. S. *Leis penais e processuais penais comentadas*. Vol. 1. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

RAMIRO, C. H. L.; HERRERA, L. H. M. Hans Kelsen Filosofia jurídica e democracia. *Revista de informação legislativa*, v. 52, n. 205, p. 235-260, jan./mar. 2015.

ROSENBLATT, Paulo; GURGEL FILHO, Ítalo de Oliveira. A repetição do indébito tributário indireto e a (i)legitimidade do consumidor final: mudança de paradigma ou casuísmo do superior tribunal de justiça? *Revista Brasileira de Direito*, [S.L.], v. 14, n. 3, p. 214, 20 dez. 2018.

SANTIAGO, N. E. A.; BORGES, A. M. T. A Criminalização do ICMS pelo Supremo Tribunal Federal sob a Perspectiva Garantista de Luigi Ferrajoli. *Delictae*, vol. 6, n. 10, Jan.-Jun. 2021.