



Rede de Ensino Doctum

**O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS E ANÁLISE
DA DECISÃO SOBRE SUA CRIMINALIZAÇÃO NO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

Luísa Côrtes Machado

**Juiz de Fora
2020**

**O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS E ANÁLISE
DA DECISÃO SOBRE SUA CRIMINALIZAÇÃO NO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

**Artigo Científico apresentado como exigência
parcial de conclusão de Curso de Graduação
em Direito da Rede de Ensino Doctum.**

Orientador: Aloísio da Silva Lopes Júnior

**Juiz de Fora
2020**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e análise da decisão sobre sua criminalização no Supremo Tribunal Federal.

Luísa Côrtes Machado

Sumário: 1. *Introdução.* 2. *Definição Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.* 1.1 - *Princípios norteadores do ICMS.* 1.1.1 - *Princípio da Transparência Fiscal.* 1.1.2 - *Princípio da Seletividade.* 1.1.3 - *Princípio da Não Cumulatividade.* 2. *O Contrato Social e a Reprovabilidade Social da Sonegação Fiscal.* 2.1 - *O Contrato Social.* 2.2 - *A (alta) carga tributária brasileira e a Reprovabilidade Social da Sonegação Fiscal.* 3. *Criminalização pelo STF do não pagamento do ICMS declarado.* 4. *Conclusão.* 5. *Referências.*

Palavras-chave: ICMS. Criminalização não pagamento ICMS. RHC 163.334

Resumo:

O presente artigo possui a finalidade de introduzir o estudo sobre o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - e seu método de incidência. Além disso, traz sua definição legal sobre a repartição de receitas e os princípios que regem este mesmo tributo. Neste contexto, discute-se pelo ponto de vista do Contratualista Thomas Hobbes, em seu livro 'O Leviatã', que se refere ao *Pacto Social*, perpassando pela (alta) Carga Tributária brasileira, com base em estatística da Receita Federal do Brasil, e a Reprovabilidade Social da Sonegação Fiscal. Ao final, discute-se o Recurso em Habeas Corpus 163.334 do Supremo Tribunal Federal em que o plenário julgou por sete votos a três que é crime não pagar o ICMS declarado. Deste modo, verifica ser necessário um estudo e debate mais aprofundado do tema, tendo em vista que esta mesma decisão da Suprema Corte fere o mínimo que o *Pacto Social* defende, assim como a segurança jurídica que proporciona e o desrespeito a princípios norteadores do direito tributário.

Keywords: ICMS. Criminalization of not paying ICMS. Appeal by Habeas Corpus.

Abstract:

This article is a study on Tax on Circulation of Goods and Services – ICMS, in Portuguese - and its method of incidence. Thus, it provides its legal definition on revenue sharing and the principles that govern this same tax. In this context, the topic is discussed from the point of view of the contract theorist Thomas Hobbes in his book *Leviathan*, which refers to the Social Pact, going through the (high) Brazilian Tax Charge, based on statistics from the Brazilian Federal Revenue, and the Social Reprovability of Tax Evasion. In the end, the Appeal by Habeas Corpus 163.334 of the Supreme Federal Court is discussed, in which the plenary judged by seven votes to three that it is a crime not to pay the declared ICMS. Thus, a more in-depth study and debate on the topic is necessary, considering that this same Supreme Court decision offends that which the Social Pact defends, as well as the legal security it provides and disrespect to the guiding principles of tax law.

1. Introdução:

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS - é um imposto que possui previsão no artigo 155, II e §§2º a §§5º c/c art.158, IV e §§ único da Constituição Federal de 1988 e regulado pela Lei Complementar 87/96 - ‘Lei Kandir’. Este tributo incide sobre dois perfis de situações: de um lado, as operações que promovem a circulação jurídico-econômica de mercadorias e, de outro lado, as prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação.

Como regra, salvo as exceções previstas no art.13 da ‘Lei Kandir’, a base de cálculo do ICMS é o preço do serviço de comunicação ou transporte, bem como o valor da operação de circulação de mercadoria. Este mesmo tributo, é norteado por três princípios, sendo eles: o Princípio da Transparência, Princípio da Seletividade e o Princípio da Não-cumulatividade, cuja definição será definida no decorrer do artigo.

Este imposto é de suma importância para os Estados federados, tendo em vista que é o de maior peso na arrecadação desses mesmos Estados, além de haver repartição entre os seus Municípios.

2. Definição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços:

O imposto é um dos exercícios do poder de tributar, desempenhado pelo Estado, sendo legitimado pelo povo, com o propósito de captar recursos financeiros para o custeio das despesas de suas atividades fim. Deste modo, o imposto possui como escopo a efetividade ao Estado Democrático de Direito, além de gerar jurisdição, administrar (executivo stricto sensu) e legislar.

Nesse sentido, um dos impostos que incide em nosso dia a dia, definido como imposto ordinário, é o ICMS, cujo tributo é o de maior arrecadação no Brasil.

Sua previsão encontra-se no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, na qual se legitima a competência aos Estados e ao Distrito Federal para definir a instituição do mesmo tributo. Assim, o ICMS incide na celebração de operações mercantil/empresarial que promove a circulação de mercadoria numa relação jurídico-econômica e, excepcionalmente, na prestação de serviços, como operações de serviços de comunicação, transporte intermunicipais e interestaduais¹.

Incluem-se, no campo de incidência do ICMS, as operações de fornecimento de alimentos e bebidas em restaurantes, bares, cantinas e estabelecimentos similares. Por outro lado, não se considera serviços de comunicação os serviços de habilitação de telefone celular nem os serviços de provimento de acesso à internet, de acordo com as Súmulas 164, 334, 350 do Superior Tribunal de Justiça².

Em relação a repartição de receitas, cada Estado deve repassar 25% da arrecadação do ICMS para os seus Municípios em razão da regra de repartição de receitas tributárias prevista no art.158, IV da Constituição, sendo previsto no §§ único do mencionado artigo, em que o Estado pode, através de lei local, definir os critérios com base nos quais irá repassar até 1/4 desses 25%. Observa-se que o limite máximo sobre o qual recai a discricionariedade é de até 1/4 (25%) já que o constituinte impõe que no mínimo 3/4 do montante a repartir com os entes munícipes não de se distribuir com base no critério da proporcionalidade - os

¹ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

² **Súmula 164:** Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. **Súmula 334:** O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet. **Súmula 350:** O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

Municípios que geram mais ICMS para o Estado recebem mais, ao passo que os que promovem menor volume arrecadatório recebem menos -³.

No tocante à estrutura jurídica, apesar do Código Tributário Nacional (CTN - Lei n.º. 5.172/1966) prever sobre os impostos previstos na Carta Magna, o ICMS possui lei complementar n.º. 87/1996 para dispor sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de comunicação e demais providências, conhecida como 'Lei Kandir', como bem acentuou BARTINE (2020, p. 266):

“Boa parte dos impostos estabelecidos na CF/1988 possui sua estrutura jurídica disposta no CTN (Lei 5.172/1966), a partir do art. 19. Porém, no que diz respeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) , ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a disposição da estrutura jurídica encontra-se em lei complementar nacional à parte do CTN. Trata-se da LC 87/1996 para o ICMS e da LC 116/2003 para o ISS.”

Nas operações internas, a lei de cada Estado é que fixa a alíquota aplicável, obedecendo à orientação da seletividade em razão da essencialidade, buscando fixar maiores alíquotas para os bens menos essenciais e menores alíquotas para aqueles que sejam considerados mais essenciais. A lei estadual deve obedecer eventuais tetos de alíquotas mínimas e máximas fixadas pelo Senado, conforme expressamente postulado no art.155, §2º, V, da CF/88. Salvo convênios aprovados no Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ -, não podem as alíquotas internas serem inferiores às alíquotas interestaduais consoante art.155, §§2º, VI, CF/88⁴.

³ **Art. 158.** Pertencem aos Municípios: (...) IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

⁴ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - (...)II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Além disso, o ICMS é um tributo meramente fiscal, vez que possui uma função genérica, cujo objeto que se almeja é a canalização de recursos financeiros para os cofres públicos. Deste modo, a natureza jurídica se dá de maneira definitiva/permanente dos recursos que adentram no ingresso público, denominado-os de Receita. Assim, a prestação exigida é para o custeio das despesas públicas e não possui qualquer vinculação de sua receita, pois sua finalidade é meramente arrecadatória, como bem escrito pelo professor ALEXANDRE (2016, p. 544):

“(…) O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2.o, III), faculdade que, se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de modo a redistribuir renda.”

Neste sentido, há expressa autorização na CF/88 para que o ICMS seja um tributo de caráter seletivo, com a finalidade que parte da população que possua maior capacidade contributiva, tendo riqueza acima do suficiente para ter o mínimo de subsistência, contribua e custeie com uma maior fatia do imposto supracitado e, conseqüentemente, com as despesas do Estado.

Prosseguindo na classificação do tributo, trata-se de uma das exceções da maioria, pois incide em bens de consumo e serviço e o sujeito passivo da obrigação tributária é o fornecedor, quem oferece o serviço, denominado contribuinte legal. Logo, o fisco não tributa o consumidor, todavia há repercussão tributária para o contribuinte de fato. Deste modo, o ICMS é classificado como tributo indireto.

1.1 - Princípios norteadores do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços:

A natureza dos Princípios Tributários são ferramentas constitucionais destinadas a promover limitações ao poder de tributar, abrigados em normas constitucionais protetivas de direitos fundamentais e da persecução do equilíbrio da Federação. São reconhecidos como garantias constitucionais tributárias na medida em que impõem limites à liberdade tributária estatal e protegem valores abrigados em cláusulas pétreas constitucionais como os direitos fundamentais e a forma federativa de Estado.

1.1.1 - Princípio da Transparência Fiscal:

O Princípio da Transparência possui previsão no artigo 155, §§5º da Constituição Federal e cria um dever jurídico para o fornecedor informar ao consumidor qual é o valor do imposto que está sendo embutido no preço cobrado para celebrar a operação. Sua linguagem deve ser clara e objetiva⁵.

Desta maneira, quando os fornecedores de bens de consumo estiverem alienando esses bens e fornecendo para os adquirentes, deverão informar qual o valor da carga tributária que está sendo cobrada e embutida no custo da operação. Essa prática é natural e lícita, pois o encargo fiscal é repassado dentro do preço mas os consumidores têm o direito de saber o valor que está sendo pago. Com isso, há um dever dos fornecedores de disponibilizar as mesmas informações.

O objetivo do Princípio da Transparência é permitir que todo consumidor saiba qual o valor do imposto com o qual, de fato, está sendo onerado. Almeja-se efetivar a liberdade de informação e conscientização fiscal, dando-se à população melhor capacidade para cobrar dos governantes uma melhor destinação dos recursos públicos arrecadados nas relações tributárias.

1.1.2 - Princípio da Seletividade:

A Constituição Federal, no artigo 155, §§2º., inciso III, permite a seletividade do ICMS⁶.

Neste diapasão, o doutrinador ALEXANDRE (2016, p. 552) expressa em suas palavras:

“Caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens

⁵ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.’

⁶ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - (...)II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços(...)

consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais.”

Neste pensamento, o tributo se caracteriza como seletivo, pois possui uma técnica para dividir a carga tributária entre os consumeristas cujo cálculo se define pela essencialidade do produto para se promover um mínimo existencial para a população. Dessa forma, quanto mais essencial for o produto menor a alíquota e quanto menos essencial, maior será a alíquota.

A escolha desta técnica pelo constituinte é para promover uma justiça distributiva da carga tributária em relação ao consumo. Com isso, as alíquotas são selecionadas para mais ou menos conforme a importância/essencialidade do bem de consumo.

Na prática, o Princípio da Seletividade em Razão da Essencialidade, é aplicado normalmente na definição das alíquotas deste imposto.

1.1.3 - Princípio da Não Cumulatividade:

Preceitua a Constituição Federal, no artigo 155, §§ 2º, inciso I, que os Estados e o Distrito Federal possuem competência para instituir o ICMS⁷.

Da leitura atenta ao dispositivo constitucional acima mencionado, depreende-se que, quando se faz uma nova operação fornecendo aquela mercadoria que já foi tributada na operação anterior, não se pode tributar repetidamente/cumulativamente o que já se tributou na operação anterior.

Destarte, há uma proibição de tributação cumulativa para que seja inviabilizado o enriquecimento ilícito do Estado por se tratar de um fato gerador plurifásico, ou seja, há uma cadeia cumulativa do ICMS do consumo, pois na frente tributa-se novamente o que se tributou na fase anterior.

O fato gerador plurifásico, também chamado de fato gerador interligado ou em cascata, são aqueles em que os fatos geradores ocorrem sem sequência e são interligados e

⁷ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - (...)II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (..)

possui uma lógica que os vincula – algo peculiar às “cadeias” de produção e comercialização de mercadorias que se constroem com a repetição de sucessivas etapas de compra e revenda dos bens desde a fase de geração das matérias primas até a etapa derradeira com a alienação última do bem para o consumidor final. Tal comando normativo estabelece a vedação de se cobrar repetidamente (de forma “cumulativa”) numa nova operação que se realiza dentro da cadeia de produção e circulação dos bens o valor do qual o imposto que já fora cobrado nas operações anteriores.

Nesse sentido, surge a regra que permite a cada contribuinte abater do valor do débito fiscal gerado na operação que celebra o valor que já fora cobrado nas operações anteriores. Consequentemente, quando um determinado estabelecimento contribuinte do imposto adquire o bem para revenda, pode usar como “crédito” o montante que fora cobrado dos seus antecessores na cadeia para abater do seu “débito”, diminuindo do valor a pagar dessa quantia que já fora tributada nas operações anteriores - valor que resulta da aplicação da alíquota do imposto sobre o valor da operação que promove. Utiliza-se o conhecido procedimento de compensação do débito com o crédito sendo que em tal feito o débito corresponde ao montante que resulta da aplicação da alíquota legal sobre o valor da operação que se está praticando e o crédito equivale ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores. O resultado dessa compensação - valor do débito menos o valor do crédito - gerará o saldo a pagar. Com isto, nenhum contribuinte precisa pagar após a sua operação aquilo que já se cobrou dos contribuintes que praticaram as operações anteriores à sua, evitando-se a tributação “cumulativa” e aplicando, dessa maneira, a técnica da não-cumulatividade.

2. O Contrato Social e a Reprovabilidade Social da Sonegação Fiscal:

2.1 - O Contrato Social:

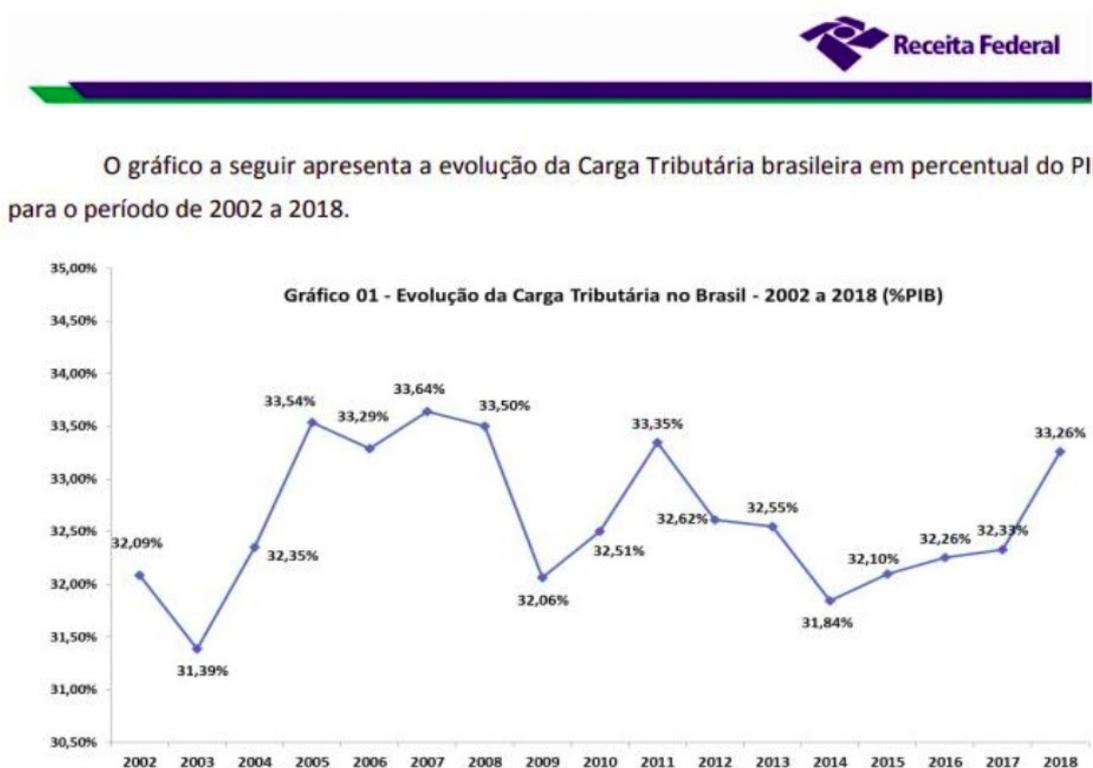
Conforme leitura do livro ‘Leviatã’, de Thomas Hobbes, o autor afirma que o medo e a segurança são a motivação para sairmos do *estado de natureza* e indica a razão para conseguirmos criar um estado de paz e um acordo recíproco entre os homens, chamado de *Contrato Social*, conforme leitura do trecho abaixo da mesma obra de HOBBS (2003, p. 111 e p. 137):

“As paixões que fazem os homens tenderem para a paz são o medo da morte, o desejo daquelas coisas que são necessárias para a vida confortável e a esperança de as conseguir por meio do trabalho. E a razão sugere adequadas normas de paz, em torno das quais os homens podem chegar a um acordo (...) Diz-se que um Estado foi instituído quando uma multidão de homens concordam e pactuam, cada um com cada um dos outros, que a qualquer homem ou assembleia de homens a quem seja atribuído pela maioria o direito de representar a pessoa de todos eles (ou seja, de ser seu representante), todos sem exceção, tanto os que votaram a favor deles como os que votaram contra ele, deverão autorizar seus próprios atos e decisões desse homem ou assembleia de homens, tal como se fossem seus próprios atos e decisões, a fim de viverem em paz uns com os outros e serem protegidos dos restantes homens. É desta instituição do Estado que derivam todos os direitos e faculdades daquele ou daqueles a quem o poder soberano é conferido mediante o consentimento do povo reunido.”

Neste raciocínio, os tributos são pactuados através da Constituição Federal de 1988 e legislações infraconstitucionais, como por exemplo, o Código Tributário Nacional.

2.2 - A (alta) carga tributária brasileira e a Reprovabilidade Social da Sonegação Fiscal:

Em pesquisa realizada pela Receita Federal, pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, no ano de 2018, a carga tributária do Brasil equivale a 33,26% do PIB nacional.



Fonte: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view>

Desta maneira, se faz cada vez mais presente a indignação de vários contribuintes perante a altíssima carga tributária de nosso país e os sucessivos desvios do dinheiro público para custear despesas básicas do Estado soberano, traduzido nas palavras de FILHO (1995, p. 15):

“(...) tais despesas, não raras vezes, são percebidas como ilegítimas, em face da má gestão da coisa pública. Neste aspecto, a complexidade de nosso sistema tributário e a má aplicação da receita pública concorrem para que a sonegação deixe de causar a repugnância social que causam os crimes de outra natureza.”

Assim, a inadimplência dos tributos afeta cada indivíduo, tendo em vista que a prestação exigida é para o custeio das despesas públicas para toda a população, como observa RIBAS (1997, p. 20):

“O legislador então procede a tal tipificação, entendendo que as condutas contra a ordem tributária terminam por prejudicar o bem-estar de toda a coletividade, uma vez que o dinheiro suprimido irá fazer falta para as atividades que o Estado assumiu realizar. Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas argumenta no sentido de que se em tempos passados a sonegação era punida somente como ilícito administrativo, desde há muito o Direito vem reprimindo as condutas cuja reiteração e identificação de comportamentos fraudulentos, que prejudicam o bem-estar de toda a coletividade, levam o legislador à tipificação como crimes dolosos. “

Nesse segmento, a partir de meados do século XIX e início do século XX, a mentalidade para a evasão do pagamento dos tributos não seria um direito subjetivo do particular para fugir do alto índice da carga tributária, porém um ilícito que ofende a sociedade como um todo.

Num contexto nacional, apesar de ser considerado um ato antijurídico, a sonegação fiscal não foi tipificada como crime, mas sempre uma transgressão administrativa e sancionada por esta mesma esfera.

Deste modo, nota-se um modo característico de fixar um crime contra a ordem tributária, pois há questionamentos entre a norma penal tributária e a norma tributária material.

3. Criminalização pelo STF do não pagamento do ICMS declarado:

Quando o legislador normatiza no ordenamento jurídico e estabelece que um ato seja estabelecido como crime, seja pela ação ou omissão de uma conduta do agente, transforma-se em um fato típico e ilícito, passível de sanção pelo crime ora cometido. Assim, quando o legislador passa considerar a conduta criminalizadora, ela passa a ser tratada dentro da esfera do Direito Penal.

Na esfera judicial e no que tange a Suprema Corte, debate-se entre os juristas a relação entre o Ativismo Judicial e o Protagonismo Judicial. O Ministro Luiz Roberto Barroso define este como a busca pela concretização dos direitos fundamentais e a proteção da democracia e, aquele, como uma interpretação judicial além da literalidade da Constituição Federal⁸.

Neste mesmo raciocínio, o Ministro Barroso em vários artigos e entrevistas, defende que no Brasil ocorreu um ‘surto de protagonismo judicial’ advinda de uma competência da esfera criminal prevista na Carta Magna de 1988. Dentre os exemplos, ressalta-se a adoção uma mudança jurisprudencial no que se refere a prisão por dívida pelo depositário infiel, conforme explanação do mesmo jurista:⁹

“Prisão por dívida. Virada na jurisprudência (HC’s 87.585/TO, Rel. Min. Marco Aurélio e 92.566, Rel. Min. Marco Aurélio; RE’s 349.703, Rel. p/ ac. Min. Gilmar Mendes e 466.343, Rel. Min. Cezar Peluso). No conjunto de casos identificados acima, o STF reviu sua antiga jurisprudência na matéria, relativamente à possibilidade de prisão do depositário infiel. Diante da circunstância de o Brasil ser signatário do Pacto de San Jose da Costa Rica, que restringe a prisão por dívida ao descumprimento inescusável da prestação alimentícia, passou a considerar derogadas as leis que previam a prisão do depositário infiel, inclusive nas hipóteses de alienação fiduciária e de depósito judicial. O Tribunal se dividiu em relação à posição hierárquica dos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos firmados pelo Brasil. Prevaleceu nos julgamentos a tese do Ministro Gilmar Mendes, que sustentou o status supra-legal, mas infraconstitucional de tais atos. Ficaram vencidos, no

⁸ Barroso em seu artigo Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática define: “(...) o ativismo judicial é uma atitude, a escolha de um modo específico e proativo de interpretar a Constituição, expandindo o seu sentido e alcance. (...)A idéia de ativismo judicial está associada a uma participação mais ampla e intensa do Judiciário na concretização dos valores e fins constitucionais, com maior interferência no espaço de atuação dos outros dois Poderes. A postura ativista se manifesta por meio de diferentes condutas, que incluem: (i) a aplicação direta da Constituição a situações não expressamente contempladas em seu texto e independentemente de manifestação do legislador ordinário; (ii) a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos emanados do legislador, com base em critérios menos rígidos que os de patente e ostensiva violação da Constituição; (iii) a imposição de condutas ou de abstenções ao Poder Público, notadamente em matéria de políticas públicas.”

⁹ Dentre os artigos, destacam-se:

https://www.direitofranca.br/direitonovo/FKCEimagens/file/ArtigoBarroso_para_Selecao.pdf e entrevista dada a Conjur, que pode ser visualizada no sítio

<https://www.conjur.com.br/2020-mar-14/entrevista-luis-roberto-barroso-ministro-stf>

ponto, os Ministros Celso de Mello, Cezar Peluso, Eros Grau e Ellen Gracie. O Ministro Marco Aurélio entendeu não ser indispensável uma definição sobre este ponto para fins daqueles julgamentos e absteve-se de se pronunciar sobre ele.”

Tal como decisão supracitada, no dia 18/12/2019, houve uma reviravolta no julgamento do RHC 163.334. O plenário concluiu por sete votos a três que é crime não pagar o ICMS declarado¹⁰. Neste julgamento, o plenário do STF fixa a tese sobre a criminalização por dívida do ICMS declarado e não pago pelo contribuinte. Deste modo, a Suprema Corte por maioria do pleno, acatou a tese de que é crime não pagar o ICMS devidamente declarado. Contudo, para que haja sua qualificação, este contribuinte deve ser caracterizado pelo inadimplemento de forma contumaz, e com dolo de apropriação, quando deixar de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, haverá a qualificação da incidência no tipo penal do §§ 2, inciso 2, da Lei 8.137/90¹¹.

Nessa interpretação, deixar de recolher o tributo, mesmo que seja por culpa do governo ou pela sua política econômica enseja o cerceamento da liberdade do contribuinte, não sendo relevante se o inadimplemento da obrigação se origina pelo estrangulamento ou equívoco por parte do fisco, dá cadeia.

O relator do julgado, o Ministro Luís Roberto Barroso, afirmou em seu voto que os crimes tributários não são crimes de pouca importância, e a inadimplência - tendo em vista que é a maior fonte de recursos para os governos estaduais - dificulta o país de atender as demandas da sociedade¹².

Segundo relator, o presidente da Corte, Ministro Dias Toffoli, em seu voto, também expressa a favor da criminalização:

"Deve-se demonstrar que o responsável ou o contribuinte têm consciência e têm a vontade explícita e contumaz de não adimplir com o Fisco. Ou seja, vontade consciente e deliberada de apropriação dos valores do fisco¹³"

¹⁰ Disponível em

<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>

¹¹ **Art. 2º** Constitui crime da mesma natureza: I - (...) II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;(…)

¹² Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12849921>

¹³ Disponível em http://www.mpgp.br/boletimdompgp/2020/03-mar/paginas/cao_criminal/pdfs/pdf4.pdf

Ao contrário do entendimento da maioria do pleno, o Ministro Gilmar Mendes expressa em seu voto¹⁴:

"Sem fraude, simulação, sonegação ou omissão, que a Fazenda use os meios comuns de cobrança: aplicação de multa, execução fiscal e penhora de bens(...)".

Seguindo em sua explanação, o mesmo ministro supracitado, em sua lucidez interpretativa, traz a tona que o tributo cobrado ao contribuinte de fato, incide vários outros impostos pelo contribuinte legal:

"(...) além de outros tributos como Imposto de Renda e Contribuição Previdenciária paga aos empregados, e isso não torna o consumidor o devedor do tributo".

De acordo com o voto do Ministro Gilmar Mendes, o advogado criminalista Rodrigo Sanchez defende que o não pagamento dos tributos, enseja sanções administrativa, assim como assinala RIOS (1998, p. 29):

"(...) quando um contribuinte omite a obrigação de quitar seus impostos, incorrerá numa infração cuja sanção normal é a multa: há neste caso infração tributária de caráter administrativo. Em compensação, quando o não pagamento desses tributos provém de um fato vinculado à fraude – como é o caso da adulteração dos livros fiscais ou da apresentação de declarações falsas – então existirá omissão de pagar o tributo, originado de um ato positivo do querer humano, de caráter doloso, porque provém do engano, da desonestidade. O simples fato de não pagar tem como sanção a multa fiscal; a falta de pagamento proveniente de um ato ilícito tem pena mais grave, pois nos encontramos na presença do delito fiscal."

Deste modo, a magistratura usurpa o poder do legislativo, dando entendimento contrário ao entendimento pacificado para combater o crime de sonegação, e relativiza a Separação dos Poderes, a persecução da justiça, além de circunstancialmente não respeitar conceitos principiológicos penais. Com isto, verifica-se que houve um ativismo judicial através de uma interpretação do tipo penal, e consequentemente, uma criação de um novo tipo penal.

Isto posto, para se combater a inadimplência na ação ou omissão do agente, deve-se verificar o potencial lesivo à tributação para que seja utilizada a esfera penal, tendo em vista que esta é a *ultima ratio*.

¹⁴ Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-dez-11/gilmar-vota-criminalizacao-divida-icms-declarado>

4. Conclusão:

Para concluir o estudo do referido tema, verifica-se sua normatividade através da Constituição Federal e por duas Leis Complementares, sendo o CTN e a LC 87/96. Ademais, há princípios que regem o mesmo tributo.

Além disso, percebe-se a importância e o volume de arrecadação para os Estados federados e a repartição com seus Municípios, o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Apesar de haver grande sonegação fiscal no Brasil devido a sua alta carga tributária, a decisão do RHC 163.334 da Suprema Corte fere o posicionamento que os Contratualistas defendem, a utilização do direito penal e o cerceamento da liberdade como *ultima ratio*, além de considerar que causa grande insegurança na Repartição dos Poderes devido ao Ativismo Judicial e ao desrespeito ao ordenamento jurídico, tais os princípios tributários e penais proporcionados aos contribuintes e à população como um todo.

5. Referências:

_____. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2019-dez-11/gilmar-vota-criminalizacao-divida-icms-declarado>.

Acesso em 15 mai 2020.

_____. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2020-mar-14/entrevista-luis-roberto-barroso-ministro-stf>

Acesso em 03 jun 2020.

_____. Disponível em:

https://www.direitofranca.br/direitonovo/FKCEimagens/file/ArtigoBarroso_para_Selecao.pdf

Acesso em 06 jun 2020.

_____. Disponível em:

http://www.mpggo.mp.br/boletimdompggo/2020/03-mar/paginas/cao_criminal/pdfs/pdf4.pdf

Acesso em 30 mai 2020.

_____. Disponível em:

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>.

Acesso em 05 jun 2020.

_____. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12849921>

Acesso em 10 jun 2020.

_____. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaFachin/anexo/RHC163334.pdf>

Acesso em 10 jun 2020.

_____, Lei n.o 8.137, publicada em 27 de dezembro de 1990. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm.

Acesso em 29 mai 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. Rio de Janeiro, Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito tributário penal*. São Paulo, Atlas, 1995.

BARTINE, Caio. *Manual de prática tributária*. Rio de Janeiro, Forense; São Paulo, MÉTODO, 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo, Saraiva, 1990.

HOBBS, Thomas. *Leviatã. Matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil*. (Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva - 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983. Col. Os Pensadores).

_____. *Leviatã*. (Tradução de João Paulo Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva e Cláudia Berliner. - 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003).

MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos*. In: *Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo, Noeses/IBET, 2009, pp. 47-88.

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

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Questões relevantes de direito penal tributário*. São Paulo, Malheiros, 1997.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.