

A CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS QUE É DECLARADO E NÃO PAGO***THE CRIMINALIZATION OF ICMS THAT IS DECLARED AND NOT PAID***

Kessyla Suyane Lopes Moura

RESUMO:

Este trabalho teve por objetivo analisar a inconstitucionalidade da criminalização do ICMS declarado e não pago. Metodologicamente, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e o método descritivo como instrumentos de pesquisa. Desse modo, foi possível analisar que a criminalização do ICMS declaração e não pago é inconstitucional, uma vez que a Constituição Federal de 1988 veda a prisão por dívida, exceto quando se trata de alimentos. Essa decisão também representa um estado de insegurança jurídica no âmbito comercial, pois gera subjetividade na tipificação estabelecida no crime de apropriação indébita. Constatou-se que para a adequação penal, deve-se considerar uma conduta reiterada, intencional e persistente para se adequar ao tipo penal mencionado. A doutrina jurídica tem debatido a inconstitucionalidade desse assunto com base no que a Constituição prevê, especialmente no que diz respeito à não ação penal em razão da inadimplência tributária. No entanto, na jurisprudência, observa-se uma tendência à concordância com a posição estabelecida pelo STF, mas também enfatiza a importância do cumprimento integral dos requisitos para medidas restritivas de liberdade. Além disso, destaca-se que o valor do imposto devido também passa a ser considerado, sendo um fator determinante para a possibilidade de prisão devido à inadimplência.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS; Apropriação Indébita; Prisão Por Dívida.

ABSTRACT:

The aim of this study was to analyse the unconstitutionality of criminalizing declared and unpaid ICMS. Methodologically, bibliographical research and the descriptive method were used as research tools. In this way, it was possible to analyze that the criminalization of declared and unpaid ICMS is unconstitutional, since the Federal Constitution of 1988 prohibits imprisonment for debt, except in the case of maintenance. The decision handed down by the Federal Supreme Court is a serious attack on the principle of Freedom and the Dignity of the Human Person. This decision also represents a state of legal insecurity in the commercial sphere, as it creates subjectivity in the definition of the crime of misappropriation. It was found that for criminal suitability, repeated, intentional and persistent conduct must be considered in order to fit the criminal type mentioned. Legal doctrine has debated the unconstitutionality of this issue based on what the Constitution provides, especially with regard to the non-prosecution of tax default. However, in case law, there is a tendency to agree with the position established by the STF, but it also emphasizes the importance of full compliance with the requirements for measures restricting freedom. In addition, the amount of tax owed is also being taken into account as a determining factor for the possibility of imprisonment due to default.

KEYWORDS: ICMS; Misappropriation; Debt Arrest.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho parte da seguinte questão: A criminalização do ICMS é uma medida constitucional? O presente trabalho tem por objetivo analisar a inconstitucionalidade da criminalização do ICMS declarado e não pago. Como objetivos específicos, busca-se: compreender a evolução do sistema tributário brasileiro; discorrer sobre o caso analisado pelo STF em relação ao tributo; analisar a inconstitucionalidade da sua criminalização.

Para isso, recorre-se a pesquisa bibliográfica, compreendida como uma modalidade de pesquisa na qual tem-se como fonte materiais publicados (Severino, 2020). A análise de dados foi realizada através do método descritivo, o que segundo Severino (2020), consiste na descrição dos dados observados sem necessariamente apresentar uma intervenção sobre os fenômenos analisados.

A primeira seção busca abordar a evolução histórica do sistema tributário brasileiro, dando ênfase à constituição do ICMS. A segunda seção volta-se a analisar o caso concreto julgado pelo STF em relação à criminalização do referido tributo. A terceira seção aborda a impossibilidade de criminalização do declarado e não pago em relação a este imposto. Por fim, encontra-se as conclusões obtidas no decorrer do trabalho.

A partir disso, discute-se a definição de tributo, que é compreendido por Lemgruber (2015) enquanto uma contribuição compulsória realizada pelo Estado, sendo um pagamento feito pelos indivíduos a fim de financiar o Estado. Nesta perspectiva, aborda-se no presente trabalho, o Imposto de Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

O ICMS, é um tributo estadual que incidirá na comercialização de diversos produtos dentro do país, incidindo inclusive sob bens importados. Um aspecto relevante do imposto discutido, é que a fixação das alíquotas irá mudar de acordo com a operação, analisando se é interna ou interestadual (Lemgruber, 2015). Deste modo, levanta-se o debate sobre a criminalização do não repasse ou não pagamento do tributo, o qual tem sido equiparado pela jurisprudência como crime de apropriação indébita. Aborda-se no trabalho a inconstitucionalidade do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, visto que a Constituição Federal de 1988, no art. 5, inciso LXVII, proíbe a prisão cível por dívida.

Por fim, a discussão sobre o alcance do poder tributário do Estado, se mostra de relevante interesse social, visto que, idealmente, os tributos foram criados com o objetivo de financiar as atividades estatais para o oferecimento de uma contraprestação para a sociedade,

na manutenção de bens e serviços públicos, bem como, é um instrumento de intervenção econômica, que pode ser utilizado para desestimular ações reprováveis. Contudo, problematizar essa ampliação da característica de extrafiscalidade do tributo se faz necessário, para isso, debate-se os efeitos que a criminalização do não repasse do ICMS traz para o mercado, analisando seus aspectos legais.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS

Antes de se discorrer sobre o Imposto de Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e sua incidência, é necessário compreender o contexto histórico de sua criação. Deste modo, Yamao (2014), aponta que a arrecadação de imposto sob bens de consumo que circulavam somente teve início após a Primeira Guerra Mundial, esse movimento ocorre devido a grande crise econômica pós guerra, que culminou na fragilização dos comércios internos, dessa forma, para se encontrar uma alternativa para a arrecadação, surge a tributação sobre a circulação de bens de consumo que iam para além do mar.

Ademais, no Brasil, a partir da Lei Federal nº 4.625 criada em 1922, tem-se a instituição da primeira tributação sob consumo, que institui no país o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), nesse aspecto, Yamao aponta que esse tributo surge por sugestão dos comerciantes, que tinham por finalidade aumentar as vendas, já que pleiteavam pela criação de um título de crédito (Yamao, 2014). A partir disso, com a promulgação da Constituição de 1934, tem se a ampla extensão e desenvolvimento industrial no Brasil, deste modo, as indústrias assumem um papel importante na economia brasileira e mundial, se tornando uma fonte de arrecadação tributária, incentivando uma alteração no Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM).

Com a nova constituinte, observa-se que o Imposto sobre Vendas Mercantis passa por alterações relevantes, que colaboram para o surgimento do ICMS, visto que o IVM deixa de incidir somente sobre operações relacionadas a compra e venda, para recair também sobre as operações de consignação, tendo em vista o avanço das atividades industriais, surgindo deste modo o Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC (Yamao, 2014).

Destarte, devido a ampla extensão e o efeito cascata do Imposto sobre Vendas e Consignações não teve uma boa recepção no cenário nacional, sofrendo alterações com a Emenda Constitucional nº 18, que realizou uma reforma tributária estabelecendo limitações e

vedação ao efeito cascata do tributo, que permitia a cobrança do tributo a cada fase da cadeia produtiva, o que onerava o produtor. Deste modo, a Emenda Constitucional nº 18, recepcionada pela Constituição Federal em 1967, ele foi alterado para Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM (Yamao, 2014).

O ICM, apesar de ter surgido de uma alteração do IVC, se diferencia em pontos cruciais, como por exemplo, prevê a não cumulatividade, apesar de abranger uma característica fundamental para promover uma paridade nas cobranças dos tributos, o ICM ainda previa que sua arrecadação era de competência dos estados, o que permitia a existência de discrepâncias nas cobranças dos tributos dos produtos (Yamao, 2014).

Concomitante a isso, com as alterações do cenário político, tendo em vista o restabelecimento do Estado Democrático de Direito, tem-se a promulgação da atual Constituição Federal de 1988, que alterou o ICM, em ICMS. É importante ressaltar que essa alteração ocorreu em acordo com os princípios constitucionais, que surgem sob influência dos Direitos Humanos. Portanto, tem-se uma nova visão da tributação, sendo constituídos os princípios da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, da anterioridade, do não confisco e da capacidade contributiva.

Deste modo, o ICMS passa a além de recolher tributos sobre as vendas, ele incide também sobre serviços de transporte e telecomunicações, bem como sobre mercadorias importadas e sobre energia elétrica e combustíveis. Esse imposto atualmente, assim como o ICM, continua sendo de competência dos estados e do Distrito Federal instituir sobre esse tributo, como está disposto no texto constitucional em seu art. 155, II.

Ante a breve análise histórica da incidência do ICMS, aborda-se sobre os aspectos teóricos e conceituais dos tributos, isso porque para se compreender a criminalização do dele é necessário entender alguns pontos como, por exemplo, o que é tributação e sua finalidade. De acordo com o sistema tributário Nacional no Art. 5, os tributos são: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Em resumo os Impostos são valores que incidem indiretamente ou diretamente sobre bens de consumo renda e patrimônio, as Taxas são cobranças vinculadas a uma prestação de serviço público seja ela qual for e as Contribuições de Melhoria se parecem com as taxas deferindo apenas no destino da sua tributação que está relacionada a ação do governo que resulta em um benefício ao cidadão e contribuinte. Portanto, quando falamos de qualquer uma das três estamos falando de formas de financiamento do Estado e estamos nos referindo aos tributos (BRASIL, 1966).

De acordo com Lemgruber (2015) tributo é uma contribuição compulsória que, em uma ampla definição econômica, pode ser paga em bens, serviços forçados ou dinheiro, os quais devem ser entregues pelo indivíduo a seus governos, sem direta contraprestação em termos de benefícios recebidos', ou seja, tributo é um pagamento obrigatório da pessoa para o governo e sua tributação tem como finalidade o Financiamento do Estado, que sem ela não haveria como o Estado prestar suas atribuições mínimas com os seus contribuintes.

O ICMS é um imposto indireto que já está embutido pelas empresas no valor da mercadoria vendida. Uma das características desse imposto que inclusive difere do IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados) é que poderá ser selecionado de acordo com a necessidade do produto tributado e suas alíquotas são fixadas dependendo se a operação for interna ou interestadual (Lemgruber, 2015).

A sua tributação é feita para que o valor pago em impostos seja repassado para os Estados podendo e devendo ser revestidos em saúde, educação e segurança, por exemplo. Lembrando que o mesmo possui competência Estadual, de forma que cabe a cada Estado, estabelecer suas diretrizes. Entendendo um pouco sobre o conceito do tributo e do ICMS começamos com um problema: Os tributos foram criados com a finalidade social, ou seja, promover o bem-estar da sociedade, financiar o custeio dessas atividades essenciais do poder público, razão pela qual devemos (somos obrigados) pagar tributos.

Mas também são utilizados como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, desestimulando ações reprováveis e protegendo o mercado interno, inclusive a utilização desse tributo com essa finalidade chama-se função extrafiscal, já que almeja atingir finalidades diferentes à arrecadação (Carrazza, 2022).

Um exemplo que deve ser citado e que iniciou a discussão a respeito da sua criminalização é o IPI sobre os cigarros. Esse tributo é um imposto cobrado sobre a fabricação de produtos industrializados, sendo que para cada produto é cobrado um percentual diverso, de acordo com a sua essencialidade.

Nesse caso é cobrado um imposto maior sobre o valor do produto, o que justifica pela tentativa de aumentar seu preço de venda e conseqüentemente inibir o consumo. Inclusive aqui podemos dizer que iniciou a discussão a respeito do tema de criminalização desse tributo visto que em maio de 2013 onde a recorrente *American Virginia*, empresa fabricante de cigarros, protestava contra a penalidade de suspensão de suas atividades, em razão do cancelamento de seu registro especial, requisito fundamental para a manutenção dessa atividade empresária - artigo 1, *caput* Do Decreto Lei n 1 593/77 (BRASIL, 1997).

Por ação cautelar a *American Virginia* atacou o Acórdão do Tribunal que considerou a legalidade da aplicação da penalidade de suspensão de suas atividades, baseadas no cancelamento de seu registro especial face ao inadimplemento da obrigação de pagar o IPI. Isso acarretou uma série de discussões sobre o tema e possui reviravoltas judiciais e trouxe à tona importantes abordagens, afinal até onde vai a responsabilidade do cidadão que declara o imposto e não paga.

Atualmente existem leis como, por exemplo, a Apropriação Indébita tributaria no Art. 2, II, desta lei que estabelece que constitui crime contra ordem tributária 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. Este é definido crime de apropriação indébita tributária, ou seja, formas de resguardar o Estado de uma possível não arrecadação, gerando multas e até sanção, assim como aconteceu quando o STF julgou procedente a ação penal de um caso no ano de 2019 (STF, 2019).

3 O CASO JULGADO NO SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL

Lembrando que o fato gerador desse tributo é realizado pelo comerciante que é o contribuinte direto do imposto que repassa isso para o consumidor final e que cada Estado estabelece os seus próprios limites, em Santa Catarina através da lei 10.927/96 do Decreto 2.870/01, prevê que a apuração de lá é feita de forma mensal, e o valor a ser recolhido corresponderá ao resultado do confronto dos débitos e créditos escriturados, sendo que o pagamento deve ser realizado até o dia 10 do mês seguinte ao da apuração (Santa Catarina, 2022).

No regulamento também estabelece que toda a informação referente a esse tributo deverão ser prestada pelos estabelecimentos ao fisco através da Declaração de Informações do ICMS e o Movimento Econômico (DIME), onde todo arquivo que os contribuintes do Estado de Santa Catarina devem enviar à Secretaria de Fazenda do Estado para demonstrar as informações relativas à apuração do período (Santa Catarina, 2022).

Como previsto em todo lugar, em procedimento de rotina notou-se ao analisar a DIME enviada de um comércio, observou que, havia declarado os valores, porém o recolhimento do imposto não estava sendo realizado. Foi julgado e nesse momento prevaleceu por maioria dos votos, pela criminalização do não pagamento do tributo próprio declarado pelo contribuinte. Assim tivemos o entendimento de que esse imposto cobrado do consumidor jamais integraria

o patrimônio do comerciante. E por sua vez, para não incorrer em ilicitude deve o empresário depositar o valor, devidamente compensado, aos cofres estaduais e municipais.

Nesse momento foi possível observar que durante os últimos anos os crimes de colarinho branco tem chamado grande atenção dos órgãos de investigação e controle, o que intensificou o rigor imposto a punição dessas práticas delituosas em todo o Brasil. Algo que deve ser levado em consideração nesse caso é que antigamente a apropriação indébita do referido tributo era caracterizada como mero inadimplemento fiscal, não havendo, portanto, efeitos penais. E que o crime de apropriação indébita, já se encontrava tipificado no art. 2.º, inciso II, da lei 8.137/90, com a seguinte redação: “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, não ocorre uma nova tipificação de crime e sim uma nova forma de se interpretar essa norma” (Brasil, 1990, p. 1).

O que mudou na aplicação desse julgado foi que antigamente entendia-se que a criminalização tratava-se de um crime próprio cujo bem jurídico tutelado seria o erário público, que tem como sujeito ativo do delito o substituto ou particular que retém o imposto na fonte e posteriormente deixar de repassá-lo ao Fisco, ou seja, só havia criminalização quando era não recolhimento de valores de terceiros. O sujeito passivo seria, primariamente, o Estado, neste ato representado pela Fazenda Pública e, acessoriamente, a pessoa física ou jurídica em relação à qual o tributo é cobrado, ou descontado na fonte (Delmanto, 2014).

Contudo, com a recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no HC nº 399.108-SC, uniformizada na 3ª Seção, e Supremo Tribunal Federal (STF), no RHC nº 163.334-SC, por meio do Tribunal Pleno, alterou o entendimento até então vigente e passou a criminalizar o inadimplemento de ICMS declarado em operação própria (arrecadação pelo contribuinte que também é sujeito passivo).

Este entendimento traz um olhar crítico que deve ser colocado em análise para essa criminalização ou não, levando em consideração o bem, o tipo do bem que está sendo tratado, o regime econômico, quem é o sujeito passivo, pois, tudo isso interfere em quem vai pagar ou não, quem será ou não o contribuinte.

4. DA CRIMINALIZAÇÃO DO QUE É DECLARADO E NÃO PAGO

A questão do ICMS declarado e não pago trata-se de uma questão que tem suscitado diversos debates e discussões no âmbito jurídico. Tal processo é afirmado, sobretudo, por

consequência da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no âmbito da criminalização e penalização do não pagamento tributário. Nesse sentido, pode-se observar que a referida decisão é alvo de diversas reflexões e discussões, principalmente, por decorrência de sua constitucionalidade.

Com base nisso, a tese fixada no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* sob o número 163.336 de Santa Catarina, no julgamento realizado em 18 de dezembro de 2019, deferiu que o contribuinte que, de forma propositada e contumaz, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente de mercadoria ou serviço incorre no tipo penal do Art. 2, incisos II, da Lei nº 8.137/1990 (STF, 2019).

De acordo com Novais e Giovanetti (2021), tal decisão corroborou para uma discussão que busca questionar a constitucionalidade do Art. 2, inciso II, da legislação supracitada. No texto da lei, verifica-se que trata-se 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” (Brasil, 1990). Nesse contexto, pode-se observar que tal prática é punida com a detenção de 6 meses a 2 anos, além da possibilidade de aplicação de multa.

A questão torna-se controversa quando se analisa as operações próprias, inerentes ao ICMS. Novais e Giovanetti (2021) observam que a norma que buscou criminalizar o não repasse ou não pagamento do tributo equipara ao crime de apropriação indébita. Desse modo, destaca-se esse processo “expressa a intenção do legislador em tipificar condutas oriundas das operações de substituição tributária (ICMS-ST), eis que as elementares “descontado” ou “cobrado” fazem referência à conduta do responsável tributário” (Novais; Giovanetti, 2021, p. 2), no qual descontado ou cobrado do contribuinte os valores devidos e não repassados ao estado.

Entretanto, conforme evidencia Novais e Giovanetti (2021) o contribuinte, ao declarar o tributo, não demonstra qualquer dolo de apropriação. Esse argumento está baseado no fato de que o contribuinte declara o valor referente à operação. Ademais, observa-se que a utilização do termo “contumaz” na tese traz subjetividade ao julgado. Logo, observa-se que a conduta precisa ser verificada em instrução criminal.

Com base nisso, a perspectiva expressa por Novais e Giovanetti (2021) também é compartilhada por Miranda (2022) que entende que a criminalização do ICMS declarado é inconstitucional uma vez que não se pode presumir a existência de dolo no fato do contribuinte deixar de pagar o tributo, pois ocorre a existência de declaração. Desse modo,

verifica-se que a própria constituição, nos capítulos específicos da tributação nacional, não prevê a existência desse mecanismo.

Paralelamente, Campos e Brandão (2021) argumentam que esse processo acaba por provocar uma condição de insegurança jurídica, uma vez que tal processo corrobora para uma situação de intensa subjetividade ao caso concreto. Desse modo, os autores verificam que a necessidade de estabelecer parâmetros que permitam estabelecer com maior exatidão o dolo de apropriação ou o devedor contumaz.

Dessa maneira, Roveroni (2022) elenca que a criminalização do não pagamento do ICMS está em direto desacordo com a Constituição Federal de 1988, especificamente no art. 5, inciso LXVII, que compreende que “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel” (Brasil, 1988).

De acordo com Roveroni (2022), observa-se que a prisão civil por dívidas está inserida em um amplo debate acerca dos direitos humanos. Nesse sentido, o referido artigo compreende apenas a possibilidade de prisão em caso de obrigação alimentícia, uma vez que a Súmula Vinculante nº 25 do STF também compreendeu a impossibilidade de prisão em caso de depositário infiel (STF, 2015). Segundo o autor, tal entendimento acaba por vedar a prisão por não pagamento de dívidas tributárias.

Com isso, Souza (2021) argumenta que o ordenamento jurídico brasileiro veda a prisão por dívida civil, a não ser por efeito de alimentos. Dessa forma, as decisões do STF e do STJ acabam por ultrapassar as barreiras legais, sobretudo os Direitos Humanos, ao determinar a legalidade da prisão em razão do inadimplemento do ICMS. Desse modo, pode-se observar que a decisão proferida pelo STF no âmbito do *Habeas Corpus* nº 163.336 encontra-se com um desagravo não apenas a Constituição de 1988, que destaca a impossibilidade de prisão por dívidas tributárias, mas também se verifica que esse processo incorre diretamente em uma contraposição aos direitos humanos fundamentais.

Com base nisso, verifica-se que Novais e Giovanetti (2021) destacam que o estabelecimento de um entendimento que prevê a possibilidade de prisão por dívidas tributárias acaba por ferir um dos direitos fundamentais, que é a liberdade. Tais processos podem evidenciar um processo no Estado Democrático de Direito. Ademais, verifica-se que ao estabelecer uma visão demasiadamente punitivista, mesmo em casos onde constata-se a existência de uma declaração, acaba por reverberar significativamente na atuação comercial, estabelecendo maiores restrições e dificuldades.

Baseando-se nisso, é possível considerar, segundo Carvalhas, Mairink e Costa (2021), que essa insegurança jurídica provocada pela decisão do STF acaba por impactar de sobremaneira a atividade empresarial e comercial no Brasil. Esse novo entendimento, que transforma a simples dívida civil, passível de correção, em apropriação indébita, acaba por criar um ambiente desencorajador para os investidores, empresário e comerciante.

Após a tese fixada pelo STF, observam-se um conjunto de outras decisões jurisprudenciais que buscam corroborar ou estabelecer novos entendimentos acerca do declarado e não pago no ICMS. Desse modo, a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJFDT) em 2020, que definiu que:

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/90. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. PARCIAL RECONHECIMENTO. MÉRITO. ABSOLVIÇÃO. TIPICIDADE DA CONDUTA. PROVAS DA MATERIALIDADE E DA AUTORIA. DOLO. CAUSA SUPRALEGAL DE EXCLUSÃO DE CULPABILIDADE. INSUFICIÊNCIA ECONÔMICA. NÃO COMPROVAÇÃO. DOSIMETRIA. DECOTE DAS CONSEQUÊNCIAS. VALOR INERENTE AO TIPO. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO (Apelação Criminal 0011761-79.2016.8.07.0007. Relator: Desembargador Silvanio dos Santos e João Timóteo. Data do Julgamento: 08/10/2020).

A decisão fixada no âmbito da Apelação Criminal 0011761-79.2016.8.07.0007 compreende que o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 dispõe de pena máxima de dois anos de detenção e deve-se observar o período que compreende o fato e a data de recebimento da denúncia, não podendo haver um lapso temporal superior ao dobro da pena, conforme dispõe o Código Penal.

Em razão disso, os relatores entenderam que, no caso da punibilidade por restrição de liberdade, deve-se considerar dois elementos, ou seja, o tempo do fato e o tempo da denúncia. Dessa forma, no caso concreto, os juízes afastaram a possibilidade de prisão, uma vez que o Estado havia perdido a oportunidade de punição.

Outro fator relevante, observado pela decisão, consiste em destacar a tipicidade do declarado e não pago no ICMS, ensejando sobre a perspectiva fixada pelo STF. Todavia, o tribunal entendeu que "Os valores originais sonogados, sem acréscimos legais, como multa, juros e correção monetária, totalizaram R\$ 32.633,24 [...], importância que não se apresenta significativa a ponto de permitir a valoração das consequências do crime" (Apelação Criminal 0011761-79.2016.8.07.0007. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios,

Relator: Desembargador Silvanio dos Santos e João Timóteo. Data do Julgamento: 08/10/2020).

Com base nisso, pode-se observar dois aspectos relevantes da decisão, ou seja, embora o tribunal compreenda o delito em declarar e não pagar o ICMS, o valor sonegado é inferior, não ensejando prejuízos significativos para o poder público. Dessa forma, verifica-se que, sendo uma quantia não significativa, não há que se falar em estabelecer as consequências do crime.

Nesse sentido, verifica-se a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, no âmbito da Apelação Criminal nº 0005670-55.2017.8.26.0347.

EMENTA: SENTENÇA CONDENATÓRIA PELA PRÁTICA DE DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, INC. IV, POR 17X, C.C. ART. 12, INC. I, AMBOS DA LEI Nº 8.137/1990 E ART. 1º, INC. II, DA LEI Nº 8.137/1990, POR 5X, NA FORMA DO ART. 71 DO CP). APELO DEFENSIVO PRELIMINAR LITISPENDÊNCIA INOCORRÊNCIA AÇÃO PENAL QUE TRATA DE FATOS DIVERSOS DO TRATADO NESTES AUTOS PERÍODOS POSTERIORES. DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA MATERIALIDADE E AUTORIA DELITIVAS DEMONSTRADAS DEMONSTRAÇÃO DA CONDUTA DO EFETIVO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE CONTRIBUINTE DE NÃO PROCEDER, REITERADAMENTE, AO ADIMPLENTO DE TRIBUTOS - INEQUÍVOCA SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DO TRIBUTOS, EVIDENCIADO O DOLO CONDENAÇÃO MANTIDA, NÃO SE VISLUMBRANDO EXCLUDENTES, BEM COMPROVADA A MAJORANTE DESCRITA NA DENÚNCIA DOSAGEM DAS REPRIMENDAS CORRETA PENA BASE FIXADA NO PISO, PENA REDIMENSIONADA APLICANDO-SE O REGRAMENTO DA CONTINUIDADE DELITIVA AO CRIME MAIS GRAVE POR 21X, AFASTANDO-SE O CONCURSO MATERIAL DE CRIMES, ESTIPULANDO-SE REGIME INICIAL ADEQUADO. AFASTADA A PRELIMINAR, DOU PARCIAL PROVIMENTO AO APELO (Apelação Criminal nº 0005670-55.2017.8.26.0347, Tribunal de Justiça de São Paulo. Relator Des. Ivana David. Data do Julgamento: 20/06/2022).

A decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, supracitada, observa a aplicabilidade do princípio fixado pelo STF, considerando que a prática de declaração e não pagamento do ICMS ocorreu de forma contínua e reiterada. Nesse sentido, a decisão acabou por compreender que o réu, mesmo tendo sido advertido e sendo-lhe oferecidas condições para quitação do débito tributário, optou pela inadimplência.

Dessa maneira, observa-se, em contraposição ao caso anterior, que o entendimento aplicado pelo TJSP está em acordo com a decisão proferida pelo STF. Assim, verifica-se que constam na decisão três elementos expressivos, ou seja, a perspectiva reiterada de declaração e não pagamento, o dano ao interesse público e o descumprimento de medidas estabelecidas para a adimplência.

Com base nisso, pode-se evidenciar que, embora ocorra uma discussão na doutrina em relação à constitucionalidade da criminalização e punibilidade do declarado e não pago no ICMS, percebe-se a construção de um consenso na jurisprudência. Dessa forma, pode-se destacar que, embora se perceba uma perspectiva atenuante frente à decisão do STF, como é o caso do julgado pelo TJDFT, que afastou a possibilidade de prisão em razão do valor devido, percebe-se que parte expressiva da jurisprudência compreende a ilicitude da inadimplência deliberada e reiterada no ICMS.

Além disso, percebe-se que as medidas atenuantes visam estabelecer um regime que evita excessos e injustiças, proporcionando ao devedor a possibilidade de quitar seus débitos tributários, bem como consideram o valor do tributo devido no contexto da aplicação de medidas mais duras. Esse processo visa, por sua vez, evitar que ocorra um procedimento de insegurança jurídica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer deste trabalho, pode-se observar a importância do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) para a arrecadação do Estado brasileiro. Dessa maneira, verificou-se que este imposto está incluso no preço do produto ou serviço, devendo ser repassado para os estados da federação, que deverão aplicá-lo em uma variedade de áreas e setores públicos.

O ICMS é o imposto mais importante do ordenamento tributário brasileiro, sendo responsável por financiar diversos serviços. Desse modo, verificou-se que após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional, este tributo ganhou novos contornos e, ao mesmo tempo, também limitou a atuação do estado em relação a ele.

Com base nisso, pode-se observar que a Constituição Federal fixou o entendimento de que os cidadãos não deveriam ser presos por inadimplência tributária, um caso que exigiu observação e parecer do STF. Nesse sentido, o entendimento estabelecido pela corte, no âmbito do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.336 de Santa Catarina, no julgamento realizado em 18 de dezembro de 2019, entendeu que o contribuinte que, de forma propositada e contumaz, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente de mercadoria ou serviço incorre no tipo penal do Art. 2, incisos II, da Lei nº 8.137/1990.

Nesse contexto, pode-se observar que a matéria compreende que, para a adequação ao tipo penal citado, é necessário que haja uma perspectiva reiterada, propositada e contumaz do não recolhimento. Desse modo, a doutrina jurídica tem debatido a inconstitucionalidade da matéria à luz do que preceitua a Constituição, no âmbito da não ação penal em virtude da inadimplência tributária.

Entretanto, observou-se que em relação à jurisprudência, verifica-se a construção de um consenso. Desse modo, destaca-se que os casos discutidos apontam para uma concordância com a tese fixada pelo STF, mas também consideram que os requisitos para as medidas restritivas de liberdade devem ser cumpridos em sua totalidade. Além disso, destaca-se que o valor do imposto devido também passa a ser considerado, sendo este determinante para a prisão por inadimplência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Brasília, **Diário Oficial da União**, 1922. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: Nov. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, **Diário Oficial da União**, 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: Nov. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Brasília, **Diário Oficial da União**, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: Nov. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1967.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Brasília, **Diário Oficial da União**, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm> Acesso em: Nov. 2022.

CAMPOS, Clara Prado; BRANDÃO, Claudio. Criminalização do não recolhimento de icms próprio e declarado: Análise da Tese e a Necessidade da Criação de Parâmetros Interpretativos. **Delictae Revista de Estudos Interdisciplinares sobre o Delito**, v. 6, n. 10, 2021.

CARRAZZA, Roque. **Icms**. Rio de Janeiro: Malheiros, 2022.

CARVALHAIS, Ana Cristina Batista; MAIRINK, Carlos Henrique Passos; COSTA, Ângela Araújo. Prisão em razão do não pagamento do ICMS declarado. **LIBERTAS: Revista de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 11, n. 1, 2021.

LEMGRUBER, Andréa. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MIRANDA, João Fernando. **A criminalização do ICMS próprio declarado e não pago: análise quanto à possibilidade de aplicação do inadimplemento de ICMS próprio no tipo penal previsto no Art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro Universitário Curitiba, 2021.

NOVAIS, Alan; GIOVANETTI, Lais. A criminalização do ICMS declarado e não pago e o entendimento do supremo tribunal federal. **Revista de Trabalhos Acadêmicos da FAM**, v. 6, n. 1, 2021.

ROVERONI, Antonio. ICMS declarado e não pago é crime? **Consultor Jurídico**, 2022. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigo/59478/icms-declarado-e-no-pago-crime>> Acesso em: Nov. 2022.

SANTA CATARINA. RICMS - SC. Florianópolis, **Diário Oficial do Estado**, 2022. Disponível em: <https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/regulamentos/icms/ricms_01_00_pas.htm> Acesso em: Nov. 2022.

SOUZA, Dannel. **A criminalização do inadimplemento do ICMS**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2021.

STF. Súmula Vinculante 25. **STF**, 2009. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1268>> Acesso em: Nov. 2022.

STF. Recurso ordinário em habeas corpus - RHC 163334. Decisão proferida em 18/12/2019. **STF**, 2019. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>> Acesso em: Nov. 2022.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITÓRIOS (TJDFT). Apelação Criminal 0011761-79.2016.8.07.0007. Relator: Desembargador Silvanio dos Santos e João Timóteo. Data do Julgamento: 08/10/2020. **TJDFT**, 2020. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-df/1801364905>> Acesso em: Out. 2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO (TJSP). Apelação Criminal nº 0005670-55.2017.8.26.0347, Tribunal de Justiça de São Paulo. Relator Des. Ivana David. Data do Julgamento: 20/06/2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=15867865&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_0c519e11ad20482bb03f309fe8b8ab2c&g> Acesso em: Out. 2023.

YAMAO, Celina. A história do imposto sobre circulação de mercadorias—do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica**, v. 3, n. 36, 2014. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>. Acesso em: Nov. 2022.