



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA**  
**CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU**

**MODULAÇÃO DE EFEITOS PARA PROTEGER CONTRIBUINTES DE**  
**UM NOVO CASO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA:**  
**UMA REFLEXÃO SOBRE O DEVER DO SUPREMO**

Patrícia Bouvier do Nascimento Silva<sup>1</sup>

Rafael Campos Soares da Fonseca<sup>2</sup>

**RESUMO**

Diante das controvérsias sobre a aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária com incidência do Direito Penal, este estudo objetiva refletir se o Supremo deve ou não modular os efeitos da sua decisão no RHC nº 163.334/SC, em que o STF decidiu ser crime de apropriação indébita tributária o não recolhimento de ICMS próprio declarado, de forma contumaz e com dolo de apropriação. Para tanto, utilizando-se como metodologia o estudo bibliográfico e jurisprudencial, analisou-se a fundamentação do julgado e a crítica doutrinária sobre o assunto. A importância do objeto deste estudo justifica-se pela sua: (a) contribuição na compreensão e na solução do problema jurídico concreto dos contribuintes que tiveram sua conduta ilícita subitamente também responsabilizada penalmente, que é atual e relevante, pois ainda será julgada a modulação de efeitos em aclaratórios, bem como é debatido, mas não tão explorado pela literatura especializada e (b) aplicabilidade da solução proposta neste estudo para este e eventuais outros casos tributários sob a análise do STF, logo, com repercussão efetiva na prática jurídica contemporânea. Em que pese o risco fiscal de não se recuperar os valores indevidamente não recolhidos dos contribuintes que se enquadram nas tipicidades subjetiva e objetiva criadas pelo Supremo em seu julgado, concluiu-se que o STF deve modular os efeitos, pois não pode prejudicar os contribuintes de boa-fé, os quais sofreriam todo um trâmite judicial para defender sua conduta que antes não se enquadrava no tipo penal, por força dos princípios da confiança legítima e da segurança jurídica.

**PALAVRAS-CHAVE:** Modulação temporal de efeitos; Direito penal tributário; Apropriação indébita tributária; Segurança jurídica; Consequencialismo.

---

*1 Advogada, graduada em Direito na Universidade de Brasília (UnB), especializando em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), <http://lattes.cnpq.br/0203011963449763>, [advbouvier@gmail.com](mailto:advbouvier@gmail.com).*

*2 Professor Titular da graduação, do mestrado e do doutorado da Faculdade Autônoma de Direito - FADISP, professor adjunto substituto da Faculdade de Direito da UnB e professor adjunto da graduação e da pós-graduação do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito Largo São Francisco da Universidade de São Paulo, mestre em Direito, Estado e Constituição e Bacharel em Direito pela UnB, especialista em Prática Processual Civil Avançada nos Tribunais pelo Grupo Ibmecc, graduado em Direito na UnB, <http://lattes.cnpq.br/9690968388205083>, [rafael.fonseca@idp.edu.br](mailto:rafael.fonseca@idp.edu.br).*



## ABSTRACT

Faced with the controversies over the application of the institute of modulation of effects in tax matters with an incidence on Criminal Law, this study aims to consider whether the Brazilian Supreme Court (STF) should or not change the effects of its decision in RHC nº 163.334/SC, in which it was decided to be a crime of tax misappropriation. the non-payment of the own declared ICMS (Brazilian tax on the circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services), in a persistent manner and with intent to appropriate. Therefore, using the bibliographic study and case law analysis as a methodology, the reasoning of the judgment and the doctrinal criticism on the subject were analyzed. The importance of the object of this study is justified by its: (a) contribution to the understanding and solution of the concrete legal problem of taxpayers who were suddenly held criminally responsible for their illicit conduct, which is current and relevant, as the modulation of temporal effects of this decision will still be judged, as well as it is debated, but not so explored by the specialized literature and (b) applicability of the solution proposed in this study for this and possible other tax cases under the analysis of the STF, therefore, with effective repercussion in contemporary legal practice. Despite of the fiscal risk of not recovering the money unduly not paid from taxpayers who fit the subjective and objective elements created by STF in its judgement, it was concluded that the STF must modulate the effects, as it cannot harm the taxpayers in good faith, who would undergo a whole legal process to defend their conduct which was not considered a criminal offence, due to the principles of legitimate trust and legal certainty.

**KEYWORDS:** Modulation of temporal effects; Criminal Tax Law; Tax Misappropriation; Legal Certainty; Consequentialism.

## INTRODUÇÃO

Em 18/12/2019, o STF decidiu que o não recolhimento do ICMS (tributo estadual) próprio declarado, de forma contumaz e com dolo de apropriação, é conduta que incide no crime de apropriação indébita tributária.

Consoante acórdão publicado em 13/11/2020, negou-se provimento ao RHC do contribuinte, o qual aduzia que se tratava de mero inadimplemento do imposto, dado que o entendimento da maioria dos Ministros seguiu a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, no sentido de que, ao deixar de recolher o valor do ICMS destacado em nota fiscal ou embutido no preço da mercadoria, o vendedor estaria se apropriando indevidamente de valor pertencente ao Estado, o qual estaria em seu poder a título meramente transitório.

Percebe-se que esse julgado decorre da exclusão do ICMS na base de cálculo de PIS/Cofins no RE nº 574.706/PR, emblemática tese adotada pelo STF em acórdão publicado em 02/10/2017, pois se passou a entender que, diferentemente do ICMS recolhido, o ICMS destacado na nota fiscal não representa faturamento da empresa, uma vez que este é pago pelo contribuinte de fato e apenas repassado aos cofres públicos pelo contribuinte de direito.



Sucedeu-se que, anteriormente, prevalecia o entendimento de que o não pagamento do ICMS próprio era fato atípico. Por conseguinte, antes do julgamento em questão, o contribuinte não previa a possibilidade de ser processado criminalmente pelo ilícito tributário de não recolhimento do ICMS em operações próprias que foi declarado.

Isso significa que o novo posicionamento do STF trouxe: (i) de um lado, afastou-se uma mera inadimplência fiscal de um enquadramento como crime, já que o ministro relator determinou que a criminalização do delito tributário buscava responsabilizar o devedor pela contumácia como estratégia empresarial, em concorrência desleal que lhe dá vantagem competitiva; (ii) mas, de outro, para muitos da doutrina, os princípios constitucionais da “confiança legítima do contribuinte” e da “segurança jurídica”, podendo-se interpretar que houve ativismo judicial com a fixação de uma nova política criminal tributária.

Nesse contexto em que o delito fiscal é imputado não só ao sonegador, mas também a aquele que declara o imposto e não paga, considerando o problema jurídico enfrentado pelos contribuintes que não esperavam que sua conduta ilícita pudesse ser responsabilizada penalmente, este estudo tem como objetivo refletir se o STF deve ou não aplicar na sua decisão a modulação temporal dos efeitos, prevista no art. 927, § 3º, do CPC/2015, requerida no RHC nº 163.334/SC mediante embargos de declaração, ainda pendentes de apreciação, cujos autos estão conclusos desde 08/04/2022, após manifestação do Procurador-Geral da República.

Assim, nesta pesquisa teórica que se utiliza como metodologia o estudo bibliográfico e jurisprudencial, discorre-se sobre: (1) julgamento de mérito do RHC nº 163.334/SC; (2) modulação temporal de efeitos da decisão; (3) modulação de efeitos: análise crítica de acórdãos do STF em matéria tributária (RE nº 723.651/PR e RE nº 574.706/PR ED); e (4) segurança jurídica vs. consequencialismo.

## **1. JULGAMENTO DE MÉRITO DO RHC 163.334/SC**

No julgamento de mérito do RHC nº 163.334/SC, discutiu-se se o comerciante que cobra o ICMS do consumidor e não repassa ao Fisco comete crime contra a ordem tributária ou mero inadimplemento tributário. Ao final, o recurso do contribuinte não obteve provimento, de forma que se criou novo sujeito ativo da apropriação indébita tributária: quem deixa de recolher ICMS próprio declarado, de forma contumaz e com dolo de apropriação.



Desse modo, limitou-se a responsabilização penal a partir de "cláusulas de restrição" concernentes na contumácia e no dolo de apropriação (LEITE; BORGES, 2019).

Note-se que o crime de apropriação indébita tributária está previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, na seguinte forma: “Constitui crime da mesma natureza: (...) 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).

Relevante trazer que o STF entendeu constitucional tal tipo penal no julgamento do ARE nº 999.425/SC ED sobre o Tema 937 RG (BRASIL, 2020, p. 27-28), pois a conduta descrita não seria considerada mero ilícito civil, mas sim fraude que possibilitaria a intervenção criminal, de sorte que não se trataria de prisão civil por dívida vedada pelo art. 5º, LXVII, da CF/1988 e pelo art. 7º, item 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San Rose da Costa Rica), sendo o Brasil signatário vide o Decreto nº 678/1992.

Por outro lado, consoante os advogados criminalistas Simantob e Martinelli (2021), o Supremo criou novos elementos constitutivos do crime de apropriação indébita tributária: (i) na tipicidade subjetiva, o dolo de apropriação (no “modelo negocial do empresário”), concernente no ato de concorrência desleal que visa o enriquecimento ilícito a partir da lesão do erário público, sendo que o STF exemplificou as condutas, de forma não taxativa, como "o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de ‘laranjas’ no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos”, etc. e (ii) na tipicidade objetiva, a contumácia, qual seja a estratégia criminoso da empresa de inadimplência como seu *modus operandi* (ou seja, sistemática e reiterada), de modo que a repetição da conduta configura um único crime que independe do valor inadimplido, mas sem prejuízo da aplicação do princípio da insignificância aos crimes contra a ordem tributária, quando o débito tributário não atingir o montante mínimo sujeito à execução fiscal de R\$ 20.000,00, pelo art. 20 da Lei nº 10.522/2002, conforme decidido pelo STJ no AgRg-HC nº 549.428/PA.

Dessa forma, os referidos criminalistas entendem que as premissas para exame da tipicidade penal em matéria tributária seriam: (1) o Direito Penal deve ser efetivo em dissuadir a criminalidade, igualitário em sua aplicação e moderado para evitar excesso de tipificações e exacerbação de penas, conforme disse o Ministro Luiz Roberto Barroso em



entrevista (CHAER; CARDOSO; VITAL, 2020); e (2) a incidência do Direito Penal no âmbito tributário seria excepcional, mas essencial por ser o crime fiscal outra forma de corrupção que impede que haja verba que fomenta os serviços públicos.

Todavia, como demonstram Magliarelli, Mendonça e Fanti (2021), a decisão do Supremo não se eximiu de críticas acerca de um possível ativismo judicial ao criar critérios normativos que promovem uma tomada de decisão de política criminal, ainda que na boa intenção do julgador de aplicar limites criminológicos e dogmáticos para distinguir o inadimplemento do contribuinte em dificuldade financeira do daquele que age com má-fé.

Nesse contexto, mister observar, no futuro julgamento dos embargos de declaração, se o Plenário irá atender ao pedido do contribuinte de modulação dos efeitos da decisão, para garantir que a sua tese não retroaja para criminalizar condutas fiscais até então entendidas como meramente ilícitas, mas não criminosas.

## **2. MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS DA DECISÃO**

A possibilidade de modulação dos efeitos das decisões do STF está prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e no art. 927, § 3º, do CPC/2015, de modo que pode ocorrer não só no caso de declaração de inconstitucionalidade por motivo de segurança jurídica e interesse social excepcional, mas também em processos subjetivos se houver alteração da jurisprudência dominante do STF.

Considerando ser objetivo o critério de mudança jurisprudencial do art. 927, § 3º, do CPC/2015, importa também conceituar os critérios do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 para a modulação em processos objetivos por maioria de dois terços dos membros do STF.

Consoante Ferreira, Domingos e Netto (2021): (a) de um lado, há o critério da segurança jurídica, a qual, como uma das cláusulas pétreas, seria “a certeza do regime jurídico aplicável a determinada hipótese, tendo como aspecto objetivo a estabilidade das relações jurídicas, evitando-se surpresas e permitindo o planejamento das atividades, sobretudo econômicas”, a fim de saber “como, quanto, quando e quais relações jurídicas sofrem a incidência tributária”; e (b) por outro, há o interesse social excepcional, cujo sentido é amplo, pois “a CF/1988 prima pela extensa e elogiável proteção a direitos fundamentais do cidadão”.



Pois bem. No presente caso, em que havia a certeza de que o não recolhimento do ICMS não importaria sanções criminais quando da ocorrência dos fatos impositivos, é evidente que houve uma relevante mudança de entendimento jurisprudencial, pela qual um ato (o não pagamento do ICMS) passou a ter outra consequência jurídica (SILVA, 2019).

Em razão disso, nos embargos de declaração ainda não apreciados, pleiteia-se a modulação de efeitos do acórdão, com base no art. 927, § 3º, do CPC/2015, porque o acórdão promoveria alteração na jurisprudência dominante do STF, já que institui novos elementos na conduta para o enquadramento como crime de apropriação indébita tributária.

Afinal, o entendimento que prevalecia no Plenário da Suprema Corte foi fixado na década de 1970 no RE nº 67.668/DF, no sentido de que a prisão administrativa seria inaplicável ao contribuinte inadimplente de IPI, por ofensa à vedação da prisão por dívida (BRASIL, 1971). Como bem explicitaram os embargos, no caso do IPI, existia à época lei expressa que equiparava o contribuinte de IPI a depositário (portanto, sujeito ao crime de apropriação indébita), diferentemente do caso do ICMS, em que inexistia essa previsão legal.

Igualmente trazem os embargos uma referência ao julgado do RE nº 574.706/PR, por meio do qual o Supremo afastou o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, porque entende corretamente que:

(...) o termo inicial a ser estabelecido naqueles autos sirva de limite mínimo também aqui, de forma a evitar-se que o mesmo ICMS, relativo ao mesmo mês, constitua receita da empresa para fins tributários (impossibilidade de sua exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins) e receita do Estado para fins criminais (subsunção ao art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90). (CONSULTOR JURÍDICO, 2020)

Dessa forma, o contribuinte requer que a tese fixada no RHC nº 163.334/SC só alcance os fatos geradores de ICMS ocorridos após a conclusão do seu julgamento (18/12/2019) ou após o termo inicial de aplicação dos efeitos do RE nº 574.706/PR (caso este seja fixado em data posterior a 18/12/2019).

Para saber se se deve aplicar ao presente caso a modulação de efeitos, é válido constatar o entendimento do STF em outros casos tributários, conforme a seção abaixo.



### 3. MODULAÇÃO DE EFEITOS: ANÁLISE CRÍTICA DE ACÓRDÃOS DO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (RE Nº 723.651/PR E RE Nº 574.706/PR ED)

Em suas decisões de teor tributário, como se verá neste tópico, constata-se que a posição adotada pelo STF vem no sentido de ora negar a atribuição de eficácia prospectiva quando se daria a favor dos contribuintes (RE nº 723.651/PR), ora modular os efeitos de decisão que seria favorável ao fisco (RE nº 574.706/PR ED). Isto é, em todas as demandas tributárias, a aplicação do instituto pelo STF vem com a premissa de resguardar os cofres públicos, já que a Fazenda Pública, sendo vencida, estará obrigada a deixar de cobrar e/ou devolver valores cobrados indevidamente.

Todavia, deve-se destacar que a modulação de efeitos, em tese, deveria ser utilizada, na verdade e a rigor, para proteger o contribuinte, não para prejudicá-lo, especialmente em razão dos princípios da confiança (legítima do contribuinte), da boa-fé e da segurança jurídica, os quais estendem, inclusive, a irretroatividade do Direito Penal ao ramo tributário (TILKIAN, 2014, p. 32).

Pela lição de Humberto Ávila (2011, p. 360-366), o princípio da proteção da confiança tutela a situação do sujeito que exerce a sua liberdade por confiar na aparente validade de um conhecido ato normativo e que, a partir de ato posterior e contraditório do Poder Público que cessa os efeitos da norma, vê frustradas as suas expectativas.

Dessa forma, consoante Tilkian (2014, p. 34), o princípio da proteção da confiança é uma manifestação subjetiva do princípio da segurança jurídica, pelo qual:

(...) nos vínculos entre o Estado e os indivíduos, assegura-se certa previsibilidade da ação estatal, do mesmo modo que se garante o respeito pelas situações constituídas em consonância com as normas impostas ou reconhecidas pelo Poder Público, de modo a assegurar a estabilidade das relações jurídicas e certa coerência na conduta do Estado. (TILKIAN, 2014, p. 36).

Já a boa-fé possui duas acepções comunicáveis entre si, uma boa-fé psicológica e uma boa-fé jurídica, conforme destrincha Didier Jr. e Bomfim (2013, p. 33):

A boa-fé subjetiva ("Gutten Glauben") traduz o estado psicológico de crença do indivíduo na legitimidade da situação fática que lhe é apresentada. A boa-fé objetiva ("Treu und Glauben") é norma (princípio) de conduta, em



consonância com os padrões éticos consagrados em dado tempo e espaço. Vale dizer: a boa-fé subjetiva é pressuposto fático; a boa-fé objetiva é norma. (...) Não existe um princípio da boa-fé subjetiva. (...) duplicidade intrínseca do conteúdo da boa-fé objetiva, em sua delimitação positiva, composta pelos princípios da confiança e da materialidade da regulação jurídica.

No caso do RE nº 723.651/PR sobre o Tema nº 643 RG, o STF decidiu que o IPI incide na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio (BRASIL, 2013). Tal resultado demonstra uma grande mudança jurisprudencial, o que possibilita a aplicação do instituto da modulação, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/1999.

Entretanto, em prejuízo do contribuinte, não houve modulação de efeitos do julgado, por não ter sido alcançado o placar favorável ao acolhimento da modulação, mesmo restando demonstrada a configuração dos elementos fáticos do princípio da proteção da confiança e da boa-fé dos contribuintes que praticaram atos jurídicos, amparados em legítima base de confiança na jurisprudência dominante e contrários à tributação retroativa a ser praticada pela Fazenda Nacional. Dessa forma, foi um desacerto do STF em não modular a sua decisão, a assegurar a segurança jurídica.

Inclusive, ao optar pela não modulação, o STF ofertou à União uma autorização para passar por cima dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, por contrariar a regra da irretroatividade tributária, bem como para contrariar o princípio da segurança jurídica que compõe o conteúdo da boa-fé objetiva entre o contribuinte e o Poder Público.

Em outro extremo, o RE nº 574.706/PR sobre o Tema nº 69 RG culminou em um julgamento histórico do Plenário do STF no direito tributário em 15/03/2017, que reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, por não constituírem faturamento/receita do contribuinte, uma vez que apenas transitam no caixa e contabilidade da empresa, sendo posteriormente repassados ao Estado (BRASIL, 2017).

Após publicação do acórdão, em 19/10/2017, a PGFN apresentou embargos de declaração, requerendo a modulação de efeitos, porque se estimou um impacto fiscal da decisão do STF no orçamento público federal de R\$ 229 bilhões no período de cinco anos, dado que tramitava um volumoso número de processos sobrestados (RAFANTE, 2021).



No lapso temporal de pendência de julgado do STF sobre aclaratórios, pela Solução de Consulta nº 13/2018, de 22/10/2018, a RFB dispôs que o ICMS a ser excluído da base cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o efetivamente recolhido (após confronto entre créditos e débitos). Por outro lado, quando dos cálculos apresentados para restituição ou compensação, os contribuintes argumentaram que se deve excluir o valor destacado na nota fiscal.

Somente em 13/05/2021, a Ministra relatora Carmem Lucia, acompanhada pela maioria, determinou que o ICMS a ser excluído é o da nota fiscal, bem como restringiu os efeitos da decisão, conferindo eficácia prospectiva pela aplicação da tese apenas aos fatos geradores ocorridos após a decisão do mérito de 15/3/2017, ressalvados os casos ajuizados (BRASIL, 2021, p. 2).

Primeiramente, observe-se a significativa demora entre o julgamento do mérito e dos aclaratórios, período que significou que, mesmo tendo o mérito do recurso julgado, tanto os contribuintes quanto o governo não possuíam segurança jurídica para tomar decisões e efetuar planejamentos orçamentários.

Ainda, nota-se uma violação ao princípio da isonomia, já que empresas que discutiram a demanda anteriormente a 2017 poderão repetir os últimos cinco anos e as empresas que, partindo da premissa de constitucionalidade das normas, fielmente cumpriram sua obrigação de declaração e recolhimento e somente poderão se valer da decisão para os fatos geradores posteriores a março de 2017.

Já no aspecto meritório, no caso, houve verdadeiro juízo econômico e não jurídico ao aprovar a modulação de efeitos em prol do Fisco, sob o argumento de alteração jurisprudencial e crise fiscal, como se pode do trecho abaixo da *ratio decidendi* do acórdão:

(...) a boa-fé, a confiança e a segurança jurídica são princípios fundamentais subjacentes à prospecção dos efeitos das decisões judiciais modificadoras da jurisprudência até então dominante. Por isso, a modulação também pode ser aplicada a casos em que a modificação na orientação jurisprudencial ocorre em desfavor da Fazenda Pública (...) a orientação deste Supremo Tribunal, em sede de repercussão geral, rompe com a jurisprudência até então consolidada no Superior Tribunal de Justiça. Alie-se a isso, o cenário de profunda e arrastada crise fiscal da União (...) (BRASIL, 2021, p. 26 e 41).



Com efeito, no julgamento do RE nº 574.706/PR ED, demonstrou-se uma priorização de critérios assentados em argumentação consequencialista econômica sobre critérios normativos que protegem o contribuinte pelos princípios da confiança legítima, da boa-fé e da segurança jurídica, os quais, na hipótese, confeririam efeitos retroativos que desfariam os atos que lesionaram os direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Destaca-se que, até a época das discussões em sede de embargos de declaração dos Temas RG nº 01 no RE nº 559.937/RS (BRASIL, 2014, p. 1-2) e nº 891 no ARE nº 957.650/AM (BRASIL, 2016, p. 7), o Supremo não admitia fundamentos meramente econômicos, como foi o caso dos da União, reforçando que, por si só, eles não constituem o interesse social necessário para a modulação, além de o STF já ter também consignado no Tema RG nº 581 no RE nº 651.703/PR ED (BRASIL, 2019, p. 12-13) que seria imprescindível uma verdadeira alteração na jurisprudência do art. 927, § 3º, do CPC/2015 (ou declaração de inconstitucionalidade de lei do art. 27 da Lei nº 9.868/1999) para a modulação.

Conclui-se, assim, que, quando a modulação ocorre contra o contribuinte, esvaziam-se os efeitos práticos do julgamento, em consonância com a divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes no RE nº 870.947 ED (BRASIL, 2020, p. 48), em uma inversão do resultado efetivo do julgamento conforme entendeu o Ministro relator Gilmar Mendes no RE nº 635.688 ED-segundos (BRASIL, 2019, p. 12).

Isso significa que o Supremo passou a adotar argumentos consequencialistas econômico-financeiros em prol do Fisco, em vez de jurídicos baseados em regras e princípios do ordenamento. A verdadeira consequência do uso do consequencialismo para a modulação em prol do Fisco é que, como destacado pelo Ministro Marco Aurélio, ocorre um incentivo do sujeito ativo tributário para elaborar normas inconstitucionais, afinal, resguarda-se parte de uma arrecadação inconstitucional (BRASIL, 2021 p. 172). Dessa forma, se está destituindo a confiança legítima dos contribuintes nas instituições ao se adotar um posicionamento consequencialista econômico-financeiro.

#### **4. SEGURANÇA JURÍDICA VS. CONSEQUENCIALISMO**

Como visto, deduz-se dos dois julgados acima analisados que o instituto da modulação pelo STF, concebido como técnica excepcional, vem sendo aplicado para manter



o erário, em vez de proteger o contribuinte, o qual deveria ser protegido pelo princípio da “confiança legítima do contribuinte”, entendido como a subjetivação da segurança jurídica.

É preocupante constar no ordenamento o art. 20 da LINDB, o qual determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador. Dessa forma, confunde-se o resultado dos valores jurídicos abstratos: erroneamente entende-se como arbitrariedade, em lugar da indeterminação. Mediante esse dispositivo, os ministros do Supremo têm considerado, de forma equivocada, ser necessária a análise do impacto na arrecadação tributária, em prejuízo da segurança jurídica.

No caso concreto, o resultado da decisão sobre os aclaratórios no RHC nº 163.334/SC é o que definirá, categoricamente, se houve ou não usurpação da competência do Legislativo pelo Judiciário. Veja-se que, em caso de “rombo nos cofres públicos”, o Legislativo poderá readequar a carga tributária, a fim de resolver a situação mediante competência legislativa de atuação no campo econômico-financeiro, que lhe é exclusiva.

Em outras palavras, caso o Supremo negue a modulação, adotando-se uma argumentação consequencialista econômica em prol do Fisco, estar-se-á diante de um caso ainda mais grave que os vistos nos julgados do tópico acima que tratam de um possível enriquecimento ilícito da Administração às custas dos contribuintes: uma criminalização (tributária) retroativa sem precedentes. Dessa forma, instaura-se uma monstruosa instabilidade jurídica, sob o pretexto de observar o interesse público.

Em correto destaque, Ana Frazão pontua que, mesmo que o consequencialismo seja o conjunto de teorias pelo qual se julga uma conduta correta ou não em razão das consequências desse ato, ele tende a uma abordagem exclusivamente econômica, contrapondo-se à perspectiva deontológica, de sorte que:

Sob tais perspectivas, a aceitação inconsequente do consequencialismo pode implicar a negação do próprio direito. E a ironia é que uma solução que foi pensada para conter a arbitrariedade dos juízes pode ser utilizada para aumentá-la ainda mais, reforçando o problema da insegurança jurídica e ainda comprometendo inúmeras garantias constitucionais. (FRAZÃO, 2022).

Isso importa dizer que se resolve a maioria dos problemas jurídicos, inclusive no que tange à aplicação ou não do instituto da modulação, mediante normas (regras e princípios),



dado que a própria previsão de consequências que já estão previstas nos dispositivos do ordenamento elaborados pelo legislador, decorrentes de suas respectivas hipóteses normativas, e não de condicionamentos criados pelo julgador.

Dessa forma, em prestígio dos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica, mostra-se necessária a modulação dos efeitos do acórdão que venha a considerar o não recolhimento do ICMS próprio como crime, já que o contribuinte não tinha ciência de que sua conduta pudesse ser considerada crime.

Posicionamento contrário implicaria em uma atividade jurisdicional não derivada da norma e, conseqüentemente, um sistema jurídico inseguro, pois as consequências das normas tributárias não seriam previsíveis no momento da conduta fiscal, pois o contribuinte baseou-se em consequências diversas às aplicadas pelo julgador.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Nota-se que, a partir do julgamento do mérito do RHC nº 163.334/SC, foram atribuídos pelo julgador efeitos penais em matéria tributária, ao criar critérios normativos de política criminal (contumácia e dolo de apropriação), para reprimir a estratégia predatória do empresário de má-fé e não da inadimplência do contribuinte com pontual problema financeiro. Tal tese foi controversa a ponto de muitos entenderem que houve ativismo judicial.

Nessa situação, considerando a pendência da apreciação dos embargos de declaração acerca da possibilidade ou não de modulação, pela vertente do consequentialismo econômico-financeiro, dever-se-ia atentar ao risco fiscal de não se recuperar valores de ICMS indevidamente não recolhidos dos contribuintes que se enquadram nas tipicidades subjetiva e objetiva criadas pelo julgado.

Entretanto, tal posicionamento configuraria em definitiva usurpação da competência típica do Poder Legislativo pelo Poder Judiciário, o que traz insegurança jurídica ao ordenamento jurídico, por não ser possível prever as consequências tributárias das condutas do contribuinte.

A atingir o objetivo deste estudo, conclui-se que a Suprema Corte deve modular os efeitos da decisão, preferencialmente para alcançar fatos geradores ocorridos após a conclusão do julgamento (18/12/2019), pois não se pode prejudicar os contribuintes de boa-



fé, os quais sofreriam todo um trâmite judicial para se defender sua conduta que antes não se enquadrava no tipo penal.

Efetivamente, deduz-se que a solução proposta neste estudo é aplicável para este e eventuais outros casos tributários sob a análise do STF: deve-se aplicar a modulação de efeitos exclusivamente em benefício dos contribuintes, por força dos princípios da confiança legítima, da segurança jurídica e da boa-fé.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 360-366.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República [1988]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução ao Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República [1942]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 29 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 678, de 6 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília, DF: Vice-Presidência da República [1992]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d0678.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm)>. Acesso em: 29 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [1990]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República [1999]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm)>. Acesso em: 29 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República [2002]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm)>. Acesso em: 29 jun. 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República [2015]. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 10 jan. 2022.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018**. Publicada no sítio da RFB em 23 out. 2018. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>>. Acesso em: 29 jun. 2022.



\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Habeas Corpus nº 549.428/PA**. Quinta Turma, Relator: Ministro Jorge Mussi, julgado em 19/05/2020, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 29 mai. 2020.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Mérito do Tema nº 01 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS**. 9f. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em 17/09/2014, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 14 out. 2014, p. 1-2.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Mérito do Tema nº 69 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. 179f. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, julgado em 13/05/2021, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 12 ago. 2021, p. 2-172.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Segundos Embargos de Declaração no Mérito do Tema nº 299 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 635.688/RS**. 14f. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 09/05/2019, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 30 mai. 2019, p. 12.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Mérito do Tema nº 581 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. 36f. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 28/02/2019, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 07 mai. 2019, p. 12-13.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Mérito do Tema nº 810 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 870.947/SE**. 105f. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux, Relator para o Acórdão: Alexandre de Moraes, julgado em 03/10/2019, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 03 fev. 2020, p. 48.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Mérito do Tema nº 891 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 957.650/AM**. 9f. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Teori Zavascki, julgado em 28/10/2016, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 18 nov. 2016, p. 7.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Mérito do Tema nº 937 da Repercussão Geral Recurso Extraordinário com Agravo nº 999.425/SC**. 36f. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 24/08/2020, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 26 nov. 2020, p. 27-28.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 67.668/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Peçanha Martins, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 21 dez. 1971.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Mérito do Tema nº 69 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 02 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Mérito do Tema nº 643 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 723.651/PR**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 11/04/2013, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 29 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Roberto Barroso, julgado em 18/12/2019, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 13 nov. 2020.

CHAER, Márcio; CARDOSO, Maurício; VITAL, Danilo. "Quando o Direito Penal chegou ao andar de cima, todos ficaram garantistas". Revista **Consultor Jurídico**, 14 mar. 2020.

Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-14/entrevista-luis-roberto-barroso-ministro-stf>>. Acesso em: 28 jun. 2022.



CONSULTOR JURÍDICO. **Opostos embargos contra decisão que criminalizou não recolhimento de ICMS.** 16 nov. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-16/opostos-embargos-decisao-criminalizou-nao-recolhimento-icms>>. Acesso em: 29 jun. 2022.

DIDIER JR., Fredie; BOMFIM, Daniela. **Exercício tardio de situações jurídicas ativas. O silêncio como fato jurídico extintivo: renúncia tácita e suppressio.** Revista do Ministério Público. Rio de Janeiro: MPRJ, n. 50, out./dez. 2013, p. 33. Disponível em: <[https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2592408/Fredie\\_Jr\\_Daniela\\_Bomfim.pdf](https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2592408/Fredie_Jr_Daniela_Bomfim.pdf)>. Acesso em: 29 jun. 2022.

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves; DOMINGOS, João Henrique Gonçalves; NETTO, Carlos Eduardo Montes. As consequências da modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária. Revista **Consultor Jurídico**, 30 set. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-set-30/opinioao-modulacao-efeitos-decisoes-materia-tributaria>>. Acesso em: 29 jun. 2022.

FRAZÃO, Ana. Consequencialismo inconsequente. **Jota**, 15 jun. 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/opinioao-e-analise/colunas/constituicao-empresa-e-mercado/consequencialismo-inconsequente-15062022>>. Acesso em: 29 jun. 2022.

LEITE, Alao; BORGES, Ademar. **Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio.** Jota, dez. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opinioao-e-analise/colunas/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio-17122019#:~:text=Par%C3%A2metros%20interpretativos%20para%20a%20criminaliza%C3%A7%C3%A3o%20do%20n%C3%A3o%20recolhimento%20de%20ICMS%20pr%C3%B3prio,-Configura%C3%A7%C3%A3o%20t%C3%ADpica%20e&text=I.,os%20valores%20aos%20cofres%20p%C3%ABlicos>>. Acesso em: 30/01/2022.

MAGLIARELLI, Filipe Vergniano; MENDONÇA, Juliane; FANTI, Victor Campos. **STF fixa critérios para enquadramento de empresas em apropriação indébita tributária.** Estadão, São Paulo, fev 2021. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/stf-fixa-criterios-para-enquadramento-de-empresas-em-apropriacao-indebita-tributaria/>>. Acesso em: 09 jan. 2022.

RAFANTE, Vitor. STF modula efeitos na decisão que exclui ICMS da BC do PIS e da Cofins. Revista **Consultor Jurídico**, 22 mai. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-22/rafante-modulacao-efeitos-decisao-stf-icms>>. Acesso em: 29 jun. 2022.

SILVA, Thiago Matheus Beja Fontoura da. Por segurança jurídica, STF deve modular efeitos do crime por dívida de ICMS. Revista **Consultor Jurídico**, 20 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-20/thiago-silva-stf-modular-efeitos-crime-divida-icms>>. Acesso em: 29 jun. 2022.

SIMANTOB, Fábio Tofic; MARTINELLI, Luís Fernando. **Apropriação indébita tributária: reflexos do atual entendimento do STF.** Revista Consultor Jurídico, jan 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-jan-26/tofic-apropriacao-indebita-tributaria-entendimento-stf?imprimir=1>>. Acesso em: 09 jan. 2022.

TILKIAN, Guilherme. **O princípio da confiança legítima sob a perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária.** 162f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 32-36.



## APÊNDICE

### Lista de abreviaturas e siglas

ARE – Recurso Extraordinário com Agravo

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPC – Código de Processo Civil

ED – Embargos de Declaração

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

LINDB – Lei de Introdução ao Direito Brasileiro

nº – número

PIS/Pasep – Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RE – Recurso Especial

RG – Repercussão Geral

RFB – Receita Federal do Brasil

RHC – Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*

STF – Supremo Tribunal Federal

vs. – *versus*