



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE DIREITO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

Louise Bittencourt de Freitas Lima

**A apropriação indébita de ICMS e o devedor contumaz: o significado da decisão do RHC  
n. 163.334/SC pelo STF**

Florianópolis

2024

Louise Bittencourt de Freitas Lima

**A apropriação indébita de ICMS e o devedor contumaz: o significado da decisão do RHC  
n. 163.334/SC pelo STF**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharela em Direito

Orientador: Prof. Dr. Luiz Henrique Urquhart Cademartori

Florianópolis

2024

Lima, Louise Bittencourt de Freitas

A apropriação indébita de ICMS e o devedor contumaz : o significado da decisão do RHC n. 163.334/SC pelo STF / Louise Bittencourt de Freitas Lima ; orientador, Luiz Henrique Urquhart Cademartori, 2024.

73 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2024.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Apropriação indébita tributária. 3. Devedor Contumaz. 4. Direito Penal. I. Cademartori, Luiz Henrique Urquhart . II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

Louise Bittencourt de Freitas Lima

**A apropriação indébita de ICMS e o devedor contumaz:** o significado da decisão do RHC n.  
163.334/SC pelo STF

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do título de bacharela e  
aprovado em sua forma final pelo Curso Direito.

Florianópolis, 12 de dezembro de 2024.



Coordenação do Curso

**Banca examinadora**



Prof. Luiz Henrique Urquhart Cademartori, Dr.

Orientador



Prof. Rodolfo Macedo do Prado

Instituição UFSC



Prof. Marlom Formigheri

Instituição UFSC

Florianópolis, 2024.

À minha família, que sempre me apoiou.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço imensamente a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

Em especial, aos meus pais, Cesar Augusto de Freitas Lima e Marilaine Bittencourt de Freitas Lima, por sempre acreditarem em mim e me proporcionarem todas as condições para alcançar meus objetivos, além de serem exemplos de dedicação e amor.

À minha irmã, Nicole, por sempre estar ao meu lado, me estimular a alcançar meu melhor, celebrando minhas conquistas e me oferecendo um ombro amigo.

Ao meu namorado, Eduardo Wisintainer Ramos, por seu amor, paciência e apoio incondicional – obrigada por sempre me incentivar, acolher e ser minha inspiração.

Sou imensamente grata ao Dr. Rodolfo Macedo do Prado, meu chefe e mentor, referência na área penal econômica, por ter me inspirado a seguir essa nova direção e por sua valiosa orientação – e paciência – durante todo o processo.

Ao meu orientador, Dr. Luiz Henrique Cademartori, por seu equilíbrio e tranquilidade, e por ter me guiado com tanto cuidado nessa jornada. Obrigada por topar minhas loucuras!

Às minhas fiéis companheiras, Kira, Mel e Clara, por me proporcionarem momentos de alegria e relaxamento durante os momentos mais desafiadores da graduação.

À minha família, que mesmo distante, sempre me envia amor e apoio incondicional – em especial, aos meus avós e tios: Cirene, Marilene, Sidnei, Zeca, Tita, Preto, Lê, Quelim, Júnior, Magda e Janes.

Aos meus sogros, Ana Maria e Alexandre, por me acolherem como uma filha.

À Dra. Nathalia Zilli Wahlheim, por sua escuta acolhedora e por me ajudar a navegar pelos desafios da vida.

Aos meus amigos, minha eterna gratidão por todos os momentos de descontração, pelas palavras de incentivo e por terem celebrado cada conquista comigo. A amizade de vocês é meu ponto de apoio.

E, por fim, a todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho, meu mais sincero obrigado

## RESUMO

A insegurança jurídica no âmbito do Direito Penal é um desafio constante para contribuintes e operadores do Direito. A falta de definições precisas pode gerar divergências interpretativas e prejudicar a aplicação justa das normas legais. Este estudo tem como objetivo principal analisar o conceito de "contumácia" no contexto dos crimes tributários, especialmente no crime de apropriação indébita de ICMS, tendo em vista a tese de repercussão geral do RHC 163.334/SC pelo STF. Busca-se identificar as principais divergências interpretativas na jurisprudência e propor uma definição mais precisa e objetiva para esse conceito. Para tanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, abrangendo decisões dos principais tribunais brasileiros. A análise dos dados revelou uma grande divergência na interpretação do conceito de "contumácia" pelos tribunais, com critérios variados e subjetivos para a caracterização da conduta contumaz. A ausência de uma definição legal clara e objetiva para o termo "contumácia" tem gerado insegurança jurídica e prejudicado a aplicação equânime da lei penal. Diante desse cenário, a pesquisa propõe uma definição legal para o conceito de "contumácia", considerando os elementos objetivos e subjetivos relevantes para a caracterização da conduta. A definição proposta busca estabelecer critérios claros e objetivos para a aplicação da lei penal, garantindo maior segurança jurídica aos contribuintes e contribuindo para a efetividade da cobrança dos tributos. Os resultados desta pesquisa podem auxiliar legisladores, juízes, promotores e advogados a compreenderem melhor o conceito de "contumácia" e a aplicarem a lei de forma mais justa e coerente. Além disso, a pesquisa contribui para o aprimoramento do sistema tributário brasileiro, ao identificar lacunas legislativas e propor soluções para a redução da insegurança jurídica.

**Palavras-chave:** apropriação indébita; contumaz; crime tributário.

## ABSTRACT

Legal uncertainty in the area of Criminal Law is a constant challenge for taxpayers and legal practitioners. The lack of precise definitions can generate interpretative divergences and hinder the fair application of legal norms. The main objective of this study is to analyze the concept of "contumacy" in the context of tax crimes, especially in the crime of misappropriation of ICMS, in view of the thesis of general repercussion of RHC 163.334/SC by the STF. The aim is to identify the main interpretative divergences in the case law and propose a more precise and objective definition for this concept. To this end, a bibliographic and case law research was carried out, covering decisions of the main Brazilian courts. The analysis of the data revealed a great divergence in the interpretation of the concept of "contumacy" by the courts, with varied and subjective criteria for the characterization of contumacious conduct. The lack of a clear and objective legal definition for the term "contumacy" has generated legal uncertainty and hindered the equitable application of criminal law. In light of this scenario, the research proposes a legal definition for the concept of "contumacy", considering the objective and subjective elements relevant to the characterization of the conduct. The proposed definition seeks to establish clear and objective criteria for the application of criminal law, ensuring greater legal certainty for taxpayers and contributing to the effectiveness of tax collection. The results of this research can help legislators, judges, prosecutors and lawyers to better understand the concept of "contumacy" and to apply the law in a more fair and consistent manner. In addition, the research contributes to the improvement of the Brazilian tax system by identifying legislative gaps and proposing solutions to reduce legal uncertainty.

**Keywords:** misappropriation; contumacious; tax crime.



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
<b>2</b>	<b>DESENVOLVIMENTO.....</b>	<b>18</b>
2.1	NOÇÕES GERAIS APLICÁVEIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS .....	18
2.2	ASPECTOS DESTACADOS DOS CRIMES TIPIFICADOS NA LEI 8.137/1990	22
<b>2.2.1</b>	<b>O crime de Sonegação Fiscal .....</b>	<b>22</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Os crimes formais contra a ordem tributária .....</b>	<b>25</b>
2.2.2.1	<i>Falsidade ou omissão para eximir-se do pagamento de tributos.....</i>	<i>25</i>
2.2.2.2	<i>Apropriação indébita de parcela dedutível ou deduzida de imposto .....</i>	<i>27</i>
2.2.2.3	<i>Desvio ou omissão de aplicação de incentivo fiscal .....</i>	<i>29</i>
2.2.2.4	<i>Utilização ou divulgação de programa para apresentação de informação contábil falsa</i>	<i>30</i>
<b>2.2.3</b>	<b>Crimes Tributários praticados por funcionário público .....</b>	<b>32</b>
<b>3</b>	<b>O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>35</b>
3.1	ASPECTOS GERAIS DO TIPO PENAL DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA .....	35
3.2	POLÊMICAS RELATIVAS AO TIPO.....	40
3.2.1.1	<i>A criminalização do não pagamento de ICMS, considerando a proibição constitucional de prisão por dívida.....</i>	<i>40</i>
<b>3.2.2</b>	<b>A abrangência da lei para incluir tanto o contribuinte quanto o responsável tributário e casos de substituição .....</b>	<b>43</b>
<b>4</b>	<b>A CONTUMÁCIA E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE ICMS 52</b>	
4.1	LEGISLAÇÕES ESTADUAIS .....	54
4.2	ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA APLICAÇÃO DA LEI ESTADUAL EM SANTA CATARINA .....	57
4.3	TENDÊNCIAS ATUAIS .....	60
4.4	JURISPRUDÊNCIA DO STJ.....	63
4.5	JURISPRUDÊNCIA DO STF .....	66
4.6	CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE O DEVEDOR CONTUMAZ.....	68
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>70</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>72</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 18 de dezembro de 2019, julgou o RHC 163.334/SC, no qual restou fixada a seguinte tese: "o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990". Esta compreensão já havia sido enunciada pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça em 2018, no HC 399.109.

O tipo penal já nasceu cercado de polêmicas, contudo, o entendimento recente provocou ainda mais inquietações na doutrina e jurisprudência, ao tipificar como crime a conduta de não recolher o ICMS de forma contumaz, introduzindo uma nova complexidade ao ordenamento jurídico.

A ausência de uma definição precisa para o termo "contumácia" gera incerteza jurídica e impacta diretamente na aplicação da lei penal, tornando-se um desafio para os operadores do Direito.

Assim, este estudo tem como objetivo principal analisar os critérios utilizados pela jurisprudência para definir o devedor contumaz no crime de apropriação indébita de ICMS, com ênfase na jurisprudência do STJ e STF, a fim de propor uma interpretação mais precisa e segura do conceito, contribuindo para a redução da insegurança jurídica.

Dessa forma, o problema que essa pesquisa se propõe a debater é justamente o significado da contumácia no crime de apropriação indébita de ICMS frente à decisão do RHC n. 163.334/SC pelo STF.

Para tanto, se utilizará do método dedutivo, com o intuito de analisar como a jurisprudência vem se comportando para definir o devedor contumaz para fins penais e, dessa forma, contribuir com o trabalho do operador do direito e diminuir – na medida do possível – a insegurança jurídica.

Os objetivos específicos serão realizar um estudo normativo-dogmático sobre Direito Penal e sua aplicação no universo tributário; adentrar especificamente a apropriação indébita tributária, bem como suas principais polêmicas e, por fim, analisar como a contumácia vem sendo entendida pela jurisprudência.

No primeiro capítulo, serão examinados os aspectos gerais das noções aplicáveis aos crimes tributários, desde as características principais do Direito Penal até o bem jurídico tutelado pela Lei n. 8.137/1990, tratando das questões jurídico dogmáticas necessárias para a

interpretação desses crimes. Além disso, também serão analisados os crimes tipificados na referida legislação.

No segundo capítulo, após compreendido o que são crimes tributários, se discutirá especificamente o art. 2º, inc. II da Lei n. 8.137/1990 e suas nuances. Para isso, será feita uma breve análise de alguns conceitos do Direito Tributário, com o intuito de facilitar a entendimento do crime em questão.

Além disso, serão analisados os aspectos gerais do tipo, tratando dos elementos objetivos e subjetivos, bem como algumas polêmicas que o envolvem: (I) a criminalização do não pagamento de ICMS, considerando a proibição constitucional de prisão por dívida e (II) a abrangência da lei para incluir tanto o contribuinte quanto o responsável tributário em casos de substituição, verificando-se as tendências da doutrina e jurisprudência do STJ e STF.

Por fim, no último capítulo, tratar-se-á especificamente do significado da contumácia, através de uma análise das legislações estaduais sobre devedores contumazes, jurisprudência do Tribunal de Santa Catarina (tendo em vista que é o local onde se originou as discussões), as tendências atuais da doutrina e a jurisprudência do STJ e STF.

A conclusão que se espera alcançar é confirmando a hipótese de que não existe, hoje, uma definição precisa e aceitável para definir o devedor contumaz e criminalizar a ação do contribuinte que comete a apropriação indébita de ICMS.

## 2 DESENVOLVIMENTO

Para esclarecer a controvérsia sobre a caracterização do crime de omissão no recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é necessário, em primeiro lugar, entender o que são crimes tributários.

Assim, esse capítulo tem por objetivo examinar os aspectos gerais das noções aplicáveis aos crimes tributários, desde as características principais do Direito Penal até o bem jurídico tutelado pela Lei n. 8.137/1990, tratando das questões jurídico dogmáticas necessárias para a interpretação desses crimes.

### 2.1 NOÇÕES GERAIS APLICÁVEIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Importante colocar, em primeiro lugar, que a Lei n. 8.137/1990 trata exclusivamente de crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo

Sobre o assunto, Bittencourt e Monteiro (2023, p.5-10) afirmam que o Direito Penal tem como característica principal a imposição de sanções específicas como resposta a conflitos existentes na sociedade. Ainda, que a aplicação dessas sanções deve ocorrer com responsabilidade e critérios objetivos, e tem por finalidade, antes de punir o infrator, motivá-lo para que ele não se afaste da ordem jurídica, evitando, assim, a prática do crime.

Dentro da área, a drasticidade da resposta penal e seus efeitos sobre os indivíduos se destacam, o que justifica o regimento do ordenamento jurídico por princípios, que limitam o exercício do poder punitivo estatal. Dessa forma, deduzem os autores, que o crime tributário (infração penal) deve ser amplamente distanciado do ilícito tributário (infração tributária):

Essa diferenciação deve estar orientada, principalmente, em dois sentidos: (i) em primeiro lugar, o delito tributário deve representar, materialmente, uma ofensa a um determinado bem jurídico, e não uma mera infração das normas impostas pelo Direito Tributário. Se partimos da premissa fundamental de que o Direito Penal tem como função a proteção subsidiária de bens jurídicos importantes, não podemos admitir a criminalização de condutas constitutivas de mera infração de dever. De modo que sempre e quando o comportamento tipificado não represente uma ofensa à preservação do bem jurídico ordem tributária, não há que se falar na deflagração do poder punitivo de Estado; (ii) em segundo lugar, apesar de a antijuridicidade ser uma categoria sistemática transversal, comum a todos os ramos do Direito, dotando o ordenamento jurídico de coerência lógica e impondo a interpretação teleológica e sistemática das normas, a persecução de delitos, entre eles o delito tributário, atende a

princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais; conseqüentemente, a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos necessários e irrenunciáveis para a aplicação de pena (BITTENCOURT; MONTEIRO, 2023, p. 6-7)

Ou seja, tendo em vista a possível gravidade das sanções a serem aplicadas, é essencial a compreensão de que os crimes previstos na Lei n. 8.137/1990 não representam meras infrações à norma tributária, mas ações ou omissões que afetam um bem jurídico digno de tutela penal.

Nesse mesmo sentido, Machado (2022, p. 21) discorre que, para analisar se determinada conduta corresponde ou não a um tipo penal, é necessário verificar se existe lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico protegido pela norma penal.

Assim, a exemplo, a mera falta de declaração de rendimentos do contribuinte que é funcionário público e não possui outra fonte de renda não implicaria em crime de supressão ou redução de tributo, na medida em que não há lesão ou perigo concreto à ordem tributária, que seria o bem jurídico tutelado.

Segundo o autor, a ordem tributária não pode e nem deve ser confundida com o interesse imediato da Fazenda Pública, especialmente no que tange à arrecadação de tributos, uma vez que ela pode ser afetada sem que, necessariamente, se esteja diante de um crime.

A grande questão aqui é a desnecessidade da utilização do Direito Penal, a não ser quando seja estritamente necessário:

Entre os bens jurídicos, alguns, os mais importantes, são colocados sob a proteção do Direito Penal, que seleciona algumas formas de ataques ou de perigo de lesões - as mais graves, proibindo-as sob a ameaça da pena criminal. Definindo o crime e impondo, como consequência, a pena, diz se comumente que a tarefa do Direito Penal é a luta contra o crime, como se fosse esse o seu objetivo. Enganam-se os que assim pensam. O crime não pode ser combatido eficazmente pelo Direito Penal, que, aliás, se volta para as consequências e não para suas causas. Qualquer fenômeno social indesejável há de ser combatido por meio de ações sociais que ataquem suas causas, e não com as que apenas se voltem contra seus efeitos. É lição de vida elementar, velha, a de que não se cura a doença com medicamentos que alcançam apenas a dor, ou que façam tão somente ceder a febre, sem que se combata a causa da moléstia. Querer combater a criminalidade com o Direito Penal é querer eliminar a infecção com analgésico. O crime há de ser combatido com educação, saúde, habitação, trabalho para todos, lazer, transportes, enfim, com condições de vida digna para todos os cidadãos. É, portanto, tarefa para toda a sociedade, para o Estado, para os organismos

vivos da sociedade civil, e não para o Direito Penal. [...] É óbvio que, ao proteger os bens jurídicos, o Direito Penal, por extensão, empresta uma contribuição importante para o combate à criminalidade, como consequência, natural de sua atuação. Mas não mais que isso. [...] Conformado a sua missão jurídica, o Direito Penal tem muito a oferecer à sociedade que o constrói, desde que, evidentemente, sejam respeitados os seus princípios fundamentais, especialmente os que o informam como de intervenção mínima, democrática e, essencialmente, tutelar. Não pode intervir a todo momento, nem onde não seja indispensável, e só pode atuar para proteger o bem jurídico (TELES, 2004, p. 46-47)

Partindo dessas premissas, importante colocar, então, qual o bem jurídico tutelado por essa esfera. Segundo Machado (2022, p. 25-25), aquele concretizado nas funções que o tributo deva exercer de acordo com os dispositivos constitucionais é o bem jurídico a ser protegido pela legislação que define os crimes contra a ordem tributária – ou seja, trata-se de proteger a ordem tributária, que não coincide, necessariamente, com o interesse na arrecadação do tributo.

Prado (2021, p. 6), por outro lado, afirma que a tutela penal se direciona às atividades realizadas no âmbito econômico, e, de certa forma, empresarial. Ainda, que o conceito de ordem econômica engloba as ordens tributária, financeira, monetária e relações de consumo, bem como outros setores, constituindo, portando, um bem jurídico-penal supraindividual.

Por sua vez, Xerez (2017, p. 139-150) defende que a abordagem funcionalista aponta como bem jurídico tutelado a estrutura econômica e tributária em que se assenta o Estado, o dever de obediência, os deveres de colaboração, legalidade e transparência, a função tributária e a função social dos tributos.

Ademais, em cada tipo penal previsto na legislação existe um determinado bem jurídico específico ou em sentido estrito, que é protegido em cada figura delitiva – concepção essa fundamentada em sede penal um conceito amplo de direito econômico, mas não totalizador ou amplíssimo (MARTÍNEZ-BUJAN PEREZ, 1988, p. 59).

Pois bem. A partir dessa contextualização do que o Direito Penal deve tutelar – e punir – no âmbito tributário, é importante citar, também, os marcos legislativos que abarcam a questão.

O Código Penal atual, assim como os anteriores, prevê, no que tange aos crimes tributários, apenas a figura do descaminho, em seu art. 334<sup>1</sup> (BRASIL, 1940). Foi somente quase trinta anos depois que surgiu o primeiro diploma legal específico sobre a matéria: a Lei n. 4.729/1965, que positivou o crime de sonegação fiscal (BRASIL, 1965).

Cabe citar que os crimes ali previstos eram formais<sup>2</sup>, tendo como traço comum em todas as hipóteses de sonegação a ideia de fraude consistente em omissão de informação quando existente o dever de declarar, falsificação de documento, uso de documento falso, simulação etc. (BALTAZAR JÚNIOR, 2023, p. 665-667).

Todavia, segundo o autor, essa legislação teve baixa efetividade em decorrência de dois elementos. Inicialmente, devido à resistência natural ao novo, o que não é exceção no campo do Direito Penal, de modo que a absorção de uma nova forma de crime é um processo relativamente longo até a sua aplicação efetiva. Não somente, mas a ampla possibilidade de substituir a pena de prisão por multa sempre que o acusado fosse primário, resultando numa prescrição em dois anos, facilmente atingível, também contribuiu para que a lei não fosse efetiva.

É diante desse contexto que surge, a Lei n. 8.137/1990, objeto de estudo deste trabalho. A “nova” legislação define os crimes contra a ordem tributária, em seus arts. 1º a 3º, bem como contra a ordem econômica e as relações de consumo (BRASIL, 1990). Trata-se da lei atual sobre crimes contra a ordem tributária, que revogou a Lei n. 4.729/1965, por regular inteiramente a matéria.

Cabe citar aqui que o único dispositivo da Lei n. 4.729/1965 ainda em vigor é seu art. 5º, que alterou os arts. 1º e 2º do art. 334 do Código Penal, disciplina não atingida pela Lei 8.137/1990 (STOCO, 1995, p. 318).

Contudo, não foi apenas o surgimento de referida Lei que modificou a estrutura do direito penal tributário no Brasil, mas sim a evolução na interpretação das normas tributárias a partir dela. Araújo (2023, p. 317) discorre sobre como a ressignificação de conceitos tais quais

---

<sup>1</sup> Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) (BRASIL, 1940).

<sup>2</sup> A doutrina distingue os crimes conforme alguns critérios, entre eles, a necessidade de **resultado naturalístico** para a consumação. Crime material: é aquele que prevê um resultado naturalístico como necessário para sua consumação. São exemplos o delito de aborto e o crime de dano. Há quem o chame de crime de resultado. Por sua vez, os **crimes formais** são aqueles que descrevem um resultado naturalístico, cuja ocorrência é prescindível para a consumação do delito. Também denominados de delitos de tipo incongruentes. É o caso da extorsão mediante sequestro e o do descaminho. Por fim, o crime de mera conduta é aquele cujo resultado naturalístico não pode ocorrer, porque sequer há a sua descrição. Pode-se tomar como exemplo o crime de ato obsceno, assim como o de violação de domicílio.

“tributos”<sup>3</sup>, “relação tributária”, “retenção de tributos” e “apropriação indébita” levaram a uma utilização do Direito Penal como instrumento de arrecadação, e não mais de bens jurídicos essenciais.

Dessa forma, compreendendo-se as noções gerais aplicáveis aos crimes tributários, através do estudo sobre a diferença entre infração tributária e crime contra a ordem tributária, qual o bem jurídico tutelado, bem como a evolução da legislação e as críticas em relação a um excesso de punibilidade, passa-se a analisar a Lei 8.137/1990 propriamente dita.

## 2.2 ASPECTOS DESTACADOS DOS CRIMES TIPIFICADOS NA LEI 8.137/1990

### 2.2.1 O crime de Sonegação Fiscal

Em primeiro lugar, é importante pontuar que os crimes contra a ordem tributária, salvante o art. 2º, inc. II (que se verá mais para frente), pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, sendo, portanto, esse o aspecto crucial que o diferencia da mera conduta de deixar de pagar tributo – que, conforme já visto, não é crime (BALTAZAR JUNIOR, 2023, p. 667).

No que tange especialmente ao art. 1º, o núcleo do tipo é “suprimir ou reduzir” tributo ou contribuição social, bem como qualquer acessório (BRASIL, 1990). Em todos os incisos, faz-se necessário que ocorra o resultado naturalístico da conduta, ou seja, que efetivamente haja a redução ou supressão do tributo.

Reforçando esse argumento, a Súmula Vinculante 24 do STF discorre: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, s.d., Súmula Vinculante nº 24).

Quanto as condutas especificamente, o art. 1º assim dispõe:

---

<sup>3</sup> Elemento essencial para a maioria dos tipos penais tributários, Machado (p. 118) conceitua tributo como “*uma prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito nem contraprestação específica pelo uso de bens e serviços*”. Ou seja, não nasce em qualquer ato ilícito e também não se trata de contraprestação de nada. Por outro lado, o Código Tributário Nacional traz três elementos para constituir o tributo, quais sejam: (i) a obrigatoriedade da prestação pecuniária, (ii) o pagamento em moeda e (iii) a inexistência de vínculo desse pagamento com qualquer sanção (ou seja, o tributo não é penalidade, mas sim, resultado de algum fato gerador de obrigação tributária. Ainda, o tributarista Becker (1998, p. 345) afirma que, dentro do conceito, é importante destacar a relação jurídica, porque é ela quem vincula o sujeito ativo e o sujeito passivo; bem como, ao incidir um tributo sobre um fato lícito, irradia-se uma relação jurídica de polo negativo (sujeito passivo) e polo positivo (sujeito ativo). Ou seja, o conceito de tributo para a legislação penal deve levar em conta diversas correntes, bem como observar as características da relação jurídico tributária instituída por lei e reconhecida pela administração pública (SOUZA; ARAÚJO, 2023, p. 318-319)

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. (BRASIL, 1990)

Contudo, o significado dos verbos nucleares do art. 1º não são consensuais na doutrina. Uma parte sustenta que suprimir tributo seria algo privativo do legislador, enquanto outros afirmam que suprimir é simplesmente deixar de pagar (MACHADO, 2022, p. 382):

Esse crime, na forma de sua descrição, é impossível de ser realizado, em virtude de sua impossibilidade jurídica, posto que é impossível qualquer contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social. Suprimir tributo é acontecimento do mundo do direito que somente pode acontecer mediante norma legal, ou seja, norma jurídica extintiva ou modificativa de determinado tributo ou contribuição, aprovada pelo Legislativo e sancionada pelo Chefe de Estado - art. 97, inciso I, do CTN, o qual tem natureza de lei complementar. Reduzir tributo é, também, ato juridicamente impossível de ocorrer, mesmo por meio da atividade legislativa, pois o que pode ocorrer é a redução da alíquota ou da base de cálculo, por intermédio do Legislativo ou do Poder Executivo naqueles casos em que a Constituição lhes dá essa competência - art. 150, § 6º, e art. 97, inciso II, do CTN (PAULINO, 1999, p. 18)

E também:

suprimir tributo significa aqui deixar inteiramente de pagar o montante devido a tal título. Reduzir tributo quer dizer pagar importância menor do que a efetivamente devida (DECOMAIN, 1995, p. 44)

O autor critica ambas as teorias, afirmando que, na verdade, suprimir um tributo significa retirá-lo do mundo das realidades perceptíveis para a administração pública, enquanto reduzir diz respeito a fazer com que ele se faça perceptível, porém, com expressão econômica inferior do que ela deve ter em face do que efetivamente ocorreu e da lei que sobre ele incidiu.

Superada essa questão, passa-se a tecer breves considerações a respeito do elemento subjetivo do crime, qual seja, o dolo específico. No caso do art. 1º e seus incisos, a vontade do agente, para que seja enquadrada como crime, deve ser consciente. Portanto, estando o agente convencido (embora equivocado) de que não é devido tributo em determinada situação que assume, e tem, portanto, a convicção de que não está suprimindo tributo devido, o crime não restará consumado, pois ausente o elemento dolo (MACHADO, 2022, p. 402).

Por fim, dentre os principais aspectos referentes ao tipo penal cabe destacar também a possibilidade – ou não – de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido. Nesse sentido, cabe citar o art. 67 da Lei nº 11.941/2009, que dispõe que o parcelamento do tributo devido, desde que antes do processamento da denúncia, impede a ação penal.

Já o art. 69 da mencionada lei prevê a extinção da punibilidade em caso de “*pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios*”, independentemente da fase processual (BRASIL, 2009).

Diante das análises realizadas, conclui-se que o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990, apesar de sua importância para a proteção da ordem tributária, apresenta desafios interpretativos e dogmáticos. A discussão sobre o significado dos verbos "suprimir" e "reduzir", bem como a questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, demonstram a complexidade da matéria e a necessidade de uma constante atualização doutrinária e jurisprudencial.

A análise do elemento subjetivo revela a importância do dolo para a configuração do crime, exigindo do agente a consciência de estar praticando uma conduta ilícita. A consumação do crime, por sua vez, está condicionada à efetiva supressão ou redução do tributo, verificada apenas após o seu lançamento definitivo, vide súmula vinculante n. 24.

Por fim, não se ignora que existem outras nuances relevantes a serem abordadas sobre o tipo penal ora em análise; contudo, por não ser objeto específico deste trabalho, o estudo ficará limitado a estes aspectos gerais.

## 2.2.2 Os crimes formais contra a ordem tributária

Já quanto aos crimes previstos no art. 2<sup>o</sup><sup>4</sup>, Souza e Araújo (2022, p. 332-335) afirmam que eles têm menor reprovabilidade do que os crimes previstos no art. 1<sup>o</sup><sup>5</sup>. Isso não decorre apenas pela pena máxima tipificada, mas também porque, no art. 1<sup>o</sup>, tem-se a criação de delitos materiais, em que se exige a supressão ou redução do tributo para a realização do tipo, enquanto os do art. 2<sup>o</sup> são formais, não exigindo o resultado.

Ainda sobre o assunto, Souza e Araújo (2022, p. 332-335) colocam que os núcleos<sup>6</sup> das condutas estão distribuídos entre os cinco incisos do tipo: o inc. I trata da falsidade ou omissão para eximir-se do pagamento de tributos, não havendo a necessidade da efetiva supressão ou redução do tributo para a ocorrência do tipo – ou seja, basta falsificar ou omitir declaração com o intuito de reduzir tributos.

O inc. II, por sua vez, discorre sobre 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. Em seguida, o inc. III tipifica a exigência, pagamento, ou recebimento, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.

O inc. IV: deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento. Por fim, o inc. V trata da utilização ou divulgação programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. (BRASIL, 1990).

### 2.2.2.1 Falsidade ou omissão para eximir-se do pagamento de tributos

---

<sup>4</sup> Art. 2<sup>o</sup> Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; 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; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. **Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.** (BRASIL, 1990)

<sup>6</sup> Consiste no verbo que descreve com exatidão o comportamento proibido (GALVÃO, 2009)

O inadimplemento fraudulento de obrigação acessória, como é conhecido, tem como verbos nucleares “*fazer declaração falsa ou omitir declaração [...] para eximir-se [...] de pagamento de tributo*”. Essa ação – ou omissão – contudo, deve dizer respeito a fatos cuja ocorrência seja decisiva na instauração jurídica tributária. Por exemplo, caso algum contribuinte deixe de incluir um bem em sua declaração de bens, que integra a declaração anual de rendimentos de pessoa física, mas declara corretamente os rendimentos obtidos no ano, não estará consumado o crime, uma vez que a omissão é completamente incapaz de produzir o resultado “supressão ou redução” de tributo (MACHADO, 2022, p. 448).

Portanto, conclui o autor, que qualquer das condutas descritas no referido inciso que sejam inaptas, no caso concreto, a produzir o resultado lesivo à ordem tributária – que é o bem jurídico aqui tutelado – poderá configurar ilícito tributário, submetido à sanção administrativa, mas jamais ilícito penal definido naquele dispositivo legal.

Ainda, Baltazar Junior (2023, p. 708) aponta para a semelhança desse inciso com o tipificado no inc. I do art 1º, na medida em que em ambos existe o emprego da fraude, e a descrição da conduta é bastante assemelhada. Contudo, explica que a diferenciação reside no fato de que, conforme já colocado, no art. 1º existe a exigência da efetiva supressão ou redução do tributo, contribuição ou qualquer acessório para sua consumação, por se tratar de um crime formal.

O inc. I do art. 2º, por outro lado, carece dessa referência no *caput*, estando mencionada a supressão ou redução do tributo com a preposição “para”. Assim, Baltazar explica que, sempre que o tipo for construído com essa espécie de expressão, tais como “com o fim de”, “a fim de” etc., a elementar que se seguir constitui elemento subjetivo do crime. Conseqüentemente, é suficiente que o agente tenha aquela finalidade específica, ou seja, não é necessário que o que está escrito depois da preposição se concretize efetivamente.

Uma outra corrente, minoritária, defende que a diferença entre os dois tipos está no fato de que os crimes tipificados no art. 2º não se referem à constituição de obrigação tributária – aspectos ligados à ocorrência de fato gerador – mas sim de condutas ilícitas praticadas por ocasião do pagamento do tributo. Ou seja, após a constituição da obrigação, devido a ocorrência de fato gerador, o agente pode, com sua conduta, realizar qualquer dos tipos tratados nos incisos do art. 2º, desde que vise ao não pagamento do tributo ou redução do montante correspondente ao tributo devido (FERREIRA, 2004, p. 60).

Vale dizer ainda que aqui também há a necessidade, conforme entende Machado, que o elemento subjetivo deste inciso também é o dolo específico, ou seja, a vontade consciente

do agente de eximir-se do pagamento de tributo com um objetivo específico. Eisele discorre sobre o assunto:

Dentre os tipos que descrevem crimes contra a ordem tributária, apenas o art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90 prevê uma especial finalidade à qual o sujeito deve direcionar o comportamento. Nesse crime formal, o sujeito deve, além de realizar a conduta objetivamente descrita no enunciado (fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude), fazê-lo com a finalidade de 'eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo' (EISELE, 2002, p. 66)

Em suma, o crime de fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, previsto no art. 2º, inciso I, da Lei 8.137/1990, configura um delito formal que se caracteriza pela conduta do agente de falsear ou omitir informações com o objetivo de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

Diferentemente do crime previsto no art. 1º, não se exige a efetiva supressão ou redução do tributo para a consumação do delito, bastando a prática da conduta típica com o dolo específico. Se o resultado ocorrer, portanto, estar-se a diante da conduta do art. 1º, devendo ser verificada a ocorrência do lançamento definitivo do tributo, nos termos da súmula vinculante n. 24.

A doutrina majoritária entende que a conduta praticada pelo agente deve ser apta a produzir o resultado lesivo à ordem tributária, ou seja, a omissão ou falsidade deve ter potencial para gerar uma redução tributária.

Portanto, o crime em análise exige uma análise cuidadosa da conduta praticada pelo agente, do seu dolo e da potencialidade lesiva da conduta para a ordem tributária. A distinção entre o crime formal e o crime material, bem como a exigência do dolo específico, são elementos fundamentais para a correta aplicação do tipo penal.

#### *2.2.2.2 Apropriação indébita de parcela dedutível ou deduzida de imposto*

Por sua vez, o inciso III do art. 2º é o que menos se aproxima de uma fraude fiscal, mas sim, de uma ação de reprovabilidade da conduta do contribuinte – o pagamento, recebimento ou a exigência de parcela do imposto para si como incentivo fiscal.

Nesse caso, Baltazar Junior (2023, p. 714) discorre que a conduta se assemelha aos tipos da concussão, prevista no art. 316, e da corrupção passiva, art. 317, ambos do Código Penal. Ainda, que o sujeito ativo é o particular, podendo ser praticado pelo próprio

contribuinte ou por terceiro, a exemplo do fornecedor do serviço ou mesmo de um intermediário.

Quanto ao tipo objetivo, o autor discorre que se trata de uma norma penal em branco, uma vez que é a lei tributária que positivará o que é “parcela dedutível ou deduzida do imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”. Na primeira modalidade, “exigir” é a conduta que é similar à concussão, embora comum e sem a exigência de grave ameaça.

A segunda, por sua vez – pagar – consiste em pagar a vantagem a quem tem condições de conceder o documento comprobatório do incentivo fiscal. Nesse caso, para Baltazar Júnior, a obtenção de documento com tal finalidade e que tiver como resultado a efetiva supressão ou diminuição do tributo também acarretará, conseqüentemente, na ocorrência do art. 1º, restando absorvida<sup>7</sup>, por ser considerada crime-meio.

Por fim, a terceira conduta, “receber”, pode ser praticada por profissionais como os da saúde ou responsáveis por entidade assistencial ou cultural que recebe vantagem com o fim de fornecer documento comprobatório da doação ou pagamento que irá permitir a dedução do tributo (BALTAZAR JÚNIOR, 2023, p. 715).

Já a respeito do tipo subjetivo, Bittencourt e Monteiro (2023, p.188) colocam que o elemento também é o dolo específico, de maneira que a relevância típica do comportamento do agente depende de que este atue com consciência e vontade de que seu comportamento incide sobre valor dedutível ou deduzido de tributo ou de contribuição como incentivo fiscal.

Assim, se o agente em questão erra, exigindo, por exemplo, o pagamento de uma quantia a título de custas para tramitação junto à Administração Pública, do pedido de concessão de incentivo fiscal, acreditando equivocadamente que é devido, os autores afirmam que ele não cometerá crime, por estar incorrendo em erro de tipo.

Por fim, quanto à tentativa, ela apenas é possível nas modalidades “pagar” e “receber”. A única exceção em que se admitiria na modalidade “exigir” seria quando, por exemplo, for realizada por meio de correspondência e interceptada por autoridade policial antes de a vítima conhecer seu conteúdo (BITTENCOURT; MONTEIRO, 2023, p. 190).

Assim, a partir de toda essa construção, é possível perceber que o art. 2º, inciso III, da Lei nº 8.137/1990, tipifica uma conduta que, embora se assemelhe a figuras típicas já

---

<sup>7</sup> Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Assim, se observa que, quando um crime é meio necessário de outro, o réu não deve ser condenado pelos dois crimes. De acordo com o princípio da consunção, a pena aplicada deve ser somente a do crime fim, mais gravoso e abrangente. Portanto, em uma situação na qual a condenação é inevitável, se caso o réu esteja sendo acusado de dois crimes, um meio e um fim, o princípio da consunção é aplicável. (CAPEZ, 2020)

previstas no Código Penal, como a concussão e a corrupção passiva, apresenta peculiaridades que a tornam um tipo penal autônomo. A conduta de exigir, pagar ou receber vantagem indevida em troca de incentivos fiscais configura uma grave violação aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa.

A análise da norma revela que se trata de um tipo penal em branco, cuja complementação se dá pela legislação tributária. A conduta, por sua vez, exige dolo específico, ou seja, a consciência e a vontade de obter ou proporcionar vantagem indevida em relação a incentivos fiscais.

É importante destacar que a tentativa é possível nas modalidades "pagar" e "receber", e excepcionalmente na modalidade "exigir". Em suma, o dispositivo em análise protege o patrimônio público e a administração pública contra práticas corruptas que visam burlar o sistema tributário.

### *2.2.2.3 Desvio ou omissão de aplicação de incentivo fiscal*

O inc. IV, por outro lado, trata justamente de fraude de incentivos fiscais: “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento” (BRASIL. 1990).

Quanto ao tipo objetivo, “deixar de aplicar” é a forma omissiva, que se assemelha a apropriação indébita, prevista no Código Penal, art. 168. Já o “aplicar em desacordo com o estatuído” se refere à forma comissiva da prática do delito, aproximando-se do desvio de finalidade, disposto no art. 20, da Lei n. 7.498/1986. O objeto do crime é o incentivo fiscal, que nada mais é do que a modalidade de renúncia fiscal, consistindo na isenção concedida em caso do preenchimento de determinadas condições estabelecidas em lei (BALTAZAR JUNIOR, 2023, p. 717).

O tipo subjetivo é, segundo o autor, novamente o dolo específico, e a sua consumação se dá com o vencimento do prazo para o emprego dos recursos. Para exemplificar o tipo:

A título meramente exemplificativo podemos nos referir aos incentivos fiscais criados pela Lei n. 11.096/2005, que institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior e dá outras providências. Por meio dessa lei federal, as Instituições de Ensino Superior (IES) com fins lucrativos que aderirem ao PROUNI terão a isenção dos seguintes impostos e contribuições, no período de vigência do termo de adesão ao programa: a)

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; c) COFINS - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social; d) Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS. Em troca do benefício da isenção as IES deverão oferecer um determinado número de bolsas de estudo, parciais e integrais, conforme estipulado no termo de adesão ao PROUNI. Outro exemplo é o regime especial de incentivos para o desenvolvimento de infraestrutura da indústria petrolífera nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC - instituído pela Lei n. 12.249/2010. O não cumprimento intencional dos compromissos assumidos pelo beneficiário do incentivo fiscal, seja pela sua não aplicação ou pela aplicação em desacordo com o estatuído, caracteriza o crime do art. 29, IV. (BALTAZAR JUNIOR, 2023, p. 717)

Em suma, o inc. IV do artigo 2º tipifica a conduta de desviar ou omitir a aplicação de recursos provenientes de incentivos fiscais, configurando uma grave violação aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa.

A norma penal em questão protege o erário público, ao garantir que os recursos destinados a incentivos fiscais sejam utilizados para a finalidade a que se destinam. A conduta típica pode se manifestar tanto na forma comissiva (aplicar em desacordo) quanto na omissiva (deixar de aplicar), sendo punível a conduta do agente que age com dolo específico.

É importante destacar que a tipificação do crime de desvio ou omissão da aplicação de recursos provenientes de incentivos fiscais contribui para a responsabilização dos agentes públicos e privados que se beneficiam desses incentivos, mas não cumprem as obrigações estabelecidas em lei.

#### *2.2.2.4 Utilização ou divulgação de programa para apresentação de informação contábil falsa*

Por fim, o inc. V gera consequências para a administração pública, uma vez que se está diante de uma violação do sistema de autoridade fiscal. É um delito informático, que se configura quando o sujeito usa ou divulga programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possui informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida pelo Erário (BRASIL, 1990)

Baltazar Junior (2023, p. 717) afirma que o sujeito ativo do crime poderá ser tanto o contribuinte quanto o terceiro que se utiliza ou divulga o programa. Já no caso do contribuinte ou responsável pela administração da empresa no caso concreto, responderá apenas por

sonegação, caso esta venha a se consumir. Inclusive, o fornecedor também poderá responder como partícipe pela sonegação ou pelo delito ora em comento, caso tenha conhecimento específico ou assuma o risco da ocorrência do resultado.

Por sua vez, Prado (2021, p. 323-324) afirma que o inciso tem como objetivo garantir a utilização ou divulgação idônea e não fraudulenta de programa de processamento de dados<sup>8</sup>, em virtude de ser um recurso amplamente utilizado pela grande maioria das pessoas e das empresas atualmente. Ainda, que trata-se, basicamente, de punir a utilização ou divulgação que permita a existência de dois controles contábeis: um fornecido à Fazenda Pública e outro utilizado pelo contribuinte.

Eisele (2023, p. 197-198) ainda aponta que o dispositivo tem aplicação subsidiária, caso outra espécie mais gravosa não possa ser aplicada. Ou seja, se o agente alcança o resultado consistente na evasão tributária, parcial ou total, sua conduta subsume-se ao tipo previsto no art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/1990; se, por outro lado, é realizada somente a conduta instrumental idônea para referido desiderato, configura-se o tipo penal ora em comento.

Assim, a análise da doutrina demonstra a relevância desse dispositivo no contexto atual, marcado pela crescente digitalização dos processos contábeis. Autores como Baltazar Junior, Prado e Eisele concordam que a conduta tipificada pode ser praticada tanto por contribuintes quanto por terceiros e que a sua punição é justificada pela necessidade de coibir fraudes fiscais.

É importante destacar que o delito em questão possui natureza subsidiária, ou seja, aplica-se quando não se configuram outras modalidades de crimes tributários mais graves, como a sonegação fiscal. Além disso, a doutrina também discute a possibilidade de responsabilização do fornecedor do programa, caso este tenha conhecimento da utilização fraudulenta do software.

Em suma, o inciso V do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 representa um instrumento jurídico fundamental para o combate à evasão fiscal e à sonegação tributária, especialmente em um cenário marcado pela crescente sofisticação dos métodos utilizados por contribuintes inadimplentes.

---

<sup>8</sup> Programa de processamento de dados, software ou programa de computador é a “expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados (BRASIL, 1998)

### 2.2.3 Crimes Tributários praticados por funcionário público

Quanto aos crimes tipificados no art. 3<sup>o</sup> da Lei n. 8.137/1990, os crimes funcionais contra a ordem tributária, Bittencourt e Monteiro (2023, p. 208-210) realizam uma crítica ao *caput*, porque o Código Penal, apesar de não regular especificamente essa matéria, adentra a questão dos crimes contra a administração pública, bem como os crimes praticados por funcionários públicos contra a administração em geral.

Assim, argumentam que o uso da expressão “constitui crime [...] além dos previstos [...]” é inútil, uma vez que ou se aplicam os tipos penais aqui tratados ou então os previstos no Código Penal propriamente dito.

Nesse mesmo sentido, Baltazar Junior (2023, p. 718) também tece sua crítica, afirmando que os crimes tipificados neste artigo são deveras semelhantes com os previstos no Código Penal, não se justificando, apenas pela especificidade do bem jurídico, a introdução de novos tipos penais com penas maiores e elementos típicos ligeiramente diversos.

Além disso, sobre os sujeitos do crime, são, por óbvio, os funcionários públicos, tratando-se, portanto, de crimes próprios. Contudo, importante esclarecer que o conceito de funcionário público para efeitos da caracterização do crime é aquele cujo emprego, cargo ou função tenha relação com a administração do erário público (BITTENCOURT; MONTEIRO, 2023, p. 211).

De uma forma geral, o inc. I é, basicamente, a forma especial do art. 314<sup>10</sup>, do Código Penal. Seu sujeito ativo é o próprio servidor fazendário, enquanto o passivo é o Ente tributante, seja ele a União, o Estado ou o Município. Quanto ao tipo objetivo, as elementares são idênticas ao art. 314 do CP, já o tipo subjetivo é o dolo, ou seja, a vontade consciente de extraviar, sonegar ou inutilizar do livro ou documento ou a culpa, quanto ao pagamento

---

<sup>9</sup> Art. 3<sup>o</sup> Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei n° 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I): I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa. (BRASIL, 1990)

<sup>10</sup> Art. 314 - Extraviar livro oficial ou qualquer documento, de que tem a guarda em razão do cargo; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente: Pena - reclusão, de um a quatro anos, se o fato não constitui crime mais grave.

indevido ou inexato de tributo ou contribuição social (BALTAZAR JUNIOR, 2023, p. 718).

Sobre o assunto:

extraviar pode ter, em face das circunstâncias do caso concreto, natureza intrinsecamente omissiva e derivar de uma condução negligente do funcionário público no desempenho de suas funções! Em outros termos, como ninguém (os penalistas) ignora o princípio da excepcionalidade do crime culposo, tampouco desconhece o sentido culposo que decorre desse verbo nuclear - ao contrário do mencionado similar argentino - e a clara equiparação das condutas - extraviar, sonegar e inutilizar - contidas no tipo penal, que descreve crime de conteúdo variado, o velho e matreiro Hungria (seguido por todos) procurou, certamente, "salvar" o texto legal, emprestando-lhe o significado já referido, como se fora o pretendido pela mens legis (BITTENCOURT; MONTEIRO, 2023, p. 216)

Já sobre os outros verbos nucleares há um consenso:

Sonegar é omitir, deixar de mencionar ou de apresentar quando lhe é exigido por quem de direito, e desde que o funcionário esteja obrigado a fazê-lo. "Sonegação - na dicção de Magalhães Noronha - é não apresentar, relacionar ou mencionar quando isso é devido" Inutilizar é retirar a aptidão, é tornar inútil, desnaturar a coisa - total ou parcialmente - suprimindo suas propriedades essenciais, tornando-a inapta para atingir suas finalidades. "Inutilizar é tornar uma coisa impréstável para o fim a que se destina". A inutilização, mesmo total, não chega a ponto de destruí-la, pois mantém seus caracteres identificadores, embora não sirva mais à sua destinação legal. Em outros termos, pode subsistir no plano material, mas torna-se ineficaz ou inútil no plano funcional, ou seja, perde a razão de ser, como acontece, por exemplo, com os documentos impressos molhados ou manchados. (BITTENCOURT; MONTEIRO, 2023, p. 220)

Por sua vez, o inc. II corresponde a forma especial do crime dos arts. 316 e 317 do Código Penal<sup>11</sup>, aglutinando-se em um só tipo. O sujeito ativo, conforme já discutido, é

---

<sup>11</sup> Art. 316 - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.(Redação dada pela Lei nº 13.964, de 2019) **Excesso de exação:** § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:(Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990) Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.(Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990) § 2º - Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos: Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa. **Corrupção passiva.** Art. 317 - Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.(Redação dada pela Lei nº 10.763, de

próprio do servidor fazendário, bem como o sujeito passivo também é o Ente tributante. Sobre a consumação, se dá com a mera exigência, solicitação ou aceitação da promessa de vantagem, independentemente do efetivo recebimento ou da prática de algum ato pelo servidor, admitindo-se, portanto, a tentativa (BALTAZAR JUNIOR, 2023, p. 719).

Por fim, afirma o autor que o inc. III cuida-se da forma especial de advocacia administrativa, previsto no art. 321<sup>12</sup> do Código Penal, praticada perante a administração fazendária. Os sujeitos ativos e passivos se repetem e a consumação também se dá com a mera intermediação, não dependendo de vantagem ou do sucesso na obtenção da finalidade pretendida.

Já o inc. II destaca: “[...] *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). Ademais, por merecer uma análise mais profunda e ser objeto de estudo deste trabalho, será estudado no próximo capítulo.

Assim, a partir da construção feita sobre os aspetos gerais das noções aplicáveis aos crimes tributários – o que é crime, quando o Direito Penal deve ser utilizado, críticas a Lei n. 8.137/1990 – bem como as questões jurídico dogmáticas necessárias para a interpretação desses crimes, além de uma análise dos aspectos gerais dos artigos, passa-se, então, a esmiuçar especificamente o inc. II do art. 2º da referida lei.

---

12.11.2003) § 1º - A pena é aumentada de um terço, se, em consequência da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou deixa de praticar qualquer ato de ofício ou o pratica infringindo dever funcional. § 2º - Se o funcionário pratica, deixa de praticar ou retarda ato de ofício, com infração de dever funcional, cedendo a pedido ou influência de outrem: Pena - detenção, de três meses a um ano, ou multa.

<sup>12</sup> Art. 321 - Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração pública, valendo-se da qualidade de funcionário: Pena - detenção, de um a três meses, ou multa. Parágrafo único - Se o interesse é ilegítimo: Pena - detenção, de três meses a um ano, além da multa

### 3 O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Compreendido o que são crimes tributários, adentra-se, então, ao tema da pesquisa propriamente dito: o art. 2º, inc. II da Lei n. 8.137/1990.

Dessa forma, esse capítulo tem por objetivo examinar os aspectos gerais do tipo, tratando dos elementos objetivos e subjetivos, bem como algumas polêmicas que o envolvem, analisando-se, para isso, as tendências da doutrina e jurisprudência do STJ e STF.

#### 3.1 ASPECTOS GERAIS DO TIPO PENAL DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Sobre o tipo penal ora em conteúdo, objeto de estudo deste trabalho, Eisele (2023, p. 38-39) informa, em primeiro lugar, que trata-se da descrição da evasão tributária não fraudulenta, ou seja, inadimplência simples, de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção. Em face da hipótese definida em lei consistir no não recolhimento dos valores correspondentes a esses tributos, existe uma grande discussão, a ser analisada a seguir, se o fato típico consistiria na mera inadimplência da obrigação tributária.

Nesse mesmo sentido, Baltazar Júnior (2023, p. 710-713) frisa que esse tipo penal se distingue da sonegação, na medida em que não requer fraude. Ao contrário do disposto no art. 1º, *caput*, o que caracteriza a apropriação indébita é o fato de o sujeito ativo ter a obrigação tributária acessória de recolher um tributo que não é por ele devido, como a fonte pagadora de Imposto de Renda, e não repassar ao órgão contribuinte.

Nesse contexto, surgem três figuras essenciais para se compreender do Direito Tributário para, só depois, entender o crime: (i) obrigações acessórias, (ii) responsabilidade tributária e (iii) ICMS.

Sobre o primeiro assunto, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, classifica a obrigação tributária, que nada mais é do que o poder jurídico pelo qual o Estado pode exigir do particular uma prestação, em principal e acessória. Aquela surge com o fato gerador, com o objetivo de pagar tributos. Por outro lado, a acessória não tem qualquer relação com o pagamento ou prestação em pecúnia, mas sim, a fixação do dever de fazer ou não fazer, como por exemplo, repassar tributos que não são por ele devido, objeto de estudo deste trabalho (BELTRÃO, 2013, p. 198-199).

Já no que tange às responsabilidades tributárias, o assunto é um pouco mais complexo. Em síntese, segundo o autor, a responsabilidade tributária é o elo que vincula uma

terceira parte – que não o próprio contribuinte – ao cumprimento da obrigação tributária. O relevante para a sujeição passiva é, nesse contexto, o relacionamento que o devedor possui com o aspecto material que constitui o fato gerador. Ainda que, em qualquer caso, um ou outro possuirá o dever de pagar o tributo.

Beltrão (2013, p. 231-244) discorre que, na responsabilidade por substituição – que será fundamental para a compreensão desse estudo – a lei fixa, expressamente, que terceira pessoa ocupará o lugar do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador, de maneira que, quando a obrigação tributária nasce, assim já o faz em desfavor do substituto tributário.

Ocorre que não somente é necessário estudar os tipos de responsabilidades, mas também seus desdobramentos. No caso da por substituição, o efeito dela é excludente, o que significa dizer que a atribuição ao responsável substituto afasta completamente o dever do contribuinte perante o fisco. Importante colocar que toda essa situação existe com fulcro no Princípio da Praticidade<sup>13</sup>, excluindo qualquer dever do eventual contribuinte antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

Um dos exemplos mais utilizados para ilustrar a utilização desse instituto é justamente no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que vem genericamente previsto no art. 155, II, da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal [...]” (BRASIL, 1988).

Portando, conclui-se que é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, que incide sobre quase todas as etapas da cadeia produtiva, desde a fabricação até o consumo final.

Segundo Carrazza (2012, p. 40), a sigla “ICMS” abrange pelo menos cinco impostos diferentes: (I) o imposto sobre operações mercantis, (II) o imposto sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, (III) o imposto sobre serviços de comunicação, (IV) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e (V) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

---

13 No interesse da arrecadação e fiscalização tributárias, e visando a praticabilidade administrativa, a lei pode transferir o ônus para alguém que, muito embora não pratique o fato gerador, tem sua obrigação decorrente da lei, que identifica a sua relação com o contribuinte ou com o fato gerador. É a chamada sujeição passiva indireta, e tem objetivo de dar celeridade e eficiência ao Fisco (RIBEIRRO, 2022, p. 370) Graças ao instituto da substituição, em vez de ser exigido de centena ou milhares de produtores, é recolhido por um só contribuinte, possibilitando uma fiscalização mais simples e eficaz, capaz de evitar sonegação (STF – voto relator Min. Ilmar Galvão, ADI 1851, 08.05.2002, DJ 13.12.2002)

Sobre seu funcionamento, Harada (2022) explica que a ocorrência do fato gerador do varia conforme a operação realizada. Em geral, ele ocorre com a saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, a prestação de serviços de transporte, comunicação ou energia elétrica, e a entrada de mercadorias importadas. Já no que tange à base de cálculo, afirma que é o valor da operação, ou seja, o valor da mercadoria ou do serviço prestado.

Por sua vez, as alíquotas do ICMS variam de acordo com a natureza da mercadoria ou do serviço, sendo definidas por cada estado. Produtos essenciais, como alimentos, geralmente possuem alíquotas menores, enquanto produtos industrializados podem ter alíquotas mais elevadas (CARRAZA, 2012, p. 537). Ainda, quando ocorre a circulação de mercadorias entre estados com diferentes alíquotas surge o diferencial de alíquotas, que pode ser creditado ou debitado do contribuinte.

O tributo ainda deve observar o princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, alínea “b”<sup>14</sup> da Carta Magna, inclusive a anterioridade mínima da alínea “c”<sup>15</sup>. O art. 155, §4º, IV, “c”<sup>16</sup> estabelece uma única exceção: o restabelecimento de alíquotas do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes. Nessa hipótese, permanece apenas a exigência da alínea “c” do art. 150; logo, podem incidir no mesmo exercício financeiro, porém não antes de 90 dias (SEHN, 2024, p. 511).

O autor também afirma que o ICMS está sujeito ao princípio do tratamento nacional. Dessa forma, no imposto incidente sobre produtos importados, as pessoas políticas de direito interno que integram o Estado Federal brasileiro não podem impor um tratamento tributário mais gravoso que o aplicável aos produtos nacionais, interpretação essa consolidada no STF por meio da súmula 575.<sup>17</sup>

Sobre sua seletividade, a Constituição Federal estabelece que o ICMS poderá ser seletivo e função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (BRASIL, 1988). Contudo,

---

14 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988)

15 c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988)

16 Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] § 4º Na hipótese do inciso XII, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência [...] IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) [...] c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (BRASIL, 1988)

17 À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional. (BRASIL, 1977)

no julgamento do RE 714.139, o STF entendeu que a Constituição não obriga os entes competentes a adotar obrigatoriamente essa seletividade.

Cabe citar ainda que esse tributo possui sucessivas operações sobre os mesmos bens, sendo que cada uma delas submete-se a incidência tributária, o que dificulta a exigência sobre determinados sujeitos da cadeia produtiva:

Verificada a necessidade de substituir determinados agentes envolvidos na cadeia, será imposto o dever tributário a outra pessoa presente naquele elo produtivo, buscando a facilidade de realização dessa medida. A posição desse substituto em relação ao surgimento do fato cuja obrigação será substituída é ainda capaz de afirmar que esse tipo de responsabilidade pode ser para frente (progressiva) ou para trás (regressiva) (BELTRÃO, 2013, p. 236)

Eisele (2024, p. 21-24) o aponta como o principal tributo estadual, na medida em que seu produto compõe a maior parcela da receita dos Estados. Destaca também que ele incide sobre um base ampla, englobando a esmagadora maioria do comércio de bens e serviços essenciais ao funcionamento da produção e do comércio.

Cabe destacar ainda que se trata de um tributo em que o sujeito passivo tem o dever de recolher o valor do Imposto incidente sobre as operações por ele realizadas, ou cuja responsabilidade lhe for legalmente atribuída, e que correspondam a fatos impositivos. Assim, cada venda de mercadoria ou prestação de serviço gera a incidência de um tributo autônomo, por ser fato oponível.

Ainda, a doutrina o classifica como um tributo indireto, porque seu custo financeiro é formalmente transferido para outra pessoa. É aí que surge, então, sua importância para o conteúdo geral do art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/1990: o tipo não trata, conforme já amplamente discutido, de mera inadimplência no pagamento de tributos, mas de uma situação específica e objetivamente delimitada em razão de características especiais do caso concreto (EISELE, 2024, p. 38-39).

Conforme defende o autor, esse aspecto objetivo que delimita a hipótese de incidência decorre do objeto sob o qual recai a conduta: os tributos indiretos. Nada mais são do que aqueles cujo valor correspondente é formalmente cobrado de um terceiro – o responsável substituto – em decorrência do destaque contábil especificado na nota fiscal. No caso específico do ICMS, ocorre essa repercussão financeira formal do valor do tributo para o adquirente que paga o preço da mercadoria ou serviço.

Inclusive, esses tributos devidos pelos agentes de retenção são “descontados” pelo responsável tributário de pagamentos realizados aos contribuintes. Assim, o responsável tributário do valor total a ser pago, ao realizar efetivamente o pagamento, subtrai o valor do tributo e retém consigo para posterior repasse ao sujeito ativo da obrigação tributária – e, caso não realize esse repasse, incidirá no art. 2º, inc. II da Lei n. 8.137/1990:

Portanto, não se trata do mero não pagamento de qualquer tributo. Trata-se do não pagamento de algumas espécies de tributo, e a justificativa da criminalização de sua inadimplência é sua peculiar estrutura de repercussão financeira formalmente transferida a terceiro. O objeto sobre o qual recai a conduta deve ser um tributo indireto ou devido por agente de retenção. Nos tributos indiretos o sujeito deixa de recolher o valor "cobrado" de terceiro, e nos tributos devidos por agente de retenção o sujeito deixa de recolher o valor do tributo "descontado" de terceiro. O não pagamento de um tributo que não seja classificável em nenhuma destas duas espécies não corresponde à hipótese típica. Portanto, o tipo abrange, por exemplo, o não pagamento do ICMS, do IPI e do IR retido pela fonte pagadora na qualidade de responsável tributário. Porém, não abrange o não pagamento do IPTU, do ITCMD e nem do IRPF cujo recolhimento cabe ao próprio contribuinte (EISELE, 2024, p. 39-40)

Finalizando as questões gerais relativas ao tipo, há de se tratar do elemento subjetivo da conduta. Eisele (2024, p. 48), assim como Sant’Anna e Nascimento (2023, p. 2) defendem que o tipo não define nenhum elemento subjetivo específico de finalidade à qual deve ser orientada a conduta - o que significa dizer que, para a configuração de dolo, basta a consciência e a intenção de não realizar o recolhimento do tributo, pouco importando o motivo que determinou a tomada de decisão ou a finalidade pretendida, como, por exemplo, causar prejuízo ao erário.

Por outro lado, Marcão (2018, p. 230) e Nagurnhak (2023, p. 5) entendem que o elemento subjetivo do tipo é o dolo específico, e que, muito embora não esteja expresso no tipo, a conduta deve ser praticada com a vontade de se apropriar do valor descontado ou cobrado e não recolhido no prazo legal.

A jurisprudência, no entanto, segue no sentido de que, para a configuração da conduta, basta o dolo genérico:

"A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do HC n.º 399.109/SC, firmou o entendimento de que o elemento subjetivo especial, no crime de apropriação indébita tributária (art. 2.º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90), é prescindível,

sendo suficiente para a configuração do crime a consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido (AgRg nos EREsp 1635341/SC, Rel. Ministra LAURITA VAZ, TERCEIRA SEÇÃO, DJe 26/10/2018).

"Os crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária prescindem de dolo específico, sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, dos valores devidos (AgRg no AREsp n. 469.137/RS, Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, DJe 13/12/2017)

"O tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 não exige elemento subjetivo específico, mas apenas o ato voluntário de deixar de repassar ao fisco o valor do tributo descontado ou cobrado de terceiro na qualidade de sujeito passivo da obrigação, ainda que declarado, sendo irrelevante o especial fim de se apropriar de tal numerário ou de obter proveito particular com o crime' (AgRg no AREsp n. 772.503/SC, 6ª T., rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, DJe de 29-2-2016)" (STJ, AgRg no REsp 1.631.400/SC, 5ª T, rel. Min. Felix Fischer, j. 10-10-2017, DJe de 18-10-2017).

Assim, entende-se que o artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 tipifica um crime que, embora não exija dolo específico, possui características próprias que o diferenciam da evasão fiscal fraudulenta. A análise do tipo penal evidencia a relevância dos tributos indiretos e a figura do agente de retenção na configuração do delito. A jurisprudência, por sua vez, tem consolidado o entendimento de que o dolo genérico é suficiente para a caracterização da conduta criminosa. Dessa forma, examinado os aspectos mais pertinentes do inciso, passa-se a analisar algumas polêmicas que o envolvem.

## 3.2 POLÊMICAS RELATIVAS AO TIPO

### *3.2.1.1 A criminalização do não pagamento de ICMS, considerando a proibição constitucional de prisão por dívida*

Realizado o panorama geral acerca do tipo, adentra-se, então, ao objeto de estudo propriamente dito deste trabalho: o crime de apropriação indébita tributária, que é cercado de controvérsias. Entre as polêmicas do tipo, é preciso citar, em primeiro lugar, a questão da criminalização do não pagamento de ICMS. Segundo Souza e Araújo (2022, p. 333), o inciso

já nasce problemático no que tange sua constitucionalidade: estar-se-ia diante da criminalização da dívida?

A polêmica surge porque o art. 5º, inc. LXVII, da Constituição Federal, veda a utilização da prisão como instrumento para coagir a cobrança de dívida, excetos nos casos expressamente ressalvados pela própria Constituição (BRASIL, 1988).

Sobre o assunto, o Ministro Celso de Mello decidiu, em uma liminar monocrática, que o referido inciso não seria inconstitucional, uma vez que são distintas a prisão por dívida e a prisão ocorrida em decorrência de sanção penal imposta em apropriação indébita:

“Observo, no entanto, que a prisão de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, longe de reduzir-se ao perfil jurídico e à noção conceitual de prisão meramente civil, qualifica-se como sanção de caráter penal resultante, quanto à sua imponibilidade, da prática de comportamento juridicamente definido como ato delituoso. A norma legal em questão encerra, na realidade, uma típica hipótese de prisão penal, cujos elementos essenciais permitem distingui-la, especialmente em função de sua finalidade e de sua natureza mesma, do instituto da prisão civil, circunstância esta que, ao menos em caráter deliberatório, parece tornar impertinente a alegação de que o Estado, ao editar o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 (que define pena criminal, em decorrência da prática de delito contra a ordem tributária), teria transgredido, segundo sustentam os impetrantes, a cláusula vedatória inscrita no art. 5º, LXVII, da Carta Política, que proíbe - ressalvadas as hipóteses previstas no preceito constitucional em referência - a prisão civil por dívida” (HC 77631, Ministro Celso de Mello. Data de Publicação: 19 de agosto de 1998)

Criticando essa manifestação, Machado (2022, p. 446-468) coloca que a Carta Magna proíbe a prisão por dívida com o intuito de proteger o direito à liberdade, colocando-a em um patamar superior ao direito de receber um crédito. Nesse sentido, segundo o autor, o Ministro teria cometido um equívoco, na medida em que, se é certo que a prisão civil se distingue da penal, com muito mais razão se deveria compreender que, não sendo possível a prisão civil, muito menos deveria ser admitido a prisão penal.

Ainda, a tipificação como crime visaria justamente compelir o contribuinte a fazer o recolhimento a que está obrigado. O grande cerne da questão é que a jurisprudência errou gravemente, segundo o autor, quando admitiu que o não recolhimento de tributo pode configurar apropriação indébita, independentemente de dolo específico.

Contrariando essa visão, Eisele (2024, p. 120-122) defende que o dispositivo é sim constitucional, porque não se trata na verdade de prisão civil aplicada como meio de cobrança, mas uma verdadeira sanção aplicada como consequência jurídica de um crime.

Ainda, sobre as diferenças entre prisão civil e penal, o autor entende que ambas têm naturezas – e funções – diferentes. A prisão é utilizada no Direito Civil como instrumento de cobrança, enquanto a penal objetiva a retribuição e a prevenção delitiva de modo individualizado.

Não somente, mas a medida também é constitucional no âmbito internacional. Adotado pela Assembleia-Geral da Organização das Nações Unidas, o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos estabelece em seu art. 11 que ninguém pode ser detido simplesmente por não poder cumprir um compromisso contratual. Assim, discorre o autor, o objetivo desta regra é prevenir a decretação da prisão como resultado do não cumprimento de deveres civis de Direito Privado.

Ainda, o artigo 7º, item 7, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também referida como "Pacto de San José da Costa Rica", foi o responsável por esta regulamentação internacional. Contudo, o texto desta Convenção apresenta um conteúdo mais impreciso e indeterminado, uma vez que determina que não se deve prender alguém por causa de dívidas. Apesar desta redação poder sugerir que a norma teria sido expandida, nenhuma Constituição promulgada nos países americanos, seja antes ou depois da implementação do Pacto de San José, estende explicitamente a proibição ao campo criminal (EISELE, 2024, p. 123-124).

Expostas essas duas correntes, verifica-se que a análise da criminalização do não pagamento de ICMS revela uma complexa discussão. A divergência entre as correntes doutrinárias demonstra a necessidade de um aprofundamento do debate sobre o tema.

Por um lado, a defesa da constitucionalidade da norma baseia-se na distinção entre prisão civil e penal, argumentando que a sanção penal aplicada ao não pagamento de tributo visa a reprimir um crime e não a coagir o devedor ao pagamento. Por outro lado, os críticos argumentam que a criminalização do não pagamento de ICMS fere o princípio constitucional da vedação à prisão por dívida, além de gerar insegurança jurídica e penalizar indevidamente os contribuintes.

Considerando os argumentos apresentados, o entendimento uniforme e contínuo do STF tem sido no sentido de que a prisão utilizada como sanção correspondente ao crime de omissão de recolhimento de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção possui

natureza penal, não estando, dessa forma, abrangida na vedação constitucional (STOCO; OLIVEIRA STOCCO, 2016, p. 115).

Exemplo disso é o ARE 999.425/SC, de relatoria do ministro Ricardo Lewandowski que fixou o tema 937, cuja ementa explicita o reconhecimento da repercussão geral da matéria para reafirmar a jurisprudência no sentido de que os crimes dispostos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, inc. LXVII, da Carta Magna. Assim, o entendimento do STF encontra-se completamente pacificado nesse sentido (EISELE, 2024, p. 125).

Assim, a análise da criminalização do não pagamento de ICMS revela uma complexa discussão que permeia os limites entre o direito penal e o direito tributário. A controvérsia central reside na compatibilidade da prisão por dívida tributária com a garantia constitucional da vedação à prisão civil. O Supremo Tribunal Federal, em sua jurisprudência consolidada, tem entendido que a prisão utilizada como sanção para o crime de omissão de recolhimento de tributos possui natureza penal. No entanto, a questão continua gerando debates e controvérsias, especialmente considerando os impactos práticos da criminalização na vida dos contribuintes e no sistema prisional.

### **3.2.2 A abrangência da lei para incluir tanto o contribuinte quanto o responsável tributário e casos de substituição**

Superada essa questão, surge, então, o segundo ponto polêmico do tipo penal: no que tange à abrangência, envolveria operações próprias ou apenas substituição tributária?

Sobre o assunto, a redação do artigo, ao definir o sujeito ativo do crime como o “sujeito passivo da obrigação”, apresenta uma norma penal em branco<sup>18</sup>, na medida em que o sujeito passivo da obrigação tributária tem definição legal no art. 121 do Código Tributário Nacional: “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária” (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, é possível concluir que, tanto o contribuinte quanto o responsável solidário podem realizar a conduta típica no art. 2º, inc. II, da lei n. 8.137/1990, uma vez que ambos podem ser considerados sujeitos passivos de uma obrigação tributária. No entanto, quando o assunto é ICMS, o cenário muda.

Conforme já discutido neste trabalho, nesse tipo específico de imposto existem diferenças relevantes na configuração da relação jurídica do sujeito passivo da obrigação

---

<sup>18</sup> É a lei que depende de outro ato normativo para que tenha sentido, uma vez que seu conteúdo é incompleto (FACHINI, 2022)

tributária com o adquirente da mercadoria ou tomador do serviço, caso esse sujeito passivo venha a ser o contribuinte, ou seja, seu responsável solidário – principalmente no que tange aos casos de substituição tributária (EISELE, 2024, p. 136).

É que, nesse tributo, existem dois cenários possíveis de acordo com o autor: (i) o imposto é devido pelo próprio contribuinte, uma vez que incide na operação do comprador da mercadoria ou tomador do serviço; assim, o contribuinte inclui o tributo no preço da venda, e tem o dever de recolhê-lo, sendo ele o próprio sujeito passivo da obrigação tributária e (ii) o imposto é devido pelo responsável substituto, que vem a se tornar o sujeito passivo da obrigação, sendo o responsável por recolher esse tributo.

Nesse último caso de substituição, o responsável desconta o valor correspondente ao pagamento do tributo do pagamento efetuado ao contribuinte, e o retém para posterior pagamento ao fisco.

E é dessa diferença estrutural do ICMS devido pelo contribuinte e ICMS devido pelo responsável nos casos de substituição tributária que surge a divergência jurisprudencial a respeito de quem seria o sujeito passivo tipificado no diploma legal. A primeira corrente afirma que a apropriação indébita somente abrangeria o ICMS devido pelo substituto tributário, enquanto a outra coloca como sujeito ativo do crime todos os tipos de sujeitos passivos da obrigação tributária, incluindo, portando, o contribuinte (EISELE, 2025, p. 138).

Para Carrazza, (2012, p. 724-726) o comerciante que deixa de recolher o ICMS devido não comete o crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/1990. Isso porque, o sujeito passivo nesse caso, apesar de não suportar a carga econômica do tributo (uma vez que repassa para o consumidor final<sup>19</sup>) é o próprio comerciante, na medida em que tem o dever legal de recolher o valor.

Assim, sustenta que é impossível haver apropriação indébita, porque o crime pressupõe o desconto prévio ou cobrança de tributo devido de terceiros, com o dolo de não o recolher aos cofres públicos. Em resumo, por não haver desconto prévio do ICMS (apenas a agregação no valor final do produto), não há qualquer ilícito penal, mas mero inadimplemento.

Esse entendimento foi adotado em um expressivo número de julgados:

REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ICMS DECLARADO PELA PRÓPRIA EMPRESA. NÃO

---

<sup>19</sup> O consumidor final, nesse caso, é mero contribuinte de fato. Ele paga o ICMS dentro do valor da mercadoria, mas não figura no polo passivo da obrigação tributária (CARRAZZA, 2012, p. 725)

RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Aquele que declara o ICMS devido pela própria empresa, porém deixa de recolher os valores aos cofres públicos, e cujo inadimplemento foi descoberto quando da análise dos lançamentos realizados nos livros fiscais, não incide na figura típica do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, porquanto **o tipo penal exige o desconto ou a cobrança do imposto**. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp n. 1.138.189/GO, relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 12/12/2017, DJe de 19/12/2017.) (grifado)

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. 1. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. AUSÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLEMENTO. 2. RECURSO EM HABEAS CORPUS PROVIDO PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL. 1. O tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitativa depende do fato de o tributo não repassado ter sido descontado ou cobrado do contribuinte. Nesse contexto, tem-se que o crime em tela só pode ser praticado pelo substituto tributário, que retém o imposto devido nas operações anteriores ou nas seguintes, em nome do contribuinte real. Na hipótese, não ficou configurada a substituição tributária, cuidando-se de ICMS próprio, a revelar mero inadimplemento. 2. Recurso em habeas corpus provido, para trancar a Ação Penal n. 0011203-94.2012.8.24.0033. (RHC n. 48.089/SC, relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, julgado em 13/6/2017, DJe de 21/6/2017.) (grifado)

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO. MERO INADIMPLEMENTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. 1. O delito do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 exige que o sujeito passivo desconte ou cobre valores de terceiro e deixe de recolher o tributo aos cofres públicos. 2. O comerciante que vende mercadorias com ICMS embutido no preço e, posteriormente, não realiza o pagamento do tributo não deixa de repassar ao Fisco valor cobrado ou descontado de terceiro, mas simplesmente torna-se inadimplente de obrigação tributária própria. 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp n. 1.632.556/SC, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 7/3/2017, DJe de 17/3/2017.) (grifado)

Essa visão, contudo, não é unânime e causou muita divergência ao longo do tempo. Para Eisele (2023, p. 141-144), por exemplo, existe um grande equívoco nessa concepção,

uma vez que o contribuinte do ICMS incidente na forma de substituição tributária não seria o sujeito passivo da obrigação.

O autor defende que, nas operações simples, o sujeito passivo da obrigação tributária realmente é o contribuinte, e não o consumidor final. Contudo, afirma que nos casos de substituição, o sujeito passivo é o responsável tributário, e não o contribuinte. Assim, afirma que o responsável substituto não pagaria tributo em nome de terceiro, mas dele próprio.

Dessa forma, o ato de cobrança em ambas as ocasiões seria exatamente o mesmo: nem o contribuinte de ICMS cobra tributo do consumidor final, nem o responsável substituto cobra o contribuinte. Ambos cobram apenas o preço da operação, no qual está incluído o “valor” do tributo, mas não o tributo em si.

Conclui o autor, então, que o argumento pelo qual se tenta distinguir os dois casos não é consistente ou idôneo para resultar em qualquer diferenciação na incidência do tipo penal. A grande polêmica reside no fato de que essa visão, também, é respaldada em diversos julgados do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL PENAL E PENAL. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ICMS COBRADO DO SUBSTITUÍDO. NÃO RECOLHIMENTO AOS COFRES PÚBLICOS. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE. MERO INADIMPLEMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. DOLO ESPECÍFICO. INEXIGÊNCIA. [...] II - "Não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal" (RHC n. 44.466/SC, Quinta Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe de 29/10/2014). III - E esse entendimento aplica-se ao caso de não recolhimento de ICMS que foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido aos cofres públicos, como na presente hipótese. (Precedentes) [...] (AgRg no AREsp n. 772.503/SC, Sexta Turma, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, DJe de 29/2/2016). Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp n. 1.631.400/SC, relator Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 10/10/2017, DJe de 18/10/2017.)

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ATIPICIDADE DA CONDUTA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DECLARADO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. FATO QUE SE AMOLDA, EM TESE, AO CRIME PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI

8.137/1990. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CARACTERIZADO. DESPROVIMENTO DO RECURSO. [...] 2. Da leitura do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, depreende-se que **pratica o ilícito nele descrito aquele que não paga, no prazo legal, tributo aos cofres públicos que tenha sido descontado ou cobrado de terceiro**, exatamente como ocorreu na hipótese em exame, em que o **ICMS foi incluído em serviços ou mercadorias colocadas em circulação, mas não recolhido ao Fisco** [...]RHC n. 44.465/SC, relator Ministro Leopoldo de Arruda Raposos (Desembargador Convocado do Tj/pe), Quinta Turma, julgado em 18/6/2015, DJe de 25/6/2015.) (grifado)

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/1990). ALEGAÇÃO DE FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DOS RECORRENTES. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCREVE CRIME EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. [...] 3. Não há que se falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal.[...] (RHC n. 33.846/GO, relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 1/10/2013, DJe de 14/10/2013.)

Verifica-se, portanto, que existe uma corrente forte que defende que o tipo também abrange o não recolhimento devido pelo próprio contribuinte, apesar de a fundamentação das decisões consistir em afirmação genérica de que o não recolhimento de tributo cujo valor incluído e cobrado no preço da operação é crime.

Por outro lado, também há inúmeras decisões, conforme demonstrado acima, que entendem justamente o contrário: que apenas nos casos de ICMS devido pelo responsável tributário na qualidade de substituto é que o sujeito se enquadraria no crime.

Frente a essa divergência instaurada no Tribunal Superior, a questão foi levada novamente ao STJ, com o objetivo de uniformizar a jurisprudência. Assim, em 22/08/2018, foi julgado, na 3ª Seção, o HC 399.109/SC, de relatoria do Ministro Rogerio Schietti Cruz, que definiu que a lei, ao apontar o sujeito ativo do crime, não faz a distinção entre sujeito passivo direto ou indireto da obrigação tributária o que, conseqüentemente, acarreta a possibilidade de cometimento do crime tanto pelo contribuinte quanto pelo responsável tributário:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado.

Assim, a partir da leitura do voto, entende-se que a simples declaração do imposto devido em documentos fiscais não isenta o contribuinte da responsabilidade penal. Ainda, que o tribunal adotou uma interpretação ampla da lei, considerando que qualquer contribuinte que

não recolhe o ICMS, independentemente das circunstâncias, pode ser responsabilizado criminalmente.

A questão subiu para o STF, através do RHC n. 163.334/SC, que confirmou parcialmente a decisão, sedimentando que o art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/1990 aplica-se aos casos de mero inadimplemento de ICMS, mesmo quando o contribuinte declara ao Fisco o valor do imposto devido:

Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta as consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais 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, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990." (RHC 163.334, rel. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 18.12.2019, DJe-271, Divulg, 12.11.2020, Public. 13.11.2020).

Dessa maneira, restou fixada a tese, em sede de repercussão geral que “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Nesse sentido, o reconhecimento do Supremo Tribunal Federal de que a caracterização do crime ora em conteúdo “depende da demonstração do dolo de apropriação” constituiu uma importante mudança no estudo do tipo. Conforme discorre o Ministro Luiz Fux em trecho do seu voto, é dever do Ministério Público demonstrar que não se cuidou de um inadimplemento eventual do acusado, mas de ação premeditada dolosamente, voltada à lesão do erário em proveito próprio ou da empresa.

Assim, ao incluir no conteúdo do tipo um elemento subjetivo (finalidade de apropriação) não definida por lei, o STF alterou o tipo penal, exigindo-se agora, o dolo específico para configuração do delito. Sobre o assunto, Eisele (2024, p. 173) afirma que trata-se de decisão compatível com o princípio da legalidade, uma vez que não criou um delito novo, mas apenas restringiu o âmbito de um delito já existente.

Bittencourt e Monteiro (2023, p 285-287) criticam referida decisão, afirmando que os tribunais superiores teriam sedimentado, erroneamente, que o consumidor final seria o contribuinte do ICMS, além de terem equiparado o empresário ou comerciante ao responsável tributário por substituição.

Carrazza (2012, p. 724) também defende que a apropriação indébita, no campo tributário, pressupõe o desconto prévio ou cobrança do tributo devido de terceiros, com a intenção consciente (dolo) de não recolher aos cofres públicos. Assim, o autor entende que, por não haver nessa hipótese o desconto prévio do ICMS, não existe qualquer ilícito penal a se considerar.

Pierpaolo Bottini e Heloisa Estellita (2019) explicam que o julgado confunde institutos. Segundo os professores, há tributos que são cobrados ou descontados de seus contribuintes por terceiros, de modo a facilitar a arrecadação – exatamente o que ocorre nos tributos descontados pela fonte pagadora ou do ICMS em substituição tributária.

Um exemplo seria a hipótese do empregador, que ao pagar o salário de seu empregado, faz a retenção do imposto de renda do funcionário e repassa o valor à União (FÖPPEL, 2020. p. 6). Tal recurso não integra o patrimônio do empregador, de maneira que a omissão no repasse pode caracterizar a apropriação de algo alheio, pois a monta retida diz respeito a imposto devido pelo empregado, o real contribuinte. Já em relação ao ICMS

próprio, objeto do RHC 163.334/SC, a situação seria distinta, uma vez que o consumidor do produto vendido - diferentemente do empregado no exemplo acima - não é o contribuinte. O comprador simplesmente arca com o ônus econômico do tributo, que muitas vezes está embutido no preço da mercadoria, junto às mais variadas despesas do vendedor, mas é o comerciante quem possui relação com o Fisco.

Eisele (2024, p. 146-147), por outro lado, concorda com a decisão proferida, afirmando que o STF não alterou os conceitos de contribuinte e responsável tributário, mas somente definiu que o conteúdo da lei é mais amplo do que aqueles autores consideraram, englobando todos os sujeitos passivos da obrigação tributária, sem alterar, todavia, sua natureza.

Fato é que, atualmente, resta sedimentado que o tipo define o sujeito ativo do delito mediante a indicação do sujeito passivo da obrigação tributária de forma genérica, sem qualquer restrição no âmbito da norma a qualquer de suas espécies.

Assim, conclui-se que a jornada jurisprudencial para definir a abrangência do crime de apropriação indébita tributária, especialmente no contexto do ICMS, revelou a complexidade da relação entre contribuinte e responsável tributário. A evolução jurisprudencial, culminando na decisão do STF, ampliou a responsabilidade penal para além do responsável tributário por substituição, além de incluir um novo elemento subjetivo – o dolo específico.

Não somente, mas o STF também fixou a necessidade de a conduta ser “contumaz” para incidir no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, não definindo, contudo, o significado da expressão. Sendo assim, o próximo capítulo se dedicará exclusivamente a buscar o significado de contumaz para a configuração do crime.

#### **4A CONTUMÁCIA E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE ICMS**

Finalizando o estudo sobre algumas das polêmicas inerentes ao tipo, tratar-se-á agora da principal para esta pesquisa: a apropriação indébita de ICMS e o devedor contumaz - o significado da decisão do RHC n. 163.334/SC pelo STF.

Pois bem. “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º (inciso II) da Lei 8.137/1990”. Com esse entendimento, os ministros do Supremo Tribunal Federal concluíram o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC, interposto pela defesa de comerciantes de Santa Catarina denunciados pelo Ministério Público Estadual por não terem recolhido o imposto.

O termo “contumaz”, todavia, é um conceito jurídico indeterminado. Segundo Cademartori e Duarte (2009, p. 45-46), isso ocorre quando a lei se refere a uma esfera da realidade cujas delimitações são imprecisas, mas, ao mesmo tempo, o conceito delimita uma hipótese concreta.

Sobre o assunto, Engisch (2001, p. 233) afirma que a estrutura adotada no Direito Penal e no Direito Tributário, embora avessa à discricionariedade, não é incompatível como os conceitos indeterminados. Assim, explica que os tipos constituem subespécies dos conceitos indeterminados, apresentando toda a fluidez que caracterizam estes.

Ainda, assinala Araújo (1977, p. 113), que a indeterminação do conceito legal utilizado pelo legislador tributário não geraria incerteza, na medida em que o instituto seria utilizado pelo legislador não porque o conceito é indeterminável, mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, por isso que para tanto é necessário considerar dados empíricos. fácticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão.

Contudo, esse não é o caso da contumácia. Isso porque o termo não foi criado pelo legislador e está positivado na norma, mas sim, foi feita uma inovação jurisprudencial. Júnior (2020, p. 701) explica o problema da utilização de referidos conceitos no direito penal, uma vez que são vagos, causando, portanto, uma enorme insegurança jurídica.

Pois bem. Após abordadas essas questões jurídico dogmáticas, passa-se ao processo de desenvolvimento da expressão em si. A função original do termo no julgamento foi mencionada pelo relator como um aspecto que demonstraria a intenção de apropriação dos valores evadidos, ou seja, a contumácia foi indicada como um indício a ser considerado de forma conjunta com outros aspectos para a prova da finalidade do sujeito:

Isto fica evidenciado no voto do relator, que explica como deve ser realizada a prova do elemento subjetivo da conduta. Inicialmente, o relator especifica que: ‘O dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal, a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos’ (p. 34), e posteriormente complementa o raciocínio mediante a ressalva de que: ‘Tais circunstâncias são meramente exemplificativas e devem ser cotejadas com as provas existentes no caso concreto para fins de aferição do elemento subjetivo’” (p. 34) (EISELE, 2024, p. 197)

Assim, defende o autor, a contumácia sempre foi tratada, durante todos os debates em relação ao voto originalmente apresentado pelo relator, como um elemento de prova da finalidade do sujeito de apropriação dos valores cobrados de terceiro a título de ICMS – ou seja, para verificar o dolo específico. Assim, a inclusão do termo como um aspecto adicional ao conteúdo subjetivo da conduta do sujeito somente ocorreu ao final do julgamento, não havendo uma discussão específica sobre esse aspecto.

Contudo, posteriormente o termo passou a ser empregado simplesmente como sinônimo de reiteração delituosa e de prática sistemática da conduta, não sendo definido no âmbito do Direito Tributário ou Administrativo, mas a palavra utilizada em seu sentido comum (EISELE, 2024, p. 211).

Segundo o Ministério Público atuante no caso, a contumácia não deveria ser avaliada de forma autônoma e objetiva, mas como “um aspecto da atuação do agente que pode indicar sua intenção de não repassar o valor cobrado ao Estado, ou seja, é elemento capaz de demonstrar o dolo de apropriação” (STF, RHC 163.334/SC, rel. Min. Luís Roberto Barroso, DJe 13.11.2020. Embargos de Declaração opostos pelo Ministério Público de Santa Catarina).

Machado (2022, p. 477), por sua vez, critica a decisão, afirmando que a lei não faz qualquer referência à contumácia, sendo ela um conceito indeterminado presente em um novo tipo penal criado pela jurisprudência para suavizar a ideia de prender o mero inadimplente. Dessa forma, defende que a contumácia, inexigida pela lei, teria sido acrescentada pelo STF com o intuito de aparentar menor gravidade à conduta.

Esse é o mesmo entendimento de Ludolf (2021, p. 7), ao defender que a necessidade da configuração da contumácia afronta a hermenêutica tradicional que guia o Direito Penal, na qual se aplica a tipicidade cerrada para reger os tipos penais. Contudo, o posicionamento do STF no RHC 163.334/SC coloca como condição necessária a contumácia, uma vez que,

nas palavras do voto condutor: “Não se trata de criminalização da inadimplência, mas da apropriação indébita. Estamos enfrentando um comportamento empresarial ilegítimo”.

Assim, apesar da ementa do julgamento afirmar que somente é crime a inadimplência sistemática contumaz (p. 3), não existe menção a um número determinado que fixe objetivamente a partir de que quantidade de fatos reiteradamente praticados se possa configurar a contumácia. Nas palavras do relator:

Proponho incluir na tese que não é quem deixou de pagar ICMS, eventualmente, em momento de dificuldade, ou pulou um, dois ou até três meses. É o devedor contumaz, que não paga quase que como estratégia empresarial, que lhe dá vantagem competitiva e permite que venda mais barato que os outros, induzindo os demais à mesma estratégia criminosa." (RHC 116.334/SC, p. 171).

Dessa forma, o inadimplemento do ICMS por até 3 meses foi expressamente considerado insuficiente para caracterizar a contumácia. Todavia, ainda assim não foi fixado um número determinado, e nem mesmo um período de apuração a ser considerado:

Ato contínuo, qualquer análise se torna ainda mais tormentosa pelo fato de que não há outra norma federal, seja de matiz penal, seja de matiz tributária ou concorrencial, que traga definição sobre o conceito de contumácia. Nesse cenário nebuloso, não há legislação federal integrativa que possa socorrer, para fins de integração do tipo penal, a exemplo do que deveria ser esperado em uma tradicional norma penal em branco (LUDOLF, 2021, p. 9)

E é justamente devido ao fato de que não há no referido tipo penal ou na tese fixada pelo STF qualquer alusão ou definição do conceito de devedor contumaz que surge a dificuldade do trabalho do intérprete do direito.

#### 4.1 LEGISLAÇÕES ESTADUAIS

Frente a essa norma penal indeterminada e a ausência de legislação federal sobre a matéria, a edição pelos Estados, de legislações específicas sobre devedores contumazes no Direito Tributário poderiam representar uma importante base normativa para a definição do crime de que trata o art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/1990 (LUDOLF, 2021, p. 11).

Inclusive, antes da decisão do RHC 163.334/SC pelo STF, seis Estados já tinham leis sobre esse tema: Rio Grande do Sul, São Paulo, Santa Catarina, Espírito Santo, Paraná e Bahia.

No Rio Grande do sul, a definição de devedor contumaz consta no art. 1º do Decreto Estadual n. 48.494/2011:

Art. 1. [...] I - deixar de recolher débitos declarados em Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, em 8 (oito) meses de apuração do imposto nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao corrente, considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou II - tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa, em valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), decorrente de imposto não declarado em GIA, em 8 (oito) meses de apuração do imposto nos últimos 12 (doze) meses anteriores ao corrente, considerados todos os estabelecimentos da empresa; ou III - tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa em valor que ultrapasse: a) 30% do seu patrimônio conhecido; ou b) 25% do faturamento anual declarado em GIA ou em Guia Informativa - GI previstas nos arts. 174 e 175 do Livro II do Regulamento do ICMS – RICMS (RIO GRANDE DO SUL, 2011)

Em São Paulo, por sua vez, o devedor contumaz está tipificado na Lei Complementar Estadual nº 1.320/2018:

Art. 19. [...] I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores; II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores. (SÃO PAULO, 2018)

Já em Santa Catarina, o devedor contumaz é definido como aquele cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial, intencional e reiterada do pagamento do tributo, extrapolando os limites da inadimplência e se situando no campo da ilicitude, com graves prejuízos a toda sociedade (SANTA CATARINA, 1966).

Segundo o Anexo 6 do RICMS/SC, art. 408, inc. I e II, enquadra-se como devedor contumaz aquele que: I) deixar de recolher o imposto declarado, inclusive o devido por substituição tributária, inscrito ou não em dívida ativa, relativo a oito períodos de apuração,

sucedidos ou não, dentro dos últimos 12 meses, em valor superior a R\$ 1 milhão; ou II) tiver créditos tributários inscritos em dívida ativa em valor superior a R\$ 20 milhões.

Por sua vez, no Espírito Santo, a matéria está regulamentada no Decreto n. 1.090-R, de 25 de outubro de 2002:

Art. 784-A. O contribuinte será considerado devedor contumaz e poderá ser submetido a regime especial de fiscalização quando, reiteradamente, deixar de recolher o imposto devido na forma e nos prazos regulamentares. § 1. Para os fins de que trata este artigo, considerar-se-á devedor contumaz o contribuinte que: I - deixar de recolher o imposto declarado no DIEF ou escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, referente a cinco meses, consecutivos ou alternados; ou II - tenha débitos inscritos em dívida ativa, cujo valor total seja superior a três vezes o montante do seu patrimônio líquido, apurado no seu último balanço patrimonial [...] (ESPÍRITO SANTO, 2002)

Ainda, no Paraná, é através da Lei Estadual n. 11.580/1996:

Art. 52. [...] § 1º Considera-se devedor contumaz o contribuinte que: I - considerando cada estabelecimento, deixar de recolher o ICMS declarado em Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA/ICMS, Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST ou apurado por meio da Escrituração Fiscal Digital - EFD, no todo ou em parte, relativo a oito períodos de apuração do imposto, consecutivos ou não, nos doze meses anteriores, podendo a quantidade de períodos ser alterada a critério do Poder Executivo; ou II - considerando todos os estabelecimentos da empresa, tiver créditos tributários inscritos em dívida ativa em valor superior a: a) 30% (trinta por cento) do patrimônio da empresa; ou b) 30% (trinta por cento) do faturamento anual declarado em GIA/ICMS, em GIA-ST ou em EFD (Redação do artigo dada pela Lei Nº 18468 DE 29/04/2015)

Por fim, na Bahia, o devedor contumaz está tipificado na Lei Estadual nº 7.014/1996:

Art. 45-C - Será considerado devedor contumaz o contribuinte que se enquadrar em uma das seguintes situações: I - estiver inadimplente com o recolhimento do ICMS declarado referente a 03 (três) meses, consecutivos ou alternados, de apuração do imposto; II - tiver débitos tributários inscritos em Dívida Ativa, sem exigibilidade suspensa, em valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), desde que ultrapasse: a) 30% (trinta por cento) do seu patrimônio líquido; ou b) 25% (vinte e

cinco por cento) do faturamento do ano imediatamente anterior. (Artigo acrescentado pela Lei n. 13.199 de 28/11/2014)

A seguir, tendo em vista que o caso que gerou a discussão, tanto no STJ quanto no STF, se originou em Santa Catarina, bem como a pesquisa será apresentada na Universidade Federal de Santa Catarina, além de o referido estado ter a maior quantidade de jurisprudências sobre o assunto, passa-se a analisar, portanto, a maneira como o Tribunal vem se comportando na utilização dessa base normativa para a definição do crime de apropriação indébita de ICMS.

#### 4.2 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA APLICAÇÃO DA LEI ESTADUAL EM SANTA CATARINA

Em que pese pugnou-se diversas vezes que a legislação estadual sobre devedores contumazes poderia – e deveria - representar uma importante base normativa para a definição do crime de que trata o art. 2º, inc. II, da Lei 8.137/1990, a jurisprudência catarinense não vem aceitando essa tese:

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/90. SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DA DEFESA. PLEITO ABSOLUTÓRIO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. **AUSÊNCIA DAS ELEMENTARES CONTUMÁCIA E DOLO DE APROPRIAÇÃO À LUZ DO JULGAMENTO DO RHC 163.344/SC PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. SÓCIO-ADMINISTRADOR DA EMPRESA QUE DECLARA ICMS, MAS DEIXA DE REPASSAR/RECOLHER, NO PRAZO LEGAL, VALOR DOS TRIBUTOS, DESCONTADO OU COBRADO, COMO SUJEITO PASSIVO DE OBRIGAÇÃO AO ESTADO DE SANTA CATARINA. REITERAÇÃO DA CONDUTA POR 06 (SEIS) VEZES. AUSÊNCIA DE SINALIZAÇÃO DE PAGAMENTO APÓS INADIMPLENTO DO REGIME DE PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO NA ESFERA ADMINISTRATIVA POR PERÍODO SUPERIOR A 1 (UM) ANO. APELANTE QUE RESPONDE A OUTRA AÇÃO PENAL ONDE SE APURA A PRÁTICA DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ADEMAIS, REQUISITOS INSCULPIDOS NO DECRETO ESTADUAL N. 434/2020 QUE DEVEM SER DIRECIONADOS AO ÂMBITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PARA A COBRANÇA DE ICMS E CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. INAPLICABILIDADE NA ESFERA PENAL COMO**

**NORMA DESPENALIZADORA. CONTUMÁCIA CONFIGURADA.** [...] . RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO (TJSC, Apelação Criminal n. 5055554-37.2021.8.24.0038, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Luiz Neri Oliveira de Souza, Quinta Câmara Criminal, j. 16-02-2023).(grifado)

PENAL. PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE ICMS PRATICADA EM CONTINUIDADE DELITIVA (LEI 8.137/1990, ART. 2º, II, NA FORMA DO ART. 71, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL). SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DA DEFESA. MÉRITO. PRETENSÃO ABSOLUTÓRIA. NÃO ACOLHIMENTO. MATERIALIDADE E AUTORIA DELITIVAS DEMONSTRADAS. DECLARAÇÕES DO ICMS DEVIDO. TERMO DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. ELEMENTOS QUE DENOTAM A MATERIALIDADE DO CRIME. CONSUMAÇÃO PERPETRADA PELA AGENTE QUE CONSTAVA COMO ADMINISTRADORA DA EMPRESA EM CONTRATO SOCIAL À ÉPOCA DOS FATOS. TIPO CUJA CONSTITUCIONALIDADE FOI ASSENTADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE DEIXA DE RECOLHER AO FISCO, NO PRAZO LEGAL, VALOR DE ICMS DECLARADO E COBRADO DO CONSUMIDOR FINAL. DOLO GENÉRICO EVIDENCIADO. CONSUMAÇÃO QUE SE DÁ COM A AUSÊNCIA DO MERO REPASSE DO IMPOSTO EMBUTIDO NO PREÇO DA MERCADORIA PAGO PELO ADQUIRENTE. CRIME DE NATUREZA FORMAL QUE PRESCINDE DE RESULTADO. PLENA SUBSUNÇÃO DO FATO AO TIPO DESCRITO NO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO PELA TERCEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (HC 399.109/SC, J. 22-8-2018). CONTUMÁCIA DELITIVA E DOLO DE APROPRIAÇÃO, À LUZ DO ENTENDIMENTO FIRMADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, IGUALMENTE CONFIGURADOS. **PREVISÃO EM DECRETO ESTADUAL ACERCA DA FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ QUE SE MOSTRA IRRELEVANTE PARA FINS DE RESPONSABILIZAÇÃO CRIMINAL.** [...] (TJ-SC - APR: 50058619020218240036, Relator: Carlos Alberto Civinski, Data de Julgamento: 20/10/2022, Primeira Câmara Criminal) (grifado)

APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 2º, INC. II, DA LEI N. 8.137/90 C/C ART. 71 DO CÓDIGO PENAL). SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DA DEFESA. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PLEITOS DE FIXAÇÃO DA PENA-BASE NO MÍNIMO LEGAL, REGIME PRISIONAL ABERTO E SUBSTITUIÇÃO DA REPRIMENDA CORPORAL JÁ ATENDIDOS NA SENTENÇA. CARÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. MÉRITO. PRETENDIDA A ABSOLVIÇÃO DA ACUSADA.

ALEGADA ATIPICIDADE DA CONDUTA POR AUSÊNCIA DE REITERAÇÃO DELITIVA, DOLO ESPECÍFICO E MATERIALIDADE. TESE QUE NÃO PROCEDE. LEVANTAMENTO FISCAL QUE É SUFICIENTE PARA ATESTAR A MATERIALIDADE DO CRIME. APELANTE QUE FIGURAVA COMO SÓCIA-ADMINISTRATIVA NO QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA NA ÉPOCA DOS FATOS. AUTORIA E MATERIALIDADE INQUESTIONÁVEIS. ADEMAIS, CONTUMÁCIA DELITIVA E DOLO DE APROPRIAÇÃO, NOS TERMOS FIXADOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, IGUALMENTE CONFIGURADOS. APELANTE QUE, ENQUANTO GESTORA DA EMPRESA CONTRIBUINTE, DEIXOU DE RECOLHER O ICMS POR ALARGADO PERÍODO DE TEMPO. CONTUMÁCIA DA CONDUTA QUE REVELA O DOLO DE APROPRIAÇÃO. DOLO EVIDENCIADO TAMBÉM NA OMISSÃO DA ACUSADA EM PROCURAR CORRIGIR O REITERADO PREJUÍZO CAUSADO AO ERÁRIO. MERO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO NÃO CONFIGURADO. OUTROSSIM, **DECRETO ESTADUAL (RICMS) ACERCA DA FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ. REFLEXO ADMINISTRATIVO. IRRELEVÂNCIA PARA FINS DE RESPONSABILIZAÇÃO CRIMINAL. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS ESFERAS.** PRECEDENTES. CONDENAÇÃO MANTIDA. DOSIMETRIA. PLEITO DE EXCLUSÃO DA CONTINUIDADE DELITIVA EM RAZÃO DO RECONHECIMENTO DO CRIME ÚNICO. NÃO ACOLHIMENTO. FRAUDE TRIBUTÁRIA QUE SE CONSUMOU MENSALMENTE. MULTIPLICIDADE DE CONDUTAS QUE SE PERFECTIBILIZAM COMO CRIMES SEMELHANTES PELAS CONDIÇÕES DE TEMPO, LUGAR E MANEIRA DE EXECUÇÃO. ARTIGO 71, DO CÓDIGO PENAL CORRETAMENTE APLICADO. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E DESPROVIDO. (TJSC, Apelação Criminal n. 5026800-85.2021.8.24.0038, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, rel. Hildemar Meneguzzi de Carvalho, Segunda Câmara Criminal, j. 28-02-2023). (TJ-SC - Apelação Criminal: 5026800-85.2021.8.24.0038, Relator: Hildemar Meneguzzi de Carvalho, Data de Julgamento: 28/02/2023, Segunda Câmara Criminal) (grifado)

Os casos analisados apresentados trazem à tona uma questão complexa e controversa no âmbito do direito tributário e penal: a figura do devedor contumaz e a sua tipificação como crime. A existência de uma legislação tributária estadual, que busca definir e punir esse comportamento, e a interpretação jurisprudencial criminal, que se baseia em critérios mais amplos e abstratos, revela a dificuldade em estabelecer um marco legal preciso para essa figura.

A análise da jurisprudência de Santa Catarina mostra a opção do julgador por desconsiderar a legislação estadual acerca da figura do devedor contumaz para fins de

responsabilização criminal, e opta por adotar critérios subjetivos a depender de cada caso – causando insegurança jurídica.

Isso decorre justamente do fato de que a figura do devedor contumaz é nova e está em construção em matéria tributária, não encontrando, ainda, correspondência no Direito Penal (CASTELO BRANCO; SOUZA, 2021, p. 13).

Dessa forma, uma vez que o termo contumaz se refere aqui especificamente a uma condição para caracterização da conduta delitativa, assumindo, portanto, feições de matéria de Direito Penal, somente pode ser regulado por uma lei federal, conforme dispõe a Constituição:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, **penal**, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho [...] (BRASIL, 1988).

Consequentemente, inexistindo definição legal desta natureza, a melhor opção se torna procurar referido conceito à luz da jurisprudência atual.

#### 4.3 TENDÊNCIAS ATUAIS

Conforme entendem Castelo Branco e Souza (2021, p. 13-16), casos como o RE 550.769/RJ devem orientar o conceito de devedor contumaz oriundo do RHC 163.334/SC. O Recurso Especial em questão, julgado em 2014, versava sobre a constitucionalidade do artigo 2º, II, do Decreto-Lei 1.593/1977 (LGL\1977\218), que dispõe sobre uma das condições que podem levar ao cancelamento do registro especial para a fabricação de cigarros, estabelecendo que, se uma empresa deixar de cumprir suas obrigações tributárias a autoridade competente poderá cancelar seu registro.

O Ministro Relator, Joaquim Barbosa, entendeu pela constitucionalidade, porém, ressaltando que a “norma com efeitos tão drásticos não pode ser mero instrumento de combate ao inadimplemento”, mas “deve se apresentar como mecanismo de proteção a resistência obstinada e infundada ao pagamento de tributo” (DJe 03.04.2014).

Concluiu ainda o Ministro afirmando que referida norma “deve ser concebida para regular situações extremas e de grave desequilíbrio concorrencial”, não havendo que se falar em simples sanção política “se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial”.

No mais, de acordo o Ministro Relator Luís Roberto Barroso, em sua proposta de tese, o devedor contumaz é aquele que “não paga quase como uma estratégia empresarial, que lhe dá uma vantagem competitiva que permite que ele venda mais barato do que os outros, induzindo os outros à mesma estratégia criminosa” (STF, RHC 163.334/SC, rel. Min. Luís Roberto Barroso, DJe 13.11.2020. Voto do Relator).

Ainda, na doutrina, muito embora o tema seja pouco explorado, a ofensa à livre-concorrência também é o fator preponderante na identificação do devedor contumaz. De acordo com Buissa e Bevilacqua (2018, p. 276), sociedades empresárias “devedoras contumazes do ICMS terminam por gozar de uma vantagem competitiva significativa na medida em que financiam suas atividades empresariais com dinheiro público que seria destinado ao pagamento do ICMS”.

Assim, adentrando a questão da competitividade, a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, em parecer apresentado no Projeto de Lei 284/2017 – que pretende regulamentar o artigo 146-A da Constituição Federal, estabelecendo critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência –, critica a postura dos Estados quando classificam o devedor contumaz unicamente por conta do “volume de débitos” ou pela “frequência do inadimplemento tributário”, apresentando três espécies de devedores (eventual, reiterado e contumaz), para os quais são previstas consequências jurídicas diferentes.

Em referido parecer, a comissão estabelece, em seu artigo 4º, inc. II, que o devedor contumaz estará “caracterizado na hipótese de inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributo”.

Segundo Castelo Branco e Souza (2021, p 15), a expressão “injustificada” é fundamental, na medida em que permite ao contribuinte estar diante de dificuldade financeira que lhe impossibilita adimplir as obrigações tributárias, além de lhe ser permitido questionar, administrativamente ou perante o próprio Poder Judiciário, com razões jurídicas relevantes, se o tributo é efetivamente devido ou se a base de cálculo e a alíquota utilizadas pelo Fisco estão corretas.

Seguindo a mesma orientação, o Ministro Luiz Fux consignou, na sessão de julgamento do RHC 163.334/SC, que a criminalização, por ser medida extrema, deve ser feita com cuidado e reservada ao devedor contumaz, não se aplicando “a empresas com dificuldades financeiras, que estejam discutindo o débito ou para quem está inadimplente por questões formais ou erros contábeis”.

Além disso, também está em tramitação um Projeto de Lei (1.646/2019) que estabelece, entre outras providências, medidas para o combate ao devedor contumaz:

“Art. 1: Esta Lei estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa. Parágrafo único. Considera-se devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos” (BRASIL, 2019)

A Associação dos Juizes Federais do Brasil (AJUFE), por sua vez, apresentou arrazoado técnico ao Projeto, afirmando que o devedor contumaz:

“para além da inadimplência intencional e sistemática de obrigações tributárias”, sua conduta também se espraia “por artifícios outros como o de se valer de falsificações e uso de ‘laranjas’ para mascarar os verdadeiros responsáveis pelo empreendimento e suas fraudes” (AJUFE, 2020)

Assim, por tudo o que foi discutido, verifica-se que as tendências atuais sobre o conceito de devedor contumaz têm sido amplamente debatidas no âmbito jurídico, especialmente no que tange à sua caracterização e às consequências jurídicas a ele atreladas.

Por sua vez, a principal característica da contumácia está ligada à inadimplência intencional e reiterada de obrigações tributárias, com o objetivo de obter vantagem competitiva no mercado. Essa conduta é considerada prejudicial à concorrência leal, pois permite que o devedor ofereça produtos ou serviços a preços mais baixos, financiados com recursos que deveriam ser destinados ao pagamento de tributos.

A doutrina e a jurisprudência têm destacado que a simples inadimplência não é suficiente para caracterizar o devedor contumaz. É necessário demonstrar a existência de uma estratégia deliberada de sonegação fiscal, com o objetivo de obter vantagens competitivas. Projetos de Lei, como o PL 1.646/2019, buscam estabelecer critérios mais objetivos para a identificação do devedor contumaz, como a inadimplência substancial, reiterada e injustificada de tributos.

A AJUFE, por sua vez, defende que a conduta do devedor contumaz vai além da simples inadimplência, incluindo a utilização de artifícios como a falsificação de documentos e a utilização de "laranjas" para ocultar a verdadeira identidade dos responsáveis pela fraude.

Em resumo, o posicionamento majoritário atual tende a considerar que o devedor contumaz é aquele que, de forma intencional e reiterada, deixa de pagar seus tributos, obtendo vantagem competitiva no mercado em detrimento dos demais contribuintes.

#### 4.4 JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Não obstante, é imprescindível colocar como o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado após a tese restritiva fixada pela Suprema Corte no RHC 163.334/SC.

Em alguns dos casos que resultaram em absolvição, o período de inadimplência fiscal variou entre um e seis meses:

RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990). VIOLAÇÃO DO ART. 23, I, DO CP. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. PROCEDÊNCIA. **AUSÊNCIA DE CONTUMÁCIA DELITIVA** (RHC N. 163.334). MOLDURA FÁTICA (EXTRAÍDA DA INSTÂNCIA ORDINÁRIA) QUE INDICA QUE A AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO OCORREU POR POUCO **PERÍODO DE TEMPO (QUATRO MESES)**, INEXISTINDO MENÇÃO À REITERAÇÃO SUBSEQUENTE. ATIPICIDADE. ABSOLVIÇÃO. Recurso conhecido em parte e, nessa extensão, provido para absolver a recorrente, com fundamento no art. 386, III, do CPP." (REsp 1.852.129/SC, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 16/06/2020, DJe 26/06/2020.) (grifado)

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL POR **3 (TRÊS) MESES. CONTUMÁCIA DELITIVA NÃO DEMONSTRADA PELA CORTE DE ORIGEM. ATIPICIDADE DA CONDUTA**. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RHC N. 163.334/SC. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1 - A Suprema Corte, em apreciação do RHC n. 163.334/SC, fixou a seguinte tese a respeito da tipicidade do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990: "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990". 3 - O curto período de inadimplência fiscal (meses de outubro, novembro e dezembro de 2013) é insuficiente para comprovar a imputação da contumácia, que passou a ser exigida pelo STF, sendo manifestamente atípica a conduta da envolvida, impondo-se sua absolvição. 4 - O aresto recorrido não

se pronunciou quanto a eventual contumácia do réu, tampouco forneceu elementos para que se conclua por sua presença. 6 - Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no AgRg no AREsp: 1882358 SC 2021/0136558-0, Relator: Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, Data de Julgamento: 09/11/2021, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/11/2021) (grifado)

PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 2º, II DA LEI 8.137/90). PRETENSÃO DE TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CONDENAÇÃO. TRÂNSITO EM JULGADO. SUCEDÂNEO DE REVISÃO CRIMINAL. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO A JUSTIFICAR A SUPERAÇÃO DO ÓBICE. AUSÊNCIA DE DOLO. **DEVEDOR NÃO CONTUMAZ. NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO POR 6 MESES ALTERNADOS. PACIENTE PRIMÁRIO. ABSOLVIÇÃO DO PACIENTE. MEDIDA QUE SE IMPÕE.** 1. Há de se levar em consideração o dolo com a imprescindível consideração do elemento subjetivo especial de sonegar, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário com a intenção de não os recolher. 2. O dolo de não recolher o tributo, de maneira genérica, não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. 3. No caso dos autos, **o não pagamento do tributo por seis meses aleatórios não é circunstância suficiente para demonstrar a contumácia nem o dolo de apropriação. Ou seja, não se identifica, em tais condutas, haver sido a sonegação fiscal o recurso usado pelo empresário para financiar a continuidade da atividade em benefício próprio, em detrimento da arrecadação tributária.** Ademais, trata-se de réu primário e sem antecedentes criminais. 4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício, a fim de absolver o paciente das condutas atribuídas na Ação Penal n. 900065-85.2015.8.24.0038, em trâmite na Segunda Vara Criminal da comarca de Joinville. (STJ - HC: 569856 SC 2020/0077438-3, Data de Julgamento: 11/10/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/10/2022) (grifado)

Ou seja, o STJ tem entendido que a mera inadimplência fiscal por um curto período não é suficiente para caracterizar o crime. É necessário demonstrar que o contribuinte agiu de forma contumaz, ou seja, repetidamente (nesses casos, a partir de 6 meses) e com a intenção de não pagar o tributo.

Além disso, não basta a intenção genérica de não pagar o tributo, sendo necessária a comprovação de que o contribuinte tinha a intenção de se apropriar dos valores recolhidos em detrimento da arrecadação tributária.

Por outro lado, casos em que o Superior Tribunal de Justiça entendeu restar caracterizada a figura do devedor contumaz tendem a ser por períodos maiores:

AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. ART. 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.138/90. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE DOLO DE APROPRIAÇÃO. REITERAÇÃO DE CONDUTAS. ELEMENTO SUBJETIVO ESPECÍFICO COMPROVADO. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE POR UMA RESTRITIVA DE DIREITOS DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. [...] 3. Considerando que a apuração do dolo específico é tarefa a ser realizada a partir das circunstâncias fáticas do delito [...] (AgRg no HC n. 682.954/SC, relator Ministro RIBEIRO DANTAS, Quinta Turma, julgado em 22/3/2022, DJe de 25/3/2022), verifica-se, na hipótese, a presença da **prática reiterada da conduta pela paciente por 31 (vinte e uma) vezes**, somada ao fato de que acusada tinha pleno conhecimento dos seus inadimplementos, visto que a ré, administradora da empresa, e detentora da responsabilidade tributária, deixou de repassar o valor arrecadado ao fisco estadual, não se podendo desconsiderar o asseverado no voto condutor do acórdão no sentido de que a materialidade do delito restou demonstrada por meio do termo de inscrição na dívida ativa, do demonstrativo de débitos, da cópia do contrato social da empresa Vil Indústria e Comércio de Confeções LTDA., além da prova oral, principalmente a declaração da acusada de que ela detinha os poderes de decisão quanto ao recolhimento dos tributos da empresa (e-STJ fl. 461, destaque nosso). - Na hipótese, é vasta a comprovação do elemento subjetivo específico da acusada, **afastando o caso concreto das hipóteses de mera inadimplência eventual**. [...] (STJ - AgRg no HC: 759790 SC 2022/0235245-0, Data de Julgamento: 08/11/2022, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/11/2022) (grifado)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. SÚMULA 182/STJ AFASTADA. CONHECIMENTO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90. DOLO DE APROPRIAÇÃO E CONTUMÁCIA CONSTATADOS NA ORIGEM. CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STF NO RHC 163.334/SC E ADOTADO POR ESTA CORTE. SÚMULA 83/STJ. ABSOLVIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. [...] 3. O Tribunal de origem, além de destacar a reiteração da conduta por **1 ano e 6 meses**, concluiu que o dolo de apropriação restou devidamente configurado [...] Ressaltou que "sua **empresa vinha operando dessa forma há bastante tempo, demonstrando que os valores cobrados de terceiros eram destinado a outros fins, valendo-se da apropriação dos mesmos para manter sua atividade**[...] (STJ - AgRg no AREsp: 1949801 SC

2021/0262440-1, Relator: OLINDO MENEZES, Data de Julgamento: 05/04/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 07/04/2022) (grifado)

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO HABEAS CORPUS. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2.º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/1990. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS PRÓPRIO. PLEITO DE ABSOLVIÇÃO POR AUSÊNCIA DE DOLO. MEDIDA EXCEPCIONAL. NÃO CABIMENTO. ORDEM DE HABEAS CORPUS DENEGADA. DEMAIS TESES DE ATIPICIDADE. INDEVIDA INOVAÇÃO RECURSAL. AGRAVO PARCIALMENTE CONHECIDO E DESPROVIDO. 1. O Agravante foi denunciado como incurso no art. 2.º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, c.c. o art. 71 do Código Penal, **19 (dezenove) vezes**, em continuidade delitiva. [...] (STJ - AgRg nos EDcl no HC: 699306 BA 2021/0324648-7, Data de Julgamento: 20/09/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/09/2022)

Assim, a reiteração da conduta por um período prolongado, associada a outros elementos, como o conhecimento do devedor sobre seus inadimplementos e a utilização dos valores para fins próprios, é suficiente para caracterizar a contumácia delitiva.

O termo, por sua vez, serve mais como uma forma de corroborar a existência do dolo específico de se apropriar dos valores recolhidos, afastando a hipótese de mera inadimplência eventual. Nos casos analisados, a reiteração da conduta variou de 1 ano e 6 meses a 31 vezes.

#### 4.5 JURISPRUDÊNCIA DO STF

Ainda, importante analisar também como o STF se posiciona sobre o assunto. Nos casos recentes analisados nessa pesquisa, o Supremo seguiu o entendimento do STJ:

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. DECISÃO INDIVIDUAL DE MINISTRO DO STJ. SUBSTITUTIVO DE AGRAVO REGIMENTAL. MATÉRIA NÃO APRECIADA PELO ÓRGÃO IMPETRADO: SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. NULIDADES: INEXISTÊNCIA. PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. DELITO PREVISTO NO ART. 2º, INC. II, DA LEI Nº 8.137, DE 1990. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ICMS PRÓPRIO. CONTUMÁCIA E DOLO DE APROPRIAÇÃO DEMONSTRADOS. ATIPICIDADE DA CONDUTA NÃO VERIFICADA. AUTORIA DELITIVA. REEXAME DE FATOS E PROVAS: INVIABILIDADE. ILEGALIDADE MANIFESTA: AUSÊNCIA.[...] 5. Os dados constantes do presente

processo revelam não ser o agravante mero inadimplente eventual, mas, sim, contumaz. **O considerável número de condutas, a existência de parcelamentos realizados e não adimplidos e a existência de demais ações penais às quais responde, demonstram o dolo de apropriação e a inadimplência reiterada do tributo.** [...] (STF - HC: 229096 SC, Relator: ANDRÉ MENDONÇA, Data de Julgamento: 16/09/2023, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 15/09/2023 PUBLIC 18/09/2023) (grifado)

Nesse caso, o devedor ficou inadimplente por 7 (sete) meses, motivo pelo qual o Ministro André Mendonça manteve sua condenação. Ainda, outro exemplo em que o STF manteve a condenação:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PRESSUPOSTOS DE RECURSO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PEDIDO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE. AUSÊNCIA DE TERATOLOGIA. **CONDENAÇÃO: FUNDAMENTO COERENTE COM A JURISPRUDÊNCIA DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O TEMA (PLENÁRIO, RHC N. 163.334/SC). APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ICMS. CARACTERIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO CONTUMAZ E DO DOLO DE APROPRIAÇÃO. REEXAME DE PROVAS. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.** (HC 232336 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 18-10-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 18-10-2023 PUBLIC 19-10-2023)

Aqui, a Ministra Cármen Lucia não especificou o número de vezes em que ocorreu a inadimplência, mas afirmou que a decisão agravada evidenciou que a condenação dos pacientes não destoou da orientação do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, bem como que a adoção de entendimento diverso das instâncias ordinárias sobre a ocorrência do dolo específico e a deliberada contumácia no não recolhimento do tributo exigiria reexame do acervo probatório, incabível em habeas corpus. Por fim:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CONSTITUCIONAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ICMS. **NÃO CARACTERIZAÇÃO DO DOLO DE APROPRIAÇÃO E DO NÃO RECOLHIMENTO CONTUMAZ.** AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DOS

FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA: INVIABILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (RHC 197388 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 19-04-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 20-04-2021 PUBLIC 22-04-2021)

Esse último julgado, em específico, destoa dos demais. Em que pese o devedor ficar inadimplente por um período de 12 (doze) meses, a Ministra Cámen Lúcia negou provimento ao recurso do Ministério Público, fundamentando-se no fato de que, apesar das instâncias anteriores assentaram que o período de apuração constante na inscrição em dívida ativa configuraria inadimplemento contumaz e dolo de apropriação, não se demonstrou que o comportamento da agravada tenha ido além do mero inadimplemento.

Além disso, também não constou a existência de execução fiscal do período e valor inscritos em dívida ativa, “como se a seara penal fosse o primeiro instrumento judicial a ser utilizado para compelir à quitação da dívida tributária, e não o derradeiro”. Não obstante, na instrução criminal, também não houve a demonstração de que o inadimplemento da agravada teria o dolo da apropriação, que deveria ter sido apurado a partir de circunstâncias objetivas e factuais.

Assim, conforme a jurisprudência analisada, infere-se que o Supremo Tribunal Federal tem entendido que a reiteração da conduta de não recolher o ICMS por um período considerável, associada a outros elementos, como a existência de parcelamentos não adimplidos e a prática de outras condutas ilícitas, é suficiente para caracterizar a contumácia e o dolo específico.

Ainda, que a simples inadimplência por um curto período não é suficiente para configurar o crime, sendo necessário demonstrar que o contribuinte agiu de forma intencional e reiterada, com o objetivo de se apropriar dos valores recolhidos, bem como a inscrição em dívida ativa.

#### 4.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE O DEVEDOR CONTUMAZ

Conforme se observa, a discussão sobre a contumácia no contexto do crime de apropriação indébita de ICMS, frente à decisão do STF no RHC 163.334/SC, estabeleceu um marco ao defini-la como um elemento essencial para a configuração do crime, exigindo que o

contribuinte tenha agido de forma reiterada e com o dolo específico de se apropriar dos valores recolhidos.

Inicialmente compreendida como um indício do dolo de apropriação, a contumácia também passou a significar a reiteração da conduta de não recolher o ICMS, indicando uma prática sistemática e intencional. A ideia é que o contribuinte não apenas tenha deixado de pagar uma vez, mas tenha feito isso de forma repetida, demonstrando uma clara intenção de se beneficiar com os valores.

Além da contumácia, é fundamental que se prove o dolo específico do agente, ou seja, a intenção de se apropriar dos valores e não apenas de deixar de pagar o tributo. Essa distinção é crucial para evitar a criminalização de simples inadimplentes e garantir que a punição seja aplicada apenas aos casos em que há efetivamente um enriquecimento ilícito.

O grande problema, contudo, é que não existe um prazo exato para caracterizar a contumácia. Frente a essa questão, existem as leis específicas estaduais sobre devedores contumazes, definindo critérios e consequências para essa conduta. No entanto, a jurisprudência não tem aceitado a aplicação dessas leis no âmbito penal.

Por fim, a doutrina e a jurisprudência têm convergido para a ideia de que o devedor contumaz é aquele que, de forma intencional e reiterada, deixa de pagar seus tributos, obtendo principalmente uma vantagem competitiva no mercado. Essa conduta é considerada prejudicial à concorrência leal, pois permite que o devedor ofereça produtos ou serviços a preços mais baixos, financiados com recursos que deveriam ser destinados ao pagamento de tributos.

Contudo, a definição precisa de contumácia continua sendo um desafio, pois envolve questões complexas de Direito Penal e Tributário. A falta de uma definição clara e objetiva gera insegurança jurídica, tanto para os cidadãos quanto para os operadores do direito. Sem saber exatamente o que caracteriza um "devedor contumaz", fica difícil prever as consequências jurídicas de determinada conduta e como se defender em um eventual processo.

Não somente, mas a ausência de uma definição precisa pode levar a interpretações subjetivas e arbitrárias por parte dos aplicadores da lei, sendo de fundamental importância a definição do termo que, até hoje, não apresenta uma resposta objetiva e precisa.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo analisar o significado da palavra “contumaz” frente à decisão n. 163.334/SC pelo STF.

O primeiro capítulo aprofundou a análise dos crimes tributários, com foco na Lei 8.137/1990, que define as condutas criminosas que ferem a ordem tributária no Brasil. Foi realizada uma análise crítica no que tange a diferenciação entre infrações tributárias, que são simples violações às normas tributárias, de crimes tributários, que são condutas que, além de violar a norma, causam um dano à ordem jurídica e são puníveis com pena de prisão ou multa.

O enfoque foi na importância de utilizar o Direito Penal apenas em condutas que são realmente graves, frente a drasticidade da resposta penal e seus efeitos sobre os indivíduos.

Além disso, apontou-se o bem jurídico tutelado – a ordem tributária – que engloba o dever de obediência, colaboração, legalidade e transparência, a função tributária e a função social dos tributos – e que não necessariamente coincide com o interesse na arrecadação do tributo.

Por fim, também foram analisados os crimes tributários dispostos nos artigos 1º a 3º da Lei 8.137/1990, como a supressão ou redução de tributos, a falsidade de declarações e a apropriação indébita de incentivos fiscais.

Já no segundo capítulo foi abordado especificamente o crime disposto no art. 2º, inc. II do referido diploma legal: a apropriação indébita tributária, com foco nas polêmicas relacionadas ao ICMS e à figura do sujeito ativo.

Explicou-se no que consiste o crime (deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos). Além disso, para facilitar a compreensão do problema, adentrou-se também no Direito Tributário, fazendo o resgate de alguns conceitos como obrigações acessórias, responsabilidade tributária e o próprio ICMS e seu funcionamento, que é um dos tributos mais importantes do país.

Também foi introduzido um olhar crítico sobre algumas das polêmicas envolvendo o tipo, como a constitucionalidade da criminalização do não pagamento de ICMS, em face da proibição constitucional da prisão por dívida e sua abrangência: se é aplicável somente aos responsáveis tributários ou também aos contribuintes. Ainda, foi explicada a decisão do RHC 163.334/SC que originou o problema da pesquisa, na medida em que ela tratou justamente dessa questão da criminalização do contribuinte.

Por fim, o último capítulo se dedicou exclusivamente a aprofundar o estudo da tese definida em repercussão geral no referido julgamento e definir o significado de contumaz para fins penais: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º (inciso II) da Lei 8.137/1990”.

Para isso, foi analisada a legislação dos estados a respeito da figura do devedor contumaz em matéria de Direito Tributário, bem como o porquê de ela não poder ser utilizada para fins penais.

Não obstante, também foram analisadas as tendências atuais que tentam definir a contumácia, como projetos de lei e suas possíveis aplicações e consequências. Finalmente, analisou-se a jurisprudência do STJ e STF, e quais os critérios que esses tribunais vem utilizando para condenar ou absolver os agentes.

Os resultados obtidos demonstraram que não existe uma definição precisa para o termo: nos casos de absolvição, a reiteração da conduta foi aceita até 6 meses; nos casos de condenação, além do critério numeral também foi observado outros elementos, como o conhecimento do devedor sobre seus inadimplementos e a utilização dos valores para fins próprios, a inscrição em dívida ativa e obtenção de vantagem competitiva no mercado, prejudicando a concorrência leal.

Fato é que essa norma penal indeterminada causa demasiada insegurança jurídica e, conforme retratado no primeiro capítulo, a resposta penal e seus efeitos sobre os indivíduos são extremamente drásticos para serem utilizados sem um critério objetivo.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO DOS JUÍZES FEDERAIS DO BRASIL. Arrazoado Técnico. Devedor Contumaz: apontamentos acerca do Projeto de Lei no 1.646/2019. Disponível em: [[http://ajufe.org.br/images/pdf/AJUFE\\_ARRAZOADO\\_TECNICO\\_DEVEDOR\\_CONTUMAZ.pdf](http://ajufe.org.br/images/pdf/AJUFE_ARRAZOADO_TECNICO_DEVEDOR_CONTUMAZ.pdf)].

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 12ª ed. São Paulo: Editora JusPODIVM, 2023.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BELTRÃO, Irapuã. Curso de Direito Tributário. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013

BEVILACQUA, Lucas; BUISSA, Leonardo. Neutralidade tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. Revista de Direito Tributário Atual, São Paulo, 2018.

BITTENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2023

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; ESTELLITA, Heloisa. Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime. Conjur, 2019

BRASIL. Constituição (1934). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.

BRASIL. Decreto - Lei n. 2.848/1940. Código Penal, artigo 334

BRASIL. Decreto - Lei n. 5.172/1966. Código Penal, artigo 334. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 06 nov. 2024

BRASIL. Decreto – Lei n. 4.729/1965. Lei da Sonegação Fiscal.

BRASIL. Decreto Estadual n. 3.200-R/2013 BRASIL. Decreto Estadual n. 48.494/2011

BRASIL. Decreto-Lei n. 8.137/1990. Crimes Contra a Ordem Tributária.

BRASIL. Lei Complementar Estadual n. 1.320/2018

BRASIL. Lei Estadual n 11.247/2018

BRASIL. Lei Estadual n 7.014/1996

BRASIL. Lei Estadual n 7.098/1998.

BRASIL. Lei Estadual n. 10.497/2019

BRASIL. Lei Estadual n. 11.580/1996

BRASIL. Lei Estadual n. 3.938/1966

BRASIL. Lei Estadual n.5.826/2013

BRASIL. Lei n. 9.609/1998, artigo 1º.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24. Brasília, s.d. Acesso em: 13/11/2024

BRASIL.[Constituição (1988)].Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. Hermenêutica e Argumentação Neoconstitucional. Atlas: São Paulo, 2009

CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal. São Paulo: Saraiva, 2020

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 16ª ed. São Paulo: Editora Malheiros Editores, 2012

DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a Ordem Tributária. 2ª ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995

EISELE, Andreas. A Apropriação Indébita de ICMS. São Paulo: Editora JusPodvim, 2024

EISELE, Andreas. Crimes contra a Ordem Tributária, 2ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2002

ENGISCH, Karl. Introdução ao Pensamento Jurídico. 8ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian. Tradução do Original Alemão. 2001

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4.ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FERREIRA, Fábio Félix; CUTINÕ RAYA, Salvador. Da Inconstitucionalidade do isolamento em cela e do regime disciplinar diferenciado. RBCCrim, São Paulo, v. 12, n. 49, 2004

FÖPPEL, Gamil; MINARDI, Josiane. Sobre a criminalização da dívida tributária pelo inadimplemento do ICMS próprio: considerações críticas ao entendimento do RHC 163.334. Revista de Direito Penal Econômico e Compliance, vol. 4, p. 13-30, out/nov. 2020. p. 6

GALVÃO, Fernando. Direito Penal: Parte geral. 3ª ed.rev. e amp. São Paulo: Editora del Rey, 2009

GOMES, Marcelo Batista Ludolf. CONTROVÉRSIAS SOBRE O CONCEITO DE CONTUMÁCIA NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. Revista de Direito Penal, Processo Penal e Constituição, Florianópolis, Brasil, v. 7, n. 2, p. 42–64, 2022.

HARADA, Kiyoshi. ICMS: Doutrina e Prática. 3ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2022

JUNIOR, Aury. Celso. Lima. L. Direito processual penal: Editora Saraiva, 2020

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária, 5 ed. São Paulo Atlas, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002

MARCÃO, Renato. Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo: comentários e interpretação jurisprudencial da lei n. 8.137 de 27-12-1990. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Derecho Penal Económico. Parte general. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998

NAGURNHAK, Gilmara. Entre o dever e o crime: desvendando a apropriação indébita tributária em todas as suas faces. Migalhas, São Paulo, 2023. Parecer de 07.11.2018 da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado no Projeto de Lei do Senado 284, de 2017. Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7883385&ts=1567533045076&disposition=inline].

PAULINO, José Alves. Crimes contra a Ordem Tributária: Comentários à Lei n. 8.137/1990. Brasília: Brasília Jurídica, 1990

PAULSEN, Leandro. Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro. 2ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023

PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Económico. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

Revista Consultor Jurídico. Devedor Contumaz: Criminalização do não-pagamento do ICMS exige dolo, explica Fux. 14.12.2019. Disponível em: [www.conjur.com.br/2019-dez-14/criminalizacao-nao-pagamento-icms-exige-doloexplica-fux].

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. Revista Direito Tributário Anual n. 50. Ano 40. P. 360-377. São Paulo: IBDT, 1 quadrimestre 2022

SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024

SOUZA, Luciano Anderson de Souza; ARAÚJO, Maria Pinhão Coelho. Direito Penal Econômico: parte geral e leis penais especiais. 2 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022

STOCO, Rui; OLIVEIRA STOCCO, Tatiana de. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2016

TELES, Ney Moura. Direito Penal – Parte Geral. V. 1. São Paulo: Atlas, 2004

XEREZ, Hugo Vasconcelos. Crimes tributários: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017, p. 139-150

