

O DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO (ILEGAL) DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO: A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA E OS LIMITES CONSTITUCIONAIS À RESPONSABILIZAÇÃO PENAL DO CONTRIBUINTE

CRIMINAL LAW AS AN (ILLEGAL) INSTRUMENT FOR TAX COLLECTION: THE CRIMINALIZATION OF TAX DEFAULT AND THE CONSTITUTIONAL LIMITS ON THE CRIMINAL LIABILITY OF THE TAXPAYER

EL DERECHO PENAL COMO INSTRUMENTO (ILEGAL) DE RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS: LA CRIMINALIZACIÓN DE LA IMPAGA FISCAL Y LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL CONTRIBUYENTE

Ítalo José Marinho de Oliveira¹

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-7488-9373>

¹ Afiliação: Universidade Federal de Rondônia - UNIR, Rondônia, BR.

Como citar esse artigo (ABNT):

OLIVEIRA, Ítalo José Marinho de. O direito penal como instrumento (ilegal) de recolhimento de tributo: a criminalização da inadimplência e os limites constitucionais à responsabilização penal do contribuinte. Olhar Científico, Ariquemes, v. 5, n. 1, 2026. Disponível em: <https://www.faar.edu.br/sitenovo/revista-olhar-cientifico/>

Submissão: junho 2026

Aprovação: julho 2026

DOI: 10.5281/zenodo.21142324

Resumo

O presente artigo analisa a utilização do Direito Penal como instrumento indireto de coerção para a arrecadação tributária, com foco na responsabilização penal do contribuinte por crimes contra a ordem tributária. Não se pretende afastar a legitimidade da tutela penal da ordem tributária, mas examinar a ampliação das condutas puníveis promovida por via jurisprudencial e seus limites constitucionais. Para tanto, abordam-se os princípios constitucionais tributários relacionados ao recolhimento, os pressupostos penais da responsabilização do contribuinte à luz do garantismo, e a evolução do entendimento dos tribunais superiores. Confere-se especial atenção à virada interpretativa consolidada no julgamento do HC 399.109/SC pelo Superior Tribunal de Justiça (2018) e, sobretudo, à tese de repercussão geral firmada pelo Supremo Tribunal Federal no RHC 163.334/SC (2019), bem como aos desdobramentos posteriores, como a edição da Súmula 658 do STJ (2023) e a Lei Complementar 225/2026, que redefiniu a figura do devedor contumaz. Conclui-se que a criminalização do mero inadimplemento desborda dos limites do tipo penal e da Constituição, sendo imprescindível a comprovação do dolo de apropriação e da contumácia para a configuração do delito.

Palavras-chave: crimes contra a ordem tributária; apropriação indébita tributária; garantismo constitucional; devedor contumaz; princípio da legalidade penal.

Abstract

This article analyzes the use of Criminal Law as an indirect instrument of coercion for tax collection, focusing on the criminal liability of the taxpayer for crimes against the tax order. It is not intended to rule out the legitimacy of the criminal protection of the tax order, but to examine the expansion of punishable conducts promoted by jurisprudence and its constitutional limits. To this end, the constitutional tax principles related to the collection, the criminal assumptions of taxpayer liability in the light of the guarantee, and the evolution of the understanding of the higher courts are addressed. Special attention is given to the interpretative turn consolidated in the judgment of HC 399.109/SC by the Superior Court of Justice (2018) and, above all, to the thesis of general repercussion established by the Federal Supreme Court in RHC 163.334/SC (2019), as well as to subsequent developments, such as the issuance of Precedent 658 of the STJ (2023) and Complementary Law 225/2026, which redefined the figure of the persistent debtor. It is concluded that the criminalization of mere non-compliance exceeds the limits of the criminal type and the Constitution, and it is essential to prove the intent of appropriation and contumacy for the configuration of the crime.

Keywords: crimes against the tax order; tax misappropriation; constitutional guarantee; persistent debtor; principle of criminal legality.

Resumen

Este artículo analiza el uso del Derecho Penal como instrumento indirecto de coacción para la recaudación de impuestos, centrándose en la responsabilidad penal del contribuyente por delitos contra la orden fiscal. No pretende descartar la legitimidad de la protección penal de la orden fiscal, sino examinar la ampliación de conductas punibles promovidas por la jurisprudencia y sus límites constitucionales. Con este fin, se abordan los principios constitucionales fiscales relacionados con la recaudación, las suposiciones penales de responsabilidad del contribuyente a la luz de la garantía y la evolución de la comprensión de los tribunales superiores. Se presta especial atención al giro interpretativo consolidado en la sentencia del HC 399.109/SC por el Tribunal Superior de Justicia (2018) y, sobre todo, a la tesis de repercusiones generales establecida por el Tribunal Supremo Federal en RHC 163.334/SC (2019), así como a desarrollos posteriores, como la emisión del Precedente 658 del STJ (2023) y la Ley Complementaria 225/2026, que redefinió la cifra del deudor recurrente. Se concluye que la criminalización del mero incumplimiento excede los límites del tipo delictivo y de la Constitución, y es esencial demostrar la intención de apropiación y contumacia para la configuración del delito.

Palabras clave: delitos contra la orden fiscal; malversación fiscal; garantía constitucional; deudor persistente; principio de legalidad penal

INTRODUÇÃO

A arrecadação de tributos é indispensável ao funcionamento e à própria existência do Estado. Constitui dever fundamental dos cidadãos, das pessoas jurídicas e dos demais que exercem atividade econômica o recolhimento dos respectivos tributos, segundo a capacidade contributiva de cada um. O Brasil, contudo, encontra-se em uma situação peculiar: ostenta uma das maiores cargas tributárias do mundo e, ao mesmo tempo, convive com expressivo déficit de arrecadação.

Como forma de reduzir a sonegação, o Estado desenvolveu diversos mecanismos para fiscalizar os contribuintes e compeli-los ao pagamento por parte dos supostos sonegadores. Entre os instrumentos de maior relevância destacam-se: a transferência de dados das instituições financeiras à Receita Federal, prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.571/2015; o protesto cartorial de dívidas de natureza tributária e a inscrição em dívida ativa, na forma da Lei nº 12.767/2012; e os bloqueios de bens e ativos financeiros no processo judicial via SISBAJUD (antigo BACENJUD) e RENAJUD.

Apesar de dispor de tais instrumentos, nos últimos anos o Estado tem recorrido ao Direito Penal como mecanismo de arrecadação. Em outras palavras, contribuintes que contraem dívida tributária correm o risco de figurar como réus em ação penal por suposta prática de crime contra a ordem tributária, capitulado na Lei nº 8.137/1990.

O presente trabalho objetiva analisar a responsabilização penal do contribuinte como forma de arrecadação por parte do Estado. Não se sustenta a ilegalidade dos crimes contra a ordem tributária; ao contrário, busca-se constatar possíveis desvirtuamentos e a banalização do tipo penal para coagir o contribuinte ao pagamento de débito que entende indevido.

A relevância do tema decorre da virada jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça operada no HC 399.109/SC (2018) e com o julgamento do RHC 163.334/SC pelo Supremo Tribunal Federal (2019), com fixação de tese de repercussão geral, seguido da edição da Súmula 658 do STJ (2023) e, mais recentemente, da Lei

Complementar nº 225/2026, que redefiniu a figura do devedor contumaz e seus efeitos penais. Esses desenvolvimentos exigem releitura crítica do tema.

Para tanto, o artigo divide-se em quatro partes, além desta introdução e das considerações finais. Inicialmente, abordam-se os princípios constitucionais tributários e os aspectos gerais relacionados à discussão da dívida tributária. Em seguida, tratam-se dos aspectos penais da responsabilização do contribuinte. Na sequência, examina-se a evolução jurisprudencial dos tribunais superiores e seus desdobramentos legislativos. Por fim, propõe-se o tratamento jurídico adequado à matéria.

1. Princípios constitucionais tributários e a discussão da dívida tributária

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu expressamente os direitos fundamentais do contribuinte. Conforme classificação doutrinária consagrada (Silva, 2002), trata-se de normas de aplicabilidade direta e imediata, oponíveis ao Estado, de modo que ele e seus órgãos devem observá-las. Não obstante, é frequente a violação desses princípios, seja por atos administrativos, seja por atos legislativos.

1.1 Princípios relacionados ao recolhimento

Dentre os princípios constitucionais mais relevantes em defesa do contribuinte frente à arrecadação indevida, destacam-se: o princípio da legalidade tributária; a sistemática da substituição tributária; a vedação ao confisco; e os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade.

1.1.1 Princípio da legalidade tributária

Inicialmente, impõe-se distinguir o princípio da legalidade genérica, previsto no art. 5º, II, da Constituição, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, do princípio da legalidade tributária estrita (reserva legal), previsto no art. 150, I, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal

e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

No contexto do art. 5º, II, o termo “lei” deve ser interpretado em sentido amplo, abrangendo todos os atos normativos. Já o termo “lei” do art. 150, I, possui especificidade: trata-se de lei em sentido formal, resultado de processo legislativo solene previsto na Constituição. O tributo nasce na lei e não meramente por meio dela, sendo descabido imaginar que a lei autorize sua criação por outro instrumento normativo. Como regra geral, será inconstitucional qualquer tributo não criado por lei, bem como o aumento que dela não decorra.

Esse parâmetro é relevante para o estudo penal porque, como se verá, a ampliação das condutas típicas por via jurisprudencial, sem amparo em texto legal, suscita tensão equivalente no campo do princípio da legalidade penal estrita (art. 5º, XXXIX, da Constituição).

1.1.2 Substituição tributária

A técnica da substituição tributária permite, nas operações internas e interestaduais, atribuir a terceiro a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, com posterior ressarcimento ao longo da cadeia. No campo da tributação, a Constituição de 1988 adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a competência tributária. Os entes só podem atuar nos estritos termos da competência outorgada pela Constituição, da qual recebem não o poder tributário, mas parcela dele.

Nesse sentido, a jurisprudência reconhece a ilegalidade da exigência, por decreto, da diferença entre as alíquotas interna e interestadual no momento da entrada da mercadoria no Estado, quando o adquirente não é o consumidor final, por ofensa ao princípio da reserva legal e ante a inocorrência do fato gerador (TJRS, Apelação Cível nº 70010690972, 2005; TJRS, Medida Cautelar nº 70011141918, 2005). A distinção entre operação própria e operação por substituição, como adiante se demonstrará, é central para a delimitação do tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

1.1.3 Vedação ao confisco

O art. 3º do Código Tributário Nacional estabelece que tributo é prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, do mesmo modo que as sanções não podem servir de instrumento disfarçado de arrecadação.

Esse foi o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a ADI 551/RJ, na qual se reconheceu o caráter confiscatório de multas fixadas em valores mínimos desproporcionais pelo não recolhimento e pela sonegação de tributos estaduais, em violação ao art. 150, IV, da Constituição:

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal (Brasil, STF, ADI 551/RJ, 2003).

A penalidade imposta, portanto, não pode deixar de guardar correspondência com o tributo principal, devendo, em observância à proporcionalidade, ser afastada diante de natureza confiscatória.

1.1.4 Razoabilidade e proporcionalidade

A razoabilidade, segundo Matheus Carvalho (2015), representa limite à discricionariedade do administrador, devendo a interpretação do agente estatal pautar-se pelos padrões de escolha do homem médio, sem excessos. Para Carvalho Filho (2012), razoável é aquilo que se situa dentro de limites aceitáveis. Por sua vez, o princípio da proporcionalidade exige relação equilibrada entre o sacrifício imposto ao interesse de alguns e a vantagem geral obtida, de modo a não tornar a prestação excessivamente onerosa (Marinela, 2012). Assim, torna-se ilegal qualquer conduta do agente público mais intensa ou extensa que o necessário para atingir o objetivo da norma.

1.2 A discussão da dívida tributária e os elementos da autuação fiscal

O Estado almeja o pagamento imediato dos créditos tributários que entende devidos. Contudo, existem instâncias administrativas e judiciais a serem observadas antes dos atos executórios. A dívida é inicialmente discutida em processo administrativo fiscal (municipal, estadual ou federal), regido, no âmbito federal, pelo Decreto nº 70.235/1972 e pela Lei nº 9.784/1999, parâmetros normalmente reproduzidos pelos regulamentos estaduais e municipais.

Esses procedimentos são, em regra, julgados em duas instâncias: a primeira composta por servidores especializados; a segunda, por órgão colegiado integrado por representantes da Fazenda Pública e da sociedade civil. Admite-se, em certos casos, recurso à instância especial, de competência do Ministro ou Secretário da Fazenda. Encerrada a discussão administrativa, o contribuinte pode recorrer ao Judiciário; à Fazenda, contudo, é vedado insurgir-se judicialmente contra decisão administrativa que lhe seja desfavorável, pois não é dado à Administração propor ação contra ato de um de seus órgãos.

Para a compreensão da ilegalidade de se tratar a dívida tributária como apta a configurar crime, é preciso considerar os elementos analisados na instância administrativa. A autoridade examina os requisitos do auto de infração (art. 10 do Decreto nº 70.235/1972) ou da notificação de lançamento (art. 11), bem como a impugnação eventualmente apresentada (arts. 15 e 16). Em regra, a análise parte da perspectiva da mera inadimplência tributária. Apenas quando há indícios de crime contra a ordem tributária a própria autoridade certificará tal circunstância, conferindo prioridade ao julgamento (art. 27). A apuração de crime, portanto, não é a regra, mas a exceção qualificada.

2. Aspectos penais na responsabilização do contribuinte

A responsabilização penal do contribuinte está prevista na Lei nº 8.137/1990, que trata, ainda, dos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo. Os crimes contra a ordem tributária constam do Capítulo I: a Seção I cuida dos crimes praticados por particulares; a Seção II, dos praticados por funcionários públicos. Este artigo concentra-se nos primeiros.

2.1 O tipo penal e a distinção entre inadimplência e sonegação

Para configurar crime contra a ordem tributária, é necessário observar elementos que distingam a inadimplência do ilícito penal. O Direito Penal não pode ser utilizado como meio coercitivo para pagamento de tributo. Nesse sentido, a doutrina (Rocha, 2015) destaca três paradigmas na interpretação das normas tributárias sancionadoras: o primeiro, de que o Direito sancionador não pode ser aplicado de modo estanque, sem observância das demais regras do sistema; o segundo, de que as normas sancionadoras não podem ser aplicadas sem análise da conduta do réu; e o terceiro, voltado a aferir a lisura do procedimento adotado pela autoridade administrativa:

Qualquer aplicação de regras sancionadoras (tipos) deve apreciar a conduta do contribuinte, tanto em relação aos fatos dos quais decorrem as imputações alegadas (antijuridicidade), quanto no contexto do exercício das suas atividades, em relação à observância da legislação vigente e relacionamento com os órgãos competentes (apuração da culpabilidade) (Rocha, 2015)

O tipo penal tributário não decorre da mera inadimplência, exigindo o intuito de sonegar. Conforme o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador. É indispensável, portanto, a análise do elemento subjetivo, fundada em provas que demonstrem o intuito doloso de evitar a sujeição ao tributo. Os tipos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 requerem,

conforme o caso, declaração falsa, falsificação ou omissão fraudulenta.

2.2 Garantismo constitucional e os delitos tributários

O ordenamento jurídico brasileiro tem por estrutura basilar a Constituição de 1988, de modo que as normas devem corresponder ao seu conteúdo. O garantismo constitucional consiste em metodologia de aplicação de normas sancionadoras orientada à concretização dos princípios e direitos fundamentais (Rocha, 2015). Os delitos contra a ordem tributária, como os demais, devem observar a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade. A antijuridicidade é o choque da conduta com a ordem jurídica, entendida não só como ordem normativa, mas também de preceitos permissivos; a culpabilidade é conceito normativo que se funda na exigibilidade de conduta diversa; e a tipicidade individualiza as condutas penalmente relevantes (Zaffaroni; Pierangeli, 2001).

Embora o art. 136 do CTN estabeleça que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, esse regramento próprio do Direito Tributário não pode ser transposto, sem adequação, para a esfera penal. Para a responsabilização criminal, a autoridade fiscal e o Ministério Público devem examinar as motivações da conduta, sendo punível apenas o comportamento que se ajuste à definição típica, à antijuridicidade e à culpabilidade.

3. A evolução jurisprudencial e legislativa no tratamento do contribuinte devedor

3.1 A orientação consolidada até 2018: exigência de fraude

Até meados de 2018, a doutrina e a jurisprudência majoritárias sustentavam que a particularidade do tipo do art. 2º, II, residiria no prévio desconto ou na cobrança, de terceiro, de valor posteriormente apropriado pelo autor (por exemplo, IRPF retido na fonte pelo empregador ou IPI

cobrado do consumidor), de modo que o mero inadimplemento não configurava crime (FALIVENE, 2019). Exigia-se, pois, conduta fraudulenta.

Ilustra esse entendimento o RHC 65.851/SP (STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, j. 27/06/2017), no qual se reconheceu que o crime do art. 1º, II, da Lei nº 8.137/1990 exige o elemento subjetivo doloso, consistente na efetiva vontade de fraudar o fisco, afastando-se a tipicidade em hipótese de creditamento de ICMS amparado em regime especial vigente no contexto da chamada guerra fiscal:

O crime previsto no art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/1990 exige o elemento subjetivo doloso para a sua configuração, consistente na efetiva vontade de fraudar o fisco, mediante omissão ou declaração falsa às autoridades fazendárias, com o fim de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social. (Brasil, STJ, RHC 65.851/SP, 2017)

No mesmo sentido, o HC 351.718/PE (STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Antonio Saldanha Palheiro, j. 2018) consignou que a incriminação prevista na Lei nº 8.137/1990 não se fundamenta na simples inadimplência da obrigação tributária, e que, na dúvida, o dolo não pode ser presumido, sob pena de atribuir-se responsabilidade penal ao contribuinte apenas inadimplente. Reforça o ponto o RHC 66.716/MG (STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Ribeiro Dantas, j. 17/03/2016), que afastou a persecução penal por atipicidade em hipótese de guerra fiscal, quando o contribuinte mantinha fidelidade escritural conforme normas, em princípio, válidas.

3.2 A virada do STJ: o HC 399.109/SC (2018)

Em 22 de agosto de 2018, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC 399.109/SC (Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz), firmou orientação no sentido de que deixar de recolher, no prazo legal, o ICMS regularmente declarado, ainda que na qualidade de sujeito passivo direto da obrigação, configura o crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990), desde que comprovado o dolo.

O voto condutor destacou: a inexistência de clandestinidade no delito, de modo que o registro e a declaração do imposto em guia própria não elidem o crime; a possibilidade de o sujeito ativo ser tanto o contribuinte direto quanto o responsável tributário; a exigência de dolo, ainda que sem elemento subjetivo especial; e a delimitação dos termos “descontado” e “cobrado”, abrangendo tanto tributos diretos sujeitos à substituição tributária quanto tributos indiretos, mesmo em operações próprias, ante o repasse do encargo na cadeia de consumo. Tal entendimento veio, posteriormente, a ser cristalizado na Súmula 658 do STJ, examinada adiante.

3.3 A tese de repercussão geral do STF: o RHC 163.334/SC (2019)

A controvérsia chegou ao Supremo Tribunal Federal, que, em 18 de dezembro de 2019, no julgamento do RHC 163.334/SC (Pleno, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, DJe 13/11/2020), fixou tese de repercussão geral (Tema 1166):

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. (BRASIL, STF, RHC 163.334/SC, 2019)

O voto do relator partiu da premissa de que o mero inadimplemento tributário não é fato típico, buscando-se responsabilizar o devedor contumaz, ou seja, aquele que, como estratégia empresarial, deixa de pagar o tributo de modo reiterado, obtendo vantagem competitiva e induzindo concorrência desleal. A contumácia, embora não definida por critérios objetivos no acórdão, tornou-se elemento diferenciador entre o inadimplemento eventual, penalmente irrelevante, e a conduta criminosa. No caso paradigma, a inadimplência alcançava aproximadamente oito meses, parâmetro que passou a orientar parte da jurisprudência subsequente.

Cumprir observar que a tese do STF, embora convergente com a do STJ quanto à tipicidade, dela se diferencia em ponto sensível: o Supremo agregou

expressamente os requisitos cumulativos da contumácia e do dolo de apropriação, ao passo que a redação literal do art. 2º, II, exige apenas a conduta de deixar de recolher, no prazo legal, o imposto cobrado ou descontado. Essa distinção é juridicamente relevante, pois restringe, em alguma medida, o alcance da criminalização.

3.4 A Súmula 658 do STJ (2023) e a ampliação do alcance típico

Em 13 de setembro de 2023, a 3ª Seção do STJ aprovou a Súmula 658, com a seguinte redação: “O crime de apropriação indébita tributária pode ocorrer tanto em operações próprias como em razão de substituição tributária.” O enunciado consolida o entendimento do HC 399.109/SC e amplia o universo de contribuintes potencialmente sujeitos à responsabilização penal, alcançando segmentos de atividade antes não contemplados pela orientação das Cortes superiores.

A crítica doutrinária é severa: parte expressiva dos autores sustenta que o tipo do art. 2º, II, restringe-se aos casos de substituição tributária, de modo que estender o tipo penal ao ICMS próprio configuraria analogia in malam partem, vedada pelo princípio da legalidade penal (art. 5º, XXXIX, da Constituição). A tese, sob esse ângulo, teria criado nova figura típica por via jurisprudencial.

3.5 A Lei Complementar nº 225/2026 e a redefinição penal do devedor contumaz

Mais recentemente, a Lei Complementar nº 225/2026 conferiu definição nacional à figura do devedor contumaz, antes desenvolvida apenas por legislações estaduais e pela jurisprudência. Considera-se devedor contumaz o sujeito passivo cujo comportamento fiscal se caracteriza por inadimplência substancial, reiterada e injustificada. No âmbito federal, reputa-se substancial a existência de créditos tributários irregulares iguais ou superiores a R\$ 15 milhões e equivalentes a mais de 100% do patrimônio conhecido; a reiteração exige inadimplência em quatro períodos consecutivos ou seis alternados em doze meses; e a

inadimplência deve ser injustificada. A declaração depende de processo administrativo específico, com notificação prévia e decisão definitiva.

No plano penal, a LC nº 225/2026 alterou os arts. 168-A e 337-A do Código Penal e o art. 34 da Lei nº 9.249/1995, afastando a extinção da punibilidade pelo pagamento quando o agente tiver sido formalmente declarado devedor contumaz. As restrições estendem-se aos parcelamentos das Leis nº 10.684/2003 e nº 11.941/2009, de modo que a suspensão da pretensão punitiva e a extinção da punibilidade deixam de se aplicar ao contribuinte declarado contumaz em decisão definitiva e inscrito no Cadin. Estabelece-se, assim, diferenciação estrutural entre contribuintes eventuais ou reiterados, sujeitos ao regime tradicional, e devedores contumazes, submetidos a restrições penais significativamente mais severas.

A nova disciplina, embora confira maior densidade ao conceito de contumácia, atenuando a indeterminação criticada no RHC 163.334/SC, suscita questionamentos relevantes: a compatibilidade da vedação ampla à extinção da punibilidade com o princípio da intervenção mínima; a legitimidade da vinculação automática entre decisão administrativa e consequências penais; e a fluidez do requisito da inadimplência “injustificada”, especialmente em contextos de crise econômica ou de discussão judicial da exigibilidade do crédito.

4. O tratamento jurídico adequado

A despeito da consolidação jurisprudencial, persistem objeções consistentes à criminalização do ICMS próprio declarado e não recolhido. A primeira reside em interpretação atécnica do art. 2º, II: se o tributo é descontado ou cobrado de outrem, é porque é devido por terceiro; o ICMS próprio, contudo, não pertence ao adquirente, que não pode requerer restituição do indébito nem se sub-rogar no tratamento tributário aplicável (Bottini; Santiago, 2019). Outra inconsistência é admitir o consumidor como “contribuinte” para fins criminais quando não o é para efeitos tributários.

Reforça a crítica o RE 574.706/PR (STF), no qual se assentou que o ICMS não constitui receita do contribuinte, por ter correspondência em seu passivo. Disso decorre que o contribuinte inadimplente desatende a deveres próprios, sem desviar recurso de terceiro, o que enfraquece a equiparação à apropriação indébita.

No plano constitucional e internacional, destaca-se a vedação à prisão por dívida. A Constituição, no art. 5º, LXVII, somente admite a prisão civil do devedor de alimentos, tendo o STF afastado a prisão do depositário infiel (Súmula Vinculante 25), com fundamento no caráter supralegal dos tratados de direitos humanos (HC 95.967, Rel. Min. Ellen Gracie, 2008). O Pacto de São José da Costa Rica, em seu art. 7.7, proíbe a detenção por dívidas de modo ainda mais amplo que o texto constitucional. A utilização do processo penal para exigir o pagamento de dívida tributária, que deveria ser cobrada na esfera cível, tangencia essa vedação.

O que há, em essência, é divergência interpretativa sobre a hermenêutica de dispositivos constitucionais e a aplicação da legislação tributária. Por isso, é imprescindível aferir, em cada caso, a efetiva vontade de fraudar o fisco. Havendo boa-fé no lançamento das operações, não há falar em responsabilização penal, devendo ser reconhecida a atipicidade da conduta.

À luz do quadro atual, o tratamento adequado não consiste em negar a tipicidade fixada pelos tribunais superiores, mas em interpretá-la restritivamente, exigindo-se rigorosamente os requisitos cumulativos consagrados pelo STF (a contumácia e o dolo de apropriação) e, agora, balizados pela LC nº 225/2026. A persecução penal indiscriminada, deflagrada a partir da simples constituição definitiva do crédito, sem demonstração do dolo de apropriação e da contumácia, configura constrangimento ilegal e meio indireto de coerção para pagamento de tributo, prática que deve ser rechaçada. Cabe ao titular da ação penal demonstrar, concretamente, que o agente atuou com consciência e vontade de se apropriar de valores, de forma reiterada, não bastando a mera

condição de sujeito passivo ou a ocupação de cargo de direção na pessoa jurídica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo abordou a utilização do Direito Penal como instrumento indevido de cobrança de tributo, isto é, o desvirtuamento dos crimes contra a ordem tributária como meio de coação ao pagamento.

Examinaram-se os princípios constitucionais relacionados ao recolhimento (legalidade, substituição tributária, vedação ao confisco e razoabilidade/proporcionalidade) e os elementos da discussão administrativa da dívida. Em seguida, destacou-se o garantismo constitucional como metodologia de aplicação das normas sancionadoras, sublinhando-se a necessidade de comprovação do elemento subjetivo para a responsabilização do contribuinte.

No plano jurisprudencial, evidenciou-se a trajetória que parte da exigência de fraude (orientação prevalecente até 2018), passa pela virada do STJ no HC 399.109/SC (2018), alcança a tese de repercussão geral do STF no RHC 163.334/SC (2019) e se consolida na Súmula 658 do STJ (2023), culminando na recente disciplina da LC nº 225/2026 sobre o devedor contumaz.

Conclui-se que é indevida a ampliação irrestrita da responsabilização penal do contribuinte: dever não é crime e não deve sê-lo. O Estado dispõe de diversos instrumentos para exigir o débito tributário, não lhe sendo legítimo recorrer ao Direito Penal para esse fim. Ainda que se admita a tipicidade fixada pelos tribunais superiores, sua aplicação reclama interpretação restritiva, com rigorosa exigência da contumácia e do dolo de apropriação, sob pena de se transformar a sanção penal em mecanismo oblíquo, e inconstitucional, de arrecadação.

REFERÊNCIAS

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; SANTIAGO, Igor Mauler. Prisão por dívida de ICMS viola a Constituição, a lei e a jurisprudência. Consultor Jurídico, 12 dez. 2018. Disponível

em: <https://www.conjur.com.br/2018-dez-12/consultor-tributario-prisao-divida-icms-viola-constituicao>. Acesso em: 1 jun. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109/SC. Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, 3ª Seção, j. 22 ago. 2018, DJe 12 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 65.851/SP. Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª Turma, j. 27 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 351.718/PE. Rel. Min. Antonio Saldanha Palheiro, 6ª Turma, 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 66.716/MG. Rel. Min. Ribeiro Dantas, 5ª Turma, j. 17 mar. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 658. O crime de apropriação indébita tributária pode ocorrer tanto em operações próprias como em razão de substituição tributária. 3ª Seção, j. 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ. Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 14 fev. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC. Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 18 dez. 2019, DJe 13 nov. 2020 (Tema 1166 da repercussão geral).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 95.967. Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, j. 11 nov. 2008, DJe 28 nov. 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 225, de 2026. Estabelece critérios para a caracterização do devedor contumaz e disciplina seus efeitos penais. Brasília, DF, 2026.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Brasília, DF, 1990.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Brasília, DF, 1972.

CARVALHO, Matheus. Manual de direito administrativo. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

FALIVENE, Matheus. Direito penal como cobrador de impostos traz ainda mais insegurança jurídica. Consultor Jurídico, 11 jan. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-11/matheus-falivene-direito-penal-cobrador-impostos>. Acesso em: 1 jun. 2026.

MARINELA, Fernanda. Direito administrativo. 6. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2012.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS (OEA). Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica). 1969. Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm. Acesso em: 1 jun. 2026.

ROCHA, Sergio André (coord.); TÔRRES, Heleno Taveira. Direito tributário sancionador e garantismo constitucional. In: Estudos de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro: parte geral. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.