



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE DIREITO – UNIDADE SANTA RITA  
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS**

**GUILHERME CARVALHO LEMOS**

**ANÁLISE DO DOLO NO DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA  
TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

**SANTA RITA – PB  
2025**

GUILHERME CARVALHO LEMOS

**ANÁLISE DO DOLO NO DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA  
TRIBUTÁRIA NA PERSPECTIVA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Curso de Direito da  
Unidade Santa Rita, do Centro de Ciências  
Jurídicas da Universidade Federal da  
Paraíba, como exigência parcial para a  
obtenção do título de Bacharel(a) em  
Ciências Jurídicas.

Orientador(a): Me. Alex Taveira dos  
Santos

SANTA RITA – PB  
2025

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

L555a Lemos, Guilherme Carvalho.

Análise do dolo no delito de apropriação tributária  
na perspectiva dos tribunais superiores / Guilherme  
Carvalho Lemos. - Santa Rita, 2025.

62 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.

TCC (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ-SANTA RITA.

1. Crimes contra a ordem tributária. 2. Apropriação  
indébita tributária. 3. Tipicidade. 4. Dolo de  
apropriação. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

CDU 34



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DIREÇÃO DO CENTRO  
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO



### ATA DE DEFESA PÚBLICA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ao vigésimo segundo dia do mês de Setembro do ano de dois mil e vinte e cinco, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “Análise do dolo no delito de apropriação indébita tributária na perspectiva dos tribunais superiores”, do(a) discente(a) **GUILHERME CARVALHO LEMOS**, sob orientação do(a) professor(a) Me. Alex Taveira dos Santos. Após apresentação oral pelo(a) discente e a arguição dos membros avaliadores, a Banca Examinadora se reuniu reservadamente e decidiu emitir parecer favorável à APROVAÇÃO, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, com base na média final de 10,0 (~~9,2~~). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Me. Alex Taveira dos Santos

Ma. Crizeuda Farias da Silva Dias

Me. Luis Henrique Mendes de Melo

A Renata e José Guilherme, a quem devo eterna gratidão pelos ensinamentos, ininterrupto apoio e valores que me foram repassados, que me guiaram até aqui e me acompanharão pelo resto de minha vida.

Obrigado por tanto.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por me conceder sabedoria para escolher e força para trilhar os caminhos da Faculdade de Direito na Universidade Federal da Paraíba, e renovar diariamente minha vontade de vencer os desafios da vida.

A minha família, por todo amor, apoio, incentivo e paciência pelos momentos de ausência dedicados ao meu desenvolvimento acadêmico/profissional. Em nome de todos, agradeço a meus pais, Renata e José Guilherme, a meus irmãos, Ana Beatriz, José Vitor, Lucas e Maria Esther, e à minha amada Marina, por cada momento vivido, que se tornam combustível para o aprimoramento pessoal e profissional.

Aos professores da Universidade Federal da Paraíba, que são verdadeiras fontes do saber jurídico e se tornaram referências a serem seguidas. Agradeço, especificamente, aos mestres que mais marcaram minha trajetória no curso de direito: Prof.<sup>a</sup> Ana Clara Montenegro; Prof. Felipe Negreiros; Prof. Rinaldo Mouzalas; Prof. Adriano Godinho; Prof. Alex Taveira; Prof.<sup>a</sup> Roberta Candeia; e Prof.<sup>a</sup> Ana Carolina.

Aos integrantes da Promotoria de Crimes Contra a Ordem Tributária, onde iniciei a atuação como estagiário, ainda no 3º período do curso. Sou eternamente grato pelos ensinamentos que me foram passados e pelas amizades criadas.

Ao Escritório Sheyner Asfóra Advocacia, por toda a contribuição no meu desenvolvimento pessoal e profissional, feito por meio de cada valiosa orientação e enriquecedores ensinamentos que me foram passados.

A todos que fizeram parte e contribuíram com a minha formação, especialmente aos colegas e amigos que comigo trilharam este árduo caminho.

## **RESUMO**

O presente trabalho tem como principal fundamento o estudo da figura do dolo no delito de apropriação indébita tributária com base na análise de julgamentos das Cortes Superiores. Nesse ímpeto, essa pesquisa tem como objetivo geral observar como uma apuração aprofundada do dolo em cada ação penal – cuja investigação é voltada ao cometimento de possíveis crimes tributários – tem a possibilidade de impedir uma responsabilização penal objetiva, prática vedada no ordenamento jurídico brasileiro. De acordo com o estudo bibliográfico desenvolvido, é possível mostrar que o crime insculpido no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 terá sua natureza comparada aos demais tipos penais tributários, a fim de que se demonstre a especificidade do crime em estudo e a razão da necessidade de maior rigor em ações penais que denunciam a prática do referido delito. A pesquisa foi feita majoritariamente utilizando-se do método indutivo, utilizando-se da análise de casos práticos para explorar e aprofundar a importância da apuração do dolo em ações penais que denunciam a prática de crimes contra a ordem tributária, realizando também uma análise da evolução histórica dos entendimentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária; Apropriação indébita tributária; Tipicidade; Dolo de apropriação.

## **ABSTRACT**

This study focuses on the concept of intent in the crime of tax misappropriation, based on an analysis of judgments handed down by the higher courts. In this vein, the general objective of this research is to observe how an in-depth investigation of intent in each criminal action—whose investigation is focused on the commission of possible tax crimes—has the potential to prevent objective criminal liability, a practice prohibited in the Brazilian legal system. According to the bibliographic study developed, it is possible to show that the crime enshrined in Article 2, II, of Law No. 8,137/90 will have its nature compared to other types of tax crimes, in order to demonstrate the specificity of the crime under study and the reason for the need for greater rigor in criminal actions that denounce the practice of the aforementioned crime. The research was conducted mainly using the inductive method, using the analysis of practical cases to explore and deepen the importance of determining intent in criminal actions that denounce the practice of crimes against the tax order, also conducting an analysis of the historical evolution of the understandings adopted by the Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice.

**Keywords:** Crimes against the tax system; Tax misappropriation; Criminality; Intent to misappropriate.



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AgRg – Agravo Regimental

ARE – Agravo em Recurso Extraordinário

AREsp – Agravo em Recurso Especial

CF/CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

CP – Código Penal

EDcl – Embargos de Declaração

HC – Habeas Corpus

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IR – Imposto sobre a Renda

LC – Lei Complementar

MPRN – Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte

MPSC – Ministério Público do Estado de Santa Catarina

REsp – Recurso Especial

RHC – Recurso Ordinário em Habeas Corpus

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TJDFT – Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios

TJPB – Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba

TJRN – Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte

TJSC – Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

TJSP – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

## Sumário

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>A VERIFICAÇÃO DO DOLO EM AÇÕES PENAIS QUE APURAM CRIMES TRIBUTÁRIOS PRATICADOS POR PARTICULARES .....</b>	<b>15</b>
<b>3</b>	<b>PARTICULARIDADES DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>27</b>
3.1	APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: TERMINOLOGIA ADEQUADA?... 31	
3.2	INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA..... 34	
<b>4</b>	<b>DEBATES JURISPRUDENCIAIS ACERCA DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>39</b>
4.1	RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº 163.334/SC .....	45
4.2	CASOS CONCRETOS APÓS O JULGAMENTO DO RHC 163.334/SC.....	50
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>54</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O direito tributário é a área do direito destinada ao estudo das relações tributárias, as quais são regidas por regras e princípios previstos na legislação constitucional e infraconstitucional. Tais regramentos, como define o Professor Paulo de Barros Carvalho (2021), estão intrinsecamente ligados à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

É o ramo jurídico que disciplina toda a matéria inerente aos tributos, regulando a origem das hipóteses de incidência, as sujeições passivas e ativas dentro das relações tributárias, o conteúdo referente às infrações tributárias, além de diversos outros assuntos.

Fazemos a citação específica a esses três tópicos pois é em torno deles que gira a discussão que será travada neste trabalho, afinal, a apropriação indébita tributária, quando debatida no âmbito das cortes superiores, teve a atenção voltada justamente ao alcance do que se configuraria como tributo cobrado e descontado, quem seria o real contribuinte do tributo ou contribuição social, e por fim, o limite da tipicidade do delito em questão.

Lado outro, o direito penal é o ramo do direito que estuda o cometimento de atos que violam a proteção de determinado bem jurídico. Importa registrar que o direito penal é regulado pelo princípio da mínima intervenção, limitador da incidência do direito penal na prática forense:

**O princípio da intervenção mínima, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado**, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a prevenção de ataques contra bens jurídicos importantes. Ademais, **se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável**. (BITENCOURT, 2023, p. 45) (grifos acrescidos).

A partir disso, inicia-se a incursão nos delitos tributários. O cometimento de ilicitudes tributárias decorre do descumprimento de obrigações provenientes da sujeição passiva em relações tributárias. Melhor dizendo, há infração – administrativa – quando descumprido o dever assumido na relação tributária.

De tal modo, infere-se que o próprio direito tributário regula as sanções que devem ser aplicadas aos sujeitos passivos que descumprem com suas obrigações

inerentes ao pagamento de tributo, a exemplo da aplicação de multas, juros, execuções fiscais etc.

Nesse contexto, tais mecanismos devem ser utilizados na esfera administrativa e judicial quando houver a pretensão de se prezar pelo cumprimento das obrigações tributárias, de forma a angariar os valores que são devidos pelos contribuintes ao Erário.

A interseção entre o direito penal e o direito tributário origina-se no momento em que as outras esferas (que não a penal) não se mostram suficientes para a resolução da suposta lesão aos cofres públicos. Nesse momento, tem-se a aplicação do direito penal tributário, o qual encontra-se parcialmente regulado pela Lei nº 8.137/90.

É evidente que a ocorrência de infrações tributárias, por vezes, se amoldará às condutas previstas nos artigos da supracitada Lei, configurando-se, dessa forma, infrações penais, que devem ser apuradas conforme seu rito legal. Por outro lado, necessário registrar que há fatos que não contemplam conduta dolosa por parte do agente, de forma que somente poderão ser consideradas infração na esfera administrativa tributária.

Há grande importância na distinção a se realizar entre infrações penais e infrações tributárias, que devem se limitar à esfera administrativa. O crime, na teoria adotada pelo atual Código Penal, configura-se como fato típico, ilícito e culpável – é o que se extrai da denominada teoria finalista.

Na tipicidade, reside a ação ou omissão humana que é positivada pelas normas incriminadoras. A ilicitude é a reprovabilidade da conduta, a contrariedade ao ordenamento jurídico. Por fim, a culpabilidade reflete o juízo de reprovação acerca do fato típico e ilícito praticado pelo agente infrator.

As infrações tributárias, por sua vez, não são compostas pela tríade mencionada, mas, apenas, pelo desrespeito à legislação fiscal. Ou seja, não há sequer menção ao elemento subjetivo do agente na verificação de infrações tributárias, o que impede que tais irregularidades sejam importadas para o status de infração penal, eis que não contemplam seus elementos mínimos.

A tutela de bens jurídicos a ser realizada pelo direito penal, como dito acima deve ser vista como a última opção, a ser utilizada apenas quando as outras existentes não forem capazes de satisfazer a proteção do bem jurídico. Dessa forma, a

persecução penal que apura alguns dos crimes contra a ordem tributária somente é devida quando exauridos os meios menos gravosos.

Nesse sentido que se posiciona a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se pode extrair da Súmula Vinculante nº 24: *“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”*.

Ato contínuo, deflagrada a ação penal, em regra, consubstanciada em documentação de natureza fiscal, como Autos de Infração, Certidões de Dívida Ativa, etc., deve ser realizada perquirição acerca da materialidade e da autoria do suposto crime contra a ordem tributária.

Por óbvio, a documentação fiscal supracitada tem o condão de dar suporte à materialidade dos fatos investigados na ação penal; Entretanto, não se pode admitir que tal documentação seja tratada como prova absoluta da prática criminosa de sonegação fiscal.

Avançando, a respeito da investigação da autoria dos supostos delitos, tem-se que, em regra, tal responsabilidade é atribuída aos administradores da empresa em que tenha ocorrido a irregularidade administrativa. Todavia, o exercício de tal função não pode ser corolário para a imposição de condenações penais fundadas exclusivamente em razão do fato de administrar a empresa.

Para a configuração dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 – à exceção do art. 2º, inciso II –, entendem a doutrina e a jurisprudência pela exigência de se demonstrar apenas o dolo em sua modalidade genérica, consubstanciado na vontade livre e consciente do agente voltada à prática da ilicitude.

É importante registrar que não se pode utilizar da inexigência de finalidade específica para o cometimento de tais delitos para fundar o intento acusatório apenas na função de administrador da empresa. O Superior Tribunal de Justiça tem diversos precedentes nesse sentido.

Impõe-se, em verdade, que seja realizada uma apuração voltada para a verificação de provas concretas a demonstrar a prática criminosa do acusado ao cometer conduta prevista nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, de forma que seja realmente evidenciada a vontade do agente para a prática da figura típica da qual é acusado.

Isso porque a responsabilidade penal é orientada, no ordenamento jurídico brasileiro, pelo princípio da responsabilidade subjetiva. Tal máxima implica na exigência de uma apuração casuística do elemento subjetivo de cada fato investigado nos mais diversos processos-crime.

Imputar ao administrador de empresa o ônus do cometimento de um delito tributário exclusivamente em razão de seu ofício é flagrante desrespeito ao regramento da responsabilidade penal subjetiva, configurando-se, de fato, verdadeira responsabilização penal objetiva.

Isso ocorreria em razão da desnecessidade de maior apuração a respeito do elemento subjetivo do administrador de empresas nas oportunidades em que são realizadas as fiscalizações tributárias, o que é autorizado no âmbito administrativo, mas não pode ser corroborado no processo penal.

A situação torna-se ainda mais delicada quando se trata da apuração da conduta de apropriação indébita tributária, delito que prescinde da prática de atos fraudulentos por parte do agente, perfectibilizando-se com a norma incriminadora o simples fato do sujeito passivo da obrigação tributária não arcar com o pagamento do tributo descontado ou cobrado no prazo legal.

Portanto, para evitar a criminalização de dívidas tributárias, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, fixou a 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.”*

Infere-se que restou consolidada a exigência do dolo específico de apropriação, o que impõe maior rigor para a configuração do que o dolo em sua modalidade genérica. Além disso, diante da preocupação de não se criminalizar a atividade empresarial, foram criados critérios fáticos objetivos que se destinam à verificação do dolo de apropriação no caso concreto.

O precedente, apesar de receber críticas sob a alegação de possibilitar a punição penal por dívida civil, trouxe maior respaldo aos empresários que tem no inadimplemento tributário situação excepcional, ao passo que reafirmou a tipicidade da conduta de quem vê na inadimplência uma alternativa para o enriquecimento ilícito ou para custeio das próprias atividades.

Ou seja, o STF preocupou-se em reafirmar a tipicidade da conduta do empresário que faz a retenção de valores tributos e/ou contribuições e não os repassa intencionalmente aos cofres públicos no prazo legal, uma vez que se enquadrasse a conduta como atípica, possibilitaria que empresários que tem a fraude como verdadeiro *modus operandi* passassem à prática da inadimplência tributária para evadir-se de possíveis sanções penais.

Dessa forma, o presente trabalho se dedicará a analisar as minúcias da apuração de crimes tributários, trazendo maior enfoque na importância da análise do dolo nas ações penais em que se denuncia a prática de crimes contra a ordem tributária, e mais especificamente o delito de apropriação indébita tributária, observando-se como deve ser a prevenção à punição de empresários eventualmente inadimplentes.

Tal análise tem o condão de verificar a linha tênue em que vivem os julgadores brasileiros ao se deparar com acusações de apropriação indébita tributária, de modo que se demonstrará a importância dos requisitos objetivos citados no precedente da Suprema Corte para evitar a injusta punição de eventuais inadimplentes, assim como, para evitar a injusta impunidade de empresários que adotam a sonegação fiscal como modelo de negócio.

O maior destaque será feito no entorno do delito de apropriação indébita tributária, analisando-se os mais diversos aspectos inerentes ao tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, finalizando-se o presente estudo com a análise de julgamentos paradigmáticos acerca da temática, e a sua consequente aplicação pelas demais Cortes brasileiras.

## **2 A VERIFICAÇÃO DO DOLO EM AÇÕES PENAIS QUE APURAM CRIMES TRIBUTÁRIOS PRATICADOS POR PARTICULARES**

Para que se possa realizar uma análise destacada do crime de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, é necessário explorar os aspectos inerentes aos demais crimes contra a ordem tributária passíveis de serem praticados por particulares, especificamente previstos nos arts. 1º e 2º da referida Lei.

O artigo 1º, da Lei 8.137/90, define como crime contra a ordem tributária a supressão ou redução do tributo ou contribuição social e qualquer acessório, realizada mediante as condutas listadas em seus incisos, cuja redação se dedica a descrever condutas fraudulentas do agente.

Para ilustrar, o inciso I tipifica a conduta de omissão de informações; o inciso II, a inserção de elementos inexatos; o inciso III, a falsificação de nota fiscal ou documento relativo a operação tributável; o inciso IV, a utilização de documento que saiba ou deva saber falso; e o inciso V, por fim, criminaliza o não fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente.

Importante salientar que a doutrina e a jurisprudência classificam os crimes tipificados no art. 1º da Lei que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contras as relações de consumo como crimes materiais. Ou seja, exige-se que de fato ocorra a supressão ou redução do tributo para que se configure o fato criminoso.

O art. 2º, que ainda tipifica condutas (menos gravosas, consequentemente, com reprimendas menores) praticadas por particulares, trilha caminho semelhante, destinando seu inciso I a condutas que também são configuradas pela prática de atos fraudulentos por parte do contribuinte – diferindo, portanto, da natureza da conduta prevista no art. 2º, II.

Interessante evidenciar a lição de Hugo de Brito Machado (2022, p. 410) no sentido de que o art. 2º, inciso I, tipifica o que se poderia classificar como o crime tentado da figura típica do art. 1º. Há a criminalização da conduta meio – falsificação/omissão de documentos fiscais, exemplificando – que não chega a resultar na efetiva redução ou supressão do tributo, de tal forma que a sanção penal é inferior em razão da ausência de prejuízo ao erário.



Adotam a mesma linha de raciocínio Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, exemplificando sua conclusão utilizando-se de dispositivo do Código Penal Espanhol, na oportunidade em que buscam diferenciar o mero devedor do fisco de um infrator penal:

Por outro lado, encontramos a postura majoritária da doutrina e jurisprudência espanholas, que defende a chamada “teoria do engano”, segundo a qual, **nos termos da atual redação do art. 305 do Código Penal Espanhol, é necessário o emprego de fraude ou engano para que a infração tributária possa vir a ser considerada como tipificadora de um crime tributário.** (2023, p. 89) (grifos nossos)

Sobre a referida “teoria do engano”, os autores explicam que se qualifica como criminosa apenas a conduta composta da fraude ou do engano, de forma que a intervenção do direito penal somente se prestaria para a persecução dos comportamentos realmente voltados a fraudar a Fazenda Nacional, enfatizando o caráter de *ultima ratio* do aparato estatal-penal. Finaliza o debate sobre o tema:

Deixamos claro, em outros termos, que nem todo devedor do fisco é criminoso, **nem toda infração da normativa tributária relacionada com o nascimento da obrigação tributária e seu lançamento é constitutiva de crime, mas somente nos casos em que representem uma manobra fraudulenta para enganar a Fazenda Pública, em detrimento do erário público.** (2023, p. 93) (grifos acrescidos ao original).

Outrossim, não é demais pontuar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema. Na oportunidade do julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425/SC, em março de 2017, o Min. Relator Ricardo Lewandowski corroborou a concepção de que os ilícitos penais previstos na Lei nº 8.137/90 se referem ao ato fraudulento do contribuinte cuja pretensão é a sonegação fiscal.

Destarte, verificada a exigência da natureza fraudulenta da conduta que se pretenda enquadrar na tipificação do art. 1º da Lei nº 8.137/90, é necessário enfatizar, desde logo, que a mera existência de débitos fiscais inscritos em Certidões de Dívida Ativa não são fatores lógicos que transformem esses contribuintes (por vezes, meramente) inadimplentes em criminosos.

Isso quer dizer que é necessária uma efetiva apuração, da autoria e da materialidade, em ações penais fundadas em acusações da prática de delitos tributários, utilizando-se como pressuposto a exigência da demonstração dos

elementos inerentes à configuração de um crime, submetendo-se, de tal modo, à inquirição exigida por qualquer outro fato típico.

Nesse sentido, o art. 18, parágrafo único, do Código Penal, prevê que só se pune mediante culpa quando o crime que assim dispor. Isto significa que, diante da ausência de menção da modalidade culposa do crime, adota-se a regra de que a punição somente será possível diante do cometimento doloso do fato.

Dessa forma, é mister frisar que os crimes contra a ordem tributária não preveem a modalidade culposa, devendo, para existir crime, que seja verificada a ocorrência de conduta dolosa no caso concreto, materializada pela vontade livre e consciente do agente de praticar os fatos positivados na lei incriminadora.

De tal maneira, em ações penais em que se apura a suposta prática de crimes contra a ordem tributária, predomina o entendimento – quase que uníssono – a respeito da exigência do dolo apenas em sua modalidade genérica. A título exemplificativo, destaque-se trecho de decisão recentíssima do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. ARTIGO 1º, IV, DA LEI 8.137/90. [...] DOLO GENÉRICO. SUFICIÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. SÚMULAS 7 E 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. [...] 5. Consolidada a jurisprudência desta Corte no sentido de que, para a configuração do crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, basta o dolo genérico, consistente na omissão voluntária do recolhimento tributário. [...].** (STJ – AgRg nos EDcl no AREsp n. 2.708.167/SP, Sexta Turma, Rel.: Ministro Antonio Saldanha Palheiro, julgado em 10/6/2025, DJe de 16/6/2025). (grifos acrescidos ao original).

Conforme o trecho grifado em destaque, em se tratando da apuração de crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, é consolidado o entendimento a respeito da exigência do dolo genérico. No mesmo sentido do julgado colacionado acima, também do STJ: AgRg nos EDcl no AREsp n. 2.665.925/PA; AgRg nos EDcl no AREsp 2.682.700/SP.

Promovendo a divergência, o posicionamento doutrinário de Hugo de Brito Machado (2022, p. 402) é no sentido de se exigir o dolo específico nas condutas tipificadas no art. 1º, sendo essa finalidade específica o propósito do agente de suprimir ou reduzir o tributo.

Do mesmo modo, é oportuno destacar a existência de alguns julgados originários do Tribunal de Justiça de São Paulo expondo uma corrente minoritária em

que se exige o dolo em sua modalidade específica para a configuração do delito insculpido no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Para ilustrar, citamos o julgamento de três apelações criminais do Tribunal paulista: nº 1519186-57.2019.8.26.0037; nº 0049735-66.2011.8.26.0050; e nº 0005302-90.2018.8.26.0268. É forçoso reconhecer que apesar da divergência, a massiva maioria dos julgados do próprio TJSP entendem pela prescindibilidade do dolo específico em tais casos.

Há inúmeros julgados em diversos tribunais pátrios que corroboram o entendimento jurisprudencial pela inexistência do dolo específico para a configuração do delito previsto no art. 1º, de forma que entende-se pacífica a jurisprudência brasileira sobre a exigência do dolo genérico para tais crimes.

Para melhor compreensão do tema, torna-se oportuno trazer definição acerca do dolo genérico. Rogério Sanches (2016, p. 196) o conceitua como “*denominação utilizada no âmbito da teoria causalista, dizendo-se genérico porque o tipo penal não indicava finalidade nenhuma por parte do agente*”.

O dolo genérico é, na realidade, o que a doutrina atual denomina de dolo. É a vontade livre e voluntária do agente voltada ao cometimento do delito em si, sem a exigência de uma finalidade específica. Masson (2022, p. 249) faz essa atualização nominal: “*Atualmente, com a superveniência da teoria finalista, utiliza-se o termo dolo para referir-se ao antigo dolo genérico*”.

Nestes termos, é possível chegar à conclusão de que para a apuração da prática de crimes contra a ordem tributária, especificamente aqueles previstos no art. 1º, exige-se tão somente a demonstração do dolo genérico.

Fixada tal premissa, é necessário esclarecer que, ainda que se exija apenas a demonstração do dolo em sua modalidade genérica, e não do dolo específico, a responsabilização penal deve ser subjetivamente apurada caso a caso, com base nos elementos probatórios obtidos no decorrer de cada instrução processual que possam suscitar absoluta certeza em relação à autoria.

A delimitação de tal raciocínio é de suma importância para que se evite a criação de um pensamento estritamente punitivista de que a mera posição do acusado de administrador de empresa seja suficiente para responsabilizar criminalmente alguém em razão da existência de dívidas tributárias (consubstanciadas em Autos de

Infração e Certidões de Dívida Ativa), mesmo que não tenha agido de maneira dolosa para praticar o tipo penal.

A praxe forense demonstra que, eventualmente, no tocante à prova da autoria, a acusação acosta-se exclusivamente no fato de que o acusado é administrador da empresa autuada por suposta irregularidade fiscal para buscar condená-lo pela prática de crimes tributários. Entretanto, conforme delineado acima, tal fator não pode ser suficiente para embasar condenações criminais.

Para esclarecer, destaque-se os inúmeros julgados que apontam para a impossibilidade de impor um édito condenatório em razão da teoria do domínio do fato quando esta teoria fora suscitada pela acusação como fundamento único para sustentar a procedência de sua pretensão acusatória.

Cumprе salientar que, de acordo com Bitencourt (2023, p. 461), acerca da teoria do domínio do fato, *“Autor, segunda essa teoria, é quem tem o poder de decisão sobre a realização do fato”*. A priori, a superioridade hierárquica de todo administrador de empresa aparenta ser hipótese de perfeita aplicação da teoria do domínio do fato para a verificação da autoria de crimes fiscais.

Todavia, continua Bitencourt (2023, p. 461):

Mas é indispensável que resulte demonstrado que quem detém posição de comando determina a prática da ação, sendo irrelevante, portanto, a simples “posição hierárquica superior”, **sob pena de caracterizar autêntica responsabilidade objetiva.**

[...]

Em outros termos, para que se configure o domínio do fato é necessário que o autor tenha controle sobre o executor do fato, e não apenas ostente uma posição de superioridade ou de representatividade institucional, como se chegou a interpretar na jurisprudência brasileira. Ou seja, **é insuficiente que haja indícios de sua ocorrência**, aliás, como é próprio do Direito Penal do fato, que exige um juízo de certeza consubstanciado em prova incontestável.

Seguindo o raciocínio acima exposto, delimitou o Ministro Rogério Schietti Cruz, no julgamento do Recurso Especial nº 1.854.893/SP: *“É equivocado afirmar que um indivíduo é autor porque detém o domínio do fato se, no plano intermediário ligado à realidade, não há nenhuma circunstância que estabeleça o nexo entre sua conduta e o resultado lesivo”* (STJ – REsp nº 1.854.893/SP, Rel.: Min Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, Julgado em 08/09/2020, Publicado em 14/09/2020).

Em julgado ainda mais recente, também da lavra do Ministro Schietti, fora ressaltado: *“Vale dizer, é insuficiente considerar a posição ocupada na empresa, isoladamente, para que se possa atribuir a responsabilidade penal pela prática de*

*crime tributário*” (STJ – AgRg no RHC n. 133.828/PR. Rel.: Min. Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 05/03/2025, publicado em 10/03/2025).

O raciocínio acusatório, quando fundamentado apenas em razão da posição de administrador do acusado, como delimitado por Bitencourt, no trecho acima transcrito, implicaria na caracterização de responsabilidade penal objetiva, o que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse ponto de vista, julgamento do STJ em que o Ministro Sebastião Reis assevera a respeito da vedação à responsabilização penal objetiva e sobre a necessidade de se comprovar a atuação do administrador da empresa acusado voltada à prática delituosa em caso que apurava suposto crime tributário:

**2. O ordenamento jurídico atual não admite a responsabilização penal objetiva. Exige a presença do elemento subjetivo do tipo (dolo ou, excepcionalmente, a culpa) do agente. Dessa forma, nem sempre a atuação profissional do sócio proprietário da empresa, que culmina com lesão ao fisco, acarreta, necessariamente, na existência de crime tributário. Se assim não fosse, na prática, se teria uma espécie de responsabilidade objetiva em matéria penal, o que é inadmissível no Direito brasileiro. [...] Não há, portanto, como considerar, com base na teoria do domínio do fato, que a posição de gestor, diretor ou sócio administrador de uma empresa implica a presunção de que houve a participação no delito, se não houver, no plano fático-probatório, alguma circunstância que o vincule à prática delitiva [...] (STJ – HC n. 821.162/SP, Rel.: Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 12/9/2023, DJe de 15/9/2023) (grifos acrescentados ao original).**

Nos termos do entendimento exposto acima, *decisum* da Egressa Ministra Laurita Vaz: “*Da mesma forma, este Superior Tribunal tem entendimento no sentido de que a mera condição de sócio ou administrador não autoriza, por si só, a condenação por delitos tributários.*” (STJ – AgRg no HC n. 819.432/SC, Rel. Min. Laurita Vaz, Sexta Turma, julgado em 13/06/2023, publicado em 19/06/2023).

Portanto, não obstante exista menor rigor na comprovação do dolo genérico em relação ao específico, não se pode pensar que a mera juntada de documentos referentes a um débito tributário somada a atribuição da responsabilidade penal ao administrador da empresa fiscalizada seja suficiente para fundamentar uma sentença condenatória na seara criminal.

Se assim o fosse, o processo penal se tornaria apenas mero rito de validação das decisões tomadas em sede de processos administrativos tributários e do intento acusatório do Ministério Público, esvaziando-se por completo de sua função precípua de reunir acervo probatório, nos limites dos princípios e garantias constitucionais, com

o fito de apurar a materialidade e a autoria de supostos fatos criminosos expostos em denúncias ministeriais.

A respeito do tema, ensina Luigi Ferrajoli (2002, p. 32):

Ao mesmo tempo, para que o juízo não seja apodítico, mas se baseie no controle empírico, **é preciso também que as hipóteses acusatórias, como exige a segunda condição, sejam concretamente submetidas a verificações e expostas à refutação, de modo que resultem apenas convalidadas se forem apoiadas em provas e contraprovas**, segundo a máxima *nullum iudicium sine probatione*. (grifos nossos).

Da mesma forma, a admissão absoluta da prova da materialidade do delito traz flagrante desrespeito a princípios constitucionais aplicados também no âmbito do processo penal, especificamente aos princípios do contraditório e da ampla defesa e ao princípio da presunção de inocência.

Ora, ao se admitir como prova irrefutável de suposto delito contra a ordem tributária a existência de uma dívida exposta por meio de documentos fiscais, não há um efetivo direito de defesa, eis que a condenação referente ao delito já estaria pré-constituída desde o ato de fiscalização da empresa em que foram constatadas irregularidades fiscais.

De igual modo, o princípio da presunção de inocência seria completamente esvaziado, visto que, a partir do momento da lavratura do auto de infração, o administrador da empresa já se poderia conformar com a futura condenação criminal iniciada no ato da fiscalização fazendária e consumada ao fim da tramitação da ação penal na primeira instância do Poder Judiciário.

Ainda nessa perspectiva, há de se levar em consideração o fato de que os elementos informativos obtidos em sede de processo administrativo tributário muitas vezes são baseados em presunções legais admitidas na esfera do procedimento administrativo. Todavia, tais presunções, não podem ser levadas a cabo no processo criminal como fator indicativo do dolo do agente.

Não se olvida que atos administrativos de fiscalização e autuação praticados por agentes da Fazenda Pública são dotados da presunção de veracidade e de legitimidade. Todavia, não podem ser levados em conta como prova absoluta da ocorrência de crime tributário, mas, sim, no máximo, como prova da ocorrência de possível irregularidade no campo administrativo.

Primeiro, pois como dito acima, por vezes, são resultado da interpretação de legislações fiscais que autorizam o uso de presunções, o que é admitido no procedimento administrativo, mas não pode ser corroborado no processo penal. Segundo, há de se levar em consideração a discricionariedade e a possibilidade/margem de erro humano dos atos de fiscalização. Terceiro, não revelam quaisquer aspectos subjetivos do acusado em relação à suposta conduta ilícita, mas apenas atestam a existência de um débito tributário.

Sobre a atuação dos agentes da Fazenda Pública, torna-se oportuno destacar recente julgado do Tribunal de Justiça do Estado de Paraíba, em que o Magistrado destaca a impossibilidade de se atribuir caráter absoluto aos elementos informativos oriundos de atos de fiscalização, no julgamento de caso em que houve uma drástica redução no montante do débito tributário após contestação na instância administrativa recursal:

No caso, em que pese demonstrada a materialidade delitiva decorrente do auto de infração, o mesmo não se pode dizer acerca da autoria, uma vez que não restou demonstrado o dolo, ainda que genérico, de fraudar a fiscalização tributária.

**Ao revés, como bem destacou o Juízo *a quo*, houve diversos erros na autuação fiscal, os quais foram afastados na instância recursal administrativa, reduzindo o débito tributário fixado, inicialmente, em mais de 05 (cinco) milhões de reais para pouco mais de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais).**

Assim, deve ser rejeitada a alegação do MP apelante de que o auto de infração possui presunção absoluta, conquanto o contrário restou provado nos autos pela defesa. (TJPB – APELAÇÃO CRIMINAL N. 8089400-19.2023.8.15.2002, Rel. Gabinete 04 – Des. Saulo Henriques de Sá e Benevides, Câmara Criminal, Julgado em 18/3/2023, juntado em 19/3/2025) (grifos nossos).

Fazendo uma breve reflexão acerca do caso juntado acima, percebe-se que o grande valor do débito tributário atribuído inicialmente pelos agentes públicos pode ser interpretado pelo Ministério Público e pelo Poder Judiciário como um indício de ter o particular fraudado a fiscalização tributária com o fim de obter benefício próprio.

Por outro lado, o montante de 350 mil reais, inobstante também ser elevado, pode ser relativizado ao se levar em consideração o tamanho da operação da empresa alvo da autuação fiscal, não chamando a mesma atenção da Promotoria e do Juízo da forma que o faria o valor de 5 milhões de reais.

Ou seja, um erro praticado no ato da fiscalização pode ser um fator decisivo para o resultado da ação penal, que, se acompanhado de outros indícios (que talvez

isolados não levassem o julgador a concluir por um édito condenatório), pode se chegar ao julgamento condenatório de uma pessoa que não praticou nem concorreu para qualquer atividade fraudulenta, mas apenas foi “vítima” de um erro fiscalizatório.

Avançando, conforme destacado no trecho do julgado colacionado acima, neste caso concreto, a apuração inicial do procedimento fiscalizatório atribuiu à empresa administrada pelo acusado um débito inicial de mais de 05 milhões de reais, o qual, após contestação na instância recursal, findou-se próximo a 350 mil reais – redução de mais de 10 vezes em relação ao valor inicialmente arbitrado pelo agente público.

Situações como a do caso acima demonstram que, apesar da presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos praticados pelos agentes fazendários, por vezes, tais atos estarão acometidos por erros, o que é inerente de qualquer função desempenhada pelo ser humano.

Independente da natureza do erro que possa ocorrer durante o processo fiscalizatório, é possível concluir que o ato administrativo de fiscalização, que culmina na lavratura dos documentos exigidos para se deflagrar a ação penal, não pode ser admitido como prova absoluta da ocorrência de infração penal, mas, no máximo, como indício do cometimento de ilícito tributário.

Entre o cometimento de um ilícito tributário e o cometimento de um crime contra a ordem tributária há um grande espaço, que deve ser preenchido pela averiguação inerente do processo penal, com a colheita de acervo probatório que demonstre a prática de um ilícito penal e que demonstre que o acusado agiu com a vontade livre e voluntária de cometer o delito, comprovando-se, de tal maneira, a materialidade e a autoria do suposto crime.

Ademais, apesar de orientados pelo princípio da legalidade, os agentes públicos, em sua atuação, possuem margem de discricionariedade para a prática de alguns atos administrativos. Dessa forma, há, por consequência, margem para interpretações divergentes entre os próprios agentes, podendo um entender pelo cometimento de uma infração e outro não concordar com tal entendimento.

Desse modo, em tom bastante crítico, adverte Hugo de Brito Machado:

Na perspectiva que se nos afigura mais realista, a criminalização de muitos ilícitos que geralmente ocorrem no âmbito das pessoas jurídicas de direito privado, especialmente das empresas, tem produzido dois resultados



igualmente lamentáveis, a saber: **(a) o incremento da corrupção** e **(b) a discriminação injusta.**

**O incremento da corrupção existe porque o agente do poder público que, com o objetivo de tornar efetivo o cumprimento das normas pertinentes à tributação, ou à preservação do meio ambiente, ou a qualquer outra ação estatal, fiscaliza as empresas fica investido de poder para instaurar processos que poderão resultar, além das sanções administrativas de natureza patrimonial, em ação penal contra as pessoas que atuam no âmbito destas. Poder que facilmente descamba para o arbítrio à míngua do controle, pois tais agentes atuam como o guarda da esquina, que pode ver e pode não ver o cometimento do ilícito. [...]** (2022, p. 18-19) (grifos acrescidos ao original)

Por fim, no que diz respeito ao elemento subjetivo do ilícito penal, conforme já bem delineado no desenvolver deste capítulo, é necessário que se verifique, no plano fático, se há conduta do agente voltada ao resultado lesivo. Melhor dizendo, exige-se a demonstração de como o administrador tenha agido para o cometimento do delito.

Dessa maneira, para além de se pautar o mero dever de prezar pela boa e justa administração da empresa, o que engloba a devida satisfação das obrigações tributárias, é necessário que se demonstre fatores concretos que evidenciem o dolo do administrador da empresa voltado à prática do crime.

Nesse sentido, trechos de ilustrativos julgados do TJPB e do TJDFT:

Constitui dever legal de todo comerciante a emissão de notas fiscais de toda e qualquer mercadoria vendida em seu estabelecimento. **Existindo nos autos prova suficiente de que o réu, na posição de administrador da empresa, deixou de emitir notas fiscais, omitindo necessárias informações à Receita Estadual da Paraíba e minorando a carga tributária sobre as vendas realizadas pelo estabelecimento comercial no período não compreendido pelo regime de substituição tributária, a condenação deve ser mantida.** [...] (TJPB; Apelação Criminal nº 0010010-23.2016.8.15.0011; Câmara Especializada Criminal; Rel.: Des. Tércio Chaves de Moura; Julg. 19/03/2019; DJPB 11/04/2019, Pág.11.) (grifos acrescidos)

Embora os acusados tenham ressaltado que emitiram de forma idônea as notas fiscais de compra e venda do algodão negociado pela cooperativa entre fevereiro-2013 e abril-2014, **não há dúvida de que eles deixaram de escriturar regularmente tais notas fiscais** e, assim, não recolheram o ICMS devido ao Distrito Federal nas operações realizadas no período. [...]

De qualquer modo, **nota-se que os apelantes, na condição de sócios administradores, tinham pleno conhecimento de que a cooperativa, nos meses de fevereiro-2013 a abril-2014, deixou de recolher ICMS referente a operação de saída de mercadoria não escriturada nos livros próprios, cujos documentos fiscais foram emitidos.** (TJDFT; Acórdão 1939501, Apelação Criminal nº 0719166-07.2020.8.07.0001, Relator(a): SILVÂNIO BARBOSA DOS SANTOS, 2ª TURMA CRIMINAL, data de julgamento: 07/11/2024, publicado no DJe: 13/11/2024) (grifos acrescidos)

Do inteiro teor do julgado do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, é possível extrair alguns elementos fáticos concretos que indicam para a existência de conduta dolosa por parte dos administradores da empresa em questão, acusados e condenados pela prática do delito previsto no art. 1º, II c/c art. 12, I, ambos da Lei nº 8.137/90 na forma do art. 71 do Código Penal.

Primeiro, dando ênfase à questão do alto valor (abordada mais acima), o Desembargador Relator do caso, destacou como inverossímil o fato de que o montante de quase 6 milhões de reais tenha passado despercebido pelos réus no balanço da empresa dentro de um período de 15 meses.

Segundo, destacou o Relator que os réus alegaram ter ciência do não pagamento dos tributos no período pelo qual a empresa foi apurada, mas que alegaram terem sido enganados pelo contador da empresa, que relatava a regularidade do sistema contábil, levando a entender que apontavam para o contador como o responsável pelas supostas condutas criminosas.

Registrou ainda a ausência de diligência dos réus diante do não pagamento referente aos valores de ICMS devidos, asseverou o Magistrado: *“Todavia, como já pontuado, não é crível que os réus, ao longo de quinze meses, tenham de boa-fé, alegadamente enganados por MARCOS AURÉLIO, deixado de recolher montante milionário de ICMS aos cofres distritais”*.

Por fim, ante da alegação do engano praticado pelo contador, constatou-se que este não obteve nenhum proveito em decorrência das supostas informações enganosas. Ou seja, apenas os réus beneficiaram-se do não pagamento do imposto, prática que se prolongou por 15 meses, levando-os a “economizar” um montante próximo a 6 milhões de reais que deveriam ser pagos ao Distrito Federal a título de ICMS.

A partir de uma pluralidade de indícios que apontaram a existência de conduta dolosa dos acusados, possível inferir que existem elementos suficientes para ensejar uma condenação bem fundamentada em elementos fáticos concretos, e não baseada apenas na função de administrador da empresa.

Caso contrário, em se estando de frente a um *standard probatório* que não aponta a existência de qualquer fator concreto indicativo da vontade livre e consciente voltada à prática do delito, impõe-se a aplicação do princípio do *in dubio pro reo*, de forma a evitar ocorrência da responsabilidade penal objetiva.

Arrematando, Nestor Távora e Rosmar Alencar, a respeito do *in dubio pro reo*: **“A dúvida sempre milita em favor do acusado** (*in dubio pro reo*). Em verdade, na ponderação entre o direito de punir do Estado e o *status libertatis* do imputado, este último deve prevalecer.” (2024, p. 75) (grifo nosso).

Ante o exposto, vê-se que é necessário que a prova seja produzida sob o crivo do contraditório e da ampla defesa, de forma que, diante da alegação de irregularidades fiscais, seja realizada uma devida perquirição a respeito da existência do elemento volitivo do acusado para que se possa concluir pela existência (fundada na certeza absoluta) ou inexistência (fundada na inexistência de elementos aptos a firmar uma certeza absoluta) de crime tributário.

Em tom de conclusão, vale relembrar o ensinamento de Bitencourt e Monteiro supracitado, no sentido de que apenas a infração tributária somada ao artifício fraudulento deve ser vista como crime. O mero inadimplemento causado por fatores como problemas financeiros ou por erros de preenchimento de dados fiscais não pode ser visto como crime contra a ordem tributária.

Portanto, a análise desenvolvida neste capítulo permitiu a compreensão de que os crimes tributários previstos no art. 1º e 2º (exceto seu inciso II) da Lei nº 8.137/1990 exigem tão somente a demonstração do dolo, consubstanciado na vontade livre e consciente do agente, prescindindo de finalidade específica.

Essa constatação é essencial para o estudo que se fará adiante, eis que o delito insculpido no art. 2º, inciso II, apresenta especificidades que o distingue das demais figuras típicas, principalmente no tocante à natureza da conduta, ao elemento subjetivo e às discussões jurisprudenciais, nem tão consolidadas.

### 3 PARTICULARIDADES DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

O crime apropriação indébita está previsto no art. 168 do Código Penal brasileiro, definida como tal a conduta de quem se apropria de coisa alheia móvel de que tenha a posse ou a detenção. No ano de 2000, a Lei nº 9.983 incluiu ao Código Penal a figura do art. 168-A, a apropriação indébita previdenciária.

Este último criminaliza o comportamento de quem deixa de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. Perceba-se que as duas figuras típicas em questão envolvem o ato de se apropriar de algo (coisa alheia móvel e contribuições previdenciárias) pertencente a outrem, cujo domínio era do infrator.

Nesse sentido, torna-se oportuno colacionar a redação do ilícito penal insculpido no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990: *“Constitui crime da mesma natureza: [...] deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”*.

De logo, percebe-se que a conduta prescrita, a apropriação indébita tributária, em contrariedade às condutas do art. 1º, configura-se a partir de uma omissão (não pagamento do tributo ou contribuição no prazo legal) seguida de uma ação (cobrança ou desconto do tributo) do agente.

Enquanto o art. 1º exige um comportamento ativo do indivíduo para fraudar a fiscalização tributária, o art. 2º, II, incrimina o comportamento de quem se omite no pagamento do tributo ou contribuição social descontado ou cobrado.

E nos termos do que ensina Renato Brasileiro (2020, p. 252) ao defender a constitucionalidade do tipo penal, é necessário destacar que a tipicidade não reside na conduta de quem meramente deixa de recolher o tributo, mas de quem cobra ou desconta de outrem e não repassa tais montantes aos cofres públicos:

Isso porque o tipo penal não é deixar de recolher tributo que devia ser cobrado, mas sim deixar de recolher tributo efetivamente cobrado ou descontado. Como se pode notar, **a reprovabilidade da conduta não se situa na ausência de pagamento de dívida, mas no fato de o agente cobrar ou descontar o tributo e não o recolher a quem de direito.** (grifos acrescidos).

Aquele que retém o valor de tributo ou contribuição social por meio de cobrança ou desconto e deixa de fazer o referido pagamento com o fito de apropriar-se do valor, usando do inadimplemento um verdadeiro *modus operandi*, é quem comete o delito em tela. O mero inadimplente eventual e que demonstra os motivos para tal não pode ser considerado autor de crime.

Nesse rumo, é forçoso evidenciar que o tipo penal do art. 2º, II, não constitui uma conduta fraudulenta, ao contrário dos tipos penais analisados anteriormente. Nessa perspectiva, o Ministro Relator Luís Roberto Barroso, no voto proferido nos autos do RHC 163.334/SC: *“Diferentemente do delito do art. 1º, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não requer fraude”*.

Ademais, quanto à consumação da apropriação indébita tributária, não há consenso doutrinário nem jurisprudencial em relação à sua caracterização enquanto crime material ou formal. Desse modo, destacamos que o STJ adota entendimento de que se trata de crime formal, conforme Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.969.886/SC, julgado em 2022, sendo suficiente que tenha se exaurido o prazo para o cumprimento da obrigação.

Em relação à apuração dos crimes citados acima, quanto aos delitos previstos nos arts. 168 e 168-A do CP, o entendimento majoritário doutrinário e aplicado pelos tribunais brasileiros é pela suficiência do dolo apenas em sua modalidade genérica, prescindindo de qualquer finalidade específica do agente.

Entretanto, acerca do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, no julgamento do RHC 163.334/SC, realizado pelo STF, fora fixada a tese que define a exigência do dolo de apropriação somado à contumácia para a configuração do delito em questão. Os detalhes desse julgado serão analisados no próximo capítulo.

Conforme se pode perceber, comparando-se a previsão legal das três infrações penais acima mencionadas, há grande semelhança nos comportamentos tipificados pelas normas incriminadoras, todavia, não é em todos os aspectos em que se verifica tal correspondência.

Entrementes, o que importa ressaltar é que, assim como as figuras dos arts. 168 e 168-A do Código Penal, o delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 sanciona penalmente a conduta de quem se apropria de bem alheio: valores de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, que deveria se recolher aos cofres públicos dentro do prazo legal.

Não obstante a ausência da expressão “*apropriar-se*”, cumpre frisar que o crime previsto no art. 168-A também não menciona tal agir especificamente, mas ainda assim, fora intitulado pelo legislador como espécie de apropriação indébita (previdenciária).

Dessa forma, não merece guarida o argumento de que em razão da ausência da referida expressão, o art. 2º, II, não se possa ser denominado como apropriação indébita tributária. Esta controvérsia será novamente exposta mais a frente, abordando o imbróglcio doutrinário acerca do tema. Todavia, desde já, resta demonstrado que entendemos por aceitável tal terminologia.

Ato contínuo, é preciso refletir acerca objetivo do legislador quando utilizou-se dos termos “*descontado*” e “*cobrado*”. Para tanto, trecho do acórdão do Habeas Corpus nº 399.109/SC, da lavra do Ministro Schietti:

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. (grifos acrescidos ao original).

Ilustrando, em voto proferido no RHC 163.334/SC, o Ministro Barroso exemplifica a omissão de recolhimento de valor de tributo descontado fazendo uso da sistemática do imposto de renda: “*O empregador desconta, ao pagar o salário, o valor do tributo devido*”.

Por outro lado, o tributo cobrado, consoante explicado no trecho do julgado colacionado acima, se refere aos tributos indiretos. Para que se torne nítido, ilustremos: O comerciante inclui, no preço da mercadoria, o valor referente ao ICMS, de forma que o consumidor final arca com o valor do referido tributo e este montante fica retido, momentaneamente, com o empresário.

O raciocínio acima também foi prestigiado no voto do Min. Barroso na oportunidade na apreciação do RHC nº 163/334/SC: “*Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo cobra o valor do tributo conjuntamente com o preço*”.

A partir dessa retenção momentânea por parte do empresário, o que se espera é que este faça, dentro do prazo legal, o repasse do montante ao Estado em que explora a atividade. Desse modo, quando não é realizado o repasse dos valores cobrados pelo empresário e pagos pelo consumidor, a título de ICMS, tem-se, a priori, o crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Entretanto, para evitar a punição, pode o acusado, ao longo da instrução processual penal, comprovar que o inadimplemento se deu por razões excepcionais que fogem ao seu controle, de forma a demonstrar que não agiu com o dolo de se apropriar de tal montante, tampouco com contumácia, em se tratando de ocasiões excepcionais.

Ato contínuo, há ainda o imbróglio acerca de quem seria o real responsável pelo pagamento do ICMS, em vista ao fato de que a redação do dispositivo menciona a qualidade de “sujeito passivo da obrigação”, o que também nos remete ao debate que diz respeito à nomenclatura do crime em tela.

Capacidade passiva tributária, conforme ensina Paulo Barros de Carvalho (2021, p. 342), “*é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal*”. Ademais, dispõe o art. 121 do CTN, que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo.

Nesse ímpeto, é forçoso trazer à baila as definições constantes nos incisos do Parágrafo único do dispositivo supracitado. O inciso I define contribuinte aquele que guarda relação direta e pessoal com o fato gerador; Por outro lado, o inciso II, qualifica como responsável aquele que não se enquadra em contribuinte, mas que se relaciona ao tributo por disposição legal.

De tal modo, torna-se necessário debruçarmo-nos, de forma sucinta, sobre o ICMS, especificamente referente às operações de circulação de mercadorias. Nesse prisma, ensina Roque Carrazza (2012, p. 60):

Podemos afirmar, portanto, que **por meio de ICMS tributa-se a obrigação (a operação jurídica) de dar uma mercadoria**. De sorte que notamos, com facilidade, que o ICMS é um imposto que incide sobre o ato jurídico mercantil. É, pois, uma modalidade de imposto sobre atos jurídicos (na clássica classificação de Amílcar de Araújo Falcão). No mesmo sentido, Pontes de Miranda frisava que o ICMS é “imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual (...) de que se irradia a circulação”.  
**Voltamos, por isso, a insistir que o fato impositivo deste ICMS ocorre quando o comerciante, industrial ou produtor promove uma operação**

**jurídica que causa a transmissão da titularidade de uma mercadoria.** Só há falar em nascimento do tributo se comprovadamente houver uma operação mercantil – ou seja, um negócio jurídico que implique circulação de mercadoria. (grifos acrescidos ao original).

Definida a hipótese de incidência (*“transmissão da titularidade de uma mercadoria”*) do ICMS quanto à circulação de mercadorias, é oportuno analisar a sujeição passiva do imposto. Dispõe o art. 4º, da LC nº 87/1996 – disciplina o ICMS – que contribuinte é a pessoa física ou jurídica que, com habitualidade ou intuito comercial, pratica operações de circulação de mercadoria (etc.).

Dessarte, em relação às operações de circulação de mercadorias, Carrazza restringe o âmbito à qualificação do produtor, do industrial e do comerciante (2012, p. 44). Possível inferir que as três qualificações citadas pelo doutrinador enquadram-se na conceituação do artigo colacionado acima, justamente no tocante à habitualidade e ao intuito comercial.

Diante do que se expõe, portanto, possível chegar à conclusão de que o contribuinte de direito (a figura do sujeito passivo citado na redação do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990) do ICMS em operações de circulação de mercadorias, é o empresário que disponibiliza tais mercadorias ao mercado de consumo; enquanto o contribuinte de fato, quem realmente realiza o pagamento do tributo, o qual é embutido no valor da mercadoria e deve ser repassado pelo contribuinte de direito aos cofres públicos, é o consumidor final.

### 3.1 APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA: TERMINOLOGIA ADEQUADA?

A partir da constatação acima, verifica-se o início da controvérsia acerca da natureza do delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, surgindo o questionamento se este de fato poderia se enquadrar como uma espécie de apropriação indébita.

Hugo de Brito Machado, utilizando-se do exemplo do imposto de renda que deve ser retido na fonte, explica que o empregador, ao deixar de adimplir com os valores devidos ao fisco, não se apropria de nada, pois os valores a ele pertencem, de forma que não se poderia falar em apropriação indébita tributária: *“O contribuinte não se apropria, porque o dinheiro lhe pertence, e não ao fisco, que é simplesmente credor.”* (2010, p. 516).



Em sentido semelhante, Ricardo Perlingeiro (1997/1998, p. 213), em se tratando do ICMS, entende que não há apropriação de coisa alheia móvel em razão de o consumidor final transferir ao domínio do empresário o montante referente ao imposto, momento em que passa a integrar seu patrimônio.

Não obstante às posições acima expostas, conforme já dito, filiamo-nos ao entendimento pela possibilidade de se enquadrar o delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 como espécie de apropriação indébita, qualificando-o, em razão de sua especialidade, como apropriação indébita tributária.

Ora, com a devida vênia, no caso retratado por Hugo de Brito Machado, ainda que o valor devido de IR seja propriedade do empregador, era dever deste repassá-lo ao Fisco. O empregador, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, ao deixar de honrar com o pagamento dos valores devidos a título de tributo, retém consigo este valor que era devido a outrem.

Independente de ser o proprietário originário dos valores, com a ocorrência do fato gerador do tributo no mundo fático, origina-se o dever de arcar com o montante referente à obrigação tributária. Logo, ao se tornar devedor do Fisco, haja ou não uma transmissão da posse entre as partes da quantia, há de ser realizado o pagamento do valor pertencente ao erário.

Ao se omitir no adimplemento de tal obrigação, o empregador deixa de repassar os valores descontados do empregado aos cofres públicos no prazo legal, apropriando-se, portanto do valor do tributo. Vemos que a sistemática de pagamento do tributo não impede que o agente pratique a conduta de se apropriar destes valores, seja o tributo direto ou indireto.

Outrossim, quanto ao posicionamento exposto por Ricardo Perlingeiro, também discordamos veementemente. Veja, concordamos que ao pagar por uma mercadoria – na qual está incluso o valor do ICMS –, o consumidor final transfere ao domínio do empresário o montante referente ao ICMS.

Todavia, enquanto contribuinte de direito do imposto em tela, a jurisprudência e a legislação apontam o empresário como mero retentor momentâneo de tais valores, sendo sua obrigação repassar integralmente ao fisco o *quantum* que recebeu por ocasião de venda de mercadorias. Trecho do voto do Ministro Barroso no RHC 163.334/SC:

25. Portanto, o sujeito passivo do tributo não se apropria – ou melhor, não pode se apropriar, sob pena de incorrer no tipo penal aqui examinado – do ICMS cobrado em cada operação. **Em verdade, os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa** (o “valor do tributo”), **que após compensado com os valores do tributo suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos.** Nas palavras de Roque Carrazza, *“Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles (os sujeitos passivos) apenas obtêm ingressos de caixa que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal”*.

26. **O valor referente ao ICMS, cobrado dos consumidores, apenas transita no caixa do sujeito passivo para, em algum momento, a depender dos seus créditos em operações anteriores, ser recolhido aos cofres públicos. [...]**

(grifos acrescentados ao original).

Ou seja, não é correto afirmar que o dinheiro pago pelo consumidor pertence ao empresário, eis que tais valores são, discriminadamente (na nota fiscal), referentes a tributos, logo, devidos ao Estado. Nessa linha:

O objeto material do crime de *apropriação indébita* é a coisa *alheia móvel*, que tem ampla abrangência, incluindo-se coisas divisíveis, indivisíveis, inconsumíveis, infungíveis e, inclusive, as fungíveis, desde que não haja a obrigação de devolver na mesma qualidade e quantidade, isto é, com características iguais às da coisa recebida. Nessa linha, pontificava Hungria: **“quando as coisas fungíveis são entregues, não para guardar, mas para serem transmitidas a terceiro, ou para outro fim determinado pelo dominus, ou para uso apenas ad pompam vel ostentationem** (ex.: um agricultor empresta a outro, exclusivamente para que em nome deste figurem numa exposição, os frutos colhidos na sua própria granja). **Em tais casos, não há faculdade de substituição, pelo tantundem, e, qualquer que sejam as coisas fungíveis, são suscetíveis de apropriação indébita”**. (BITENCOURT, 2023 apud HUNGRIA, 1980, p. 171-172) (grifos acrescentados ao original).

Ademais, conforme se delineou acima, as condutas dos arts. 168 e 168-A do CP e art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 guardam extrema semelhança nos atos exigidos para se enquadrar a conduta do agente em uma dessas tipificações.

Além disso, oportuno destacar que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça fazem o uso da nomenclatura de apropriação indébita tributária quando se está em pauta a análise de algum julgamento relacionado ao art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990.

Concluindo, Leandro Paulsen (2025) faz interessante reflexão acerca da correlação entre os delitos em questão, aludindo-se ao crime do art. 168 do CP como um *“tipo geral”* de apropriação indébita, enquanto o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90

constituiria um tipo específico para os tributos em geral e o art. 168-A do CP, um tipo especial voltado às contribuições previdenciárias.

E finaliza seu raciocínio (2025, p. 251): “O tipo do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, pode-se dizer, portanto, traz o chamado crime de apropriação indébita tributária”. Ante o que se expõe, conclui-se pela aceitação da terminologia “*apropriação indébita tributária*” para se referir ao tipo penal previsto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90.

### 3.2 INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

Outro debate doutrinário e jurisprudencial que tem recebido destaque no âmbito dos crimes tributários, mais especificamente em relação à apropriação indébita tributária, é a respeito da possibilidade de incidência da causa supralegal de exclusão de culpabilidade, a inexigibilidade de conduta diversa. Acerca de tal exculpante, ensina Bitencourt (2023, p. 340):

Enfim, após constatada a tipicidade e antijuridicidade da conduta, passar-se-á à análise da culpabilidade, que, contudo, **poderá, eventualmente caracterizar inexigibilidade de conduta diversa, elemento sem o qual não haverá culpabilidade.** Exemplo típico dessa situação poderá ocorrer na chamada colisão de deveres, onde o agente deve optar por uma alternativa, isto é, pelo cumprimento de um dever em detrimento de outro, e a sua escolha pode não recair exatamente naquela mais adequada aos fins do Direito, mas, **nas circunstâncias, por razões pessoais de tal significação, ser-lhe-ia impossível exigir um comportamento diverso, a não ser que se lhe exija um ato de heroísmo.** [...] (grifos acrescidos ao original).

Para demonstrar a aplicabilidade prática da explicação supra, façamos alusão ao caso hipotético de um empresário cuja empresa experimenta um contexto de crise financeira.

Imaginemos que o país em que o empresário desenvolve suas atividades se encontra em uma situação de grave crise, com inflação e juros elevados, poder de compra do consumidor final debilitado, alto índice de desemprego, elevação no endividamento das famílias, e etc.

É evidente que tal contexto resulta, para o empresário, em uma queda de vendas, e consequentemente, de faturamento, para o que é impossível se planejar quando se trata de uma conjuntura nacional e não interna do negócio ou setor específico. Em razão desse cenário, o empresário passa a lidar com as dificuldades financeiras geradas pela redução do caixa da empresa.

A partir de tais dificuldades, o administrador da empresa, visando a continuidade da atividade empresarial, bem como, a preservação da função social da empresa, que não pode ser desprezada, precisa começar a se reorganizar internamente, planejando formas de manter ou aumentar o seu faturamento, assim como, buscar por formas de redução de gastos.

Dessa forma, tem início o confronto entre diversos bens jurídicos, pois o caixa da hipotética empresa que outrora era de mil reais, passa a ser, por exemplo, de quinhentos reais. Portanto, é incontestável que haverá a necessidade de sacrificar um ou outro bem jurídico.

Para facilitar ainda mais a compreensão, façamos um outro caso hipotético, da administração de uma casa de família. Suponhamos que um trabalhador que sustenta sua casa recebe o salário líquido de R\$ 2000,00 (dois mil reais). Com esse salário, ele paga, em valores iguais: a prestação da casa, educação dos filhos, necessidades básicas e o lazer da família.

Se o faturamento deste trabalhador é reduzido de dois mil para mil e quinhentos reais, por razões que fogem ao seu controle. O resultado de tal redução, *in casu*, seria, por necessidade, a supressão das atividades de lazer da família. Assim, preservando a satisfação dos outros custos, que, comparados com o lazer, devem ser considerados essenciais.

Dessa forma, quando o empresário precisa lidar com uma situação de crise financeira em que seu fluxo de caixa é reduzido, ele precisa buscar por soluções que possam minorar a gravidade da situação em que se encontra; Entretanto, nem sempre há a fácil escolha de se excluir, como no exemplo acima, um custo menos importante, pois grande parte dos empresários brasileiros trabalham em função de pagar contas.

A partir disso, em cenários que se evidencie a real dificuldade para ponderação entre os bens jurídicos que podem e devem ser preservados pelo responsável da gestão empresarial, entendemos pela possibilidade de aplicação da inexigibilidade de conduta diversa para o delito de apropriação indébita tributária, quando houver bens jurídicos que mereçam maior proteção, a exemplo da função social da empresa, que engloba os salários dos funcionários.

Ora, quando o comerciante declara o imposto devido, com o nítido intuito de não se esquivar da obrigação, todavia, deixa de adimpli-lo em razão de ter destinado

tais valores ao pagamento de funcionários, por exemplo, estaria este indivíduo realmente cometendo uma conduta criminosa? É evidente que não!

Em casos tais, é inequívoca a imposição de se aplicar a causa supralegal de exclusão de culpabilidade, inexigibilidade de conduta diversa. Exigir que, em um cenário de crise financeira, o empresário deixe de arcar com a manutenção dos trabalhadores e com a preservação da atividade empresarial para priorizar o regular pagamento de tributos é completamente desproporcional.

Tal exigência confronta diretamente o princípio da dignidade da pessoa humana, corolário de nosso ordenamento jurídico, gerando uma subversão de valores sociais em detrimento do pagamento de valores devidos ao Estado – que, a exemplo do falho sistema de pagamentos de precatórios, não se demonstra regular pagador.

É indiscutível que o empresário tem o dever de prezar pela regular administração de seu empreendimento, o que engloba a satisfação dos créditos tributários inerentes à atividade empresarial. Entretanto, não se pode colocar o dever de pagamento de tributos acima de bens jurídicos como a sobrevivência da empresa, que é incorporada pelo pagamento de funcionários (que sustenta famílias), quando demonstrado o contexto de crise vivenciado pela empresa.

Impende destacar ainda, que é de extrema importância a real comprovação – que é incumbência do acusado – de que exista um contexto de crise financeira afligindo a empresa, pois não pode o julgador presumir, com base em meras alegações das partes, que a empresa não tinha caixa disponível para arcar com sua carga tributária.

E tal exigência é devida, sob pena de se banalizar o instituto da inexigibilidade de conduta diversa de modo que a exculpante passaria a ser utilizada como bode expiatório por empresários que tem na sonegação de tributos verdadeiro *modus operandi*, mas se utilizariam da tese para criar um falso pretexto de crise financeira e esquivar-se das sanções penais.

Nesse sentido trilha a jurisprudência brasileira, o que, para exemplificar, colacionamos ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça que se apoia nos fundamentos aqui expostos:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. **A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça admite a incidência da causa excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, nos crimes do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990, quando comprovada a crise financeira.**
2. **A Corte de Origem, em decisão devidamente motivada, entendeu presente a causa excludente da culpabilidade da inexigibilidade de conduta diversa, em razão de dificuldades financeira da empresa [...]**
3. Agravo regimental desprovido.  
(STJ – AgRg no REsp n. 2.012.199/MG, Relator Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, julgado em 25/10/2022, DJe de 07/11/2022) (grifos acrescidos).

Do inteiro teor do acórdão, possível extrair que o Tribunal de Origem destacou que a inadimplência da dívida tributária relacionava-se à incapacidade de adimplemento ocasionada por não ter a empresa do réu condições financeiras, o que restou evidenciado pelas três tentativas de pagamento por meio de parcelamento da dívida tributária.

Trecho exemplificativo de outro julgado, dessa vez, do STF, em que se reforça a ideia de exigência de elementos fáticos robustos a infirmar a existência de dificuldades financeiras sofridas por parte da empresa:

8. **No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, tem-se admitido, tanto em sede doutrinária quanto jurisprudencial, como causa supralegal de exclusão de culpabilidade a precária condição financeira da empresa, extrema ao ponto de não restar alternativa socialmente menos danosa que não a falta do não-recolhimento do tributo devido. Configuração a ser aferida pelo julgador, conforme critério valorativo de razoabilidade, de acordo com os fatos concretos relevados nos autos, cabendo a quem alega tal condição o ônus da prova,** nos termos do art. 156 do Código de Processo Penal. Deve o julgador, também, sob outro aspecto, aferir o elemento subjetivo do comportamento, pois a boa-fé é requisito indispensável para que se confira conteúdo ético a tal comportamento.  
(STF – AP n. 516/DF, Relator: Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, Data de Julgamento: 27/09/2010, Data de Publicação: DJe-235 DIVULG 03-12-2010 PUBLIC 06-12-2010) (grifos acrescidos ao original).

A respeito do que diz o Ministro Ayres Britto sobre a boa-fé, ilustrativo trecho do inteiro teor de julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, em caso que se rechaça o dolo de apropriação dos administradores da empresa que foram acusados pelo Ministério Público do Rio Grande do Norte pela prática do crime de apropriação indébita tributária, mas demonstraram o contexto de crise que vivenciaram, evidenciando se tratar de situação anormal:

- [...] 37. Em suma, **entendo não ter havido dolo de apropriação na conduta dos apelados, à vista dos elementos analisados, sobretudo o contexto de crise econômica e a boa-fé dos acusados,** demonstrada por sua

confissão de débito, a tentativa de parcelamento, **o pedido de recuperação judicial**, o curto período de não pagamento do tributo (quatro meses), a ausência de criação de obstáculos à fiscalização e **a utilização do dinheiro para priorizar o salário dos funcionários e evitar o colapso da empresa**. (TJRN – Apelação Criminal nº 0817294-03.2021.8.20.5001, Rel.: Des. Ricardo Procópio Bandeira de Melo, Câmara Criminal, Julgado em 12/05/2025, Publicado em 12/05/2025)

Ante o que se expõe, é patente a possibilidade de aplicação da inexigibilidade de conduta diversa em casos que apuram o suposto cometimento de crimes contra a ordem tributária, o que, todavia, exige a comprovação de circunstâncias fáticas comprobatórias de tal cenário a serem analisadas pelo julgador no caso concreto.

Devidamente analisados os diversos aspectos inerentes ao tipo penal de apropriação indébita tributária, passamos, no capítulo seguinte, a fazer uma análise de alguns julgamentos emblemáticos que discutem sobre a apropriação indébita tributária, a exemplo do já citado RHC 163.334/SC, em que se aborda justamente a controvérsia acerca da configuração do crime previsto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90.

#### 4 DEBATES JURISPRUDENCIAIS ACERCA DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Inúmeros debates doutrinários e jurisprudenciais se criam no entorno do delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Merecem destaque a contestação da constitucionalidade do tipo penal, o que se faz até dias hodiernos por estudiosos da área; e o debate acerca de sua tipicidade, no julgamento do HC nº 399.109/SC pelo STJ, em 2018, que resultou no deslinde do RHC nº 163.334/SC, julgado em 2019 pelo STF.

A controvérsia acerca da inconstitucionalidade do tipo penal em evidência é encampado por parte da doutrina sob o fundamento de que a conduta descrita no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 configura hipótese de prisão por dívida, o que é vedado pela Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LXVII:

Nesse contexto, se o contribuinte não paga o tributo “retido”, mas escritura e declara ao Fisco a retenção e o seu dever de recolher o valor correspondente, não há a intenção de apropriar-se dele. E se a retenção é feita, mas não é escriturada nem declarada, há crime, mas sua tipificação já se encontra prevista no art. 1º da Lei 8.137/90.

**Fora disso, não há apropriação, mas uma dívida e criminalizá-la também implica desrespeito ao art. 5º, LXVII, da CF/88.**

[...]

Ainda quanto ao art. 2º, II, da Lei 8.137/9, o Superior Tribunal de Justiça recentemente modificou seu entendimento para considerar, com base no referido artigo, crime o mero não recolhimento de ICMS, mesmo quando as operações tributáveis e a própria dívida tributária são devidamente escrituradas e declaradas ao Fisco (HC 399.109). **Trata-se do crime de mero não pagamento, autêntica hipótese de prisão por dívida e, por isso, contrária ao texto constitucional.** (SEGUNDO, 2025, p. 328 - 331) (grifos nossos).

Apesar do posicionamento de alguns autores, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425, ao qual foi atribuído o regime de Repercussão Geral (Tema 937), decidiu pela inexistência de ofensa ao art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal, no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, reafirmando a sua constitucionalidade.

Em suma, a *ratio decidendi* baseou-se em dois fundamentos: a) no caráter penal das condutas previstas na Lei nº 8.137/90, de forma que não se relacionam à prisão civil por dívida; b) a natureza fraudulenta das condutas previstas na referida Lei, do contribuinte que pretende sonegar o tributo devido.



Reafirmada a constitucionalidade da Lei que disciplina os crimes contra a ordem tributária, considera-se superado este debate, ao menos no âmbito jurisprudencial. Cumpre frisar que alguns doutrinadores ainda reproduzem seus posicionamentos acerca da inconstitucionalidade de institutos da Lei nº 8.137/90, principalmente do art. 2º, II, a exemplo do trecho acima transcrito.

Avançando o desenvolvimento do tema, passamos a traçar um breve esboço histórico a respeito da análise da tipicidade e do elemento subjetivo exigido nos tribunais superiores a respeito da configuração da apropriação indébita tributária para demonstrar as mudanças de entendimento ocorridas.

De início, cabível a menção ao julgamento do Agravo Regimental em Agravo em Recurso Especial nº 1.138.189/GO, realizado em 2018, de Relatoria do Min. Jorge Mussi, no âmbito da Quinta Turma do STJ. Nessa oportunidade, entendeu-se por confirmar o entendimento proferido no Tribunal de origem, pela atipicidade da conduta de empresários que cobraram o ICMS de terceiros, mas deixaram de repassá-los aos cofres públicos.

E o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Goiás, que reformou a sentença condenatória proferida em primeiro grau, para absolver os acusados, fundamentou-se na tese de que estes teriam, na verdade, se omitido no pagamento de ICMS próprio, e não ICMS cobrado de terceiros, de forma que sua conduta não se enquadraria naquela prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Trilhando caminho semelhante, o Min. Reynaldo Soares da Fonseca, ao julgar o Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 48.089/SC, também pela Quinta Turma do STJ, em 2017, fez distinção entre a situação da substituição tributária e o repasse do contribuinte ao consumidor final do ônus do ICMS:

Dessarte, verifica-se que o tipo penal em estudo não se confunde com o mero inadimplemento, uma vez que a conduta delitiva 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.**

Com efeito, a substituição tributária “consiste na imputação legal da responsabilidade por fato gerador praticado por terceiro – chamado sujeito passivo originário ou substituído – vinculado indiretamente ao substituto – chamado sujeito passivo indireto –, que arca com o ônus tributário de maneira própria, eis que a dívida é sua, estando obrigado a pagá-la”. (ROCHA, Roberval. Direito Tributário. Volume único. 2. ed. rev., ampl. e atual. Salvador/BA: Editora Juspodivm. 2015. p. 235).

**Portanto, não há se falar em tipicidade penal nos casos em que o imposto não foi previamente descontado ou cobrado do contribuinte**

**real, ou seja, em que não houve substituição tributária.** Nesses casos, cuida-se de inadimplemento pela ausência de recolhimento de imposto próprio do contribuinte, decorrente de operações de circulação de suas próprias mercadorias ou serviços.

**Importante destacar no ponto, que o fato de o contribuinte repassar o valor do imposto ao consumidor final não se insere na conduta de “descontar ou cobrar” exigida pelo tipo penal, porquanto o consumidor não é contribuinte do ICMS, não se tratando, portanto, de substituição tributária, mas de mera composição dos valores do produto final.** (grifos nossos).

Conforme se pode perceber, o STJ vinha adotando o entendimento de que o consumidor final não possuía qualquer relação com o valor do ICMS cobrado em operações de circulação de mercadorias. De tal modo, a conduta de apropriação indébita tributária restringia-se entre quem compunha a estrutura de circulação da mercadoria (por exemplo produtor, distribuidor e comerciante).

É nítido que tais julgados divergem do que se pacificou no julgamento do HC nº 399.109/SC, afinal, como já transcrito no capítulo acima, “descontado” refere-se à responsabilidade tributária por substituição, e “cobrado”, com os tributos incidentes sobre o consumo, de maneira que o ônus do tributo não recai no comerciante, mas, sim no consumidor final, concluindo-se que o delito não é restrito apenas às hipóteses de substituição tributária.

Diante da existência de julgados com entendimentos divergentes, o Ministro Rogério Schietti, a quem fora distribuída a relatoria do Habeas Corpus nº 399.109/SC, levou o processo a julgamento na Terceira Seção, Órgão responsável pela uniformização da jurisprudência da Quinta e da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, designadas aos julgamentos de matéria penal.

Desse modo, torna-se oportuna a análise do precedente, em que, a partir do pleito defensivo de restituição da decisão de 1º grau, que havia absolvido sumariamente os acusados, firmou-se o entendimento pela tipicidade da conduta do empresário que faz a retenção do ICMS pago pelo consumidor final, mas não efetua o correspondente repasse ao erário, de modo que se negou provimento ao pleito do impetrante. Eis a ementa do acórdão:

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 nº 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 nº 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, 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.

(STJ – Habeas Corpus (HC) nº 399.109/SC. Terceira Seção. Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz. Data de Julgamento: 22 de agosto de 2018. Data de publicação no DJe: 31 de agosto de 2018).

Em seu voto, o Ministro Relator fixou algumas premissas importantes para a afirmação da tipicidade da conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, ao que faremos destaque a seguir.

Primeiro, ao esmiuçar a cadeia de consumo da qual se origina a obrigação do ICMS, o Ministro Schietti muito bem explica que, em razão do sistema de compensações do referido imposto, todo o encargo referente ao imposto incidente sobre as operações de circulação de mercadoria será sempre do consumidor final. Arrematou o Relator:

Especificamente, **no que tange ao ICMS retido em operações próprias ou em substituição, o encargo é reembolsado dentro da cadeia de produção, de modo que o substituto e os substituídos não suportam, economicamente, o valor da exação que somente será arcado pelo consumidor.** (grifos acrescidos).

Outrossim, ainda enfatizou que o termo “cobrado”, constante na redação do tipo penal em análise, refere-se aos tributos indiretos, a exemplo do ICMS, em razão do repasse do encargo financeiro do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. O contribuinte de direito (empresário) faz a retenção temporária de tais quantias para o posterior repasse ao erário – estas não se incorporam ao patrimônio do empreendimento.

Conclui, em meio a críticas à terminologia adotada pelo legislador, que o valor de tributo cobrado, a que se refere a redação do art. 2º, II da Lei nº 8.137/90, é justamente aquele pago pelo consumidor final, o qual tem sua quantia destacada em relação aos demais custos constituintes de cada produto.

Importante frisar que o Ministro ainda faz menção ao elemento subjetivo exigido, indicando como tal o dolo, “*caracterizado pela vontade livre e consciente de apropriar-se de coisa alheia móvel [...]*”, o que torna possível concluir pela compreensão da exigência do dolo genérico.

Não obstante tais fundamentos, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura abriu divergência. Em resumo, fundamentou sua posição em dois raciocínios: a) de que o consumidor não se constitui como contribuinte no ICMS; e b) de que ao mencionar a tributo descontado ou cobrado, a Lei está se referindo aos casos de responsabilidade tributária, não aos tributos indiretos.

Esclarecendo, a Ministra alega que não pode o consumidor ser considerado contribuinte do ICMS por não possuir relação jurídica tributária com o Fisco, de forma que não poderia, portanto, ser considerado como sujeito passivo da obrigação tributária: “*Em casos tais, o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em nome próprio)*”.

Quanto ao segundo fundamento, aduz a Ministra que os termos “descontado” e “cobrado” se referem exclusivamente aos casos de responsabilidade tributária em razão do fato de que o ônus repassado ao consumidor final possui repercussão apenas na esfera econômica, mas no sentido técnico, este não seria o contribuinte do ICMS, mas, sim, o empresário.

Proferidos os demais votos, sagrou-se vencedor o entendimento defendido pelo Ministro Schietti, pela tipicidade da conduta dos impetrantes – voto que foi

acolhido pelos Ministros Reynaldo Soares da Fonseca, Antonio Saldanha Palheiro, Joel Ilan Paciornik e Felix Fischer. Acompanharam a Ministra Maria Thereza os Ministros Jorge Mussi e Sebastião Reis Júnior.

Consolidado, portanto, o entendimento de que o ICMS considera-se apropriado pelo empresário tanto nos casos de substituição tributária, como no caso de operações próprias, em que há o efetivo repasse do ônus do referido imposto ao consumidor final, a quem se atribui a qualificação de contribuinte de fato. Já nesse sentido, sobrevieram novas decisões.

Assim sendo, cabível a citação ao Agravo em Recurso Especial nº 1.461.649/GO, que, em decisão monocrática, o Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, de forma elucidativa, ilustrou a evolução da compreensão da Corte a respeito do delito de apropriação indébita tributária. Alguns trechos do julgado:

Nada obstante, conforme me manifestei no voto-vista em que proferi no julgamento do *Habeas Corpus* n. 399/109/SC, ao lançar novo olhar sobre a matéria, **verifico que a limitação realizada, no sentido de que o tipo penal somente se perfaz quando o valor é descontado ou cobrado de quem também é contribuinte, não encontra amparo no tipo penal em estudo, uma vez que a norma não traz essa especificação.** [...]

O termo “sujeito passivo de obrigação”, trazido no tipo penal, abrange **o contribuinte e o responsável**, o qual aparece nas hipóteses de substituição tributária. Dessarte, **o termo utilizado no tipo penal é amplo, cuidando, portanto, da apropriação do imposto recolhido em operações próprias, bem como por substituição tributária.** [...] (grifos acrescidos aos originais).

Demonstrada a consolidação do pensamento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, é nítido que a discussão travada na Corte cingia-se à análise do alcance da norma, especificamente aos termos “cobrado” e “descontado”, não se aprofundando, portanto, na temática a respeito do elemento subjetivo exigido para a configuração do tipo penal.

Tal aprofundamento somente foi feito pelo Supremo Tribunal Federal, na deliberação referente ao Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, o qual fora interposto justamente buscando a reforma do entendimento a que se chegou no Habeas Corpus nº 399.109/SC. Nesse ímpeto, inicia-se a análise do julgado do STF, adentrando no estudo do elemento volitivo exigido para a configuração do crime insculpido no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

#### 4.1 RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS Nº 163.334/SC

O julgamento do RHC nº 163.334/SC, realizado pelo Órgão Pleno do STF, consagrou o entendimento proferido pelo STJ no Habeas Corpus nº 399.109/SC ao negar provimento à pretensão defensiva, imergindo-se nas minúcias que devem ser analisadas para a configuração da apropriação indébita tributária.

É importante destacar que o mérito do Habeas Corpus originalmente impetrado no STJ, apresentava a pretensão de trancamento da ação penal como consequência do reestabelecimento de decisão proferido pelo juízo singular da primeira instância, que havia absolvido sumariamente os acusados.

Portanto, registre-se que não se fez análise de mérito acerca dos fatos denunciados pelo Ministério Público de Santa Catarina, mas apenas à pretensão de trancamento da ação penal. O Ministro Fux ressaltou que o prosseguimento da ação penal tinha a finalidade de apuração do dolo dos acusados, enquanto o trancamento desta seria medida excepcional. Eis a ementa do precedente:

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 às 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.** (STF – RHC n. 163.334/SC. Tribunal Pleno, Relator: Min. Luís Roberto Barroso, Data de Julgamento: 18/12/2019, Data de Publicação: 13/11/2020) (grifos acrescentados ao original).

Conforme se pode extrair da tese fixada, a configuração do tipo penal em análise passou a exigir a demonstração do dolo de apropriação, o qual deve ser verificado com base nas circunstâncias fáticas listadas no acórdão supra.

Foi exposto, ao longo do primeiro capítulo do presente trabalho, que os crimes contra a ordem tributária, em regra, exigem tão somente a demonstração do dolo em sua modalidade genérica para a adequação do suposto fato fraudulento praticado pelo indivíduo à normal penal.

Ante as diferenças expostas entre a conduta da apropriação indébita tributária e os demais crimes tipificados na Lei nº 8.137/90, é que surge a necessidade de se impor maior rigor para a configuração do crime previsto no art. 2º, II, da referida lei, eis que, ao se permitir que tal delito fosse punido apenas em razão da presunção de vontade livre e consciente voltada ao não recolhimento de tributos, haveria, aí sim, verdadeira criminalização de dívida.

Dessarte, para evitar a punição de empresários que, eventualmente, não arcam com obrigações tributárias, por razões justificadas, o Plenário da Suprema Corte estabeleceu critérios que devem ser aplicados para a apuração de acusação de crime no inadimplemento de tributos declarados.

Dessa forma, o Ministro Barroso sugeriu 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, II, da Lei nº 8.137/90”*.

A tese foi acatada quase à unanimidade pelo Plenário do Supremo, inclusive pelos Ministros Lewandowski e Gilmar Mendes, que haviam divergido no julgamento do mérito do recurso – o Min. Marco Aurélio manteve a divergência exposta no mérito do julgamento.

E o Min. Lewandowski, expôs a preocupação com o risco de criminalizar as dívidas tributárias dos empresários brasileiros, de forma que o dolo de apropriação e

a contumácia surgem como elementos aptos a distinguir a conduta criminosa – o uso do inadimplemento como meio de enriquecimento ilícito ou estratégia comercial – da eventual inadimplência tributária.

Ademais, no capítulo acima, citando o posicionamento do Ministro Barroso, falou-se que a apropriação indébita tributária prescindia da figura da fraude. É que a conduta em si, positivada na norma penal, se satisfaz com o não pagamento do tributo – daí, para verificar se houve o crime ou não, analisam-se elementos consignados na tese acima: o dolo de apropriação e a contumácia.

O Ministro Gilmar Mendes, na exposição de seu voto divergente, no RHC 163.334/SC, inovou ao trazer aprofundamento acerca dos elementos que entende necessários para a configuração do tipo penal em estudo:

Nessa linha de raciocínio, acerca do inciso II, o dolo, **com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não recolhê-los, deve, imperiosamente, ser levado em conta.**

[...]

Isso significa que **o mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, é insuficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço.** Tal *animus* se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal.

[...]

No caso em tela, o tipo objetivo se caracteriza pelo não recolhimento do tributo devido, e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores que se manifesta pela ausência de sua devida declaração.

Sendo assim, **quando uma clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato não é suficientemente levada a cabo pela acusação – e é este aqui o caso –, estar-se-á diante de uma verdadeira imputação criminal pelo inadimplemento de uma dívida fiscal.** (grifos acrescidos ao original).

Vemos que a lógica do Min. Gilmar inclui, no delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, a exigência da fraude. Pensamos que não há, na conduta em si, a exigência da prática fraudulenta; Todavia, corroboramos o raciocínio de que o inadimplemento doloso e contumaz acaba tornando-se um meio de obter vantagens ilícitas, de forma a fraudar o sistema de arrecadação tributária.

Há uma nítida diferença entre a conduta exigida para a configuração de alguma hipótese prevista no art. 1º e a hipótese prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. As condutas previstas nos incisos do art. 1º exigem do agente um agir



necessariamente fraudulento para a configuração de delito contra a ordem tributária, o que não ocorre com a apropriação indébita tributária.

O art. 2º, II, não possui tal exigência: Se a conduta se perfectibiliza com o simples fato de não pagar o tributo cobrado ou descontado, de forma que a apuração ocorrida em fase de instrução processual penal é que determinará se houve crime (com base no dolo de apropriação e na contumácia) e somente partir disso, contata-se se houve possível fraude. Demonstra-se, portanto, a prescindibilidade do expediente fraudulento para a configuração do delito.

Ora, se o empresário utiliza-se do inadimplemento tributário como meio para lesar o fisco por meio da venda de produtos com preços abaixo da média de mercado, ou mesmo, para utilizar dos recursos que deveriam ser pagos ao Erário para financiar as suas atividades empresariais, é evidente que está se utilizando da inadimplência tributária como meio de fraude em proveito próprio.

Portanto, é evidente que a fraude pode estar presente no caso concreto que se apura suposto crime de apropriação indébita tributária, mas não pensamos que seja exigência imprescindível para a configuração do delito em questão, tal qual o é para os delitos previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90, afinal, estes descrevem em seus núcleos atos fraudulentos.

O elemento subjetivo especial, conforme se extrai da tese fixada na ementa do julgamento, é o dolo de apropriação. Nesse prisma, o Ministro Barroso exemplificou situações concretas que servirão de base para a verificação da ocorrência do dolo de apropriação em casos concretos. É oportuna a repetição:

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.

É perceptível que a delimitação de tais circunstâncias tem o condão de impedir que um empresário honesto – em eventual situação de dificuldade financeira ocasionada por fatores externos – seja considerado criminoso em razão de encontrar-se inadimplente com o fisco por um mês ou outro, em ação penal que a acusação busque imputar-lhe o cometimento de atos criminosos.

Tal cenário não deve ser mais permitido, é necessário que seja realizada uma efetiva apuração, em cada caso concreto, em relação à presença das balizas citadas pelo Min. Barroso, afinal, estas é que servirão para indicar a possível constatação do dolo específico de apropriação.

Nesse sentido já se posicionou o STJ, em julgado da lavra da Egressa Ministra Laurita Vaz (Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.916.244/SC), em que o MPSC interpôs Recurso Especial contra decisão concedida de ofício pela Ministra para reformar condenação proferida em na primeira instância e reafirmada pelo TJSC.

Em seu voto, a Min. Laurita esclarece que as decisões condenatórias proferidas nas instâncias do Tribunal de Origem não se lastrearam no entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RHC nº 163.334/SC, de forma que a absolvição era a medida correta baseada no paradigmático precedente.

Especificamente sobre os critérios objetivos listados no acórdão do Supremo, alertou a Ministra sobre a ausência de citação: *“No caso em tela, as instâncias ordinárias nem sequer fizeram menção às referidas balizas de aferição de eventual dolo de apropriação, pois entenderam como suficiente apenas a presença do dolo genérico”*. Ao final do voto, concluiu:

**Por fim, é de se ressaltar que a decisão agravada, ao conceder *habeas corpus*, de ofício, para absolver a Agravante, o fez com lastro em entendimento estabelecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, ao qual seguiu a jurisprudência desta Corte Superior, devendo a pretensa violação a dispositivos constitucionais ser suscitada pelo Agravante na via recursal adequada. (grifos nossos).**

Tais critérios devem ser empregados para a verificação do dolo de apropriação em casos concretos. De frente a um caso concreto em que não se demonstre nenhum dos critérios objetivos, ou outros fatores aptos a demonstrar a ocorrência do dolo de apropriação por parte do agente, é medida de rigor que não seja taxada como criminosa a conduta do acusado.

Da mesma forma, o empresário que possui histórico de regularidade fiscal, com longos anos de honradez com as obrigações tributárias e com o fisco, ao se deparar com cenário de crise financeira, de modo a cair em eventual inadimplência também não pode ser considerado como criminoso.

Diante da inexistência de diplomas legais que regulam efetivamente a contumácia, tal análise deve ser feita da maneira mais abrangente possível, e, na lógica do sistema penal brasileiro, sempre em benefício ao réu.

Exemplificamos: Imagine-se um empresário que possui longos anos de atividade empresarial e sempre honrou regularmente com suas obrigações fiscais. Porém, diante de um cenário nacional de crise, precisa fechar algumas de suas lojas, o que ocasiona uma inadimplência generalizada, inclusive com o fisco, especificamente de tributos declarados e não pagos.

Ora, este empresário deixa de arcar com suas obrigações tributárias em razão de conjuntura excepcional e que foge de seu controle. Por mais que venha a possuir vários débitos, em razão do regular encerramento de diversas lojas, não se pode considerá-lo contumaz quando se leva em consideração todo o histórico de regular pagamentos de tributos dos diversos anos que explorou a atividade econômica.

Nesse sentido, trecho do voto do Ministro Barroso, destacando a importância de se realizar uma análise abrangente acerca do histórico de regularidade tributária dos acusados:

**63. É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados. (grifos acrescidos ao original).**

#### 4.2 CASOS CONCRETOS APÓS O JULGAMENTO DO RHC 163.334/SC

Levando em conta a ideia de analisar o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, na oportunidade do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 197.388/SC, a Ministra Carmen Lúcia, Relatora do caso, destacou a insignificância do lapso de inadimplência frente aos longos anos de história da empresa ora agravada, o que ensejou o reconhecimento da atipicidade da conduta:

**8. Na espécie vertente, os julgados das instâncias anteriores não explicitaram ser contumaz o comportamento da agravada nem**

**demonstraram o dolo de apropriação. Consta que se verificou a ocorrência no período de janeiro a dezembro de 2016, em pessoa jurídica iniciada em 1998**, transformada sem modificação do quadro societário em empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI em 2013 e que as alterações contratuais foram devidamente registradas na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina – JUCESC (fls. 50-57, vol. 1). (grifos nossos).

Em sentido semelhante, mais um trecho do julgado já citado acima do TJRN (Apelação criminal nº 0817294-03.2021.8.20.5001), em que o MPRN aponta para a existência de várias ações penais como forma de constatação da contumácia e do dolo de apropriação, mas demonstra o julgador que não se poderia aplicar tal raciocínio *in casu*:

28. Embora o *Parquet* aponte para a existência de diversos processos criminais contra os acusados relativos a crimes contra a ordem tributária, **isso não é prova de inadimplência sistemática e contumaz.**

[...]

34. Em resumo, **das 43 (quarenta e três) ações penais listadas pelo *Parquet*, apenas 13 (treze), excluindo-se esta, ainda são passíveis de resultar em condenação dos acusados.**

35. **Como se vê, a alegação do Ministério Público de que a contumácia delitiva dos apelados seria demonstrada pela expressiva quantidade de ações criminais em face deles não se sustenta**, haja vista que muitos desses processos já resultaram na absolvição dos acusados ou na extinção da punibilidade por prescrição e, até o momento, em apenas um deles o juízo sentenciante decidiu pela condenação, que, aliás, é objeto de apelação criminal atualmente em trâmite nesta Câmara Criminal. (grifos acrescidos).

Da leitura dos trechos transcritos, infere-se que existiam, no total, 43 ações penais deflagradas em desfavor dos acusados. Dispensa-se a transcrição do trecho em que há detalhamento sobre o resultado de todas as ações já julgadas, mas é necessário registrar que, em 16 destas 43 ações penais, foram proferidos éditos absolutórios, por ausência de elementos aptos à demonstração do dolo de apropriação dos denunciados.

Dessas 16 ações penais em que já haviam sido exaradas as absolvições, em 11 já havia se operado o trânsito em julgado, em outras 5 ainda cabia recurso, e outras 4 foram anexadas a um dos processos em que o trânsito em julgado já havia ocorrido. Além disso, outras 13 ações penais tiveram a punibilidade extinta em razão da prescrição da pretensão punitiva.

Ou seja, a existência das inúmeras ações penais, citadas pela acusação na tentativa de utilizá-las como fator indicativo do dolo de apropriação ou contumácia dos acusados, em verdade, servira como evidência da inexistência de conduta criminosa por parte destes, eis que vinham sendo absolvidos à unanimidade, inclusive, já no âmbito do Tribunal de Justiça.

Ademais, oportuno destacar que uma das ações penais ainda em tramitação, o Ministério Público do Rio Grande do Norte recorreu ao STJ, por meio do Agravo em Recurso Especial nº 2.953.971/RN, objetivando a reforma das decisões absolutórias proferidas no 1º e no 2º grau do TJRN.

O parecer apresentado pelo Ministério Público Federal opinou pelo desprovimento do recurso. A peça subscrita pela Subprocuradora-Geral da República Paula Bajer Fernandes registrou a crise financeira vivenciada pelos acusados, o estado de inadimplência generalizado e a boa-fé dos acusados consubstanciada na tentativa de adimplir os débitos.

Em consonância com o Parecer do Procuradoria-Geral da República, o Ministro Antonio Saldanha Pinheiro, a quem foi distribuída a relatoria do caso, negou provimento ao recurso interposto pelo MPRN.

Já em sentido contrário do caso acima exposto, vejamos alguns trechos do Habeas Corpus nº 229.096/SC, da Relatoria do Ministro André Mendonça, em que outras ações penais serviram para demonstração da reiteração de condutas criminosas:

22. Não há como se afastar a tipicidade. Além do considerável número de condutas – 7 ao longo do ano de 2010 –, o exame dos autos revela não se tratar de mero inadimplente eventual, mas, sim, contumaz. A existência de **parcelamentos realizados e não adimplidos e a reiteração das condutas, consubstanciadas nas demais ações penais às quais responde o paciente, também demonstram o dolo de apropriação e a inadimplência reiterada do tributo.**

23. Em consulta ao site do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, foi possível verificar que o paciente foi condenado em diversas ações penais pela prática do mesmo delito, mas referentes a períodos diversos [...].

24. A par disso, **os dados constantes no presente processo revelam o comportamento criminoso do paciente, o qual tem feito da inadimplência o seu *modus operandi*, deixando de recolher o ICMS cobrado do consumidor final de forma intencional e sistemática ao longo de vários anos.** (grifos acrescidos).

Em trecho citado do acórdão proferido pelo TJSC, é possível verificar que o paciente do referido habeas corpus já havia sido condenado por acusações do art. 2º,

II, em diversos períodos distintos: 08 meses em 2015 em uma ação penal; outros 02 meses de 2015 em outra ação penal; 03 meses em 2013 e mais 01 mês em 2014 em uma terceira ação penal; e por mais 02 meses em 2012 em mais uma ação penal.

Além de todas essas acusações, que somam diversas condutas em períodos distintos, das quais já havia sido condenado, ainda era acusado, no caso em análise, do cometimento de apropriação indébita tributária em mais 13 meses, entre os anos de 2010 e 2011.

Ou seja, as circunstâncias fáticas permitiram ao Relator concluir que o indivíduo não se poderia enquadrar como inadimplente eventual, mas aparentava, isso sim, realmente utilizar da inadimplência como modelo de negócio – o que deve ser repreendido.

Não obstante serem fatores distintos, que de forma conjunta adequam a inadimplência criminosa à apropriação indébita tributária, é evidente que a contumácia, por vezes, servirá de comprovação do dolo de apropriação, por exemplo, a partir da existência de inadimplementos prolongados sem tentativa de regularização, dívida superior ao capital social da empresa etc.

É nítido que a contumácia e o dolo de apropriação foram projetados para limitar e evitar a aplicação de sanções penais a empreendedores que venham a se tornar inadimplentes tributários em decorrência de situações excepcionais e justificantes do não pagamento dos tributos.

## 5 CONCLUSÃO

Com base em todo o acervo doutrinário e jurisprudencial colacionado ao longo do presente trabalho, chega-se à conclusão de que os crimes contra a ordem tributária, não obstante serem instruídos a partir de documentação fiscal do correspondente procedimento fiscalizatório em que verificadas as irregularidades, devem ser apurados a partir de maior rigor no que diz respeito à verificação da autoria da acusação que se investiga na ação penal.

Não se pode buscar incessantemente por condenações criminais de empresários, acusados do cometimento de crime tributário, sob o argumento de que quem administra uma empresa tem o dever de zelar pela regularidade fiscal de seus empreendimentos. A imposição de penalidades provenientes de irregularidades fiscais deve ser realizada pelas vias legais cabíveis.

O Poder Judiciário e o direito penal não podem ser tratados como rito de chancela das decisões tomadas no âmbito de processos administrativos tributários, o que significa que, mesmo após as decisões definitivas acerca da constituição do débito tributário, não se pode entender por automática a configuração de um ilícito penal.

No sistema processual penal brasileiro, o ônus probante é do acusador, de forma que este é responsável por coligir o acervo probatório que comprove a versão dos fatos relatados na inicial acusatória. Não é o acusado que deve provar que não fez, mas, sim, o acusador, que deve comprovar a realidade fática dos fatos imputados ao acusado na denúncia.

Condenações criminais devem ser baseadas em provas irrefutáveis de autoria e materialidade acerca do crime imputado ao denunciado. Ou seja, ao apresentar uma denúncia de suposto delito contra a ordem tributária, é incumbência do Ministério Público, enquanto titular da ação penal, reunir provas que apontem para a existência de conduta criminosa do acusado, e não só utilizar-se da posição de administrador para respaldar seu intento punitivo.

Dessa forma, a instrução criminal é o momento em que deve a acusação unir elementos probatórios que possam vir a servir de base para infirmar a versão acusatória, quando pretender reafirmar a postulação punitiva. É importante fazer tal

registro para concluir que não é o ato de fiscalização que produz as provas suficientes para uma futura condenação criminal.

A fiscalização fazendária que resultar na lavratura de um auto de infração, no máximo, indica a materialidade de um possível ilícito, o qual deve ser apurado nas respectivas esferas jurídicas para que possam refletir em possíveis penalidades. Na seara administrativa, há a discussão acerca da legalidade dos atos, e discussão de mérito no tocante à matéria da infração. E na seara penal, haverá a apuração do elemento subjetivo do imputado.

Ainda, mesmo considerando a lisura de todo o processo administrativo, nem sempre se pode levar à cabo as infrações tributárias como indicativo de materialidade de suposto crime. É que as legislações tributárias autorizam eventuais presunções para o arbitramento de infrações tributárias, as quais, não necessariamente, serão admitidas no âmbito do processo penal.

Ou seja, até mesmo a materialidade – que em tese, é consubstanciada na documentação fiscal acostada pelo *Parquet* junto à peça acusatória – é passível de ser colocada em dúvida em ações penais. Como se sabe, na seara penal, a dúvida há de favorecer o acusado, prestigiando-se o princípio constitucional da presunção de inocência.

Dessa forma, a dúvida é ainda maior quando se põe em pauta a autoria dos crimes tributários. Em regra, estes são imputados aos administradores das empresas em que ocorreram as irregularidades apontadas pelo Fisco. Mas, nem toda infração tributária é oriunda de conduta criminosa e nem todo administrador de empresa que tenha cometido alguma infração fiscal poderá ser responsabilizado criminalmente por tais ilicitudes.

Poderia se justificar das mais diversas formas a ocorrência das supostas ilicitudes, mas, para fins de objetividade, exemplificamos com o caso de um mero erro do registro de uma nota fiscal de transferência de créditos de ICMS entre filiais da mesma empresa. Ora, o importe é realmente repassado de uma para a outra, o aproveitamento é feito apenas pela filial de destino e todos os valores devidos a título de tributo são devidamente pagos.

Mesmo diante de toda a regularidade da situação, o simples fato de ter ocorrido um erro na contabilidade de forma a registrar incorretamente ou deixar de registrar a nota fiscal é uma conduta criminosa por parte do administrador da



empresa? É evidente que não. O que se pretende é demonstrar a importância do maior rigor para a apuração de acusação de crimes tributários.

E esse maior grau de exigência que aqui se defende é pautado justamente na finalidade de evitar que sejam punidos criminalmente – exclusivamente em razão do cargo que exercem – administradores de empresa que incorreram em meros erros logísticos que não causaram qualquer prejuízo ao erário, mas tiveram irregularidades apontadas pela fiscalização.

Não se propõe um sistema de impunidade em que se exige do Ministério Público adentrar no subconsciente do acusado para averiguar se existia vontade ou não de cometer o delito, mas, sim, um sistema que se proponha a apurar provas concretas, que apontem para a intenção criminosa do acusado da prática de ilícitos tributários.

Justamente nesse sentido, colacionamos ao final do primeiro capítulo precedentes dos originários dos Tribunais de Justiça do Distrito Federal (Apelação Criminal nº 0719166-07.2020.8.07.0001) e da Paraíba (Apelação Criminal nº 0010010-23.2016.8.15.0011) em que são apontados fatos concretos que indicaram a prática de atos voltados ao cometimento do ilícito tributário.

Também no mesmo rumo, fundamenta-se a tese originada na deliberação do julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, uma vez que o acórdão preocupou-se em elaborar alguns critérios objetivos (exemplificativos) exigidos para a configuração do crime de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

E a apropriação indébita traduz uma apuração ainda mais minuciosa, eis que a conduta positivada na norma penal não se perfaz por meio de conduta fraudulenta do agente, tais como os demais crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, mas, se compatibiliza com a norma incriminadora o simples fato de o sujeito passivo da obrigação tributária não pagar o tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, no prazo legal.

Portanto, ao listar os critérios objetivos, há uma nítida delimitação de situações que devem ser observadas nos casos concretos para que, aí sim, possa haver a configuração do dolo de apropriação, e a consequente configuração de conduta criminosa por parte do denunciado. Em não se verificando nenhuma das

hipóteses listadas no paradigmático precedente, não merece prosperar a pretensão punitiva estatal, impondo-se a absolvição.

Nesse sentido, citamos, no terceiro capítulo, precedente do Superior Tribunal de Justiça Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.916.244/SC) em que a Ministra Laurita Vaz rechaçou a possibilidade da manutenção da condenação do acusado, eis que as instâncias de origem nem mesmo fizeram menção às balizas listadas no RHC nº 163.334/SC.

Também corroboramos do entendimento do Min. Lewandowski, que, apesar de divergir no mérito do julgamento, acatou a tese por entender que a menção a tais critérios fáticos serviria para evitar que houvesse uma criminalização da dívida tributária e da atividade empresarial.

Dessa forma, conclui-se o presente trabalho com o raciocínio de que, inobstante o dolo exigido para a configuração do delito tributário – seja ele o dolo genérico ou o dolo de apropriação –, deve haver uma real busca pela caracterização da vontade criminosa do particular acusado do cometimento de ilícitos penais quando se pretender fundamentar uma condenação criminal.

Como dito acima, no processo penal, uma condenação exige o juízo de certeza a respeito da prática dos ilícitos dos quais acusa o Ministério Público, e conforme se pode extrair de todo o acervo jurisprudencial colacionado ao longo do trabalho, a mera posição de administrador não pode ser suficiente para infirmar tal certeza. É como ensina Aury Lopes Jr.:

Ao lado da presunção de inocência, como critério pragmático de solução de incerteza (dúvida) judicial, **o princípio do *in dubio pro reo* corrobora a atribuição da carga probatória ao acusador e reforça a regra de julgamento (não condenar o réu sem que sua culpabilidade tenha sido suficientemente demonstrada). A única certeza exigida pelo processo penal refere-se à prova da autoria e da materialidade, necessárias para que se prolate uma sentença condenatória.** Do contrário, em não sendo alcançado esse grau de convencimento (e liberação de cargas), a absolvição é imperativa. (2024, p. 426 - 427) (grifos acrescidos aos originais).

É necessário que haja maior incursão no que diz respeito à apuração do dolo de acusados de crime tributário. O fato de ocupar a posição de administrador de uma empresa que tenha praticado irregularidades fiscais não é corolário para a configuração de uma conduta dolosa criminosa.

## REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. ISBN 9786553626980.

Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553626980/>. Acesso em: 28 ago. 2025.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral (arts. 1º a 120)** / Cezar Roberto Bitencourt. – 29. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023. (v. 1).

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 01 de setembro de 2025.

BRASIL, **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, Código Penal**.

Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)>. Acesso em: 01 de setembro de 2025.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87/1996**. Disponível em: <

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em 01 de setembro de 2025.

BRASIL, **Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional**. Disponível em <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 01 de setembro de 2025.

BRASIL, **Lei nº 8.137/1990, Lei de crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo**. Disponível em:

<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acesso em: 01 de setembro de 2025.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 1.461.649/GO**. Quinta Turma, Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Julgado em 30 de abril de 2019, Publicado em 03 de maio de 2019.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 2.953.971**. Sexta Turma. Relator: Min. Antonio Saldanha Palheiro, Julgado em: 06 de agosto de 2025, Publicado em: 12 de agosto de 2025.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.916.244/SC**. Sexta Turma, Relatora: Min. Laurita Vaz, Julgado em 25 de outubro de 2022, Publicado em 03 de novembro de 2022.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.138.189/GO**. Quinta Turma, Relatoria: Min. Jorge Mussi, Julgado em 12 de dezembro de 2017, Publicado em 19 de dezembro de 2017.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 2.682.700/SP**. Terceira Seção. Relator: Min. Ribeiro Dantas. Julgado em 01 de abril de 2025, Publicado em 07 de abril de 2025.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 2.665.925/PA**. Sexta Turma. Relator: Min. Antonio Saldanha Palheiro, Julgado em: 03 de junho de 2025, Publicado em: 09 de junho de 2025.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 2.708.167/SP**. Sexta Turma. Relator: Min. Antonio Saldanha Palheiro, Julgado em: 10 de junho de 2025, Publicado em 16 de junho de 2025.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Habeas Corpus nº 819.432/SC**. Sexta Turma, Relatoria. Min. Laurita Vaz, Julgado em 13 de junho de 2023, Publicado em 19 de junho de 2023.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.969.886/SC**. Sexta Turma, Relator: Min. Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região) Julgado em 07 de junho de 2022, Publicado em 10 de junho de 2022.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2.012.199/MG**, Quinta Turma, Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Julgado em 25 de outubro de 2022, Publicado em 07 de novembro de 2022.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso em Habeas Corpus nº 133.828/PR**. Sexta Turma, Relator: Min. Rogério Schietti Cruz, Julgado em 05 de março de 2025, Publicado em 10 de março de 2025.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 399.109/SC**. Terceira Seção, Relatoria: Min. Rogério Schietti Cruz, Julgado em 22 de agosto de 2018, Publicado em 31 de agosto de 2018.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº 821.162/SP**. Sexta Turma, Relator: Min. Sebastião Reis Júnior, Julgado em 12 de setembro de 2023, Publicado em 15 de setembro de 2023.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.854.893/SP**. Quinta/Sexta Turma, Relator: Min. Rogério Schietti Cruz, Julgado em 08 de setembro de 2020, Publicado em 14 de setembro de 2020.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 48.089/SC**. Quinta Turma, Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Julgado em 13 de junho de 2017, Publicado em 21 de junho de 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Penal nº 516/DF**, Tribunal Pleno, Relator: Min. Ayres Britto, Julgado em 27 de setembro de 2010, Divulgado em 03 de dezembro de 2010 e Publicado 06 de dezembro de 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário nº 999.425/SC**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Processo eletrônico – REPERCUSSÃO GERAL. Julgado em 02 de março de 2017, Publicado em: 16 de março de 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso em Habeas Corpus nº 197.388/SC**, Segunda Turma, Relatora: Min. Carmen Lúcia, Julgado em 19 de abril de 2021, Publicado em 22 de abril de 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Tribunal Pleno, Relatoria: Min. Luís Roberto Barroso, Julgado em 18 de dezembro de 2019, Publicado em 13 de novembro de 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 229.096/SC**, Decisão Monocrática, Relator: Min. André Mendonça, Julgado em 16 de setembro de 2023, Publicado em 18 de setembro de 2023.

BRASILEIRO, Renato de Lima. **Legislação Criminal Especial Comentada**. 8ª. ed., rev. atual. ampl. – Salvador: JusPODIVM, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** / Paulo de Barros Carvalho. – 31. ed. rev. atual. – São Paulo: Noeses, 2021.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte geral (arts. 1º ao 120)** / Rogério Sanches Cunha – 4. ed. rev., ampl. e atual. – Salvador: JusPODIVM, 2016.

DISTRITO FEDERAL, Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. **Acórdão nº 1939501, Apelação Criminal nº 0719166-07.2020.8.07.0001**, 2ª Turma Criminal, Relator: Des. Silvanio Barbosa dos Santos, Julgado em 07 de novembro de 2024, Publicado em 13 de novembro de 2024.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal** / Luigi Ferrajoli. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

LOPES JR., Aury. **Direito Processual Penal** / Aury Lopes Jr. – 21. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária** / Hugo de Brito Machado. – 5 ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MASSON, Cleber. **Direito Penal: parte geral (arts. 1º ao 120)** / Cleber Masson. – 16. ed. – Rio de Janeiro: Método, 2022.

PARAÍBA. Tribunal de Justiça da Paraíba. **Apelação Criminal nº 0010010-23.2016.8.15.0011**, Câmara Criminal, Relatoria: Des. Tércio Chaves de Moura, Julgado em 19 de março de 2019, Publicado em 11 de abril de 2019.

PARAÍBA, Tribunal de Justiça da Paraíba. **Apelação Criminal nº 8089400-19.2023.8.15.2002**, Câmara Criminal, Relatoria: Gabinete 04 – Des. Saulo Henriques de Sá e Benevides, Julgado em 18 de março de 2025, Publicado em 19 de março de 2025.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro** 4. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. ISBN 9788553627493. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553627493/>. Acesso em: 28 ago. 2025.

RIO GRANDE DO NORTE, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte. **Apelação Criminal nº 0817294-03.2021.8.20.5001**, Câmara Criminal, Relatoria: Des. Ricardo Procópio Bandeira de Melo, Julgado em 12 de maio de 2025, Publicado em 12 de maio de 2025.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação Criminal nº 0006302-90.2018.8.26.0268**. 16ª Câmara de Direito Criminal, Relator: Des. Guilherme de Souza Nucci, Julgado em 10 de março de 2023, Publicado em 10 de março de 2023.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação Criminal nº 0049735-66.2011.8.26.0050**. 16ª Câmara de Direito Criminal, Relator: Des. Guilherme de Souza Nucci, Julgado em 27 de maio de 2025, Publicado em 27 de maio de 2025.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação Criminal nº 1519186-57.2019.8.26.0037**. 11ª Câmara de Direito Criminal, Relator: Des. Tetsuzo Namba, Julgado em 23 de julho de 2025, Publicado em 24 de julho de 2025.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário** - 15ª Edição 2025. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. ISBN 9786559776962. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962/>. Acesso em: 27 ago. 2025.

SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da. **Apropriação indébita tributária?. Revista de Informação Legislativa**. Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos, Bauru, dez./mar/. 1997, 1998. Disponível em: < <https://bdjur.stj.jus.br/handle/2011/20181> >.

TÁVORA, Nestor. **Curso de Processo Penal e Execução Penal** / Nestor Távora e Rosmar Rodrigues Alencar. 19. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm, 2024.