



## A (IN)COMPATIBILIDADE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA DO ICMS E O PRINCÍPIO DA FRAGMENTARIEDADE

### THE (IN)COMPATIBILITY OF THE CRIME OF MISAPPROPRIATION OF ICMS TAX AND THE PRINCIPLE OF FRAGMENTARINESS

Luis Eduardo Farias de Souza<sup>1</sup>  
Jeison Francisco de Medeiros<sup>2</sup>

#### RESUMO

O presente artigo analisa a (in)compatibilidade jurídico-penal da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RHC 163.334/SC, por meio do qual a Corte reconheceu a possibilidade de responsabilização criminal do contribuinte que deixa de recolher o ICMS próprio devidamente declarado. A pesquisa parte de uma abordagem qualitativa, baseada em revisão doutrinária, análise jurisprudencial e exame da legislação penal e tributária aplicável, buscando identificar se a incriminação dessa conduta respeita os limites materiais impostos pelos princípios da intervenção mínima, da subsidiariedade e da fragmentariedade do Direito Penal. Para tanto, examina-se o modelo garantista, os pressupostos político-criminais que legitimam a criação de tipos penais e a necessidade de proteção de bens jurídicos relevantes. Os resultados da investigação evidenciam tensões entre a interpretação adotada pela Suprema Corte e os postulados clássicos do Direito Penal, especialmente no tocante à vedação de criminalização de meras dívidas e à impossibilidade de se presumir dolo a partir da simples inadimplência fiscal reiterada. A discussão aponta para inconsistências dogmáticas na equiparação entre apropriação indébita tributária e previdenciária e na utilização do Direito Penal como instrumento de arrecadação. Conclui-se que a tese firmada pelo STF não se harmoniza integralmente com o princípio da fragmentariedade e com a natureza de *ultima ratio* que deve orientar a intervenção penal.

**Palavras-Chave:** apropriação indébita tributária; ICMS; fragmentariedade; STF; direito penal tributário.

---

<sup>1</sup>Graduado em Direito. Universidade do Contestado. Santa Catarina. Brasil. E-mail: kerozaluis@gmail.com

<sup>2</sup> Doutor em Direito. Docente da Universidade do Contestado. Santa Catarina. Brasil. E-mail: jeisonmedeiros@unc.br

## ABSTRACT

This article examines the legal compatibility of the thesis established by the Brazilian Federal Supreme Court in the judgment of RHC 163.334/SC, which recognized the possibility of criminal liability for the failure to collect self-declared ICMS, equating such conduct to the tax embezzlement crime provided for in article 2, II, of Law 8.137/1990. The research adopts a qualitative methodology, based on doctrinal, legislative, and jurisprudential analysis, with emphasis on the principle of fragmentation of Criminal Law, which requires its application as the last resort. As a result, it is observed that the criminalization of repeated tax delinquency is based on the protection of tax order and free competition, especially concerning the fight against so-called persistent debtors. However, it becomes evident that the presumption of intent and the expansion of criminal jurisdiction to situations of mere nonpayment may violate constitutional guarantees, such as the prohibition of civil imprisonment for debt and the requirement of material offensiveness to the protected legal interest. The study concludes that significant tension remains between the interpretation adopted by the Supreme Court and the political-criminal grounds that limit state punitive action, reinforcing the need for continuous adjustment to prevent distortions in the use of Criminal Law as an instrument of tax collection.

**Keywords:** tax embezzlement; ICMS; fragmentation; federal supreme court; criminal tax law.

**Artigo recebido em:** 03/12/2025

**Artigo aceito em:** 08/04/2026

**Artigo publicado em:** 22/04/2026

Doi: <https://doi.org/10.24302/acaddir.v8.6174>

## 1 INTRODUÇÃO

Os julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF) exercem expressiva influência no sistema jurídico brasileiro, especialmente quando redefinem limites entre ilícito tributário e responsabilidade penal. Tal cenário se tornou ainda mais relevante após a decisão proferida no RHC n 163.334/SC (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2019), na qual a Corte reconheceu a possibilidade de responsabilização criminal do contribuinte que deixa de recolher o ICMS próprio declarado, com fundamento na apropriação indébita tributária prevista no art. 2º, II, da Lei 8.137/90.

Essa interpretação, contudo, provocou intenso debate doutrinário sobre sua compatibilidade com os princípios fundamentais que regem a intervenção penal mínima no Estado Democrático de Direito.

O problema de pesquisa do presente trabalho reside na seguinte indagação: a persecução penal pelo não recolhimento de ICMS próprio declarado é compatível com o princípio da fragmentariedade do Direito Penal?

Com base nesse problema, o objetivo geral deste trabalho consiste em: Dissertar sobre a (in)compatibilidade jurídica da tese firmada pelo STF com o princípio da fragmentariedade do Direito Penal.

Para viabilizar a análise crítica e sistemática do tema, estabelecem-se como objetivos específicos: Conceituar o crime de apropriação indébita no Direito Penal e seus reflexos na seara tributária; Compreender a tese fixada pelo STF no RHC nº 163.334/SC; Discutir a (in)compatibilidade da referida tese com o princípio da fragmentariedade.

Assim, este estudo se justifica pela necessidade de examinar criticamente a compatibilidade da decisão com os princípios estruturantes do sistema penal brasileiro, com destaque para a fragmentariedade, a intervenção mínima e, por consequência, sob uma ótica constitucional, a vedação à prisão civil por dívida. Busca-se, portanto, oferecer contribuição científica ao debate jurídico contemporâneo, fornecendo elementos de análise que permitam compreender os impactos teóricos e práticos decorrentes da tese consolidada pelo STF, bem como avaliar sua consonância com o modelo garantista que orienta o Estado Democrático de Direito.

## **2 DESENVOLVIMENTO**

### **2.1 O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO CÓDIGO PENAL**

A análise do crime de apropriação indébita, previsto no artigo 168, caput, do Código Penal Brasileiro<sup>3</sup>, exige uma abordagem técnico-jurídica que considere não apenas os elementos objetivos e subjetivos do tipo penal, mas também sua função sistêmica na tutela do patrimônio como bem jurídico individual. Trata-se de delito eminentemente comissivo, cuja consumação pressupõe a inversão do título da posse de coisa alheia móvel, realizada de forma dolosa pelo agente, que se recusa a restituí-la ao legítimo proprietário.

---

<sup>3</sup> Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção: Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

Como bem pontua Damásio de Jesus (2015, p. 160),

Na apropriação indébita propriamente dita existe comissão. O sujeito realiza ato demonstrativo de que inverteu o título da posse, como a venda, doação, consumo, penhor, ocultação etc. Na negativa de restituição o sujeito afirma claramente ao ofendido que não irá devolver o objeto material. É necessário que o sujeito ativo esteja na posse ou detenção da coisa alheia móvel.

Na lição de Cunha (2025, p. 432), sobre o conceito do crime de Apropriação indébita, tem-se que: “O Agente, abusando da condição de possuidor ou detentor, passa a ter o bem móvel como seu, dele arbitrariamente se apropriando”.

É possível concluir, então, que o Crime em análise pressupõe uma condição de posse, seguida da manutenção desta na condição de dono da coisa - *animus domini*.

Sobre o tema, Fernando Capez (2025, p. 427) conceitua a diferenciação entre posse e propriedade, sob o vértice da apropriação indébita, destacando que a posse direta, prevista no Art. 1.197 do Código Civil (CC), é aquela exercida por quem detém o bem em nome de outrem, a exemplo do locatário, usufrutuário ou mandatário. Já a detenção, regulada pelos arts. 1.198 e 1.208 do mesmo diploma, pode ser vigiada ou desvigiada. Na lição do autor, apenas nessa hipótese é possível a apropriação indébita, pois, quando o detentor atua sob a vigilância direta do dominus, a conduta caracteriza furto.

Inarredável salientar que o delito pressupõe a demonstração do Dolo de apropriação, ocasião em que, ausente, formalmente atípica a conduta pela ausência do elemento volitivo.

A apropriação indébita consubstancia crime doloso, requerendo-se consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo penal. Exige-se, ademais, o elemento subjetivo específico consistente no animus de ter a coisa como sua, dela se apoderando definitivamente ou exaurindo a utilidade a que se destina (*animus rem sibi habendi*). A pessoa que recebe a posse de um bem, dele se utiliza sem autorização do dono, mas o restitui ao proprietário (‘apropriação indébita de uso’), não incorre no delito em estudo, justamente pela ausência do *animus rem sibi habendi* (ex.: alguém deixa uma câmera de vídeo no conserto e o funcionário a utiliza para filmar sua festa de aniversário, devolvendo-a posteriormente intacta ao proprietário) (Estefam, 2024, p. 578).

Pois bem. Também é evidente que o crime de apropriação indébita se presta para a tutela do patrimônio individual da vítima, assegurando os Direitos fundamentais à propriedade, calcados no Art. 5º da Constituição Federal (Brasil, 1988)<sup>4</sup>.

Entretanto, não obstante à conceituação exarada, não se deve olvidar que, no contexto sancionador da norma, deve-se respeito ao princípio da insignificância, cujo STF, em sua jurisprudência, construiu quatro vetores, quais sejam: a) a mínima ofensividade da conduta do agente, b) nenhuma periculosidade social da ação, c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada<sup>5</sup>.

Em um estudo mais crítico, muito já tem se constatado a extrapolação legislativa, para criminalizar tipos penais que não merecem a atuação do Direito penal:

Imperioso aqui ressaltar que a pretexto de analisar a necessidade de uma intervenção penal, não podemos cair em um utilitarismo absoluto, próprio do funcionalismo jurídico, no qual, conforme destaca Castanheira Neves 'as categorias de ação e do comportamento em geral (pessoal ou institucional) deixaram de ser as do bem, do justo, da validade (axiológica material), para serem as do útil, da funcionalidade, da eficiência, da performance' 1. Não podemos pensar apenas na utilidade do direito, ou seja, substituir a indagação 'o que é o direito?' pela 'para que serve o direito?', porquanto 'o direito, só temos verdadeiramente como tal, com a instituição de uma validade e não como mero instrumento de racionalização e satisfação de interesses ou de objetivos político-sociais' 2. Dessa forma, certo que a eficiência, seja do direito administrativo sancionador, como a do próprio direito penal pode ser um critério norteador para ser auferida a carência de tutela penal de determinada conduta. Apenas temos que ter em conta que se trata de um critério e não do único critério. Ou melhor, sempre aliada à análise da eficiência não podemos prescindir de uma valoração axiológica (Weyh; D'Ávila, 2009, p. 215).

Desta feita, portanto, é preciso lembrar da função axiológica do Direito Penal, pautado em uma natureza de intervenção mínima, que privilegia a necessidade de intervenção e não a oportunidade.

Trata-se de corolário à efetivação do princípio da intervenção mínima, apresentado pela fragmentariedade - a utilização do Direito Penal como *última ratio* - e

---

<sup>4</sup>CRFB/88, Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:[...] XXII - é garantido o direito de propriedade (Brasil, 1988).

<sup>5</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC: 240351 MG, Relator.: Min. Nunes Marques, Data de Julgamento: 28/10/2024, Segunda Turma, Data de Publicação: Processo Eletrônico DJe-s/n DIVULG 04-11-2024 PUBLIC 05-11-2024

o da Subsidiariedade, em que apenas bens jurídicos relevantes devem ser protegidos pelo “braço forte” do Estado, o que nos conduz a análise da (a)tipicidade material da conduta de apropriação indébita tributária, conforme se exporá adiante.

### 2.1.1 Princípio da Intervenção Mínima e Fragmentariedade

Anteriormente ao estudo do princípio da fragmentariedade - ponto fulcral da tese exposta no presente trabalho - é necessário, antes, compreender o Princípio da intervenção mínima, porquanto o princípio da fragmentariedade decorre diretamente deste último, que se constitui em um vetor limitador da intervenção penal e impõe que o Direito Penal atue apenas em situações de lesão ou ameaça concreta a bens jurídicos relevantes, funcionando como *última ratio* na proteção dos interesses sociais.

A fragmentariedade do Direito Penal é corolário do princípio da intervenção mínima e da reserva legal, como destaca Eduardo Medeiros Cavalcanti:

o significado do princípio constitucional da intervenção mínima ressalta o caráter fragmentário do Direito Penal. Ora, este ramo da ciência jurídica protege tão somente valores imprescindíveis para a sociedade. Não se pode utilizar o Direito Penal como instrumento de tutela de todos os bens jurídicos. E neste âmbito, surge a necessidade de se encontrar limites ao legislador penal (*apud* Bittencourt, 2024, p. 22).

Em uma concepção mais histórica, é de se notar que o princípio da intervenção mínima, bebe da fonte erigida pelos ideais iluministas que deram azo a ascensão do movimento social burguês durante os históricos acontecimentos da revolução francesa:

O princípio da intervenção mínima foi também produzido por ocasião do grande movimento social de ascensão da burguesia, reagindo contra o sistema penal do absolutismo, que mantivera o espírito minuciosamente abrangente das legislações medievais. Montesquieu tomava um episódio da história do direito romano para assentar que ‘quando um povo é virtuoso, bastam poucas penas’; Beccaria advertia que ‘proibir uma enorme quantidade de ações indiferentes não é prevenir os crimes que delas possam resultar, mas criar outros novos’; e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão prescrevia que a lei não estabelecesse senão penas “estrita e evidentemente necessárias (Batista, 2007, p. 84).

A partir desse movimento, embebido do sentimento revolucionário em limitar o poder estatal e evitar a criação de tipos penais arbitrários que serviam meramente como instrumento de controle pelo Estado, é que se começou a delinear tal postulado.

Em uma doutrina mais atual, o conceito do princípio traz a ideia de *ultima ratio*, conforme assim exprime a corrente apresentada por Nilo Batista:

Ao princípio da intervenção mínima se relacionam duas características do direito penal: a fragmentariedade e a subsidiariedade. Esta última, por seu turno, introduz a debate sobre a autonomia do direito penal, sobre sua natureza Constitutiva ou sancionadora (Batista, 2007, p. 85).

Rogério Sanches Cunha (2025, p. 83), nessa mesma acepção, conceitua o referido princípio:

O Direito Penal só deve ser aplicado quando estritamente necessário, de modo que sua intervenção fica condicionada ao fracasso das demais esferas de controle (caráter subsidiário) observando somente os casos de relevante lesão ou perigo de lesão ao bem juridicamente tutelado (caráter fragmentário).

Ainda sob essa estrutura, a existência de tal princípio exige a conceituação dos bens jurídicos tutelados. Em uma perspectiva mais ampla, delinea o porquê determinado fato deve ser considerado um bem jurídico digno de proteção do Direito Penal. A despeito disso, Claus Roxin assevera que essa classificação deve partir da função social do Direito Penal:

Eu parto de que as fronteiras da autorização de intervenção jurídico-penal devem resultar de uma função social do Direito Penal. O que está além desta função não deve ser logicamente objeto do Direito Penal. A função do Direito Penal consiste em garantir a seus cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre e quando estas metas não possam ser alcançadas com outras medidas político-sociais que afetem em menor medida a liberdade dos cidadãos. Esta descrição de funções corresponde, segundo minha opinião, com o entendimento mesmo de todas as democracias parlamentares atuais, por isso não necessita, então, de uma fundamentação teórica mais ampla (Roxin, 2009, p. 17).

Tal função social, portanto, está umbilicalmente conectada à Constituição de determinado Estado, não podendo incompatibilizar-se com esta: “Por bem jurídico devem-se entender dados fundamentais para a realização pessoal dos indivíduos ou

para a subsistência do sistema social, compatíveis com a ordem constitucional” (Greco, 2006, p. 160).

Portanto, o bem jurídico tutelado, sob tal ótica, está invariavelmente associado à uma concepção político-criminal, possuindo a precípua finalidade de proteger um interesse jurídico fundamental contra lesões ou riscos de lesões:

Assim, a norma penal teria a finalidade de proteger um interesse jurídico fundamental contra lesões ou risco de lesões, sendo vedada a criação de delitos proibindo meras infrações de obrigações ou deveres, hipótese esta que caracterizaria uma inaceitável e excessiva intervenção estatal. Tal princípio, portanto, serve como parâmetro para determinar em quais hipóteses o Estado está autorizado a processar e punir penalmente um indivíduo. Em âmbito jurídico-penal, são irrelevantes as condutas consideradas exclusivamente imorais (Amaral, 2018, p. 3).

Com efeito é que se insere nesse contexto o princípio da subsidiariedade, com o fito de evitar que o Estado reprima toda e qualquer conduta sob indistintos pretextos. É nesse sentido que o caráter político-criminal da norma põe em cheque o esgotamento dos meios de reprovação do ilícito, para só então criminalizar a conduta:

É importante ressaltar o caráter subsidiário que deve guiar a tutela penal. Isso significa que uma pena só pode ser cominada quando não foi possível realizar uma proteção do bem através de meios menos gravosos. E isso possui uma razão: a desnecessidade da tutela penal diante da existência de um recurso menos gravoso ao cidadão. Pode-se observar em tal pensamento a influência do princípio da proporcionalidade, pelo vetor necessidade: o direito penal só entra em cena de forma proporcional quando for o meio menos incisivo possível para solução do problema. Nesse contexto, existem aqueles que observam que nem sempre a opção pela tutela penal será a opção mais grave no caso concreto (Amaral, 2018, p. 4).

Claus Roxin (2009, p. 65), nessa mesma esteira, assevera a subsidiariedade do caráter fragmentário do Direito Penal, ao lecionar que não é o único mecanismo disponível para a proteção de bens jurídicos; ao contrário, sua aplicação deve ser subsidiária e excepcional dentro do ordenamento jurídico. A intervenção penal deve ocorrer apenas quando mecanismos alternativos - persecução em outras esferas Jurídicas - se mostram ineficientes para tutelar o interesse jurídico em questão, consolidando-se como a *ultima ratio* da política social na defesa desses bens.

Consoante a isso, como desdobramento lógico do exposto, o princípio da Fragmentariedade relembra que o Direito Penal não se inclina a todos os ilícitos do mundo jurídico, e essa dicção nos direciona, principalmente, ao ilícito tributário:

Todas essas questões, que outorgam autonomia sistemática e teórica ao Direito Penal, enquanto ramo do Direito, autorizam deduzir que o crime tributário (infração penal) pode e deve ser diferenciado do ilícito tributário (infração tributária). Essa diferenciação deve estar orientada, principalmente, em dois sentidos: (i) em primeiro lugar, o delito tributário deve representar, materialmente, uma ofensa a um determinado bem jurídico, e não uma mera infração das normas impostas pelo Direito Tributário. Se partimos da premissa fundamental de que o Direito Penal tem como função a proteção subsidiária de bens jurídicos importantes, não podemos admitir a criminalização de condutas constitutivas de mera infração de dever. De modo que sempre e quando o comportamento tipificado não represente uma ofensa à preservação do bem jurídico ordem tributária, não há que se falar na deflagração do poder punitivo de Estado; (ii) em segundo lugar, apesar de a antijuridicidade ser uma categoria sistemática transversal, comum a todos os ramos do Direito, dotando o ordenamento jurídico de coerência lógica e impondo a interpretação teleológica e sistemática das normas, a persecução de delitos, entre eles o delito tributário, atende a princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais; consequentemente, a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos necessários e irrenunciáveis para a aplicação de pena (Bittencourt; Monteiro, 2023, p. 5):

Nesse sentido também, foi o exprimido pelo Ilustre Ministro da Suprema Corte, Edson Fachin, ao conduzir o voto-vogal no RHC 16334<sup>6</sup>.

Desta feita, o princípio da fragmentariedade atua como filtro dogmático e político-criminal, impedindo que o aparato repressivo do Estado seja mobilizado para

---

<sup>6</sup> Com efeito, o simples inadimplemento fiscal não denotaria desvalor suficiente a ponto de legitimar sanção penal. Além disso, prisão por dívida é um tema que não se concilia, via de regra, com a sistemática constitucional e convencional [...] O que se questiona de modo mais específico nestes autos é se, sem prática de fraude, a ausência de recolhimento perpetrada pelo próprio contribuinte importaria infração penal. Isso porque, segundo depreende-se da argumentação defensiva, o contribuinte, ao promover a declaração de débitos desacompanhada de oportuno recolhimento, cingir-se-ia ao campo do inadimplemento de obrigação própria. Em outras palavras, o contribuinte seria o titular não apenas da obrigação de recolhimento mas também dos próprios recursos cobrados, circunstâncias que, isoladamente consideradas, na perspectiva defensiva, seriam indiferentes à seara penal [...] O que a conduta incrimina, portanto, no caso do ICMS, é essa ruptura, causada pelo contribuinte de direito, entre a atividade de tributação realizada pelo Fisco e o atingimento da riqueza concernente à capacidade contributiva do consumidor. Nessas balizas, a conduta incriminada, a meu ver, supera a faceta do inadimplemento fiscal, porquanto se deixa de recolher aos cofres públicos valor, referente à capacidade contributiva de terceiro, destinado aos cofres estaduais ou distritais e que, segundo já decidiu este Plenário, não é pertencente ao contribuinte de direito. Desse modo, a tipificação de conduta dessa natureza não equivale a admitir o emprego do Direito Penal como meio de enfrentamento a uma questão que se restringiria a uma dívida com o Fisco. Observo ainda, assim como fez o eminente Relator, que não se trata de responsabilização penal objetiva decorrente do simples não recolhimento do tributo. Isso porque, como se sabe, as infrações penais, salvo casos excepcionais e expressos em lei que admitem punição em modalidade culposa (art. 18, Código Penal), são caracterizadas pela natureza dolosa da conduta. Ressalto ainda, e penso que é nessa linha a explicitação exemplificativa do eminente Min. Luís Roberto Barroso, que as hipóteses mencionadas por Sua Excelência de configuração desse dolo genérico não são exaustivas, cabendo, em cada caso concreto, a perquirição individualizada desses aspectos. Essa definição, portanto, incumbirá, motivadamente, ao Juiz Natural no transcurso do devido processo legal (Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2019, p. 4, 6 e 10).

punir condutas que, embora infracionais sob a ótica tributária, não configuram ofensa relevante à ordem jurídica penal.

A observância desse princípio é, portanto, condição indispensável para a manutenção da coerência e da proporcionalidade no Direito Penal, sob pena de tornar-se um mecanismo meramente simbólico e arbitrário.

Por fim, mister salientar que a observância a um Direito Penal mínimo, constitui a essência de um Estado de Direito, conforme assim leciona o jurista italiano, Luigi Ferrajoli:

[...] O Modelo de Estado de Direito, entendendo-se por esta expressão, um tipo de ordenamento no qual o poder público, especificamente o poder penal estejam rigidamente vinculados e limitados à lei no plano substancial (ou dos conteúdos penalmente relevantes) e submetidos a um plano processual (ou das formas vinculantes). Estes últimos, pelo contrário, servem para configurar sistemas de controle penal próprios do Estado absoluto ou totalitário, entendendo-se por tais expressões qualquer ordenamento onde os poderes públicos sejam *legibus soluti* ou totais, quer dizer, não disciplinados pela lei e, portanto, carentes de limites e condições (Ferrajoli, 2002, p. 83).

A fragmentariedade, portanto, para além de mecanismo de limitação do Estado, deve ser interpretada a partir da ótica da política criminal, que, preconiza no Estado Democrático de Direito, a construção de um Direito Penal mínimo, consectário lógico do Garantismo penal – assim idealizado pelo jurista italiano, Luigi Ferrajoli (2002).

## 2.2 A TESE FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, A DESPEITO DA ADMISSIBILIDADE DA REPRESSÃO ESTATAL – PELA VIA DO DIREITO PENAL – E A CRIAÇÃO DA FIGURA DO DEVEDOR CONTUMAZ, COMO SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO PROCESSUAL

O constitucionalismo<sup>7</sup> mundial passou por diversas mudanças durante os períodos de crises e revoluções da história humana. Nessa compreensão, deve se citar como exemplo a revolução Francesa, a primeira e a segunda guerra mundial. Esses marcos temporais, dentre outros, constituíram o avanço humano na

---

<sup>7</sup> O conceito mais aceito e difundido é aquele que se refere ao Constitucionalismo moderno, visto como um movimento político, social e jurídico que culminou na organização do Estado, por intermédio da previsão de direitos e garantias fundamentais, em uma Constituição, tendo por finalidade a limitação do poder estatal arbitrário e absolutista que reinava no final do século XVIII, de forma irrestrita pelos monarcas (Gontijo, 2014, p. 2).

compreensão do Direito enquanto regulador das relações sociais, passando a originar, eminentemente, diversas formas de Estado, e, por conseguinte, definiu a identidade constitucional de cada um.

Em épocas mais modernas, hoje, o Estado Brasileiro é calcado no movimento constitucional entabulado por “neoconstitucionalismo” marcado por traços interpretativos da norma constitucional e infraconstitucional:

Supera-se a ideologia do constitucionalismo em limitar o Poder do Estado para se implantar uma nova ideologia visando não só limitar aquele poder, mas também de promover e assegurar direitos fundamentais. Aquela doutrina que visava, através da separação dos poderes, conter o absolutismo ‘[...] mostra-se como um estorvo na concretização dos direitos fundamentais, principalmente os de natureza prestacional’ (Agra, 2008, p. 436). Isso porque se passa à supremacia da legalidade dita constitucional em detrimento da lei infraconstitucional aplicada como fim em si mesma. Não é mais possível a análise da lei infraconstitucional em separado das normas constitucionais. O legislador bem como o julgador devem partir sempre da constituição para interpretação e aplicação do direito, com base em princípios, normas estas carregadas de valores. O que se percebe é uma incompatibilidade do positivismo defendido por Kelsen em face do neoconstitucionalismo, que prevê um direito válido não apenas a partir da lei legitimamente instituída, mas também de seu conteúdo substancial, impregnado de valores morais, ou seja, por meio de conteúdo normativo axiológico (Medeiros, 2017, p. 97-98).

Em decorrência do poder interpretativo que esse novo modelo constitucional deu ao Judiciário, nasceu também o protagonismo do Supremo Tribunal Federal, que passou a representar a figura do “Guardião da Constituição”, nos termos do Art. 102, caput, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (Brasil, 1988), constituindo verdadeiro órgão de controle externo dos atos do poder legislativo, cujo interpretação do texto constitucional tornou-se fator fundamental para a resolução dos paradigmas jurídico-sociais.

Todavia, a doutrina mais crítica, conforme adverte Streck e Abboud (2016), explicam que legitimar que provimentos judiciais sejam ponto de partida e de chegada para soluções jurídicas a respeito de um paradigma judicial, ensejaria, conseqüentemente, no afastamento da centralidade legislativa, recaindo esse mesmo despreço sobre as normas constitucionais.

Feitas estas considerações, especificamente em relação ao julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163.334/SC verifica-se essa materialização (não tão) nova do direito. O cerne da controvérsia residia na delimitação entre a mera inadimplência fiscal e o crime de apropriação indébita

tributária (Art. 2º, II, da Lei 8.137/90) no contexto do não recolhimento de ICMS próprio devidamente declarado.

A questão, eminentemente infraconstitucional em sua tipificação, foi elevada ao patamar constitucional pela necessidade de conciliar a ordem tributária e a livre concorrência com os princípios da liberdade individual e da vedação à prisão por dívida<sup>8</sup>.

A tese firmada pela Corte, qual seja, de que o não recolhimento do ICMS, quando caracterizado pela contumácia e pelo dolo de apropriação, configura o ilícito penal, não é uma simples aplicação da lei.

Assim, ao definir que o contribuinte é mero depositário do ICMS e que a apropriação dolosa e reiterada fere o bem jurídico tutelado, o STF estabeleceu um novo paradigma jurídico-social para o Direito Penal Tributário.

O delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 tutela a ordem tributária, por meio da qual o Estado arrecada tributos para a consecução dos fins que lhe são atribuídos constitucionalmente. É por meio dos impostos que o Estado obtém os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da República: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e marginalização; e redução de desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º). 48. Os crimes tributários são um mal social grave. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera a fraude fiscal um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção tira dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços (Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2019, p. 28).

Nos termos da tese exposta, ainda impende destacar que o Ministro relator reconhece a fragmentariedade do Direito Penal, ressaltando que o mero ilícito tributário não merece a persecução por tal seara, sob pena de desvirtuar-se a natureza constitucional do modelo punitivo adotado pelo Estado Brasileiro - de Direito.

Consoante a isso, o relator assevera que, para que haja a intervenção do Estado por sua via mais gravosa, é necessário a demonstração de uma especial reprovabilidade na conduta do réu para que se admita a proteção de tal bem jurídico pela via do processo penal.

---

<sup>8</sup> 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 (Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2019).

Nessa ótica definida pelo Supremo Tribunal Federal, tal reprovabilidade estaria conectada à criação da figura do devedor contumaz, assim identificada pela reiteração do não-repasse dos tributos devidos ao Estado<sup>9</sup>.

Embora a corte, valendo-se do uso da hermenêutica, tente fundamentar a existência de maior reprovabilidade - assim autorizando a intervenção penal - tais parâmetros permanecem perigosamente subjetivos, bastando para a tipificação penal o mero reconhecimento do Devedor contumaz<sup>10</sup>, desprezando-se a produção probatória inerente ao tipo de apropriação.

Desta feita, conquanto o acórdão traga expressamente que o mero inadimplemento não possui o condão de atrair a tipicidade penal, a comprovação nitidamente presumida a que admitiu o Supremo Tribunal Federal, não se coaduna com as garantias insculpidas no Código de Processo Penal. Sobre isso, o Ministro Gilmar Mendes, assim expressou em seu voto divergente:

Importante ressaltar, nessa toada, que um direito penal tributário que sobrepõe interesses arrecadatórios a garantias individuais fundamentais avança um limite não permitido pela ordem constitucional, ofendendo, assim, o princípio da subsidiariedade. Destaca-se que grande parte da doutrina do direito penal, na atualidade, defende posicionamento no sentido de descriminalizar irregularidades meramente administrativas e atribuir ao direito penal apenas aquelas condutas finalisticamente direcionadas ao cometimento de lesões a bens jurídicos de natureza constitucional (Roxin, 1997. p. 53-54 e p. 199-201) A afirmação de que existem condutas que, pelo seu grau de ofensividade, devem ficar a cargo do direito administrativo sancionador e não do direito penal, tal qual ocorre com as Contraordenações, em Portugal, e a Ordnungswidrigkeit, na Alemanha, não significa que não

---

<sup>9</sup> Ressalte-se que o delito examinado não admite a forma culposa, sendo necessária a demonstração do dolo. Dado o reconhecimento de que a conduta típica implica a apropriação de valores alheios, o elemento subjetivo assume a forma de dolo de apropriação, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço. 65. É esse propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado, que confere significado à conduta de não recolhimento do tributo. Não se trata, portanto, de deixar de adimplir a obrigação tributária com alguma intenção externa a essa conduta, mas do próprio propósito que define o sentido da conduta. 66 O dolo de apropriação deve ser apurado na instrução criminal, a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc. Tais circunstâncias são meramente exemplificativas e devem ser cotejadas com as provas existentes no caso concreto para fins de aferição do elemento subjetivo do tipo (Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2019)

<sup>10</sup> CTN, Art. 121: sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. parágrafo único: o sujeito passivo da obrigação principal diz-se: i - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ii - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (Brasil, 1966).

haja um grau de reprovabilidade Estatal sobre a conduta do cidadão que deixa de recolher os seus impostos devidos [...] Assim, verifico que os recorrentes foram denunciados por uma conduta atípica (não recolhimento de ICMS devidamente declarado por comerciante ou empresário, embutido no preço por mera repercussão econômica ao consumidor), ou seja, sem a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2019, p. 94-101).

Isto posto, a despeito de uma análise crítica, parte da Doutrina discorda do posicionamento adotado pela corte. Isso porque, conforme exposto alhures, o Direito Penal está atrelado a uma função político-criminal, portanto, servindo tal critério para identificar quais bens jurídicos merecem a intervenção penal. Daí decorre o princípio da intervenção mínima, desdobrado em subsidiariedade e fragmentariedade.

Sob a ótica da tese firmada pelo STF, é inarredável inclinar-se sobre o tipo penal ora admitido e a sua compatibilidade com a fragmentariedade penal<sup>11</sup>, sob pena de desvirtuamento da tutela repressiva o que incompatibiliza-se com o Estado de Direito:

O modelo garantista descrito em SG apresenta as dez condições, limites ou proibições que identificamos como garantias do cidadão contra o arbítrio ou o erro penal. Segundo este modelo, não se admite qualquer imposição de pena sem que se produzam a comissão de um delito, sua previsão legal como delito, a necessidade de sua proibição e punição, seus efeitos lesivos para terceiros, o caráter externo ou material da ação criminosa, a imputabilidade e a culpabilidade do seu autor e, além disso, sua prova empírica produzida por uma acusação perante um juiz imparcial, em um processo público e contraditório em face da defesa e mediante procedimentos legalmente preestabelecidos. Ao contrário, os modelos autoritários descritos em S1-S9 se caracterizam pela debilidade ou ausência de algum ou alguns destes limites à intervenção punitiva estatal, até os casos extremos, representados por S7-S9, em que aquela pode ocorrer sem que se produza qualquer condição judicialmente comprovável e/ou legalmente determinada. Por isso, o primeiro modelo pode ser identificado como o modelo do Estado de direito, entendendo-se por esta expressão um tipo de ordenamento no qual o Poder Público e especificamente o poder penal estejam rigidamente limitados e vinculados à lei no plano substancial (ou dos conteúdos penalmente relevantes) e submetidos a um plano processual (ou das formas processualmente vinculantes). Estes últimos, ao contrário, servem para configurar sistemas de controle penal próprios do Estado absoluto ou totalitário, entendendo-se por tais expressões qualquer ordenamento onde os poderes públicos sejam *legibus soluti* ou 'totais', quer dizer, não disciplinados pela lei e, portanto, carentes de limites e condições (Ferrajoli, 2002, p. 42).

---

<sup>11</sup> Na doutrina de Cunha (2025, p. 93), o princípio da fragmentariedade impõe que o Direito penal intervenha em casos de relevante lesão a um bem jurídico tutelado ou perigo de lesão à este último.

Para a realização dessa análise, importa o retorno ao voto proferido pelo Min. Gilmar Mendes no RHC 163.334/SC, que indica que o elemento volitivo deve ser amplamente comprovado, e consistente em se apropriar do valor devido, não bastando a presunção do dolo, sob pena de tornar-se um mero inadimplemento, que, por consequência, é incompatível com o Direito Penal<sup>12</sup>.

Nesse ponto verifica-se que o fundamento central dessa posição consiste no entendimento de que o dolo de não adimplir o tributo não se confunde com o dolo específico exigido pelo tipo penal previsto no art. 2º, inc. II, da Lei n.º 8.137/1990<sup>13</sup>.

Para a configuração do delito, seria necessária a presença de vontade direcionada à apropriação indevida dos valores, mediante prática fraudulenta. Assim, somente quando há ocultação, manipulação ou supressão das informações repassadas ao Fisco é que se poderia cogitar o cometimento de crime tributário. No caso do ICMS declarado, a prestação correta das informações afasta logicamente a intenção de se apropriar do montante devido, conforme consignado no voto proferido no Habeas Corpus n.º 163.334/SC, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 2019 (Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2019).

Nesse sentido lecionam Bitencourt e Monteiro:

A demonstração do dolo é imprescindível porque, em regra, o não cumprimento de obrigações acessórias relacionadas com o lançamento do tributo não é crime. Nem mesmo a simples omissão do dever de prestar informações, quando desacompanhadas de comportamentos inequivocamente direcionados a enganar o fisco, pode ser considerada típica, porque implicaria a diluição das diferenças entre ilícito penal e ilícito administrativo e conseguinte esvaziamento dos critérios estruturantes do dolo e da finalidade específica de agir requerida pelo tipo penal incriminador, inadmissível num Direito Penal mínimo e garantista (2023, p. 155).

Por tais razões, evidencia-se que juridicamente incompatível com o Direito Penal, que a figura do devedor contumaz atraia de maneira presunçosa o dolo exigido

---

<sup>12</sup>Na mesma direção, a doutrina, ao descrever o tipo penal em debate, prevê expressamente a não declaração da espécie tributária como manifestação do ardil do agente e elemento indispensável do tipo penal: '(II) desconto e cobrança de tributo, na qualidade de sujeito passivo da obrigação, não declarado e não recolhido aos cofres públicos'. (Ruivo, 2019). Em face da ausência de uma demonstração clara de tal elemento subjetivo específico, na exordial acusatória, estaremos inevitavelmente diante de simples criminalização do inadimplemento e, portanto, de fato atípico. A criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere, de forma grave, tanto a Constituição Federal quanto o Pacto de São José da Costa Rica (Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2019, p. 92)

<sup>13</sup>Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

no tipo penal. Vale dizer que, conforme assevera Hugo de Brito Machado, houve a criação de um tipo penal jurisprudencial - a contumácia - completamente indefinida e, conforme se demonstrou, passou a atrair a presunção da existência de dolo, violando por completo o caráter de *ultima ratio* do Direito Penal:

Além das críticas feitas no item próprio – 9.3.2, supra –, vale adicionar, com todo o respeito, mais duas. A primeira foi a criação de um tipo penal por meio jurisprudencial, pois se alterou o disposto no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90, para exigir a ‘contumácia’ da inadimplência. Não há, porém, lei criminal definindo o que se deve entender por devedor contumaz. É aquele que atrasa um mês, dois, dez? Declara e não paga o ICMS por quanto tempo? Cabe a cada estado-membro definir? O fato de tais perguntas não serem passíveis de resposta a partir do texto da Lei 8.137/90 ou mesmo da decisão do STF que a ‘interpretou’ é motivo suficiente para evidenciar o equívoco da decisão, com todo o respeito (Machado Segundo, 2025, p. 336).

Nessa seara, é evidente que há um desvirtuamento da tutela penal, além da evidente contraditoriedade na decisão exarada pelo órgão, porquanto, o acórdão indica que o mero inadimplemento, despido de especial reprovabilidade não faz jus à persecução penal, dada a sua condição de *ultima ratio*, entretanto, admite em que, reconhecida a figura do devedor contumaz, inevitavelmente se estaria diante de um caso de aplicação do Direito Penal, ignorando-se por completo, a natureza jurídico-dogmática do estatuto repressivo.

O Problema da tese construída pelo STF é a obscuridade; a indefinição da figura do devedor contumaz, criando assim uma extensiva aplicação in malam partem da norma penal, para além de ter-se criado um tipo jurisprudencial que passou a criminalizar tal conduta.

Sob tal ótica, portanto, patente salientar que a decisão não está de acordo com o princípio da fragmentariedade, haja vista a nítida presunção do elemento volitivo, consubstanciada em uma figura jurisprudencial, em que, apesar da hermenêutica adotada no voto, continua valendo-se do Direito Penal como instrumento principal e não residual para a repressão de condutas que, notadamente, poderiam ser perseguidas por meio de outras esferas jurídicas.

Adicionalmente, além disso, a incriminação do não recolhimento do ICMS próprio declarado configura, em essência, criminalização de dívida. Tal posicionamento equivaleria à admissão de prisão civil por descumprimento de obrigação tributária, o que afronta os limites constitucionais e internacionais sobre a

matéria. O texto constitucional assim é expresso ao estabelecer<sup>14</sup>. No âmbito internacional, o Pacto de São José da Costa Rica, do qual o Brasil é signatário, também há vedação ao enclausuramento por dívida<sup>15</sup>.

Nesse ponto, também se apoia a Doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, 2025, p. 331):

Trata-se do crime de mero não pagamento, autêntica hipótese de prisão por dívida e, por isso, contrária ao texto constitucional. Não se sustenta a tese de que o 'verdadeiro contribuinte' seria o contribuinte de fato, que pagou o preço no qual o tributo estaria embutido, o que tornaria o inadimplemento do contribuinte 'de direito' uma 'apropriação'. Primeiro, porque eventual repasse do custo no preço não faz com que o débito tributário, que é do 'contribuinte de direito' junto ao fisco, deixe de ser apenas uma dívida não paga deste, convertendo-se em uma 'apropriação'. Segundo, porque a premissa é falsa: o comprador da mercadoria paga preço, que até pode ser mais elevado em razão do custo tributário do vendedor, mas não se pode dizer que o comprador da mercadoria esteja pagando tributos, não havendo, portanto, 'apropriação' de nada no caso de inadimplência do comerciante junto ao Fisco. Tanto que, se houver inadimplência do consumidor, na compra, mesmo assim o contribuinte dito 'de direito' terá de pagar o tributo, pois a dívida é sua. O referido entendimento, portanto, e com todo o respeito, é equivocado, e conduz ao absurdo de, diante da mera dívida tributária de ICMS declarada e não paga, ser inconstitucional apreender as mercadorias do contribuinte (Súmula 323/STF), mas não haver problema em levar o próprio contribuinte preso pelo mesmo motivo.

Feitas tais considerações, por derradeiro, sob uma análise dogmática do tipo penal escolhido pelo legislador para criminalizar a conduta, Cezar Roberto Bittencourt sustenta que a utilização do termo "apropriação" não se revela tecnicamente adequada para designar o crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/1990.

Embora o legislador tenha empregado terminologia semelhante à do artigo 168 do Código Penal, verifica-se um equívoco conceitual nessa equiparação, pois, diferentemente da apropriação indébita clássica, o delito tributário em questão não tutela um patrimônio já constituído, mas sim a legítima expectativa de ingresso de receitas aos cofres públicos — um bem jurídico de natureza coletiva

As controvérsias resenhadas revelam as dificuldades jurídico-dogmáticas de equiparar, para todos os efeitos, o crime do art. 2º, II, com o crime de apropriação indébita. E elas existem porque nem o tipo do art. 2º, II, nem o

---

<sup>14</sup> Art. 5º [...] LXVII – não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

<sup>15</sup> Art. 7.7 Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

tipo do art. 168-A constituem crimes contra o patrimônio, enquanto bem jurídico individual já constituído (Bittencourt; Monteiro, 2023, p. 173).

A divergência se acentua ao se considerar que o tipo penal da Lei nº 8.137/90 admite a prática por omissão, enquanto o crime de apropriação indébita exige conduta comissiva. Ademais, a analogia com o artigo 168-A do Código Penal — que trata da apropriação indébita previdenciária — reforça a crítica doutrinária, uma vez que também nesse caso não há lesão direta ao patrimônio da seguridade social, mas sim à sua fonte de custeio.

Como já indicamos, a ordem tributária é bem jurídico coletivo, e a norma incriminadora do art. 2º, II, visa à específica proteção da legítima expectativa de ingressos ao erário público. De maneira similar, como indicamos no v. 3 do nosso Tratado de Direito Penal, o crime do art. 168-A não visa à proteção do patrimônio já constituído da seguridade social, mas sim à proteção de suas fontes de custeio (Bittencourt; Monteiro, 2023, p. 173).

Assim sendo, para além de todas as inconsistências apontadas, resta concluir que a afronta ao princípio da fragmentariedade resta evidente, porquanto, ao presumir o dolo de apropriação do contribuinte, o Estado inevitavelmente lança mão de meios menos gravosos para proteger determinado bem jurídico, violando a condição de *ultima ratio* do Direito Penal.

### 3 CONCLUSÃO

A análise realizada ao longo deste estudo permitiu retomar criticamente o problema central da pesquisa — a compatibilidade jurídico-penal da tese firmada pelo STF no RHC nº 163.334/SC com o princípio da fragmentariedade do Direito Penal — demonstrando que a interpretação consolidada pelo Tribunal de Superposição tensiona limites materiais da intervenção penal em matéria tributária.

A partir disso, os três objetivos específicos foram alcançados: primeiramente, ao evidenciar que a apropriação indébita clássica exige inversão do título da posse e dolo específico, revelando distinções estruturais relevantes em relação ao tipo tributário aplicável ao ICMS.

Nada obstante, em seguida, ao esclarecer que a decisão do STF presume a existência do elemento volitivo a partir da contumácia, criando um tipo jurisprudencial

não definido em lei e ampliando o alcance da tutela penal sobre condutas tradicionalmente enquadradas como inadimplemento fiscal; e, por fim, ao demonstrar a incompatibilidade dessa construção hermenêutica com a fragmentariedade, com vista ao desvirtuamento do Direito Penal como forma de coerção para cobrança de tributos, o que viola sua natureza de *ultima ratio*.

Os resultados obtidos evidenciam que a criminalização do não recolhimento do ICMS próprio declarado aproxima-se perigosamente da vedada prisão por dívida, especialmente quando a demonstração do dolo se apoia em presunções derivadas da reiteração da inadimplência, tornando o processo penal meio de barganha para satisfação fiscal, afastando a essência da tutela penal - mínima intervenção.

Nesse sentido, a contribuição científica deste estudo consiste em reforçar a necessidade de coerência político-criminal no enfrentamento dos ilícitos tributários, porquanto, em que pese a proteção da ordem fiscal e da livre concorrência constituam bens jurídicos relevantes, não se pode com isso justificar o esvaziamento de princípios estruturantes do sistema penal, sem sequer submeter tais questões a outras esferas de Direito.

À luz da dogmática penal contemporânea e do paradigma garantista adotado por Ferrajoli, conclui-se que somente condutas que evidenciem dolo específico e vontade inequívoca de se apropriar de valores pertencentes ao Estado devem ser alcançadas por sanção penal.

Para além disso, corre-se o risco de transmutar o modelo de Estado de Direito em um sistema de punição simbólica, no qual a liberdade individual é sacrificada ao interesse arrecadatário. Assim, a tese jurisprudencial objeto deste trabalho não se revela plenamente compatível com o princípio da fragmentariedade e com os limites constitucionais de atuação do jus puniendi, impondo reflexão contínua sobre o papel do Direito Penal tributário na democracia brasileira.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Rodrigo José dos Santos. Bem jurídico, autonomia e drogas: um ensaio para uma interpretação teleológica dos tipos penais de tóxicos. **Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal – UFRGS**, Porto Alegre, v. 6, n. 2, p. 253, jul./dez. 2018. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/redppc/article/view/88003/51579>. Acesso em: 28 out. 2025.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Revan, 2007.

BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal: parte especial**. 19. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2024. E-book.

BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal: parte geral**. 31. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2024. E-book.

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

BRASIL. [Constituição, 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 28 out. 2025.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 out. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Brasília: Presidência da República, 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/del2848.htm). Acesso em: 28 out. 2025.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 28 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334/SC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento em: 11 fev. 2019. **DJe**, - 029, 13 fev. 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 28 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 240351 MG, Relator.: Min. Nunes Marques, Data de Julgamento: 28/10/2024, Segunda Turma, **DJe**, 2024.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal-parte especial: Arts. 121 a 212**. 25. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. v. 2, E-book.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte especial**. 17. ed. São Paulo. Editora JusPODIVM, 2025.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte geral**. 13. ed. São Paulo. Editora JusPODIVM, 2025.

ESTEFAM, André. **Direito penal**: parte especial 11. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book.

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

GONTIJO, Manfredo Schwaner. Constitucionalismo e Neoconstitucionalismo em linhas gerais. **Revista Eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da Bahia (5ª Região)**, Salvador, v. 3, n. 5, p. 98-122, nov. 2014. Disponível em: [https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/147579/2014\\_gontijo\\_manfredo\\_constitucionalismo\\_neoconstit.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/147579/2014_gontijo_manfredo_constitucionalismo_neoconstit.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 28 out. 2025.

GRECO, Luís. Breves reflexões sobre os princípios da proteção de bens jurídicos e da subsidiariedade no Direito Penal. In: BRITO, Alexis Augusto Couto de; ANZOLINI, Maria Patrícia (coord.). **Direito penal**: aspectos jurídicos controvertidos. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2006

JESUS, Damásio de. **Direito penal**: parte especial (arts. 121 a 183). v.2. 35. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2015. E-book.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book

MEDEIROS, Jeison Francisco de. **A razoável duração do processo como elemento de efetividade do direito humano fundamental de acesso à justiça**: uma leitura a partir da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. Joaçaba: Editora Unoesc, 2017.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do direito penal**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RUIVO, Marcelo. Os crimes de sonegação fiscal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 27, n. 160, p. 57-84, 2019.

STRECK, Lênio Luiz; ABOUD, Georges. O que é isto: o sistema (sic) de precedentes no CPC? **Consultor Jurídico (ConJur)**, 18 ago. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-18/senso-incomum-isto-sistema-sic-precedentes-cpc/>. Acesso em: 23 jul. 2025.

WEYH, Débora Poeta; D'ÁVILA, Fábio Roberto. O princípio da necessidade penal: um estudo acerca da sua eficiência a partir da análise da tutela jurídica da ordem econômica em sentido estrito. In: MOSTRA DE PESQUISA DA PÓS-GRADUAÇÃO, 4., 2009, Porto Alegre. **Anais [...]**. Porto Alegre: PUCRS, 2009.