

**A CRIMINALIZAÇÃO DO ICMS PRÓPRIO DEVIDAMENTE DECLARADO E NÃO RECOLHIDO:  
UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL  
THE CRIMINALIZATION OF PROPERLY DECLARED BUT UNPAID ICMS:  
A DOCTRINAL AND JURISPRUDENTIAL ANALYSIS**

ISSN: 2595-8704. DOI: 10.29327/2323543.27.1-15

Márcia Aurélio Viana Paiva <sup>1</sup>

**RESUMO**

Este artigo oferece uma análise detalhada e extensa sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS, incorporando aspectos jurídicos, doutrinários e práticos com base em fontes relevantes e atualizadas. Este artigo examina a criminalização do ICMS próprio devidamente declarado e não recolhido, conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RHC n. 163.334/SC. Confere as implicações jurídicas, os fundamentos legais e os debates doutrinários sobre a penalização dessa conduta. Assim, o objetivo é analisar, com base ainda em normas, preceitos e doutrina do direito penal e tributário brasileiro, a decisão da Suprema Corte de Justiça, no RHC nº 163.334/SC, que considerou ser crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 o ICMS declarado e não pago. Conclui-se que a criminalização deve ser balanceada para garantir a eficácia da arrecadação tributária sem comprometer os direitos dos contribuintes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Criminalização; Inadimplência; Icms; Próprio; Declarado.

**ABSTRACT**

This article provides a detailed and extensive analysis of the criminalization of the non-payment of ICMS (Tax on the Circulation of Goods and Services), incorporating legal, doctrinal, and practical aspects based on relevant and up-to-date sources. This article examines the criminalization of the duly declared but unpaid ICMS, according to the understanding of the Supreme Federal Court (STF) in the judgment of RHC No. 163.334/SC. It considers the legal implications, legal foundations, and doctrinal debates regarding the penalization of this conduct. Thus, the objective is to analyze, based on the norms, precepts, and doctrine of Brazilian criminal and tax law, the decision of the Supreme Court of Justice in RHC No. 163.334/SC, which considered the declared and unpaid ICMS to be a crime under Article 2, II, of Law No. 8.137/1990. It concludes that criminalization must be balanced to ensure the effectiveness of tax collection without compromising taxpayers' rights.

**KEYWORDS:** Criminalization; Default; ICMS; Own; Declared.

---

<sup>1</sup> Gestão Financeira e Controladoria / Auditoria Aplicada ao Setor Público pela Estácio de Sá/ Universidade de Fortaleza- Unifor. Bacharel em Ciências Contábeis e Bacharel em Direito pela Universidade Estadual do Ceará - UECE/ Centro Universitário UNIATENEU. E-MAIL: viamarcia@gmail.com

## INTRODUÇÃO

A criminalização do não recolhimento do ICMS próprio, mesmo quando devidamente declarado pelo contribuinte, é um tema controverso no direito brasileiro. O ICMS é um tributo essencial para a arrecadação dos Entes públicos estaduais, e a inadimplência pode afetar significativamente a capacidade dos Estados de financiar serviços públicos. Este artigo analisa os fundamentos legais e jurídicos do julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* (RHC) nº 163.334 pelo STF no final do ano de 2019, que considerou ser crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137 (Brasil, 1990), o ICMS declarado e não pago.

Comporta contextualizar o caso em estudo que deu origem ao RHC nº 163.334/SC, trata-se de dois comerciantes e sócios de uma sociedade empresária limitada, que tem por objeto social a comercialização de artigos para bebês. Ocorre que os sócios, na operacionalização de suas atividades comerciais, no decorrer das transações de seus produtos, embora tenham escriturado regularmente a apuração do ICMS próprio devido em seus livros fiscais, e, inclusive, informando as operações realizadas concernente à obrigação acessória<sup>2</sup> de declarar ao fisco a movimentação de mercadoria realizada no período, para fins de lançamento do imposto por declaração/homologação<sup>3</sup>, deixaram de efetuar o pagamento do dito tributo referente aos meses de: setembro, novembro e dezembro de 2008; janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009; e julho de 2010.

Diante disso, o Ministério Público do Estado de Santa Catarina ofereceu denúncia em desfavor dos

referidos comerciantes, por violação ao crime estipulado no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990. O juízo de primeira instância absolveu os réus sumariamente, por reconhecer a atipicidade do comportamento dos comerciantes denunciados com base no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Recorrendo o Ministério Público ao Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que rejeitou a tese, e determinou a continuidade da ação penal.

Chegando o feito em comento, após a denegação do *Habeas Corpus* (HC) nº 399.109, impetrado pela defesa dos comerciantes, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao STF que, em julgamento, no dia 18 de dezembro de 2019, fixou, por maioria, a seguinte tese: "o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990" (Brasil, 2019).

## DESENVOLVIMENTO

A presente pesquisa, que analisa o julgado em questão, vale-se de decisões ainda do STJ, bem como de opiniões de juristas renomados sobre a eficácia da criminalização do não recolhimento do ICMS. Utilizou-se, assim, de uma abordagem qualitativa acerca de literaturas especializadas e da legislação pertinente ao tema para o estudo do caso judicial.

A criminalização do não recolhimento do ICMS está baseada na Lei 8.137/1990, que define crimes contra a ordem tributária. O STF, no julgamento do RHC n. 163.334/SC, entendeu que o não recolhimento de

2 Como descrito no § 2º, do art. 113, do Código Tributário Nacional (CTN), a obrigação tributária acessória ou não patrimonial, decorre da legislação tributária, e tem por objeto prestar ao fisco informações, sejam positivas ou negativas, conforme o interesse do ente público relativo à arrecadação ou fiscalização dos tributos, ou seja, pressupõe a realização de atos que auxiliem a administração tributária na arrecadação e fiscalização dos tributos (BRASIL, 1966).

3 Nos termos e determinações do art. 150 do CTN, o lançamento do crédito tributário por homologação, ocorre quando o próprio sujeito passivo da obrigação declara a ocorrência do fato gerador, e, por sua vez, a obrigação tributária à Fazenda Pública (Brasil, 1966).

ICMS devidamente declarado pode configurar crime de apropriação indébita tributária, desde que haja dolo e intenção clara de não pagar o tributo.

Pois bem. A jurisprudência do STF tem confirmado a constitucionalidade da criminalização do não recolhimento do ICMS quando há dolo. Assim, em decisões como a proferida no RHC n. 163.334/SC, o STF reiterou que a conduta de declarar e não recolher o ICMS configura crime, enfatizando a necessidade de prova, no caso concreto, a intenção deliberada do devedor de não pagar o tributo.

Nessa dialética, observa-se que o STF ao analisar o caso em debate, entendeu que sócios comerciantes que ao realizarem vendas de mercadorias a consumidores finais, embora tenham escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS próprio devido nos livros fiscais e informado suas operações aos fisco, por terem deixado de adimplir a obrigação tributária principal regularmente, podem ser enquadrados na prática do tipo penal descrito no art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137” (Brasil,1990).

Em termos práticos, é possível observar que a referida decisão partiu da “presunção” de que o comerciante (contribuinte de direito) que cobra do consumidor final (contribuinte de fato) o valor do ICMS destacado na nota fiscal de saída do produto ou de prestação de serviços, e eventualmente, em determinadas circunstâncias, deixa de repassar esse importe ao fisco, pratica crime de apropriação indébita tributária nos termos do inciso II, do art. 2º, da Lei 8.137/90, cuja pena prevista para esse tipo de conduta, conforme o texto do parágrafo único do citado dispositivo legal, é de detenção de seis meses a dois anos e multa.

Com efeito, tendo em vista que, em relação ao ilícito em estudo, no que concerne ao enquadramento do tipo penal <sup>4</sup> em debate, previsto no art. 2º, inciso II, do supracitado dispositivo, cujos termos a seguir se transcreve, exige-se indispensável o elemento volitivo, pois o dolo deve ser considerado para a configuração do ilícito penal, compreende-se precipitada ou equivocada a tese fixada no julgado em análise:

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.

Destarte, para a tipificação do crime descrito no supracitado texto, o dolo, assim como a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar de valores retidos, omitindo-se do cumprimento de dever tributário integral ou parcial, e com a intenção de não recolher o valor de tributo ao fisco, devem ser avaliados em separado, embora dentro do mesmo contexto, na apuração dos fatos. Assim como ambos devem consistir presentes para a configuração do tipo penal, o que, pela análise dos fatos no caso concreto, não há supor a presença do elemento dolo.

Nessa dialética, observa-se aqui a complexidade, relevância e amplitude da tese em estudo fixada, o que indica a necessidade de o tema ser melhor estudado e discutido. Termos que, sem pretender exaurir a temática, que por sua vez é demasiadamente ampla. Comporta, pois a reflexão: efetivamente, a conduta de deixar de recolher o comerciante ICMS próprio, embora repassado economicamente ao comprador da

---

4“Tipo é o conjunto dos elementos do fato punível descrito na lei penal. O tipo exerce uma função limitadora e individualizadora das condutas humanas penalmente relevantes. É uma construção que surge da imaginação do legislador, que descreve legalmente as ações que considera, em tese, delitivas. Tipo é um modelo abstrato que descreve um

comportamento proibido. Cada tipo possui características e elementos próprios que os distinguem uns dos outros, tornando-os todos especiais, no sentido de serem inconfundíveis, inadmitindo-se a adequação de uma conduta que não lhes corresponda perfeitamente.” (BITENCOURT, 2022, p. 365)

mercadoria, e pelo comerciante escriturado e integralmente declarado ao fisco, efetivamente, configura-se prática de ilícito descrito no tipo penal de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, Lei n. 8.137/1990)?

Sendo assim, conferido o caso do RHC nº 163.334, que desencadeou a supracitada tese, é inevitável o surgimento de questionamentos de contornos dogmático-jurídicos<sup>5</sup> envolvendo o tema, dentre os quais a reflexão se a Suprema Corte, ao proferir a decisão no julgado em referência, não teria cometido tecnicamente um equívoco seja por não ter considerado adequadamente os elementos do tipo penal do ilícito discutido e as circunstâncias dos fatos no caso concreto, ou, ainda, por não ter apreciado integralmente as especificidades técnico-jurídicas do ICMS na tipificação de apropriação indébita tributária à hipotes.

Outrossim, o debate doutrinário é intenso. Alguns juristas, como Hugo de Brito Machado, argumentam que a punição criminal deve ser aplicada somente em casos de fraude deliberada. Outros, como Ricardo Lobo Torres, veem a criminalização como necessária para proteger o erário público. A divergência reside principalmente na interpretação do dolo e na distinção entre inadimplência involuntária e sonegação fiscal deliberada.

Porquanto, a doutrinária revela uma clara divisão entre os juristas. Dividindo a opinião em duas vertentes, de um lado os que defendem que a criminalização só é justificável em casos de fraude deliberada, pois o direito penal deve ser o último recurso, aplicado apenas quando outras medidas se mostram insuficientes. Os doutrinadores que defendem essa linha, ressaltam sobre o risco de criminalizar a mera inadimplência, uma vez que, em muitos casos a inadimplência pode ocorrer por fatores alheios à

vontade do contribuinte, como em crises econômicas e de mercado ou por situações de dificuldades financeiras imprevistas.

Por outro lado, os que defendem a razoabilidade da criminalização, argumentam que a medida é necessária para proteger o erário público e garantir a arrecadação tributária. Destacam que a sonegação fiscal tem um impacto negativo significativo nas finanças públicas e que medidas punitivas são essenciais para desestimular essa prática. Sustentam, ainda, que a criminalização do não recolhimento do ICMS, ainda que devidamente declarado, é uma resposta proporcional à gravidade da conduta.

Não há como deixar de observar ainda, que, na prática, a criminalização do não recolhimento do ICMS pode gerar uma série de implicações. Confere-se que a distinção entre inadimplência involuntária e sonegação deliberada nem sempre é clara, o que pode levar a injustiças, diante da subjetividade da avaliação da conduta pelo juízo competente.

Efetivamente, nas hipóteses de inadimplência para a configuração do delito de apropriação indébita tributária, é imprescindível que os órgãos de fiscalização tributária realizem uma investigação minuciosa para determinar a intenção do contribuinte em cada caso. Cabendo a prova do dolo constar devidamente destacada e documentada no contexto da investigação, de forma clara e previsa. Posto que é essencial para a configuração do tipo penal em espécie, na garantia e segurança de que contribuintes que simplesmente não conseguiram pagar o tributo sejam penalizados criminalmente.

Outro ponto relevante a ser considerado, na análise da aplicação da tese fixada pelo STF no julgado em estudo, é a possibilidade de sobrecarga do sistema judicial com processos tributários criminais. Posto que, a

---

5 "A Dogmática Jurídica é a Ciência da norma jurídica, que visa ao seu conhecimento sistemático, para permitir a aplicação igualitária e justa do Direito. Mas isto é alcançado, superando-

se a simples atividade dos glossadores, através da reconstrução científica do direito vigente" (Fragoso, 1986, p. 11).

criminalização do não recolhimento do ICMS pode aumentar o número de ações penais, exigindo uma maior capacidade de análise e julgamento dos tribunais, principalmente por não haver critérios mais técnicos acerca da avaliação quanto à volição na conduta do devedor. Isso pode comprometer, inclusive, a eficiência na resolução de casos de maior potencial criminal pela sobrecarga do sistema de justiça.

Para enfrentar esses desafios, compreende-se que é essencial adotar uma abordagem mais equilibrada e razoável para casos como na hipótese em estudo, em que a intenção do devedor de pagar o tributo, em regra, consiste materializada diante da devida declaração da movimentação fiscal ao erário. Dessa forma, em casos desse jaez, é prudente que a criminalização seja reservada para casos de dolo comprovado, onde há clara intenção de não pagar o tributo.

Ademais, medidas administrativas, como multas e sanções, devem ser priorizadas para casos de mera inadimplência. Principalmente porque o fisco, primeiramente, deve valer-se de políticas educativas, com priorização de orientações diversas aos contribuintes a fim de promover a conformidade tributária e reduzir inadimplências.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

A criminalização do não recolhimento do ICMS, apesar de justificável para garantir a arrecadação tributária, e, por sua vez, a prestação de serviços públicos essenciais como distribuição de medicamentos e manutenção de escolas públicas, apresenta desafios significativos os quais necessitam ser enfrentados com a devida atenção.

A aplicação da punição criminal deve ser cuidadosa para evitar a penalização de contribuintes que enfrentam dificuldades financeiras involuntárias. Em hipótese de inadimplemento indesejado, a adoção de medidas mais adequadas, possibilita que o devedor, empresa comercial, reorganize-se financeiramente e,

inclusive, retome o curso do crescimento econômico, o que é positivo para toda comunidade afetada.

Dessa forma, compreende-se que a criminalização do não recolhimento do ICMS próprio devidamente declarado, em que pese ser uma medida que visa combater a sonegação fiscal e garantir a arrecadação tributária, sua eficácia, em especial diante da insegurança jurídica das decisões em casos concretos, depende de uma aplicação equilibrada, assim como de métodos e normas adequadas que possibilite diferenciar de forma clara e precisa as condutas classificadas como inadimplência involuntária e fraude deliberada. Sendo assim, o recomendado é uma abordagem que combine medidas administrativas e educativas com a punição criminal para casos de dolo efetivamente comprovado.

### REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS [ABNT]. *NBR 14724*: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2011. 11 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS [ABNT]. *NBR 6022*: informação e documentação: artigo em publicação periódica técnica e/ou científica: apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2018. 8 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS [ABNT]. *NBR 6028*: resumos. Rio de Janeiro: ABNT, 2003a. 2 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS [ABNT]. *NBR 6023*: informação e documentação: elaboração: referências. Rio de Janeiro: ABNT, 2018. 68 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS [ABNT]. *NBR 10520*: informação e documentação: citação em documentos. Rio de Janeiro: ABNT, 2002. 7 p.

Anima Educação. (2021). \*A criminalização do ICMS próprio devidamente declarado e não recolhido à luz da doutrina e do entendimento firmado pelo STF no julgamento do RHC n. 163.334/SC\*. Disponível em: [AnimaEducação](https://repositorio.animaeducacao.com.br/items/8453ed80-3d3b-42fc-9aa0-06848d00a162)

Revista de Direito da FAE. (2020). \*A criminalização judicial do não recolhimento de ICMS já declarado\*. Disponível em: [Revista de Direito da

FAE](<https://revistadedireito.fae.emnuvens.com.br/direito/article/view/133/93>)

BARROSO, L. R. A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo – a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Tradução: Humberto L. de Mello. 3. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2014. 132 p.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 18 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 5172, 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, DF: Presidente da República [2023]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 20 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidente da República [2011]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 20 mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC. Ementa: 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. 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. Recorrentes: Robson Schumacher e Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher. Recorridos: Ministério Público Federal e Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em: 5 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). HABEAS CORPUS Nº 399.109 - SC. Ementa: 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. 1conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, 31 de agosto de 2018. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=201701067980](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201701067980). Acesso em: 12 mar. 2024.

BERGAMINI, A. Coleção Curso de Tributos Indiretos. V. 1 ICMS, 1ª ed. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2012, 352 p.

FRAGOSO, H. C. Lições de Direito Penal: a nova parte geral. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

GIL, A.C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 201 p.

MACHADO, H. B. Crimes contra a ordem tributária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015, 472 p.

SCHMIDT, A. Z. O princípio da legalidade penal no estado democrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.