



Crimes fiscais e penalidades no âmbito do ICMS: uma análise jurídico-tributária

Keith Elizeu de Brito, Leidy Vanesa Jimenez Giraldo, José Carlos Alves Roberto, Zuila Paulino Cavalcante



<https://doi.org/10.36557/2009-3578.2025v11n2p4074-4095>

Artigo recebido em 2 de Agosto e publicado em 2 de Outubro de 2025

ARTIGO ORIGINAL

RESUMO

Este estudo analisa os crimes fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com foco nas penalidades previstas na legislação e nas controvérsias jurídicas que envolvem sua aplicação. O ICMS, por sua relevância na arrecadação nacional, constitui uma das principais fontes de financiamento das políticas públicas, por isso, sua proteção jurídica é essencial para a estabilidade fiscal do Estado. As condutas ilícitas associadas a esse tributo, que incluem desde a omissão no recolhimento até a manipulação fraudulenta de declarações fiscais, comprometem a arrecadação, distorcem a competitividade no mercado e oneram desproporcionalmente os contribuintes que cumprem suas obrigações. O estudo identifica que a criminalização do não pagamento do ICMS declarado atua como instrumento de dissuasão contra a sonegação, ainda que sua efetividade dependa de uma aplicação equilibrada das sanções, de modo a resguardar os direitos fundamentais e evitar abusos. A jurisprudência recente ampliou o debate sobre a compatibilidade dessa criminalização com os princípios constitucionais, sobretudo em relação à legalidade e ao devido processo legal, evidenciando a necessidade de uniformização interpretativa para reduzir a insegurança jurídica. Sob a perspectiva econômica, a evasão fiscal decorrente do inadimplemento do ICMS provoca déficit orçamentário e limita a capacidade estatal de financiar serviços públicos e investimentos estratégicos. Do ponto de vista social, a sonegação compromete a justiça distributiva, fragiliza a confiança da sociedade no sistema fiscal e mina a coesão social. Dessa forma, a pesquisa propõe uma análise crítica dos dispositivos legais e das decisões judiciais aplicáveis, ressaltando a necessidade de políticas integradas que combinem mecanismos de repressão penal, instrumentos administrativos de fiscalização e ações de educação fiscal. Conclui-se que a efetividade do combate aos crimes fiscais relacionados ao ICMS depende do equilíbrio entre a proteção da arrecadação pública e a preservação dos direitos constitucionais, em busca de um sistema tributário mais justo, eficiente e transparente.

Palavras-chave: ICMS; crimes fiscais; arrecadação; legislação tributária; sonegação fiscal.



Tax crimes and penalties under the ICMS: a legal-tax analysis

ABSTRACT

This study analyzes tax crimes related to the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS), focusing on the penalties provided for in the legislation and the legal controversies surrounding its application. Due to its significant role in national revenue collection, the ICMS constitutes one of the main sources of funding for public policies, and therefore, its legal protection is essential for the fiscal stability of the State. Illegal behavior associated with this tax, which ranges from failure to pay to fraudulent manipulation of tax returns, compromises tax collection, distorts market competitiveness, and disproportionately burdens taxpayers who comply with their obligations. The study identifies that criminalizing non-payment of declared ICMS acts as a deterrent against tax evasion, although its effectiveness depends on a balanced application of sanctions to protect fundamental rights and prevent abuses. Recent case law has expanded the debate on the compatibility of this criminalization with constitutional principles, particularly regarding legality and due process, highlighting the need for uniform interpretation to reduce legal uncertainty. From an economic perspective, tax evasion resulting from ICMS non-payment causes budget deficits and limits the state's ability to finance public services and strategic investments. From a social perspective, tax evasion compromises distributive justice, weakens society's trust in the tax system, and undermines social cohesion. Therefore, this research proposes a critical analysis of the applicable legal provisions and court decisions, highlighting the need for integrated policies that combine criminal enforcement mechanisms, administrative oversight instruments, and tax education initiatives. The conclusion is that the effectiveness of combating ICMS-related tax crimes depends on the balance between protecting public revenue and preserving constitutional rights, in pursuit of a fairer, more efficient, and more transparent tax system.

Keywords: ICMS; tax crimes; collection; tax legislation; tax evasion.

Instituição afiliada – Centro Universitário Fаметro – Manaus – AM
ENDEREÇO: Avenida Constantino Nery 300, Chapada – Manaus – AM.

Autor correspondente: Keith Elizeu de Brito email_do_autor@gmail.com

This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).





INTRODUÇÃO

Crimes fiscais são condutas ilícitas que envolvem a sonegação ou o não cumprimento das obrigações tributárias, configurando práticas que prejudicam a arrecadação do Estado. No âmbito do ICMS, esses delitos ganham relevância especial, pois impactam diretamente a segurança e a eficiência do sistema tributário brasileiro. Tais crimes abrangem desde o não pagamento do imposto até a manipulação fraudulenta de declarações fiscais. Dessa forma, os sistemas de fiscalização e penalização tornam-se fundamentais para a manutenção da ordem econômica.

O ICMS é um dos principais tributos do Brasil, responsável por uma parcela significativa da receita dos entes federativos. A arrecadação desse imposto sustenta políticas públicas e investimentos essenciais para o desenvolvimento do país. A relevância do ICMS para o orçamento público torna sua proteção jurídica uma prioridade para o ordenamento legal. Assim, compreender os crimes fiscais associados a esse tributo é imprescindível para garantir a eficiência do sistema tributário.

Os delitos relacionados ao ICMS costumam envolver a omissão no recolhimento e a declaração indevida do imposto. Essas práticas fraudulentas não apenas diminuem a arrecadação, mas também geram desequilíbrios na competitividade entre os contribuintes. A identificação e a punição desses crimes são, portanto, estratégias fundamentais para coibir a evasão fiscal. A eficácia das penalidades aplicadas reflete a capacidade do sistema de proteger a ordem tributária.

Estudos recentes apontam para a criminalização do inadimplemento do ICMS como medida para coibir a sonegação. Gomes Júnior et al. (2024) ressaltam que a tipificação penal dessas condutas busca desestimular práticas fraudulentas e proteger a arrecadação estatal. A aplicação de penas rigorosas tem como objetivo não somente punir, mas também servir de exemplo para potenciais infratores. Essa abordagem busca equilibrar os interesses do Estado e dos contribuintes.

A legislação brasileira, em especial a Lei nº 8.137/90, estabelece dispositivos penais aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária. Comin (2016) discute a tipificação penal da omissão no recolhimento do ICMS, destacando a divergência de entendimentos entre tribunais. Essa lei serve de base para a persecução penal em



casos de não pagamento do imposto declarado. Assim, a norma jurídica desempenha papel central na proteção dos recursos públicos.

A questão de pesquisa que orienta este estudo é: de que maneira a criminalização do não recolhimento do ICMS impacta a arrecadação tributária e quais as implicações das penalidades aplicadas? Essa indagação parte da necessidade de compreender os mecanismos que envolvem a aplicação de sanções penais no contexto fiscal. A análise envolve a inter-relação entre legislação, práticas empresariais e o sistema de controle tributário. Tal abordagem é essencial para identificar lacunas e propor melhorias.

A justificativa desta pesquisa reside na importância de se combater a evasão fiscal para assegurar recursos que financiem políticas públicas essenciais. Antunes (2023) sugere que o ICMS declarado e não pago configura um crime que compromete a capacidade de investimento do Estado. A manutenção da arrecadação é vital para o equilíbrio das finanças públicas, e a efetiva punição dos crimes fiscais é determinante nesse processo. Dessa forma, a pesquisa se justifica pela necessidade de fortalecer o sistema de fiscalização tributária.

Além disso, a análise dos crimes fiscais no âmbito do ICMS contribui para a discussão sobre a eficiência das medidas de combate à sonegação. Godoy (2021) evidencia que a sonegação fiscal, em diferentes ordenamentos, representa um desafio constante para a administração pública. A identificação dos mecanismos de fraude permite aprimorar as estratégias de prevenção e punição, contribuindo para um ambiente econômico mais justo.

Assim, o estudo se propõe a investigar os impactos dessas práticas na arrecadação.

No campo jurídico, a constitucionalidade das medidas de persecução penal em matéria tributária é tema de debates intensos. Antônio e de Moura Fonseca (2020) apontam que existem circunstâncias impeditivas à persecução penal que podem enfraquecer a efetividade das punições. A análise dessas questões é crucial para compreender os limites e as possibilidades do sistema penal aplicado aos crimes fiscais. Essa perspectiva jurídica é fundamental para a reflexão sobre a eficácia das sanções.



A atuação dos órgãos de fiscalização, em especial diante de práticas ilícitas cometidas por “empresas noteiras”, é outro aspecto relevante. Costa et al. (2024) enfatizam os procedimentos adotados para combater tais fraudes no âmbito do ICMS, sobretudo no Distrito Federal. Tais medidas buscam recuperar valores desviados e restaurar a confiança no sistema tributário. A integração entre fiscalização e sanção penal é indispensável para a proteção dos recursos públicos.

A análise dos mecanismos de controle e da comunicação de dados em redes inteligentes também tem sido apontada como estratégia para aprimorar a arrecadação tributária. Santos (2021) discute a possibilidade de caracterizar o inadimplemento confessado como crime de apropriação indébita tributária, ampliando o escopo das medidas de proteção. Vieira (2022) complementa que a criminalização desses atos é essencial para desestimular práticas fraudulentas. Assim, a integração de tecnologia e legislação emerge como solução inovadora.

Com isso, os objetivos desta pesquisa são analisar os impactos dos crimes fiscais relacionados ao ICMS na arrecadação tributária, avaliar a eficácia das penalidades aplicadas e propor recomendações para o aprimoramento do sistema de controle. Marques (2023) sugere que a compreensão aprofundada desses mecanismos pode contribuir para o desenvolvimento de políticas públicas mais eficientes. Assim, o estudo pretende oferecer uma visão crítica e construtiva sobre a criminalização do não pagamento do ICMS. Esses objetivos visam fortalecer a justiça fiscal e a segurança econômica do país.

REFERENCIAL TEÓRICO

Legislação e Tipificação dos Crimes Fiscais no ICMS

A legislação brasileira, fundamentada em dispositivos como a Lei nº 8.137/90, estabelece a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, definindo as condutas ilícitas e as penalidades aplicáveis ao não recolhimento do ICMS. Estudos de Antônio e de Moura Fonseca (2020) evidenciam que a criminalização dessas práticas busca coibir a sonegação fiscal, embora existam circunstâncias impeditivas que possam limitar a persecução penal. Comin (2016) ressalta as divergências jurisprudenciais sobre a tipificação da omissão no recolhimento do imposto, o que demonstra os desafios interpretativos enfrentados pelo sistema jurídico. Assim, a análise da legislação e de



sua aplicação é essencial para compreender os mecanismos de punição e a proteção da arrecadação tributária.

A discussão teórica sobre a tipificação dos crimes fiscais também destaca a necessidade de uma interpretação que concilie a proteção dos recursos públicos com os princípios constitucionais. Vieira (2022) e outros autores apontam que a criminalização do inadimplemento do ICMS deve ser aplicada de forma a evitar abusos e assegurar o direito de defesa dos contribuintes. Essa abordagem jurídica enfatiza o equilíbrio entre a repressão à sonegação e a preservação dos direitos fundamentais, contribuindo para uma aplicação mais justa das sanções penais. Dessa forma, o referencial teórico propõe uma reflexão crítica sobre as normas e sua eficácia na proteção do sistema tributário.

A legislação tributária brasileira impõe desafios complexos quando se trata da tipificação dos crimes fiscais relacionados ao ICMS, exigindo uma análise cuidadosa dos dispositivos legais e das interpretações jurisprudenciais. Esse estudo aborda a criminalização do inadimplemento do imposto, enfocando a tipificação penal e os debates sobre a aplicação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. A discussão insere-se no contexto da proteção dos recursos públicos e na necessidade de assegurar a eficácia das sanções aplicadas. Dessa forma, a pesquisa propõe uma reflexão sobre os mecanismos de controle e punição dos delitos tributários.

Comin (2016) analisa a omissão no recolhimento do ICMS declarado e sua tipificação como ilícito penal, evidenciando divergências entre tribunais de diferentes estados. A autora destaca a complexidade da interpretação do dispositivo legal, o que pode resultar em tratamentos diferenciados dos casos. Essa divergência jurisprudencial demonstra a necessidade de uma uniformização interpretativa. Assim, o estudo de Comin ressalta a importância de se buscar critérios objetivos na aplicação da lei.

Gomes Júnior et al. (2024) discutem a criminalização do inadimplemento do ICMS, ressaltando que a tipificação penal visa inibir práticas de sonegação fiscal. Os autores argumentam que a adoção de medidas punitivas mais rigorosas pode servir de instrumento de controle para garantir a arrecadação. A pesquisa enfatiza que a efetividade da criminalização depende de uma estrutura normativa sólida e de um



aparato de fiscalização eficiente. Dessa forma, os estudos apontam para a relevância de medidas que fortaleçam a integridade do sistema tributário.

Hobeika (2019) analisa a decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento do ICMS declarado, questionando a existência de tipificação para o crime de apropriação indébita. A autora propõe que a decisão do STJ apresenta nuances importantes que ampliam o debate sobre os limites da persecução penal em matéria tributária. O estudo evidencia a tensão entre a necessidade de proteção dos cofres públicos e os direitos dos contribuintes. Assim, a reflexão de Hobeika contribui para o aprofundamento do tema.

Antunes (2023) questiona se o ICMS declarado e não pago pode ser considerado crime, ressaltando os desafios que a criminalização impõe à administração tributária. A autora argumenta que a falta de pagamento do imposto impacta diretamente a capacidade de financiamento do Estado e a execução de políticas públicas. Esse questionamento revela a complexidade dos mecanismos de punição e a necessidade de um debate aprofundado sobre a adequação das sanções. Dessa forma, a obra de Antunes (2023) estimula uma análise crítica da legislação vigente.

Oliveira (2020) discute o problema da aplicabilidade do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 ao ICMS próprio, enfatizando as dificuldades de se tipificar a apropriação indébita tributária. O autor evidencia que a interpretação do dispositivo legal é marcada por controvérsias que afetam a uniformidade das decisões judiciais. Essa análise reforça a importância de se estabelecer parâmetros consistentes para a persecução penal dos crimes fiscais. Assim, o estudo de Oliveira contribui para o debate sobre a efetividade da legislação tributária.

Freitas e Bevilacqua (2018) abordam a neutralidade tributária no ICMS e a criminalização do devedor contumaz, discutindo a relação entre o imposto declarado e não pago e a aplicação de sanções penais. Os autores destacam que a neutralidade tributária deve ser preservada para evitar a oneração excessiva dos contribuintes. A pesquisa evidencia que a aplicação de penalidades deve ser proporcional e equilibrada, de forma a não comprometer o princípio da isonomia. Dessa maneira, o estudo propõe uma reflexão sobre a justiça na imposição das sanções fiscais.



Do Carmo Alves (2023) investiga a (in)constitucionalidade da tipificação penal da apropriação indébita tributária pelo inadimplemento do ICMS, analisando o caso do RHC 163.334 no Supremo Tribunal Federal. O autor discute os limites constitucionais da persecução penal em matéria tributária, enfatizando a necessidade de proteger os direitos fundamentais dos contribuintes. Essa análise revela a tensão existente entre a efetividade da repressão aos crimes fiscais e a garantia de um processo penal justo. Assim, o estudo evidencia a importância de se harmonizar os interesses do Estado com os princípios constitucionais.

Mendes (2019) analisa o recente Habeas Corpus que trata da criminalização do não recolhimento e da apropriação indébita do ICMS próprio, demonstrando as implicações dessa decisão para a interpretação dos crimes fiscais. A autora argumenta que a decisão do STJ reflete uma mudança paradigmática na forma como o sistema jurídico trata os delitos tributários. Esse posicionamento tem impactos significativos na segurança jurídica e na efetividade das medidas punitivas. Dessa forma, a obra de Mendes contribui para o entendimento dos desafios enfrentados pelo sistema de justiça.

A análise conjunta das obras revela que a tipificação dos crimes fiscais relacionados ao ICMS é objeto de intensos debates no meio jurídico. As divergências interpretativas apontadas por Comin (2016) e Oliveira (2020) demonstram que a aplicação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 ainda carece de uniformidade. Essa falta de consenso compromete a efetividade das sanções e a segurança jurídica dos contribuintes, reforçando a necessidade de uma revisão normativa.

Os estudos enfatizam, ainda, que a criminalização do inadimplemento do ICMS tem o objetivo de inibir práticas de sonegação que prejudicam a arrecadação estatal. Gomes Júnior et al. (2024) e Hobeika (2019) ressaltam que a aplicação de penas mais rigorosas pode ser uma ferramenta eficaz para combater a evasão fiscal. Contudo, essa rigidez deve ser balanceada com a proteção dos direitos dos contribuintes, evitando abusos e garantindo a proporcionalidade das sanções.

Adicionalmente, a pesquisa evidencia a importância de uma abordagem integrada que considere não apenas os aspectos jurídicos, mas também os impactos econômicos e sociais dos crimes fiscais. A criminalização do não recolhimento do ICMS



influencia diretamente a arrecadação tributária, afetando o financiamento das políticas públicas. Nesse sentido, é fundamental que o sistema penal seja aplicado de forma a promover a justiça fiscal, sem desconsiderar os direitos individuais e a neutralidade tributária.

Assim, a legislação e a tipificação dos crimes fiscais no ICMS configuram um campo de estudo complexo e dinâmico, marcado por divergências interpretativas e desafios práticos. A análise dos dispositivos legais e das decisões judiciais mostra que há uma tensão constante entre a proteção do erário e os direitos dos contribuintes. Os estudos revisados indicam a necessidade de aprimorar o sistema jurídico para garantir a eficácia das medidas de repressão à sonegação. Dessa forma, a pesquisa visa contribuir para o desenvolvimento de uma abordagem mais equânime e efetiva no combate aos crimes fiscais.

Implicações Econômicas e Sociais dos Crimes Fiscais no Sistema Tributário

Os crimes fiscais relacionados ao ICMS possuem relevância significativa para a arrecadação tributária, comprometendo a capacidade do Estado de financiar políticas públicas essenciais. Santos (2021) enfatiza que a prática de inadimplência fiscal não apenas prejudica a arrecadação, mas também onera os demais contribuintes, que acabam arcando com os custos decorrentes da sonegação. Esses impactos econômicos evidenciam a importância de medidas rigorosas para a prevenção e a punição dos delitos fiscais.

Além dos impactos econômicos, os crimes fiscais produzem consequências sociais que comprometem a justiça e a equidade no sistema tributário. A perda de confiança na administração pública e a distorção da competitividade no mercado são efeitos frequentemente associados à sonegação do ICMS. Estudos na área sugerem que a aplicação efetiva das penalidades pode contribuir para restaurar a credibilidade do sistema e promover um ambiente de maior transparência. Dessa forma, o referencial teórico enfatiza a necessidade de políticas integradas que mitiguem os efeitos sociais e econômicos decorrentes dos crimes fiscais, fortalecendo a arrecadação e a justiça fiscal.

Os crimes fiscais no sistema tributário brasileiro, sobretudo os relacionados ao



ICMS, têm implicações profundas tanto no âmbito econômico quanto no social. A discussão acerca desses delitos envolve a análise dos impactos da sonegação e do não recolhimento do imposto, que afetam diretamente a arrecadação do Estado. A perda de receitas compromete o financiamento de políticas públicas essenciais, enquanto a insegurança jurídica gerada por interpretações divergentes intensifica a instabilidade do sistema. Dessa forma, compreender os impactos desses crimes é fundamental para aprimorar a eficiência da administração tributária.

No contexto tributário, os crimes fiscais configuram condutas que visam à evasão de obrigações, como a omissão no recolhimento do ICMS declarado. Tais práticas não apenas reduzem os recursos disponíveis para o Estado, mas também criam um ambiente de competição desleal entre os contribuintes. O desequilíbrio na arrecadação compromete a capacidade de investimento em áreas estratégicas, afetando o desenvolvimento econômico. Assim, a tipificação e a efetividade das sanções penalizam comportamentos que prejudicam a ordem econômica e social.

A dimensão econômica dos crimes fiscais manifesta-se principalmente na diminuição da arrecadação tributária. A evasão fiscal ocasiona um déficit orçamentário que impacta negativamente a oferta de serviços públicos e a realização de investimentos. Além disso, a incerteza quanto à efetiva punição dos ilícitos fiscais pode estimular práticas fraudulentas, gerando um ciclo de perdas financeiras. Portanto, o combate a esses delitos é crucial para restabelecer o equilíbrio fiscal e fomentar a confiança dos investidores no sistema.

Do ponto de vista social, os crimes fiscais afetam a equidade e a justiça tributária. A sonegação de impostos provoca uma distribuição desigual dos encargos, sobrecarregando aqueles que cumprem rigorosamente suas obrigações. Essa desigualdade pode desencorajar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e minar a confiança dos cidadãos no sistema. Dessa forma, a criminalização dos delitos fiscais desempenha um papel importante na promoção de um ambiente tributário mais justo e transparente.

Comin (2016) aponta que a omissão no recolhimento do ICMS e sua tipificação como ilícito penal são marcadas por divergências interpretativas entre tribunais, o que gera insegurança jurídica. Essa falta de uniformidade na aplicação da lei tem efeitos



negativos na percepção dos contribuintes e no ambiente de negócios. A instabilidade decorrente das interpretações conflitantes pode levar à redução dos investimentos e à intensificação da sonegação. Assim, a divergência jurisprudencial impacta tanto a economia quanto a confiança social no sistema tributário.

Gomes Júnior et al. (2024) defendem que a criminalização do inadimplemento do ICMS é uma medida necessária para coibir a sonegação e assegurar os recursos públicos. Segundo os autores, a aplicação de sanções rigorosas pode funcionar como um mecanismo dissuasivo, inibindo práticas ilícitas que prejudicam a arrecadação. No entanto, é importante que as penalidades sejam aplicadas de forma equânime, evitando abusos que possam afetar injustamente os contribuintes. Dessa forma, a efetividade da repressão fiscal depende de um equilíbrio entre rigor e justiça.

Hobeika (2019) destaca a decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento do ICMS declarado, questionando se tal medida configura o crime de apropriação indébita tributária. A autora enfatiza que a interpretação adotada pelo tribunal tem repercussões sociais, pois pode influenciar a confiança dos contribuintes na segurança jurídica do sistema. Essa decisão, ao mesmo tempo em que visa proteger o erário, levanta debates sobre os limites da intervenção penal em matéria tributária. Assim, a análise da decisão evidencia a complexidade dos impactos sociais decorrentes das sanções fiscais.

Antunes (2023) questiona se o ICMS declarado e não pago deve ser considerado crime, argumentando que a criminalização pode gerar insegurança no ambiente de negócios. O autor sugere que a aplicação de medidas penais deve ser ponderada, de forma a não penalizar contribuintes que, eventualmente, enfrentem dificuldades momentâneas. Essa abordagem ressalta a importância de se avaliar os efeitos das sanções não apenas sob a perspectiva da arrecadação, mas também sob os impactos sociais e econômicos. Dessa maneira, a discussão sobre a tipificação dos delitos fiscais permanece aberta e relevante.

Oliveira (2020) discute o problema da aplicabilidade do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 ao ICMS, evidenciando como a falta de clareza na legislação pode contribuir para a apropriação indébita tributária. A análise sugere que a incerteza normativa favorece práticas fraudulentas, prejudicando a arrecadação e gerando instabilidade no



sistema. Essa situação impõe desafios significativos à administração tributária, que precisa conciliar a rigidez da lei com a realidade operacional das empresas. Assim, a clareza dos dispositivos legais é essencial para reduzir os impactos econômicos negativos.

Freitas e Bevilacqua (2018) abordam a questão da neutralidade tributária no contexto do ICMS e a criminalização do devedor contumaz. Os autores argumentam que a imposição de sanções deve preservar o equilíbrio entre a arrecadação e a justiça fiscal, evitando a oneração excessiva dos contribuintes. A pesquisa ressalta que a aplicação desproporcional das penalidades pode gerar distorções no sistema tributário, afetando a competitividade. Dessa forma, a neutralidade tributária torna-se um princípio orientador para a elaboração de políticas de repressão à sonegação.

Do Carmo Alves (2023) investiga a (in)constitucionalidade da tipificação penal da apropriação indébita tributária, questionando a compatibilidade dessa medida com os princípios constitucionais. O estudo evidencia que a aplicação de sanções penais deve ser balanceada com a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, de modo a evitar abusos. Essa discussão tem implicações econômicas, pois a insegurança jurídica pode desencorajar investimentos e afetar a arrecadação. Assim, o debate constitucional é crucial para a construção de um sistema tributário mais justo.

Mendes (2019) analisa um Habeas Corpus que trata da criminalização do não recolhimento e da apropriação indébita do ICMS, demonstrando como decisões judiciais recentes influenciam o cenário dos crimes fiscais. A autora ressalta que tais decisões podem alterar a percepção dos contribuintes e impactar a arrecadação de forma significativa. Essa revisão judicial evidencia a necessidade de uma interpretação uniforme da lei, a fim de preservar a segurança jurídica. Dessa forma, a análise de Mendes contribui para compreender os impactos sociais e econômicos dos delitos tributários.

A integração dos estudos revela que os crimes fiscais no âmbito do ICMS têm efeitos profundos sobre a economia e a sociedade. A evasão fiscal reduz os recursos disponíveis para o Estado, comprometendo a oferta de serviços públicos e a promoção do desenvolvimento. Ao mesmo tempo, a insegurança jurídica decorrente da aplicação desigual das sanções gera desconfiança e instabilidade no ambiente de negócios.



Assim, a convergência de fatores econômicos e sociais evidencia a urgência de aprimorar os mecanismos de controle tributário.

Os impactos sociais dos crimes fiscais estendem-se à percepção de justiça e equidade no sistema tributário. A sonegação prejudica a distribuição equilibrada dos encargos, onerando os contribuintes que cumprem suas obrigações. Essa desigualdade pode afetar a coesão social e a legitimidade do sistema fiscal, criando um ambiente de contestação e desconfiança. Portanto, é fundamental que as políticas de repressão sejam aplicadas com critérios que assegurem a equidade e a transparência.

A análise dos impactos econômicos e sociais dos crimes fiscais evidencia que a criminalização do inadimplemento do ICMS é um instrumento necessário para preservar os recursos públicos. Contudo, a efetividade dessa medida depende da aplicação proporcional e uniforme das sanções, em consonância com os princípios constitucionais. Os estudos revisados apontam para a necessidade de se equilibrar o rigor na repressão com a garantia dos direitos dos contribuintes. Assim, a discussão sobre os impactos desses delitos permanece central para a evolução do sistema tributário brasileiro.

Dessa forma, os impactos econômicos e sociais dos crimes fiscais, quando analisados em conjunto, evidenciam a importância de uma abordagem integrada e equilibrada. A harmonização das interpretações legais e a aplicação criteriosa das sanções podem fortalecer a arrecadação e restaurar a confiança dos contribuintes. Nesse sentido, a investigação contribui para o aprimoramento do sistema de controle tributário e para a construção de um ambiente econômico mais justo e sustentável.

METODOLOGIA

A pesquisa foi desenvolvida sob uma abordagem qualitativa e exploratória, voltada à análise dos crimes fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e das penalidades previstas no ordenamento jurídico brasileiro. A escolha por essa abordagem decorre do caráter normativo e interpretativo do objeto de estudo, que envolve tanto o exame de dispositivos legais quanto a análise crítica das interpretações doutrinárias e jurisprudenciais, o que exige um olhar aprofundado e reflexivo sobre os dados coletados.

O levantamento de informações baseou-se em pesquisa documental e



bibliográfica. Na dimensão documental, foram analisados textos normativos, com destaque para a Lei nº 8.137/1990, bem como decisões proferidas pelos tribunais superiores, especialmente o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, que tratam da criminalização do inadimplemento do ICMS declarado. Também foram consideradas normas constitucionais pertinentes, além de pareceres e relatórios técnicos produzidos por órgãos especializados na área tributária. Na dimensão bibliográfica, foram consultados livros, artigos científicos, dissertações e teses publicadas nos últimos dez anos, priorizando estudos recentes que discutem a eficácia das penalidades e os limites constitucionais da persecução penal tributária, sem desconsiderar contribuições clássicas necessárias à sustentação teórica da pesquisa.

O material coletado foi submetido à análise de conteúdo, técnica que possibilita a sistematização e interpretação crítica das informações a partir de categorias temáticas. A análise contemplou três eixos principais: a tipificação legal dos crimes fiscais relacionados ao ICMS; as divergências jurisprudenciais que envolvem a aplicação do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990; e as consequências econômicas e sociais da sonegação e do inadimplemento do imposto declarado. Essa categorização permitiu compreender de forma integrada as dimensões jurídicas, fiscais e sociais que permeiam a temática, possibilitando uma leitura crítica dos dispositivos legais e das decisões judiciais.

O estudo delimitou-se ao contexto jurídico-tributário brasileiro, com foco exclusivo no ICMS, em razão de sua relevância para a receita dos entes federativos e para o financiamento das políticas públicas. Foram examinadas decisões judiciais de caráter paradigmático, selecionadas por sua relevância na consolidação ou na contestação do entendimento sobre a criminalização do não pagamento do imposto declarado. O recorte não incluiu outros tributos estaduais ou federais, o que permitiu manter a especificidade da análise e maior profundidade no exame do objeto.

A opção metodológica por uma abordagem qualitativa e documental justifica-se pela complexidade do fenômeno estudado, que não pode ser adequadamente explicado apenas por meio de indicadores numéricos. O enfrentamento do tema exige uma análise interpretativa que permita compreender os fundamentos normativos, os efeitos práticos das penalidades aplicadas e as implicações sociais e econômicas da



sonegação fiscal. Assim, a metodologia adotada possibilitou identificar fragilidades e potencialidades do sistema jurídico, oferecendo subsídios para o debate acadêmico e para o aprimoramento das políticas públicas de fiscalização e combate aos crimes tributários.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

A divergência jurisprudencial na tipificação penal da omissão no recolhimento do ICMS reflete interpretações distintas sobre o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. Estudos indicam que tribunais estaduais adotam entendimentos conflitantes quanto à configuração do ilícito penal, o que gera insegurança jurídica para contribuintes e operadores do direito. A falta de uniformidade na aplicação da norma compromete a previsibilidade do sistema tributário. Esse cenário dificulta o planejamento fiscal das empresas e enfraquece a eficiência das sanções penais tributárias (Comin, 2016; Oliveira, 2020).

A interpretação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 enfrenta desafios conceituais relacionados à natureza do ICMS próprio. Autores argumentam que a apropriação indébita tributária pressupõe valor indevidamente retido pelo contribuinte, hipótese pouco usual no ICMS próprio. Esse ponto levanta questionamentos sobre a compatibilidade do dispositivo legal com essa modalidade de tributo. A discussão enfatiza a necessidade de critérios hermenêuticos claros para orientar a aplicação da lei (Oliveira, 2020).

A decisão do Superior Tribunal de Justiça no HC nº 399.109–SC representou marco na criminalização do não pagamento do ICMS declarado, ampliando o debate sobre os limites da persecução penal tributária. A equiparação de inadimplemento a apropriação indébita pode extrapolar contornos constitucionais da tipicidade penal. Críticas apontam risco de se penalizar maus pagadores sem dolo específico. O caso evidencia a urgência de uniformização interpretativa para garantir segurança jurídica (Mendes, 2019; Hobeika, 2019).

A constitucionalidade da tipificação penal da apropriação indébita tributária pelo inadimplemento do ICMS declarado tem sido alvo de intensos debates. A consideração de circunstâncias impeditivas de persecução penal no sistema tributário constitucional equilibra repressão e direitos fundamentais. A análise do RHC 163.334



pelo STF ilustra conflitos entre princípio da legalidade e combate à sonegação. A preservação de garantias individuais é ressaltada como indispensável (Antônio; de Moura Fonseca, 2020; do Carmo Alves, 2023).

A possibilidade de caracterizar o inadimplemento confessado de ICMS próprio como crime de apropriação indébita tributária depende de demonstração inequívoca de dolo específico. Mera inadimplência não configura, por si só, dolo. É necessário analisar a conduta concreta do contribuinte e suas circunstâncias. Essa abordagem exige critérios objetivos para distinguir inadimplemento culposos de conduta dolosa (Santos, 2021; Gomes Júnior et al., 2024).

A manutenção do princípio da neutralidade tributária no ICMS, mesmo diante da criminalização do devedor contumaz, é tema relevante na literatura. Estabelece-se que sanções penais devem observar proporcionalidade, evitando onerar excessivamente o contribuinte. Penalidades desproporcionais podem ferir o princípio da isonomia e comprometer a competitividade. A preservação da neutralidade assegura justiça fiscal (Freitas; Bevilacqua, 2018).

No Distrito Federal, o combate às “empresas noteiras” tem empregado auditorias direcionadas e cooperação entre órgãos fiscais. Procedimentos de troca de informações em tempo real dificultam fraudes sofisticadas de omissão de receitas. A experiência do DF demonstra a importância de investimentos em tecnologia e capacitação de pessoal. Esses mecanismos servem de modelo para outras unidades da federação (Costa et al., 2024).

Os impactos econômicos da evasão fiscal por meio da não remessa do ICMS são significativos, gerando déficit orçamentário e redução de recursos para políticas públicas. Estudos comparativos com Portugal mostram que a perda de arrecadação afeta diretamente investimentos em saúde e educação. A insegurança jurídica decorrente da aplicação incerta de sanções desestimula novos investimentos. Tal cenário reforça a necessidade de medidas coordenadas de controle (Godoy, 2021; Mendes, 2019).

As repercussões sociais dos crimes fiscais incluem erosão da confiança dos cidadãos no sistema tributário. A percepção de impunidade ou aplicação desigual de penalidades alimenta descrença na justiça fiscal. A ausência de aplicação uniforme da



lei enfraquece o pacto social e reduz o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Assim, a criminalização deve ser acompanhada de transparência e educação fiscal (Godoy, 2021; Vieira, 2022).

O debate sobre a institucionalização de políticas penais tributárias ressalta a importância de envolver governos, entidades de classe e academia. A construção de diretrizes nacionais que harmonizem entendimentos pode aumentar a eficiência da persecução penal. A troca de experiências entre estados e tribunais contribui para reduzir divergências. A adoção de manuais interpretativos e treinamentos especializados é recomendada (Antônio; de Moura Fonseca, 2020).

Avanços tecnológicos em redes fiscais inteligentes oferecem potencial para aprimorar o controle sobre o ICMS. Big data e inteligência artificial permitem identificar padrões de inadimplemento e fraudes com maior precisão. Essas ferramentas, integradas a sistemas de fiscalização automatizada, aumentam eficácia das sanções. Entretanto, seu uso requer respaldo legal para garantir privacidade e observância de direitos (Santos, 2021; Vieira, 2022).

A divergência jurisprudencial entre o Tribunal de Justiça de Santa Catarina e o Tribunal de Justiça de Goiás em 2014–2015 evidenciou o impacto de entendimentos contraditórios. Enquanto um tribunal aplicou interpretação literal, outro adotou visão teleológica focada na proteção do erário. Essa discrepância reforça a necessidade de uniformização por meio de súmulas ou enunciados vinculantes. Assim, a estabilidade jurídica seria fortalecida (Comin, 2016).

A insegurança normativo-interpretativa pode comprometer o ambiente de negócios, reduzindo o apetite de investidores. A falta de clareza leva empresas a posturas conservadoras, limitando operações e investimentos. Propõe-se revisão legislativa e emissão de orientações técnicas pela Receita Federal. Essas medidas promoveriam maior previsibilidade e confiança no sistema tributário (Godoy, 2021).

A criminalização do não pagamento do ICMS deve ser complementada por políticas públicas de prevenção, como programas de regularização fiscal e incentivos à conformidade. A combinação de medidas administrativas e penais amplia o alcance das ações de controle tributário. Iniciativas de educação fiscal também se mostram eficazes na redução do inadimplemento. Estratégias integradas fortalecem cultura de



cumprimento (Gomes Júnior et al., 2024; Hobeika, 2019).

Para uniformizar a interpretação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, é fundamental editar súmulas ou enunciados vinculantes. Esse processo deve envolver o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o STJ, com participação de especialistas. Guias práticos facilitaria o trabalho de magistrados e advogados. Assim, reduziriam-se as discrepâncias interpretativas (Oliveira, 2020; do Carmo Alves, 2023).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos crimes fiscais relacionados ao ICMS evidencia a complexidade do tema e a relevância de seu enfrentamento tanto sob a perspectiva jurídica quanto sob os aspectos econômicos e sociais. A criminalização do inadimplemento do imposto declarado busca proteger a arrecadação e coibir práticas de sonegação que comprometem a capacidade do Estado de financiar políticas públicas essenciais. No entanto, a pesquisa mostrou que persistem divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto à interpretação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, o que gera insegurança jurídica e aplicação desigual das sanções.

Verificou-se que os impactos econômicos dos delitos fiscais são expressivos, uma vez que a evasão tributária compromete a arrecadação, causa déficits orçamentários e reduz os investimentos em setores estratégicos, como saúde, educação e infraestrutura. Do ponto de vista social, a sonegação distorce a justiça fiscal, sobrecarregando contribuintes que cumprem suas obrigações, além de enfraquecer a confiança da sociedade no sistema tributário e no próprio Estado. Tais efeitos reforçam a necessidade de políticas públicas integradas que conciliem mecanismos de fiscalização, repressão penal e ações educativas voltadas à conscientização tributária.

As discussões também demonstraram que, embora a criminalização possa funcionar como instrumento de dissuasão, sua eficácia depende da aplicação proporcional e equilibrada das sanções, em consonância com os princípios constitucionais e com a preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes. A adoção de medidas excessivamente rigorosas, sem critérios objetivos e uniformes, pode gerar insegurança jurídica, comprometer o ambiente de negócios e afetar negativamente o desenvolvimento econômico.



Diante disso, a pesquisa conclui que o fortalecimento do combate aos crimes fiscais no âmbito do ICMS deve ser pautado por três eixos principais: a uniformização da interpretação normativa e jurisprudencial, a aplicação proporcional das sanções e a integração entre repressão penal, medidas administrativas e instrumentos tecnológicos de controle. Somente por meio dessa abordagem equilibrada será possível aprimorar o sistema de fiscalização tributária, garantir maior equidade na distribuição dos encargos e promover a justiça fiscal.

Por fim, ressalta-se que o enfrentamento dos crimes fiscais relacionados ao ICMS exige não apenas reformas legislativas e uniformização jurisprudencial, mas também o engajamento de órgãos de fiscalização, do poder judiciário, do setor empresarial e da sociedade civil. O fortalecimento da transparência, a valorização da conformidade voluntária e a modernização tecnológica dos mecanismos de controle podem contribuir para consolidar um sistema tributário mais justo, eficiente e sustentável, capaz de assegurar a estabilidade econômica e a confiança social.

Futuras pesquisas devem adotar abordagem multidisciplinar, integrando análises jurídicas, econômicas e tecnológicas. O mapeamento de práticas fiscais em diferentes unidades federativas pode revelar melhores práticas replicáveis. Estudos empíricos que avaliem o impacto das sanções penais na arrecadação são igualmente necessários. Essa perspectiva contribuirá para consolidar uma justiça fiscal mais equânime (Antônio; de Moura Fonseca, 2020; Gomes Júnior et al., 2024).

REFERÊNCIAS

ANTÔNIO, Nacle Safar Aziz; DE MOURA FONSECA, Fernando Daniel. O sistema tributário constitucional e os crimes fiscais: circunstâncias impeditivas da persecução penal. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 44, p. 377-407, 2020.

ANTUNES, Raniely Machado. (2023). O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS (ICMS) DECLARADO E NÃO PAGO É CRIME? ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: EXPOSIÇÕES DIALÓGICAS, p. 99. [s.d.]



COMIN, Fabíola. A omissão no recolhimento do ICMS declarado e sua tipificação como ilícito penal no artigo 2º, II da Lei nº 8.137/90: análise da divergência jurisprudencial entre o Tribunal de Justiça de Santa Catarina e o Tribunal de Justiça de Goiás, no período entre 2014 e 2015. 2016.

COSTA, Thiago Wagner Freitas da et al. ICMS e os procedimentos de combate às “empresas noteiras” no Distrito Federal nos anos de 2022 e 2023. 2024.

DO CARMO ALVES, Cesar Thiago. A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA TIPIFICAÇÃO PENAL DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA PELO INADIMPLEMENTO DO ICMS DECLARADO E NÃO PAGO NO RHC 163.334, DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, v. 29, n. 1, 2023.

FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Neutralidade Tributária no ICMS e criminalização do devedor contumaz: imposto declarado e não pago. Revista Direito Tributário Atual, n. 39, p. 255–270, 2018.

GODOY, Murilo Cesar Monteiro. Sonegação fiscal e os crimes fiscais nos ordenamentos jurídicos brasileiro e português. 2021. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Universidade do Minho (Portugal). Disponível em: <https://www.proquest.com/openview/109e93064f0030a4b1b9c8bce0b482ee/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2026366&diss=y>.

HOBEIKA, Mônica Lourenço Defilippi. A decisão do Superior Tribunal de Justiça ao criminalizar o não pagamento de ICMS declarado: Será que há tipificação do crime de apropriação indébita no inadimplemento do ICMS pelo contribuinte? Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 138, p. 155–208, 2019.

GOMES JÚNIOR, Valdenir Bandeira; RODRIGUES, Laila Araújo; AMARAL, Lucas da Silva Chaves; LEITÃO, Filipe Alves; MAGALHÃES, Eric Thomas Paiva. CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS. Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação, [S. l.], v. 10, n. 12, p. 1472–1491, 2024. DOI: 10.51891/rease.v10i12.17346. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/17346>.



MARQUES, José Lucas de Oliveira. Atipicidade da apropriação indébita tributária por não recolhimento de valores declarados a título de ICMS. 2023. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/server/api/core/bitstreams/37a3ba2a-895f-4b2a-9c08-74478b927cd2/content>.

MENDES, Amanda Rosa Damascena. HC Nº 399.109–SC (2017/0106798–0) A recente criminalização do STJ diante da omissão no recolhimento e apropriação indébita do ICMS próprio. 2019.

OLIVEIRA, Daniel Martins de. “Apropriação indébita tributária” e o problema da aplicabilidade do art. 2º, II da lei nº 8.137/1990 ao ICMS próprio. 2020.

SANTOS, Felipe Sodré Farias dos. possibilidade de caracterizar o inadimplemento confessado de ICMS em operações próprias como crime de apropriação indébita tributária. 2021.

VIEIRA, Jade Fonseca. A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS. Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. (2022). Disponível em: <http://www.repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/14913/1/jadefonsecavieira.pdf>