# III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO II

**LUIZ GUSTAVO GONÇALVES RIBEIRO**

**SÉRGIO HENRIQUES ZANDONA FREITAS**

**ANTONIO CARLOS DA PONTE**

Copyright © 2021 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

**Representante Discente:**
Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
**Secretarias**
**Relações Institucionais:**
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
**Comunicação:**
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
**Relações Internacionais para o Continente Americano:**
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
**Relações Internacionais para os demais Continentes:**
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
**Eventos:**
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

**Membro Nato –** Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito penal, processo penal e constituição II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antonio Carlos da Ponte; Luiz Gustavo Gonçalves Ribeiro; Sérgio Henriques Zandona Freitas – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-332-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito penal. 3. Constituição. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

# III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO II

---

## Apresentação

É com muita satisfação que apresentamos o Grupo de Trabalho e Pesquisa (GT) de Artigos denominado "DIREITO PENAL, PROCESSO PENAL E CONSTITUIÇÃO II" do III Encontro Virtual do CONPEDI (IIIEVC), com a temática "Saúde e segurança humana para a sustentabilidade e cidadania", promovido pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI), Sociedade Científica do Direito no Brasil, e apoio da UNICURITIBA - Centro Universitário Curitiba, em evento realizado entre os dias 23 e 28 de junho de 2021, de forma telepresencial, com a utilização da Plataforma ConferênciaWeb RNP, tendo em vista o momento mundial de pandemia e isolamento social imposto pelo COVID19.

Trata-se de publicação que reúne artigos de temáticas diversas atinentes ao Direito material e processual penal, apresentados e discutidos pelos autores e coordenadores no âmbito do Grupo de Trabalho e Linha de pesquisa. Compõe-se de textos doutrinários, advindos de projetos de pesquisa e estudos distintos de vários programas de pós-graduação e graduação, que colocam em evidência para debate da comunidade científica assuntos jurídicos relevantes.

Assim, a coletânea reúne uma gama de artigos que apontam questões jurídicas relevantes na sociedade contemporânea, todos com olhos e vinculados ao Estado Democrático de Direito.

O primeiro artigo teve como título a "TUTELA PENAL DO MEIO AMBIENTE: A EVOLUÇÃO DA RESPONSABILIDADE CRIMINAL DA PESSOA JURÍDICA NO BRASIL", do autor André Eduardo Detzel.

O segundo artigo "SANÇÃO POLÍTICA NA DEFINIÇÃO DE DEVEDOR CONTUMAZ E SUA REPERCUSSÃO NO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: O CASO DA LEI Nº 17.354/2020 DO ESTADO DO CEARÁ" da lavra dos autores Fernando Augusto de Melo Falcão e Leticia Vasconcelos Paraiso.

"RESPONSABILIDADE CARCERÁRIA: O DEVER DE AÇÃO ESTATAL DIANTE DO ESTADO DE COISAS INCONSTITUCIONAL DO SISTEMA PENITENCIÁRIO BRASILEIRO", terceiro da coletânea, é o trabalho dos autores Nathan Castelo Branco de Carvalho, Adriel Adrian Gomes e Júlia Santos Alves Prata.

O quarto texto, com o verbete “O PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM FACE DAS ESPECIFICIDADES DO GÊNERO: UMA ANÁLISE DOS HABEAS CORPUS COLETIVOS 165.704 E 143.641”, de autoria de Amanda Castro Machado e Gabriel Salazar Curty.

O quinto texto, da lavra do autor Thales Dyego De Andrade Coelho, é intitulado “O “PACOTE ANTICRIME” (LEI Nº 13.964/2019) E AS MEDIDAS CAUTELARES PESSOAIS: OXIGENAÇÃO ACUSATÓRIA?”.

No sexto artigo intitulado “O ESPELHAMENTO VIA WHATSAPP WEB E DIREITOS CONSTITUCIONAIS EM RISCO: COMO A LICITUDE DA PROVA É JUSTIFICADA NOS TRIBUNAIS”, de autoria de Bianca Kaini Lazzaretti e Eleonora Jotz Pacheco Fortin.

O sétimo texto da coletânea, da autora Lisiane Junges, aprovado com o verbete “REGISTRO AUDIOVISUAL DO DEPOIMENTO ESPECIAL E PROTEÇÃO INTEGRAL DE CRIANÇAS E ADOLESCENTES”.

“O DIREITO PENAL E O DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR COMO PEÇAS DO MACROSSISTEMA PUNITIVO E A REJEIÇÃO AO BIS IN IDEM” é o título do oitavo texto da coletânea, com autoria de Jean Colbert Dias, Anderson Ferreira e Alexandre Magno Augusto Moreira.

O nono artigo foi denominado “NEGOCIAÇÃO CRIMINAL AMBIENTAL COM VISTAS À SUSTENTABILIDADE” pelos autores Cassio Marocco, Andréa de Almeida Leite Marocco e Duliana de Sousa Lopes Kerber.

No décimo artigo intitulado “MARCOS JURISPRUDENCIAIS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA DE ESTADO DE INOCÊNCIA: UMA ANÁLISE DE JULGADOS NO CONTEXTO DE (NÃO) AFIRMAÇÃO DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS INDIVIDUAIS”, os autores foram Thiago Allisson Cardoso De Jesus e Amanda Passos Ferreira.

O décimo primeiro artigo com o título “DO CRIME DE MAUS-TRATOS CONTRA OS ANIMAIS E O DIREITO PENAL SIMBÓLICO: ANÁLISE DO SIMBOLISMO PENAL NA CRIAÇÃO DA LEI Nº 14.064 DE 2020”, dos autores Maria Luísa Brasil Gonçalves Ferreira e Luiz Gustavo Gonçalves Ribeiro.

O décimo segundo artigo “DIREITO FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO E O SISTEMA CARCERÁRIO: REINCIDÊNCIA CRIMINAL E A IMPORTÂNCIA DA EDUCAÇÃO E DEMAIS AÇÕES DO ESTADO PARA O PROCESSO DE REINTEGRAÇÃO SOCIAL NO SISTEMA PRISIONAL BRASILEIRO” da lavra dos autores Eloy Pereira Lemos Junior, Joanes Otávio Gomes e Ronan Angelo De Oliveira Pereira.

“CRIPTOEVASÃO DE DIVISAS: OPERAÇÕES COM CRIPTOATIVOS E O DELITO DO ART. 22 DA LEI Nº 7.492/1986”, décimo terceiro da coletânea, é o trabalho do autor Bruno Felipe de Oliveira e Miranda.

O décimo quarto texto, com o verbete “A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CRIME ANTECEDENTE DA LAVAGEM DE DINHEIRO”, de autoria de Manoel Augusto Rocha Rodrigues Elache Coelho e Bruna Azevedo de Castro.

O décimo quinto texto, da lavra do autor Fabiano Justin Cerveira, é intitulado “ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL E A EXIGÊNCIA DE CONFISSÃO FORMAL E CIRCUNSTANCIADA”.

No décimo sexto artigo intitulado “A UTILIZAÇÃO DAS PENAS ALTERNATIVAS COMO FORMA DE EVITAR A APLICAÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE E GARANTIR OS DIREITOS HUMANOS”, de autoria de Priscila Reis Kuhnen, Lenice Kelner e Nicole Tereza Weber.

O décimo sétimo texto da coletânea, dos autores Eduardo Ritt, Caroline Fockink Ritt e Eduardo Fleck de Souza, aprovado com o verbete “A (IN)APLICABILIDADE DO ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL AOS CRIMES CULPOSOS DE TRÂNSITO COM RESULTADO VIOLENTO”.

“A RELATIVIZAÇÃO DO CRIME DE ESTUPRO DE VULNERÁVEL NOS CASOS QUE ENVOLVEM PEQUENA DIFERENÇA DE IDADE ENTRE VÍTIMA E ACUSADO(A)” é o título do décimo oitavo texto da coletânea, com autoria de Bruna Vidal da Rocha e Dani Rudnicki.

O décimo nono artigo foi denominado “A INTERVENIÊNCIA DO DIREITO PENAL NO CRIME DE TRÁFICO DE ANIMAIS SILVESTRES E A VULTUOSIDADE DA EDUCAÇÃO AMBIENTAL COMO FUNDAMENTO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL” pelos autores Luiz Gustavo Gonçalves Ribeiro e Camila Gomes De Queiroz.

E o vigésimo texto, intitulado “A NORMA PENAL EM BRANCO HETEROGÊNEA: A IMPORTÂNCIA DA COMPLEMENTAÇÃO POR FONTES ESTADUAIS E MUNICIPAIS NA SOCIEDADE DE RISCO”, dos autores Aurora de Alexandre Magno Augusto Moreira e Jean Colbert Dias.

O vigésimo primeiro artigo com o título “A LEI 14.133/2021 E OS CRIMES DE LICITAÇÃO E CONTRATOS ADMINISTRATIVOS”, do autor José Antonio Remedio.

O vigésimo segundo artigo “A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA E A PROTEÇÃO DE BENS JURÍDICOS PELO DIREITO PENAL NO ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO BRASILEIRO” da lavra do autor David Kerber De Aguiar.

“A CRIAÇÃO DE NOVOS TIPOS PENAIS VIA INSTRUMENTOS DE CONTROLE DE OMISSÕES INCONSTITUCIONAIS”, vigésimo terceiro da coletânea, é o trabalho da autora Ana Paula Quadros Guedes Albuquerque.

O vigésimo quarto texto, com o verbete “ANÁLISE DA CULPABILIDADE NO HOMICÍDIO QUALIFICADO”, de autoria de Ronaldo David Guimaraes.

O vigésimo quinto texto, da lavra das autoras Kátia Alessandra Pastori Terrin e Janaina Braga Norte, é intitulado “AS SANÇÕES E A DOSIMETRIA DA PENA DA LEI DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA”.

No vigésimo sexto artigo, e último, intitulado “DIREITO COMPARADO: AUDIÊNCIA DE CUSTÓDIA BRASILEIRA E PRIMEIRO INTERROGATÓRIO PORTUGUÊS”, de autoria de Catarini Vezetiv Cupolillo, Sandra Negri e Carlos Eduardo Freitas de Souza.

Em linhas gerais, os textos reunidos traduzem discursos interdisciplinares maduros e profícuos. Percebe-se uma preocupação salutar dos autores em combinar o exame dos principais contornos teóricos dos institutos, aliando a visão atual de efetividade na busca por direitos e garantias fundamentais na esfera criminal. A publicação apresentada ao público possibilita acurada reflexão sobre tópicos avançados e desafiadores do Direito material e processual penal contemporâneo. Os textos são ainda enriquecidos com investigações legais e doutrinárias da experiência jurídica estrangeira a possibilitar um intercâmbio essencial à busca de soluções para as imperfeições do sistema brasileiro e internacional.

Sem dúvida, esta publicação fornece instrumentos para que pesquisadores e aplicadores do Direito compreendam as múltiplas dimensões que o mundo contemporâneo assume na busca

da conjugação da promoção dos interesses individuais e coletivos para a consolidação de uma sociedade dinâmica, multifacetada e de consenso.

Na oportunidade, os Organizadores prestam sua homenagem e agradecimento a todos que contribuíram para esta louvável iniciativa do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI) e, em especial, a todos os autores que participaram da presente coletânea de publicação, com destaque pelo comprometimento e seriedade demonstrados nas pesquisas realizadas e na elaboração dos textos de excelência.

Convida-se a uma leitura prazerosa dos artigos apresentados de forma dinâmica e comprometida com a formação de pensamento crítico, a possibilitar a construção de um Direito voltado à concretização de preceitos insculpidos no Estado Democrático Constitucional de Direito.

02 de julho de 2021.

Professor Dr. Antônio Carlos da Ponte

Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito (PPGD) da Universidade Nove de Julho

acdaponte@uol.com.br

Professor Dr. Luiz Gustavo Gonçalves Ribeiro

Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito (PPGD) da Escola Superior Dom Helder Câmara

lgribeirobh@gmail.com

Professor Dr. Sérgio Henriques Zandona Freitas

Coordenador e Docente Permanente do PPGD e do PPGMCult da Universidade FUMEC e do Instituto Mineiro de Direito Processual (IMDP)

sergiohzf@fumec.br

# SANÇÃO POLÍTICA NA DEFINIÇÃO DE DEVEDOR CONTUMAZ E SUA REPERCUSSÃO NO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: O CASO DA LEI Nº 17.354/2020 DO ESTADO DO CEARÁ.

# POLITICAL SANCTION IN DEFINITION OF CONTUMACIOUS DEBTOR AND ITS REPERCUSSION IN CRIME AGAINST THE TAX ORDER: THE CASE OF LAW Nº 17.354/2020 OF THE STATE OF CEARÁ

**Fernando Augusto de Melo Falcão** [1]
**Leticia Vasconcelos Paraiso** [2]

**Resumo**

O tributo declarado espontaneamente ao fisco, mas não recolhido, era considerado mero inadimplemento, não configurando conduta prevista na Lei 8.137/90. A decisão no RHC 163334SC inaugurou o precedente que o não pagamento configura o tipo penal previsto no art. 2º, II, Lei 8.137/90, desde que de forma contumaz e com dolo de propriedade. Diante da ausência de norma penal definindo o que caracteriza o devedor como contumaz, muitos Estados já publicaram suas próprias leis, e o presente artigo pretende demonstrar os riscos que podem ser causados, principalmente quanto a sanções políticas.

**Palavras-chave:** Tributo declarado, Inadimplemento, Devedor contumaz, Crime contra a ordem tributária, Sanção política

**Abstract/Resumen/Résumé**

The tax spontaneously declared to the tax authorities, but not paid, was considered a mere default, not constituting the conduct provided for in Law 8.137/90. The decision in RHC 163334SC inaugurated the precedent that non-payment constitutes the penal type provided for in art. 2, II, Law 8.137/90, provided that it is done in a contumacious and with intent of ownership. In view of the absence of a criminal law defining what characterizes the contumacious debtor, many states have already published their own laws, and this article intends to demonstrate the risks that can be caused, especially regarding political sanctions.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Declared tribute, Default, Contumacious debtor, Crime against the tax order, Political sanction

[1] Mestrando em Direito pelo Programa de Mestrado em Direito do Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS). Advogado e Professor.

[2] Mestranda em Direito pelo Programa de Mestrado em Direito do Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS). Advogada.

# 1 INTRODUÇÃO

Desde a decisão no RHC 163334 SC, que fixou a tese de que *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*, tornou-se necessário pesquisar sobre o assunto, tamanha a vagueza do termo contumaz e a guinada de 180º na jurisprudência.

Nesse trabalho será utilizada pesquisa exploratória bibliográfica, através de livros, artigos e da legislação, bem como análise teleológica de jurisprudências. A metodologia é hipotética dedutiva e os resultados serão apresentados de forma qualitativa.

No segundo tópico será feita uma contextualização das ideias até chegar ao entendimento apresentado pelo STF. O raciocínio que deu margem a alteração do entendimento, que foi um silogismo cuja premissa foi entendida de forma equivocada, segundo entendimento do autor, logo, a conclusão também será equivocada; sem aprofundamento, por não ser o objeto do presente artigo. Será também relatado que os Estados-membros trataram de definir "devedor contumaz". O RHC 163334 SC foi ausente na informação de quais condições são necessárias para ser caracterizado devedor contumaz.

No tópico seguinte será apresentado o que se entende por sanção política, bem como que o Estado, todo poderoso, possui uma tríplice função: legislar, fiscalizar e julgar. Não restam dúvidas que o contribuinte é a parte hipossuficiente da relação, portanto, deve ser protegida pelo Estado dos abusos do próprio Estado.

No quarto tópico, será demonstrada a *ratio decidendi* do processo que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS e sua influência no raciocínio da fixação da tese no RHC 163334 SC.

No tópico cinco, se apresenta as consequências da sanção política em razão do devedor contumaz e sua relevância para o crime contra a ordem tributária. A definição de devedor contumaz, realizada pelos Estados antes da decisão do RHC 163334 SC, tinha como objetivo aplicar sanções políticas administrativas, como impor regime especial de fiscalização e controle, e não o de definir para efeito de caracterizar a conduta penal do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

Finalmente se conclui que a definição de devedor contumaz, para efeito do tipo previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, não pode ser tomado de empréstimo dos entes políticos, sob pena de termos a discrepância de comportamento reprovável em um Estado, mas em outro não, em Municípios vizinhos em um é crime e no outro não. Devedor contumaz para efeito de sanção política administrativa é diferente de devedor contumaz para efeito de criminalização.

## 2 CONTEXTUALIZAÇÃO

O Brasil foi destaque em todos os jornais do mundo com a famosa Operação Lava Jato, que teve início em março de 2014, por combater de forma enérgica desvios de dinheiro, sonegação de tributos, corrupção, empresas fantasmas e muitas outras graves infrações de ordem econômica. Essa operação recuperou grandes cifras para os cofres da União, prendeu políticos, doleiros e importantes empresários do Brasil, e que se mantém até os dias atuais, de forma bem mais discreta.

A prisão do ex-Ministro da Casa Civil no governo do Presidente Lula, José Dirceu, na Ação Criminal 470, com o ímpeto de se fazer justiça, fez renascer a Teoria do Domínio do Fato, com repercussões em vários tipos penais. A comoção social tomou conta da população brasileira quando o ex-presidente Luís Inácio Lula da Silva foi preso na Operação Lava Jato e deu-se um ar de "Justiceiros" àqueles que participaram diretamente da ação, mais precisamente o então Juiz, à época, Sérgio Moro, e o Procurador da República Deltan Dallagnol. Aplausos e críticas ecoaram por todos os rincões do Brasil. Várias ações derivadas da Lava Jato surgiram. O Ministério Público e as Secretarias de Fazenda Estaduais deram início a um grande movimento de combate à sonegação fiscal, denunciando vários empresários por terem supostamente cometido crime contra a ordem tributária.

No Estado do Ceará, *v.g.*, o auto de infração que tenha descumprimento de obrigação principal, julgado procedente ou parcial procedente em favor da acusação, pelo Contencioso Administrativo Tributário e desde que encerrada todas as fases recursais, uma cópia do processo administrativo é encaminhada para o Ministério Público, para apresentar ou não (conforme entendimento do MP) Denúncia Crime.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, em meados do ano de 2019, no Recurso Ordinário no Habeas-Corpus n.163.334, que declarar ICMS e não recolher o imposto configura

crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, desde que o sujeito passivo seja devedor de forma contumaz e com dolo de apropriação.

Ocorre que não foi debatido o que caracteriza contumácia para efeito de criminalizar a conduta tributária delituosa, sem contar que tal propriedade não consta no fascículo normativo. O legislador nada falou sobre a exigência da contumácia.

O objetivo das Unidades Federadas em estabelecer o que caracteriza o devedor como contumaz, era para colocá-lo em Regime Especial de Fiscalização e outras sanções administrativas, e não o apontar como sonegador de tributos.

O que preocupa é que cada Estado está construindo sua própria definição. Assim, dentre outros, já o fez Rio Grande do Sul, Bahia, Paraná, Alagoas, Espírito Santo, Pernambuco, Goiás, São Paulo e agora recente o Estado do Ceará, que será objeto do presente trabalho1.

Se cada ente tributante resolver dar a sua própria interpretação do que considera contumaz, considerando que o Brasil tem 5.570 Munícipios[2], 26 Estados, 1 Distrito Federal e a própria União, teremos 5.598 leis somente sobre contumácia, sem contar as normas que delas derivam (decreto, instrução normativa, portaria etc), ou seja, o que é contumaz para São Paulo pode não ser em Goiás.

Recentemente foi publicado no Diário Oficial do Estado do Ceará, 17 de dezembro de 2020, a Lei nº 17.354, que tem como tema central a definição de devedor contumaz e "estabelece medidas de fortalecimento da cobrança de créditos tributários"[3].

E aqui se faz o primeiro corte. O trabalho que ora se apresenta será baseado na Lei nº 17.354/2020, publicada no Diário Oficial do Estado do Ceará em 17 de dezembro de 2020, mas que se aplica a todos as outras já citadas.

A questão a ser investigada é referente ao caráter de sanção política da referida Lei e suas consequências na esfera criminal tributária, pois agora, depois da decisão do RHC 163334

---

[1] Rio Grande do Sul (Lei 13.711/2011), Bahia (Lei 13.199/2014, Paraná (Dec. 3.864/2016), Alagoas (Lei 7.747/2015), Espírito Santo (9.907/2012), Pernambuco (Lei nº 15.062/2013), Goiás (Lei nº 19.665/2017), São Paulo (Lei Complementar nº 1.320/2014) e Ceará (Lei nº 17.354/2020)

[2] Visualizado no seguinte endereço: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/28668-ibge-divulga-estimativa-da-populacao-dos-municipios-para-2020#:~:text=O%20IBGE%20divulga%20hoje%20as,77%25%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202019

[3] A ementa da lei assim se apresenta: DISPÕE SOBRE O DEVEDOR CONTUMAZ DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS), ESTABELECE MEDIDAS DE FORTALECIMENTO DA COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NAS CONDIÇÕES QUE INDICA.

SC, quem declarar o tributo espontaneamente e não efetivar o recolhimento, pode estar praticando crime contra a ordem tributária, desde que o faça de forma contumaz e a prática tenha sido com dolo de apropriação. Segundo corte.

## 3 SANÇÃO POLÍTICA

As características das normas estaduais quanto ao que pode ser considerado devedor contumaz são bem divergentes, principalmente no que tange a determinar a partir de quantos meses de tributo declarado e não recolhido pode ser considerado devedor contumaz, e como consequência, a inclusão em regime diferenciado de tributação e recolhimento, ou seja, regime especial de fiscalização, esse sim, presente em todas as legislações estaduais citadas acima.

A Lei do Estado do Ceará foi elaborada pós decisão que criminalizou o não recolhimento do ICMS declarado espontaneamente, com viés de sanção política de forma, aparentemente, hostil. Será melhor explicado no 5º tópico.

Mas o que pode ser entendido como sanção política?

Hugo de Brito Machado Segundo, em sua novel obra intitulada Poder Público e Litigiosidade (2021, p. 42), assim dispõe:

> São restrições a direitos fundamentais que, por não guardarem relação direta com outros direitos fundamentais eventualmente em choque, e por implicarem forma de cobrança à margem do devido processo legal, sem oferecer ao suposto devedor oportunidade de defesa, foram balizadas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de “sanções políticas”.

A sanção política não é admitida pelos tribunais superiores, por ferir direitos fundamentais do contribuinte, como por exemplo o direito a liberdade de praticar atividade econômica, na forma do art. 170, § único da Carta Magna[4]. A sanção política é nociva a liberdade empresarial. De forma alguma se está protegendo sonegadores, mas os fins não justificam os meios, ou seja, as autoridades não estão acima das leis, que o façam sem sabotar a Constituição Federal.

---

[4] Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Hugo de Brito Machado, em artigo publicado na saudosa Revista Dialética de Direito Tributário, assim de manifestou (1998. p. 46):

> Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obriga-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.

Três Súmulas do STF, todas dos anos sessenta, marcam até os dias atuais a repulsa à sanção política:

> Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
>
> Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.
>
> Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

O contribuinte é a parte hipossuficiente na relação tributária. A matéria tributária contida na Constituição está lá disposta para conter o poder estatal, impor limites a sede arrecadatória.

O Estado é detentor da denominada "tríplice função" da relação tributária: o Estado legisla sobre matéria tributária, cobra o tributo e, se porventura houver algum litígio nessa relação, também julgará, ou seja, cria a lei, aplica a lei e decide os litígios dela decorrentes (MARINS, 2016). Há uma suspeição tácita da qual só o contribuinte é vítima.

Muito bem leciona MARINS (2016, p. 24) ao dizer que

> O Estado fiscal é o único credor nos quadrantes do Direito que é simultaneamente, *per se*, criador, executor e julgador da relação obrigacional e - logo - o contribuinte é o único devedor no ordenamento jurídico cujo credor exerce tríplice função na relação obrigacional. A partir deste ponto de vista é possível visualizar o quão vulnerável é o devedor tributário diante de seu credor onipotente.

Segundo MARINS, em razão da premissa equivocada que o Estado é a parte frágil em relação a cobrança tributária, há um protecionismo exacerbado a Fazenda Pública, da qual não se justifica, principalmente na era digital, em que o fisco tem conhecimento de absolutamente todas as operações do contribuinte, todos os livros fiscais e contábeis, com a Receita Federal com supercomputadores analisandos e cruzando dados, e tomando decisões através da inteligência artificial.

A vulnerabilidade do contribuinte se apresenta sob vários aspectos: vulnerabilidade cognoscitiva, vulnerabilidade tecnológica, vulnerabilidade administrativa, vulnerabilidade processual-administrativa e vulnerabilidade processual-jurisdicional (MARINS, 2016).

Com a função de equalizar essa relação, tentar torná-la mais simétrica, os princípios constitucionais se colocam como freios para a ânsia estatal de arrecadar. MARINS assim pondera (2016, p. 54/55):

> [...] ao examinar a denominada "tríplice função do Estado" (criador da obrigação fiscal, credor da mesma e juiz dos conflitos que se apresentem), incluiu, pioneiramente, o princípio da garantia jurisdicional ao lado dos princípios tributários da legalidade e da isonomia. Além disso, não podem existir dúvidas de que, no Brasil, o sistema constitucional tributário, ·ao tutelar por meio do due process of law os valores, liberdade e propriedade, edificou autêntico regime de especial segurança constitucional em matéria fiscal, sistema de garantias materiais cuidadosamente cercado de garantias formais e processuais que demandam a existência de processo apto à sua realização.

Portanto, diante dessa “tríplice função” do Estado em relação a matéria tributária, os princípios constitucionais, como por exemplo da legalidade, irretroatividade e separação dos poderes, ficaram com a missão de barrar possíveis abusos do Estado, tentando dar maior independência as funções estatais, buscando dar maiores garantias ao contribuinte, verdadeira parte hipossuficiente dessa relação, sendo necessário a quebra de paradigmas protecionistas do Estado arraigados nos três poderes.

Cabe ressaltar o trecho do Voto do Ministro LUIZ ROBERTO BARROSO, no RHC 163334, que alega que o STF não entende como sanção política normas de combate a devedores contumazes, e cita como exemplo o caso épico da indústria de cigarros que não recolhia IPI:

> 62. A propósito, vale ressaltar que o STF tem reconhecido a constitucionalidade de normas que preveem medidas de combate a devedores contumazes, como a cassação de registro especial para fabricantes de cigarros perante a Receita Federal. Para o Tribunal, “não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial” (RE 550769, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 22.05.2013).

O exemplo citado é um caso isolado de uma indústria de cigarros que não recolhia o IPI incidente sobre a fabricação, assim ementado:

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTO. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções

> políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

De fato, assiste razão ao SEGUNDO (2021. p. 144) quando sugere não tomar conclusões precipitadas ao ler a ementa, pois se torna necessário se embrenhar nos autos do processo, buscar a *ratio* subjacente ao texto, para compreender o caso na sua completude. O citado autor assim adverte (2021. p 144/145):

> No julgamento, pesaram, de maneira significativa, os argumentos relacionados à especificidade do setor, que fabrica produtos sabidamente nocivos à saúde, e por isso mesmo já submetido a diversas limitações à livre iniciativa, no âmbito da publicidade, locais de venda, obrigatoriedade de se fixarem nas embalagens imagens ilustrativas dos malefícios do produto etc. Somou-se a isso o fato de o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre o cigarro ter alíquota elevadíssimas, superiores a 300%, com finalidade precipuamente extrafiscal, finalidade esta que estava sendo esvaziada pelo fato de a referida fabricante não estar pagando o imposto.

Veja que se trata de um caso bem específico, onde a tributação é eminentemente extrafiscal e bastante alta, com o intuito de reduzir o seu consumo em face do mal que causa a saúde da população. Ademais, o que foi cassada não foi a inscrição para exercer as atividades industriais/comerciais, mas sim a licença especial para produzir cigarros.[5]

## 4 A DECISÃO QUE CRIMINALIZOU O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO ESPONTANEAMENTE DECLARADO

Em dezembro de 2019, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Ordinário em Habeas-Corpus 163334 Santa Catarina, que tratava de saber se o contribuinte que não recolhia

[5] Na verdade, entendo que o direito a livre iniciativa ao exercício da atividade econômica é direito fundamental do contribuinte. O Estado (cobrador de impostos) deve se submeter as normas, respeitando a hierarquia das normas (Estado legislativo), para que todo embate não seja judicializado (Estado julgador). Paulo Bonavides, sobre a separação dos poderes de Montesquieu, diz que "para que o Estado não abuse do seu próprio poder, é necessário um freio ao poder, limitando o poder do Estado pelo próprio poder do Estado". p. 148

o ICMS devidamente declarado nas guias de informações mensais, cometia o crime tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

A decisão foi ementada com a seguinte dicção:

> ***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.
> 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.
> 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.
> 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.
> 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.
> 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de "laranjas" no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.
> 7. Recurso desprovido.
> 8. **Fixação da seguinte tese:** ***O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.***
> **(**grifos não constam no original)

Portanto, a Corte Suprema, o Estado Julgador na sua instância mais alta, entendeu que deixar de recolher ICMS cobrado do adquirente, declarado e não recolhido de forma contumaz, com dolo de apropriação, será enquadrado no tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, ou seja, criminoso, sonegador de tributos.

> Art. 2° 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; (GN)

Esse entendimento é uma derivação da ação que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, decisão do STF no Recurso Extraordinário 574706 Paraná, de março de 2017:

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.
> 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.
> 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.
> 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.
> 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
> 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Sem perscrutar os autos não tem como encontrar a motivação da decisão. Em linhas gerais e de forma suscinta, o entendimento da Corte foi que o ICMS não se agrega ao patrimônio da empresa, por não ter natureza de faturamento. O ICMS apenas transita na conta da empresa e é repassado para o Estado, não se configurando faturamento, e como a base de cálculo do PIS/COFINS é o faturamento, o ICMS deve ser excluído da referida base de cálculo.

Daí surgiu a ilação de que se o contribuinte do ICMS, o contribuinte de direito, aquele que tem relação direta com o fisco, apenas repassa o valor do imposto para o Estado, já que o tributo apenas circula pela conta da empresa, logo, é o consumidor final que está pagando o ICMS. Se é o consumidor que está pagando o imposto, entregando o valor para a empresa efetuar o recolhimento, se a empresa não repassar para o fisco esse valor, o fato se equipara a uma apropriação indébita, um imposto cobrado e não recolhido ao fisco, portanto, se enquadraria na moldura prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

A premissa está totalmente equivocada[6]! Considerando que o presente trabalho não é sobre se esse fato é crime ou não, me escusarei de aprofundar o tema.

[6] Partindo dessa construção de pensamento, é certo que quando uma indústria realizar uma venda para um órgão do Estado (que possui imunidade na forma do art. 150, VI, a, da CF/88) esta operação será imune. O órgão estatal tem imunidade e é ele quem paga o imposto (segundo o novo entendimento do STF), já que a indústria apenas

## 5 SANÇÃO POLÍTICA DA LEI/CE Nº 17.354/2020 E O REFLEXO NO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os Estados da federação brasileira, por não haver uma definição para infrator tributário contumaz, começaram a legislar sobre o tema. O Estado do Ceará publicou em dezembro de 2020 sua definição.

Eis a dicção de alguns pontos da Lei/Ce nº 17.354/2020, que interessa para o estudo:

> Art. 1.º **Considera-se devedor contumaz** o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência reiterada do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação– ICMS.
> **§ 1.º A inadimplência reiterada ficará caracterizada quando o contribuinte possuir débitos não recolhidos de ICMS, os quais estejam declarados em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) e**:
> I– inscritos ou não em Dívida Ativa, desde que, considerados os créditos tributários devidos por todos os estabelecimentos matriz e filial do mesmo contribuinte situados no Estado, abranjam 6 (seis) períodos de apuração seguidos em mora ou 8 (oito) períodos intercalados nos 12 (doze) meses anteriores ao último inadimplemento; ou
> II – inscritos em Dívida Ativa, desde que considerados os créditos tributários devidos por todos os estabelecimentos matriz e filial do mesmo contribuinte situados no Estado, abranjam mais de 4 (quatro) períodos de apuração, nas situações em que o somatório dos respectivos créditos tributários vier a ultrapassar os valores ou percentuais estabelecidos em regulamento.
> § 2.º Para os efeitos do disposto neste artigo, não serão considerados os débitos com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral mediante fiança bancária ou seguro garantia.
>
> Art. 2.º O devedor contumaz poderá ficar sujeito ao regime especial de fiscalização e controle previsto no art. 96 da Lei n.º 12.670, de 30 de dezembro de 1996, e impedido de:
> [...]
> II **– retificar, por ato próprio, o registro de documentos fiscais constantes dos sistemas informatizados de controle de operações e prestações da Secretaria da Fazenda**;
> [...]
> Art. 3.º O contribuinte **<u>considerado devedor contumaz poderá ficar sujeito, conforme se dispuser em regulamento, à suspensão e à cassação de sua inscrição</u>** no Cadastro Geral da Fazenda (CGF) quando:
> I – **<u>houver indícios</u>** de que a continuidade do inadimplemento reiterado da obrigação principal poderá ocasionar:
> a) lesão irreversível ao erário; ou
> b) concorrência desleal e predatória, por meio da redução artificial de seus preços;
> II – ficar configurada fraude à execução, nos termos do art. 792 da Lei Federal n.º 13.105, de 16 de março de 2015;
> III – o juiz suspender o curso da execução fiscal, em razão da não localização do devedor contumaz ou pelo fato de não terem sido encontrados bens sobre os quais

---

recolhe o valor pago pelo órgão público, logo, parece razoável entender que esse imposto é indevido, cabendo, inclusive, restituição. Apenas uma reflexão.

> possa recair a penhora, conforme o art. 40 da Lei Federal n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980.
> Art. 4.º O **Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (CIRA**), instituído pelo Ato Normativo Conjunto PGE n.º 01, de 11 de março de 2019, relativamente aos contribuintes enquadrados nas disposições desta Lei, poderá adotar as seguintes medidas:
> I – cobrança concentrada e eficiente dos créditos tributários;
> II – priorização do protesto das certidões de dívida ativa dos respectivos créditos tributários, previsto na Lei Estadual n.º 13.376, de 29 de setembro de 2003;
> III – **apuração de indícios que apontem para a prática de crimes contra a Ordem Tributária, de que trata a Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e de lavagem de dinheiro, previsto na Lei Federal n.º 9.613, de 3 de março de 1998, promovendo ações que resultem na responsabilização administrativa, civil e criminal dos envolvidos, bem como na consequente recuperação de bens e direitos, com vistas ao acautelamento e ao ressarcimento do patrimônio público**.
> Parágrafo único. **O CIRA poderá recomendar a suspensão da inscrição no CGF do contribuinte devedor contumaz quando restarem frustradas as tentativas de satisfação do crédito tributário pelas vias administrativa e judicial, em razão da insuficiência patrimonial do sujeito passivo, ficando configurada a hipótese prevista na alínea "a" do inciso I do art. 3.º.**
> Art. 5.º No âmbito do CIRA, a aplicação das medidas previstas no art. 4.º será precedida do envio de notificação ao contribuinte, na qual constará a indicação:
> [...]
> III – **da data para comparecimento à audiência a ser realizada no âmbito do CIRA**, que ocorrerá respeitado o prazo mínimo de 30 (trinta) dias contados da data da cientificação do contribuinte.
> Parágrafo único. O grupo operacional do CIRA, por ocasião da realização da audiência de que trata o inciso III do caput deste artigo, ouvirá as justificativas apresentadas pelo contribuinte ou seu representante legal, atentando-se a indícios de dolo na conduta**, podendo oportunizar ao contribuinte prazo certo para que este procure regularizar a sua situação fiscal perante a Secretaria da Fazenda e a Procuradoria-Geral do Estado**, conforme o caso, observado o disposto em ato normativo do grupo deliberativo do CIRA. (Grifos não constam no original)

O Estado legislador, no Ceará, definiu devedor contumaz como aquele que deixa de pagar o imposto de forma reiterada, chamada de inadimplência reiterada. Em seguida diz quais são as hipóteses consideradas como inadimplência reiterada. No artigo 2º começa a pontuar as consequências de ser enquadrado como contumaz, sendo a primeira delas o regime especial de fiscalização e controle, e ficará impedido de retificar, por ato próprio, o registro de documentos fiscais constantes dos sistemas informatizados de controle de operações e prestações da Secretaria da Fazenda e outros impedimentos. Ou seja, se a empresa fizer uma auditoria interna e verificar que determinado lançamento na EFD foi realizado de forma errônea, estará impedido de retificar, em razão de ter sido enquadrado como devedor contumaz.

Portanto, para retificar é necessário realizar o pagamento de algum dos débitos, de forma que não se caracterize mais como devedor contumaz.

Pode ainda ter sua inscrição estadual suspensa ou cassada, se causar lesão irreversível ao erário ou, no caso de execução fiscal, o juiz suspender por não sido encontrado bens à penhora.

Outro ponto a ser ressaltado é a participação do CIRA (Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos), que tem como uma das funções combater os crimes contra a ordem tributária. Quando o contribuinte devedor for caracterizado como contumaz, o CIRA deverá agir de forma mais contundente, priorizando as ações sobre o devedor contumaz, podendo, inclusive, sugerir a suspensão da inscrição (art. 4º, § único, da Lei 17.354/2021). Deverá intimar o contribuinte para uma audiência, com prazo não inferior a trinta dias, para que o contribuinte apresente suas justificativas, e poderá ser concedido a oportunidade de se regularizar perante a Secretaria da Fazenda e a Procuradoria Geral do Estado. Regularizar leia-se pagar ou parcelar, já que o art. 2º, inciso II da Lei veda a retificação das EFDs. A Comissão do CIRA que irá fazer a audiência é composta por um membro do Ministério Público, um Procurador do Estado, um Auditor-Fiscal e um Delegado da Polícia Civil.

Pois bem, dito isso, verifica-se que uma vez caracterizado administrativamente como contumaz, o contribuinte sofrerá várias sanções políticas, cuja solução é pagamento do imposto, caso contrário poderá ser denunciado pelo Ministério Público, e a condenação é algo bem presente, pois já chegará no Judiciário com a contumácia decidida, e o dolo, elemento do tipo penal, nos casos de crimes tributários praticados mediante pessoa jurídica os Tribunais se contentam com o dolo genérico.

Portanto, considerando que os Estados-membros possuem definições diferentes para devedor contumaz, um contribuinte que deixa de recolher o ICMS declarado por 6(seis) alternados nos últimos 12(doze) meses, em São Paulo será enquadrado como contumaz e terá realizado o fato típico do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Mas se a mesma empresa tivesse praticado a mesma infração tributária no Ceará, não seria crime, pois no Ceará são necessários 8(oito) intercalados.

## 6 CONCLUSÃO

É consabido que o Poder Judiciário no Brasil vem passando por descrédito social, fruto de algumas decisões bastante criticadas, mas suas decisões devem ser respeitadas e cumpridas.

A decisão no RHC 163334SC é uma dessas decisões que não se pode concordar, mas se deve acatar. A criminalização da falta de recolhimento declarado e não recolhido, quando o

réu for devedor contumaz e agir com dolo de propriedade, sem dúvidas é o Estado Julgador fazendo o papel de Estado Legislador, pois o requisito "*contumaz*" não foi exigido pelo legislador.

A falta de definição do que pode ser considerado devedor contumaz, não pode ser suprida pelos Estados e Municípios para efeito de crime tributário, sob pena de termos 5.598 leis definindo o que pode ser considerado devedor contumaz e invadir uma competência exclusiva da União[7], pois, apesar de não se tratar da criação de um novo delito, mas o seu conceito é que vai definir se é crime ou não.

Portanto, se chega à conclusão de que o Direito Penal, nesse caso, não pode pegar emprestado o conceito de devedor contumaz dos entes políticos (pois cada um tem a sua própria definição), por refletir diretamente no tipo criminal; o que é crime com pena privativa de liberdade em São Paulo, *v.g.*, tem que ser considerado crime em todo o Brasil.

Outra conclusão que se chega é que punir com pena privativa de liberdade o devedor que declarou espontaneamente seu tributo, pode ser um verdadeiro incentivo a sonegação.

Se declarar o imposto o ano inteiro e não fizer o recolhimento de 6(seis) meses consecutivos, não poderá fazer retificações nas EFDs (art. 2º, II da comentada lei) e é praticamente certo responder um processo criminal; se o contribuinte não declarar, poderá ou não ser fiscalizado. Se fiscalizado, detectada a infração e feito o lançamento de ofício, o sujeito passivo vai ter direito a discutir no Contencioso Administrativo e somente depois responderá (ou não) por crime contra a ordem tributária, o que não acontece na declaração espontânea, pois além de não ser permitida a correção, a consequência será imediata.

Por fim, as sanções impostas administrativamente na Lei nº 17.354/2021 Ceará, uma vez cravada a pecha de devedor contumaz, tem como objetivo o pagamento dos tributos declarados e não recolhidos, sob pena de sofrer sanções como regime especial de fiscalização e controle e até a inscrição estadual ser cassada. Se ainda assim o devedor contumaz não pagar, terá uma audiência com uma comissão composta por 1(um) Auditor-Fiscal, 1(um) Procurador do Estado, 1(um) Promotor de Justiça e 1(um) Delegado da Polícia Civil (CIRA). Todas essas fases configuram sanção política, inclusive a audiência, pois tais cargos causam temor em qualquer pessoa que vá depor, por mais inocente que seja. A audiência deveria ser com o

---

[7] De acordo com a Constituição Federal legislar em direito penal é competência exclusiva da União:
Art. 22. **Compete privativamente à União legislar sobre**:
I - **direito** civil, comercial, **penal**, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; (grifei)

Auditor-Fiscal e a Procuradoria do Estado, ou seja, os interessados na receita. Qual o interesse do Ministério Público e do Delegado da Polícia Civil nessa fase do processo, considerando que ainda não foi aberta nenhuma investigação criminal?

E, finalmente, se não pagar ou parcelar, será investigado quanto ao dolo de apropriação, para que seja denunciado pelo Ministério Público. Uma vez recebida a denúncia, o contribuinte passa a ser réu em um processo criminal-tributário. Se condenado e não tiver recursos para a liquidação do crédito tributário ou aderir ao parcelamento, o contribuinte agora será um criminoso condenado pela Justiça Brasileira.

## REFERÊNCIAS


BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. São Paulo: Malheiros Editores, 19ª ed., 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União. Brasília. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 23 de junho de 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Diário Oficial da União. 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm acesso em 11/01/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706 Paraná**. Relatora Ministra Carmen Lúcia. 2 de outubro de 2017. Diário da Justiça Eletrônico DJe. Disponível em http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550 Acesso em 11/01/2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário no Habeas-Corpus 163.334 Santa Catarina**. Ministro Roberto Barroso. 18 de dezembro de 2019. DJe 13 de novembro de 2020. Disponível em http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634 Acesso em 11/01/2021.

CEARÁ. **Lei nº 17.354, de 16 de dezembro de 2020**. Diário Oficial do Estado do Ceará. Disponível em http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20201217/do20201217p01.pdf

MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções políticas no direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 30. São Paulo: Dialética. 1998. p. 46 a 49

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes,2009.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 11-58.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisitando o tema das sanções políticas**

**em matéria tributária**. Revista de Direito Econômico e Socioambiental, Curitiba, v. 9, n. 2, p. 86-108, maio/ago. 2018. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v9i2.21608

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Poder público e litigiosidade**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2021.