

<https://profpedrocoelho.com.br/>

Instagram: @profpedrocoelhodpu

Youtube: Professor Pedro Coelho

Telegram: <https://t.me/profpedrocoelho>

### CRIMES TRIBUTÁRIOS DA VISÃO DO STF E STJ

1. O fato de a referida dívida ativa estar garantida por contrato de seguro no bojo de execução fiscal movida contra o contribuinte não descaracteriza a materialidade dos crimes fiscais (Processo em segredo de justiça, Rel. Min. Reynaldo Soares Da Fonseca, Quinta Turma, por unanimidade, julgado em 14/2/2023 – Informativo 764 do STJ).

#### 1.1. Crimes Tributários Materiais e Súmula Vinculante 24 do STF.

**Súm. Vinculante 24 do STF** - Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

#### 1.2. Caso Concreto.

Verifica-se que os administradores da empresa, agindo em conluio, suprimiram tributo estadual (ICMS), mediante fraude à fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, indicando como isentas mercadorias tributáveis (art. 1º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990) e, mediante vendas sem emissão de notas fiscais (art. 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/1990). **Aberto e concluído o PAF, houve lançamento definitivo do crédito tributário. O fato de a referida dívida ativa estar garantida por contrato de seguro no bojo de execução fiscal movida contra o contribuinte não descaracteriza a materialidade dos crimes fiscais.**

#### 1.3. Precedentes do STJ sobre o tema

(...) 5. **A garantia do crédito tributário na execução fiscal** - procedimento necessário para que o executado possa oferecer embargos - **não possui, consoante o Código Tributário Nacional, natureza de pagamento voluntário ou de parcelamento da exação e, portanto, não fulmina a justa causa para a persecução penal, pois não configura hipótese taxativa de extinção da punibilidade ou de suspensão do processo penal.** 6. Como alinhavado pela instância ordinária, a legislação penal em matéria de crimes contra a ordem tributária já é benevolente com aqueles que incorrem nestes delitos, pois prevê formas de extinção da punibilidade e de suspensão do processo não proporcionadas aos crimes em geral. 7. Assim, não deve ser admitida a ampliação da benesse legal de forma automática, toda vez que o agente garantir a execução fiscal para oferecer embargos, sem que haja prova inequívoca do pagamento ou do parcelamento do tributo, máxime

porque o crime pressupõe, além do inadimplemento, a prática de conduta arditosa para violar a ordem tributária. 8. Recurso ordinário não provido (RHC n. 65.221/PE, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 7/6/2016, DJe de 27/6/2016).

(...) 1. Conquanto o débito fiscal tenha sido garantido na origem, **o certo é que não se equipara ao pagamento do tributo, razão pela qual não há que se falar, imediata e obrigatoriamente, em trancamento da ação penal, como almejado.** 2. Agravo improvido (AgRg no AREsp n. 1.230.863/SP, relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 23/4/2019, DJe de 7/5/2019).

## 1.4. Conclusão.

O fato de a referida dívida ativa estar garantida por contrato de seguro no bojo de execução fiscal movida contra o contribuinte não descaracteriza a materialidade dos crimes fiscais.

## 2. A contumácia no não recolhimento de ICMS é essencial para o reconhecimento da tipicidade da conduta do agente?

### (i) Tipo Penal (Lei 8.137/90):

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (...) II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (...) Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

### (ii) Apropriação Indébita TRIBUTÁRIA?

Art. 168-A do CPB	Art. 2º, II, da Lei 8137/90
O agente deixa de repassar <b>contribuições previdenciárias</b> recolhidas dos contribuintes.	O agente deixa de repassar quaisquer outros tributos <b>(que não contribuições previdenciárias)</b> recolhidas dos contribuintes.

Para a caracterização do crime de apropriação indébita de contribuição previdenciária (art. 168-A do CP), **não há necessidade de comprovação do “dolo específico”** de se apropriar de valores destinados à previdência social (STJ, 3ª Seção, EREsp 1296631-RN, Rel. Min. Laurita Vaz, julgado em 11/9/2013).

(...) 3. Em crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita de contribuição previdenciária, este Superior Tribunal de Justiça **pacificou a orientação no sentido de que sua comprovação prescinde de dolo específico sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, dos valores devidos** (AgRg no AREsp 493.584/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe

08/06/2016) (AgRg no REsp n. 1.477.691/DF, relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 11/10/2016, DJe de 28/10/2016).

(iii) Mas e é exigido DOLO ESPECÍFICO para o crime do art. 2º, II da Lei 8137/90?

**ERA ISSO! Porém, houve MUDANÇA!**

(...) 2. Consoante o entendimento do Supremo Tribunal Federal, "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" (RHC 163.334/SC, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, DJe 12/11/2020). 3. Considerando que no acórdão recorrido apenas evidenciou o dolo genérico, sem, contudo, apontar o dolo de apropriação, deve ser reconhecida a absolvição (AgRg no REsp 1943290/SC, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 28/09/2021, DJe 04/10/2021) 4. Agravo regimental provido. Concessão do habeas corpus. Absolvição dos agravantes do crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 (art. 386, VII - CPP) (AgRg no HC n. 675.289/SC, relator Ministro Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Sexta Turma, julgado em 16/11/2021, DJe de 19/11/2021).

(...) 1. Há de se levar em consideração o dolo com a imprescindível consideração do elemento subjetivo especial de sonegar, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário com a intenção de não os recolher. **2. O dolo de não recolher o tributo, de maneira genérica, não seria suficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.** 3. No caso dos autos, o não pagamento do tributo por seis meses aleatórios não é circunstância suficiente para demonstrar a contumácia nem o dolo de apropriação. Ou seja, não se identifica, em tais condutas, haver sido a sonegação fiscal o recurso usado pelo empresário para financiar a continuidade da atividade em benefício próprio, em detrimento da arrecadação tributária. Ademais, trata-se de réu primário e sem antecedentes criminais. (...) (HC n. 569.856/SC, relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 11/10/2022, DJe de 14/10/2022).

(iv) Imprescindibilidade de REITERAÇÃO e o “inadimplente eventual”.

(...) 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 sonogado 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 (RHC 163334, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019).**

(...) 7. A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC n. 399.109/SC, pacificou o entendimento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é fato típico. 8. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RHC n. 163.334/SC, cujo acórdão ainda está pendente de publicação, fixou a seguinte tese jurídica: **"O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990"**. 9. Na hipótese dos autos, portanto, inafastável a conclusão de que, conquanto o fato deletério atribuído ao ora Agravante, a princípio se subsuma à figura penal antes mencionada, a ausência de contumácia - o débito com o fisco se refere a tão somente 1 (um) mês -, conduz ao reconhecimento da atipicidade da conduta e, por conseguinte, à absolvição do Réu com esteio no inciso III do art. 386 do Código de Processo Penal. 10. Agravo regimental parcialmente provido para absolver o Réu (AgRg no REsp n. 1.867.109/SC, relatora Ministra Laurita Vaz, Sexta Turma, julgado em 25/8/2020, DJe de 4/9/2020).

### **3. Como interpretar (corretamente) a majorante fixada no art. 12, I da Lei 8.137/90?**

Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º: **I - OCASIONAR GRAVE DANO À COLETIVIDADE;**

**Obs.1: Além do valor sonogado ser efetivamente alto, outros acréscimos devem ser considerados?**

Para os fins da majorante do art. 12, I, da Lei nº 8.137/90 (grave dano à coletividade), o dano tributário deve ser valorado considerando seu valor atual e integral, **INCLUINDO OS ACRÉSCIMOS LEGAIS DE JUROS E MULTA.** A Portaria nº 320, editada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, prevê que os contribuintes que estão devendo acima de **R\$ 1 milhão são considerados "grandes devedores" e devem receber tratamento prioritário na atuação dos Procuradores.**

A majorante do grave dano à coletividade, prevista pelo art. 12, I, da Lei nº 8.137/90, restringe-se a situações de especialmente relevante dano, valendo, analogamente, adotar-se para tributos federais o critério já administrativamente aceito na definição de créditos prioritários, fixado em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), do art. 14, caput, da Portaria 320/PGFN. Ou seja, **para a incidência do art. 12, I, da Lei nº 8.137/90 em tributos federais, é necessário que o valor da dívida seja igual ou superior a R\$ 1 milhão (STJ, 3ª Seção, REsp 1.849.120-SC, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 11/03/2020).**

**Obs.2: Esse é o mesmo parâmetro que será utilizado para fins de tributos estaduais ou municipais?**

Em se tratando de tributos estaduais ou municipais, o critério deve ser, por equivalência, aquele definido como prioritário ou de destacados créditos (grandes devedores) para a fazenda local. Dito de outro modo, **em caso de tributos estaduais ou municipais, não se deve utilizar a Portaria 320/PGFN, mas sim os eventuais atos normativos estaduais e municipais que definam o que sejam “grandes devedores” para o Fisco local** (STJ, 3ª Seção, REsp 1.849.120-SC, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 11/03/2020).

**Obs.3: O parâmetro dos valores de “Grandes Devedores” é pacífico para fins da incidência do art. 12, I, da Lei 8137/90?**

Quanto à Portaria 320/2008 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, anote-se que essa norma infralegal apenas dispõe sobre o Projeto Grandes Devedores no âmbito da PGFN, conceituando, para os seus fins, os “grandes devedores”, com o objetivo de estabelecer, na Secretaria da Receita Federal do Brasil, método de cobrança prioritário a esses sujeitos passivos de vultosas obrigações tributárias, **sem limitar ou definir, no entanto, o grave dano à coletividade, ao contrário do que afirma o impetrante** (STF, 2ª Turma, HC 129284/PE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 17/10/2017).

#### 4. Princípio da Insignificância e Tributos Municipais e Estaduais.

Não se estende aos demais entes federados (Estados, Municípios e Distrito Federal) o princípio da insignificância no patamar estabelecido pela União na Lei n. 10.522/2002 previsto para crimes tributários federais, o que somente ocorreria na existência de legislação local específica sobre o tema (STJ, RHC 130.853, Rel. Min. Nefi Cordeiro, 6ª Turma, julgado em 20.10.2020).

**Obs.1: A reiteração delitiva somente será configurada como obstaculizadora da insignificância quando demonstrada através da existência de múltiplos PAs. Ainda que tenha se protraído no tempo por meses, se o apurado tiver sido concentrado em único PA (CDA), estando no valor admitido, haverá atipicidade material (vide HC 564208/SP, Rel. Ministra LAURITA VAZ, 6ª Turma, julgado em 03/08/2021, DJe 18/08/2021 – PROVA PGE/RN 2024).**

#### 5. Súmula Vinculante 24 do STF.

**NÃO SE TIPIFICA crime MATERIAL contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.**

**Obs.1: Crítica à redação do verbete sumulado.**

**Obs.2: O não lançamento definitivo do crédito tributário nesses crimes materiais impede a formalização de investigação criminal?**

- Considerações doutrinárias e jurisprudência.

- Cuidado com o HC 106.152/MS (STF, 1ª Turma).

(...). 3. Apesar da jurisprudência desta Suprema Corte condicionar a persecução penal à existência do lançamento tributário definitivo (Súmula vinculante nº 24), o mesmo não ocorre quanto à investigação preliminar. 4. **A validade da investigação não está condicionada ao resultado, mas à observância do devido processo legal.** Se o emprego de método especial de investigação, como a interceptação telefônica, foi validamente autorizado, a descoberta fortuita, por ele propiciada, de outros crimes que não os inicialmente previstos não padecem de vício, sendo as provas respectivas passíveis de ser consideradas e valoradas no processo penal. 5. Fato extintivo superveniente da obrigação tributária, como o pagamento ou o reconhecimento da invalidade do tributo, afeta a persecução penal pelos crimes contra a ordem tributária, mas não a imputação pelos demais delitos, como quadrilha e corrupção. 6. Habeas corpus extinto sem resolução de mérito, mas com concessão da ordem, em parte, de ofício. (HC 106152, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 29/03/2016).

**Obs.3:** Só vale para crimes contra a ordem tributária. Portanto, se houver outro crime, como lavagem de capitais ou associação criminosa, por exemplo, a persecução penal, quanto a estes, permanecerá hígida.

#### **Obs.4: MITIGAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24 DO STF.**

(i) Nos casos de embaraço à fiscalização tributária; ou (ii) Diante de indícios da prática de outros delitos, de natureza não fiscal (STF, 1ª Turma, ARE 936653 AgR, Rel. Min Roberto Barroso, julgado em 24/05/2016 e STJ, 6ª Turma. AgRg no HC 551.422/PI, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 09/06/2020).

#### **Obs.5: Ajuizamento da ação penal antes da constituição definitiva tem o condão de CONVALIDAR o vício?**

A constituição do crédito tributário após o recebimento da denúncia não tem o condão de convalidar a ação penal que foi iniciada em descompasso com as normas jurídicas vigentes e com a SV24 do STF. Desde o nascedouro, essa ação penal é nula porque referente a atos desprovidos de tipicidade (STJ, 5ª Turma, HC 238.417/SP, Rel. Min. Laurita Vaz, julgado em 11/03/2014).

#### **6. Pagamento da multa tributária não extingue a punibilidade do crime previsto no art. 1º, V, da Lei 8.137/90.**

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...) V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

## **Obs.1: Natureza jurídica desse crime?**

O crime descrito no art. 1º, V, da Lei nº 8.137/90 ostenta natureza formal, ao contrário das condutas elencadas nos incisos I e IV do referido dispositivo, e a sua consumação prescinde da constituição definitiva do crédito tributário. Por consectário, o prévio exaurimento da via administrativa não configura condição objetiva de punibilidade (STJ, 5ª Turma, RHC 31.062/DF, Rel. Min. Ribeiro Dantas, DJe 12/8/2016).

## **Obs.2: Extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário (Lei 10.864/2003).**

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. (...) § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos **DÉBITOS ORIUNDOS DE TRIBUTOS** e contribuições sociais, inclusive acessórios.

## **Obs.3: E se houver o pagamento da multa fixada em razão do art. 1º, V, parágrafo único?**

O pagamento da penalidade pecuniária imposta ao contribuinte que deixa de atender às exigências da autoridade tributária estadual quanto à exibição de livros e documentos fiscais **não se adequa a nenhuma das hipóteses de extinção de punibilidade previstas no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.864/2003** (STJ, 6ª Turma, REsp 1.630.109-RJ, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 14/2/2017).

## **7. Quantidade de autuações na esfera administrativa e continuidade delitiva.**

**A quantidade de autuações na esfera administrativa não vincula a autoridade judiciária acerca do número de infrações penais praticadas**, uma vez que o procedimento administrativo pode incluir diversos lançamentos relativos ao mesmo tributo com vistas a melhor eficiência na apuração do crédito tributário. **2. Só ao término da instrução penal, após submetida a acusação ao contraditório e a ampla defesa, será possível aferir o número de infrações penais efetivamente praticados, alcançando o critério para aplicar o percentual da continuidade delitiva, conforme se extrai do art. 71 do CP** (STJ, AgRg nos EDcl no Ag em REsp 1.526.071, Rel. Min. Ribeiro Dantas, 5ª Turma, julgado em 01.09.2020).

## **8. Discussão de existência de nulidade no procedimento administrativo-fiscal.**

O juízo penal não é sede própria para a discussão de existência de nulidade no procedimento administrativo-fiscal. Não deve o juízo criminal estender sua jurisdição sobre matéria que não lhe compete (STJ, HC 467.123, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, 6ª Turma, julgado em 23.06.2020).