



# SÚMULA VINCULANTE Nº 24/STF

**14 de março de 2023, 10h-12h**

Douglas Fischer

Instagram: [@professordouglasfischer](https://www.instagram.com/professordouglasfischer)  
site: [www.temasjuridicospdf.com](http://www.temasjuridicospdf.com)

# SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO STF

Não se pode deixar de visualizar que o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária é a regularidade fiscal mediante o pagamento (dever fundamental) dos tributos no *momento esperado pelo Estado*. Como dizem também Figueiredo Dias e Costa Andrade, o bem jurídico, em delitos deste jaez, se constitui no “*interesse público no recebimento completo e tempestivo dos singulares impostos*” .

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de; COSTA ANDRADE, Manuel da. O Crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português. Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 4, n. 13, jan./mar. 1996, p. 62.

Silva Sánchez, reportando-se à STF de 19 de maio de 2005, destaca que o Tribunal Supremo Espanhol reconhece como necessária a repressão de qualquer conduta que implique uma diminuição da arrecadação esperada pela Fazenda Pública”

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005, p. 49

**“Silva Sánchez ao aludir que o Direito Penal, para ser eficaz em sua pretensão de lograr a eficiência social, deve configurar suas normas partindo do princípio de que os destinatários das leis vão realizar um cálculo de eficiência. Especificamente, no caso, vendo não haver qualquer possibilidade de punição, no máximo a devolução do objeto do crime – a qualquer tempo -, o criminoso (inclusive aquele em potencial) será até estimulado a praticar fatos similares, porque ausente qualquer circunstância que garanta a prevenção sistêmica”**

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *Eficiência e Direito Penal*. Coleção Estudos de Direito Penal, v. 11. São Paulo: Manole, 2004, p. 26.

“É hoje um dado adquirido a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado. [...] É através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objectivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe”.

(RODRIGUES, Anabela Miranda. *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal*.

*Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 481)*

A respeito do tema referente à concorrência desleal (que é princípio constitucional em relação ao qual o Estado tem a obrigação de *agir positivamente* – vide art. 170, IV, CF/88), são absolutamente percucientes as ponderações do presidente do Conselho Consultivo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, que, em artigo intitulado “Existe uma ética de mercado?”, pontuou com absoluto acerto: *“O lucro da empresa não pode, portanto, ser gerado por sonegação ou falcatruas, nem à custa dos concorrentes. A concorrência desleal, além do dano ao erário público, desfigura o mais eficaz instrumento de mercado – a competição empresarial”*

*(Revista do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial nº 10, ano 5, agosto de 2008)*

Righi conclui que “se conoce como efecto de resaca o espiral al que se produce normalmente en mercados competitivos, donde la ausencia de eficacia preventiva del Estado genera deslealdad, de modo que el delincuente presiona sobre los demás para que sigan su ejemplo, y así sucesivamente, llegándose a consecuencias de ‘contagio’ generalizado”.

(RIGHI, Esteban. *Derecho Penal Economico Comparado*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1991.p. 280)

Calham as ponderações de Roemer ao dizer que “en general, es costoso que un delincuente no sea castigado conforme a la ley, porque dada su impunidad podría reincidir o bien otros individuos tendrán incentivos a delinquir porque la probabilidad de que sean atrapados se presume pequeña”.

(ROEMER, Andrés. *Economía del Crimen*. Ciudad de México: Limusa, 2001, p. 257).

Seoane Spiegelberg explicita que os efeitos de *resaca o espiral* significam que, num mercado de forte concorrência, o primeiro delinquente pressiona os demais a cometerem novos fatos delitivos, gerando uma verdadeira reação em cadeia

*(SEOANE SPIEGELBERG, José Luis. El delito de defraudación tributaria. In: Temas de Derecho Penal Tributario. GARCÍA NOVOA, César ; LÓPEZ DÍAS,*

*Antônio (orgs). Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 81)*

Angel Brandariz, na mesma linha, refere que “**el fraude contribuye a la deformación del equilibrio del mercado y a la eliminación de la competencia. Provocar, al tiempo, un efecto de resaca y espiral,** toda vez que en una economía de fuerte competencia quien primero defraude impulsa a sus competidores en el mercado a delinquir a su vez, ya que contará con unos costes de producción más reducidos, que aquellos no prodrán probablemente alcanzar si nos es mediante las consiguientes infracciones. **De este modo, cada defraudador se podría convertir en el eje de una nueva resaca**”.

(ANGEL BRANDARIZ, José. *El delito de defraudación a la Seguridad Social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000, p. 54. Igualmente MASSUD, Leonardo. *O Crime do Colarinho Branco, numa perspectiva criminológica*. *Revista dos Tribunais*, ano 94, v. 833, mar.2005, p. 446)

## CRIMES TRIBUTÁRIOS

O tema é regulado fundamentalmente pela Lei n. 8.137/90, que traz em seus **arts. 1º** (incisos I a V) e **2º** (incisos I e II) os principais dispositivos que importam para discussão aqui.

**Art. 1º: delitos materiais (*mais art. 337-A, CP*)**

**Art. 2º: delitos formais (*art. 168-A, § 1º, I, CP*)**

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir** tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

- I** - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II** - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III** - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV** - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- 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.**

**Art. 2º** Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, ***para eximir-se***, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

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 - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

## Similitude com outro tipo penal (introduzido no Código Penal)

### **Apropriação indébita previdenciária** (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 1º **Nas mesmas penas incorre quem deixar de:** (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

**I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)**

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

## PRISÃO POR DÍVIDA ?

Uma premissa fundamental:

- 1) Crimes “fraudulentos” (art. 1º)
- 2) Crimes “não fraudulentos” (art. 2º, porém “crimes” – e constitucionais !)

[...] 3. O Tribunal de origem desclassificou a conduta da agravante e de corréu do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/90, para o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, porque não ficou comprovada qualquer conduta fraudulenta própria de sonegação fiscal, mas deixou-se de recolher ICMS com base em aproveitamento de crédito de ICMS não permitido por lei.

[...] 3.4. A hipótese normativa do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, não exige o elemento fraude e ocorre em situações nas quais o sujeito passivo da obrigação tributária não recolhe o tributo descontado ou cobrado de terceiro. [...] (Agravamento Regimento nos Embargos de Declaração no Agravamento Regimento no Agravamento em Recurso Especial nº 1.739.913/SC, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, julgado em 9.3.2021, publicado no DJ em 24.3.2021)

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.**

*(RHC 163.334, publicado no DJ em **13.11.2020**)*

RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS*. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ART. 2º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/90. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS DESCONTADO, DECLARADO E NÃO PAGO. FATO TÍPICO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELA GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA EXECUÇÃO FISCAL. [...]

1. Em recente julgado a eg. Terceira Seção reafirmou orientação jurisprudencial no sentido de que *"a interpretação consentânea com a dogmática penal do **termo 'descontado' é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo 'cobrado' deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito.**"* (HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Terceira Seção, DJe 31/8/2018). Assim, mesmo os casos de ICMS declarado, mas não adimplidos caracteriza crime tributário, pois quem assumiu o encargo financeiro foi o contribuinte de fato e não quem declarou o imposto.

2. *"**Conquanto o débito fiscal tenha sido garantido na origem, o certo é que não se equipara ao pagamento do tributo, razão pela qual não enseja, imediata e obrigatoriamente, o trancamento da ação penal, como almejado'**" (HC 394.746/SP, Rel. Min. JORGE MUSSI, Quinta Turma, DJe 24/8/2017)."  
(HC 378.817/SP, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, DJe 22/5/2018)*

3. Recurso ordinário desprovido. *(Recurso em Habeas Corpus n. 102.485 – SP, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, julgado em 2.4.2019, publicado no **DJ em 11.4.2019**)*

[...] II – O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que o art. 168-A do Código Penal – CP não viola o art. 5º, LXVII, da Carta Magna, em virtude de o dispositivo ter caráter penal, além de **NÃO SE RELACIONAR COM A PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. Precedentes. III**

– No caso em tela, não se trata de punir simplesmente a inadimplência do contribuinte com o Fisco, pois, para a incidência do tipo penal estabelecido no art. 168-A do CP, e necessário que exista o recolhimento das contribuições previdenciárias dos empregados e a ausência de repasse dos valores a previdência social, sendo essas as condutas que se objetiva coibir com o referido dispositivo. [...] (*Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário Com Agravo nº 1.220.322/ SP, STF, 2ª Turma, unânime, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em sessão virtual de 6.12.2019 a 12.12.2019, publicado no DJ em **3.2.2020***)

## ***DEVER DE COMUNICAR DO AFTN***

**X**

***(SUPOSTOS) ABUSOS (DE AUTORIDADE ?) NAS REPRESENTAÇÕES FISCAIS***

**Art. 83, Lei nº 9.430/96.** A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), **será encaminhada ao Ministério Público** depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

## **Art 1º Decreto nº 2730/1998**

O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional **formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, **sempre que**, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que **configure, em tese;**

I - **crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;**

II - crime de contrabando ou descaminho

**Art 2º** Encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos da representação fiscal **para fins penais serão remetidos** ao Ministério Público Federal, se:

- I - **mantida a imputação de multa agravada**, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento;
- II - aplicada, administrativamente, a pena de perdimento de bens, estiver configurado em tese, crime de contrabando ou descaminho.

**DEVE MANDAR “SEMPRE”, INDEPENDENTEMENTE DE “MULTA AGRAVADA”**

## Lei 13.869/2019

**Art. 27.** Requisitar instauração ou instaurar procedimento investigatório de infração penal ou administrativa, em desfavor de alguém, à falta de qualquer indício da prática de crime, de ilícito funcional ou de infração administrativa:

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

**Art. 30.** Dar início ou proceder à persecução penal, civil ou administrativa sem justa causa fundamentada ou contra quem sabe inocente:

Pena - detenção, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

### **Comunicação falsa de crime ou de contravenção**

**Art. 340 CP** - Provocar a ação de autoridade, comunicando-lhe a ocorrência de crime ou de contravenção que sabe não se ter verificado:

Pena - detenção, de um a seis meses, ou multa.

**DELITOS DOLOSOS !!!**

## PRECEDENTE RELEVANTE A SER DESTACADO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 9.430/1996, ART. 83. REDAÇÃO DA LEI N. 12.350/2010.** CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. EXAURIMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. NORMA DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 62, *CAPUT* E § 1º, I, "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VIOLÊNCIA AOS ARTS. 3º; 150, II; 194, *CAPUT*, V; 195; 62, *CAPUT* E § 1º, I, "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INOCORRÊNCIA. NÃO COMPROMETIMENTO DAS ATRIBUIÇÕES DO MINISTÉRIO PÚBLICO. TUTELA ADEQUADA DOS BENS JURÍDICOS. RAZOABILIDADE DA OPÇÃO DO LEGISLADOR. LINEARIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. DIREITO PENAL ENQUANTO *ULTIMA RATIO*.

1. A conversão de medida provisória em lei, com absorção de conteúdo, torna prejudicado o debate sobre o atendimento dos pressupostos de sua admissibilidade.

Precedente.

2. Eventual controle de urgência e relevância pelo Poder Judiciário só se faz possível em situações excepcionalíssimas, de evidente excesso ou abuso, sob risco de se romper com o princípio da separação dos poderes. Precedentes.
3. **A norma contida no art. 83 da Lei n. 9.430/1996 é voltada ao agente público responsável pela constituição do crédito tributário**, não tratando de tema de direito penal ou processual penal. Ausência de violação ao art. 62, *caput* e § 1º, I, “b”, da Constituição Federal. ADI 1.571, ministro Gilmar Mendes.
4. Não há falar em ofensa ao princípio da isonomia tributária, tendo em vista que o dispositivo impugnado introduziu linearidade no procedimento administrativo, **estendendo aos crimes de apropriação indébita e sonegação previdenciária a solução prevista para os demais delitos contra a ordem tributária.**
5. A exigência do exaurimento do processo administrativo para efeito de encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público é disciplina que, em vez de afrontar, privilegia os princípios da ordem constitucional brasileira e se mostra alinhada com a finalidade do direito penal enquanto *ultima ratio*.

6. O art. 83 da Lei n. 9.430/1996, com a redação da Lei n. 12.350/2010, apenas estabelece requisito, direcionado ao agente administrativo, quanto ao encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público. Em nada modifica a natureza jurídica do crime de apropriação indébita previdenciária, tampouco trata da justa causa para os delitos contra a ordem tributária.
7. A validade da norma atacada independe da controvérsia relacionada à natureza dos delitos nela mencionados – se material ou formal –, notadamente o de apropriação indébita previdenciária.
8. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada improcedente. (ADI nº 4.980-DF, STF, Plenário, Rel. Min. Nunes Marques, julgado em 10.3.2022, publicado no DJ em **17.5.2022**)

# A CHAMADA “**CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE**” PARA OS **DELITOS MATERIAIS** (E TAMBÉM PARA OS “*FORMAIS*” ?)

Na senda do que decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do **HC 81.611, os crimes do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 (e também por equiparação aqueles previstos no artigo 337-A do Código Penal – e só a eles)** somente se consumam se for verificada a prática da conduta-meio (necessária) e também tenha havido a “supressão” ou “redução” de tributo ou contribuição previdenciária. Se não se tiver apurado os elementos tipo previstos no *caput* e sim apenas aqueles dos incisos, não há o crime em voga.

Na sequência, foi editada a Súmula Vinculante n. 24, do STF, com a seguinte redação:

*"**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". (grifos e destaques nossos)*

Por isso destaque anteriormente o inciso V na redação da lei ...

**A incongruência da súmula é literalmente “paradoxal”**, smj.

Veamos ...

Em primeiro lugar, uma observação: se alguém concordar que o *exaurimento da esfera administrativa* é necessária, **não “nominar”** essa circunstância de **“condição objetiva de punibilidade”**.

*Venia concessa*, o que se verifica, na verdade, é que não há o crime por ausência de um **elemento objetivo do tipo**.

**Vamos examinar criticamente esse tema.**

## Primeiro fundamento.

### Violação da **Teoria da Atividade** (art. 4º, CP).

A Súmula Vinculante n. 24 contraria frontalmente o disposto no art. 4º do CP, que adotou a denominada *Teoria da Atividade*, a qual considera

**“praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”**.

O crime deveria se consumar com a ação (no caso, necessariamente comissiva) de *supressão* ou *redução* (*caput* do art. 1º) de tributo mediante alguma conduta, fraudulenta ou não, prevista nos incisos do art. 1º da Lei n. 8.137/1990.

## COMO EXPLICAR ?

**PENAL. RECURSO EM *HABEAS CORPUS*. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I E II, 11 E 12 DA LEI N. 8.137/1990). PRETENSÃO DE TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. INÉPCIA DA DENÚNCIA. INICIAL QUE APONTA AS RECORRENTES COMO RESPONSÁVEIS PELAS OBRIGAÇÕES COM O FISCO. POSSIBILIDADE DE EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL MANIFESTO. [...] 3. A responsabilidade penal, nos crimes contra a ordem tributária, recai sobre aqueles que, à época do fato gerador do tributo, eram os representantes legais da empresa. 4. Recurso a que se nega provimento. (*RHC n. 29.878 – SP, STJ, 6ª Turma, Unânime, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 14.3.2017, publicado no DJ em 22.3.2017*)**

**MAS O CRIME NÃO SE CONSUMA NA DATA DO EXAURIMENTO DA ESFERA ADMINISTRATIVA ?**

[...] 2. **A Súmula Vinculante n. 24 do Pretório Excelso preconiza: "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."** Todavia, isto **não impede a criminalização da conduta do sócio-gerente que deixou o quadro societário da empresa antes do lançamento definitivo do crédito tributário, mas que efetivamente praticou o fato típico antes da sua saída.**[...] 7.

*Habeas Corpus* não conhecido. (*Habeas Corpus* n. 466.605 – SP, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, julgado em 12.3.2019, **publicado no DJ em 25.3.2019**)

**Mas o “fato” não é na data da constituição do “crédito tributário” ?**

**Novamente o tema da “Teoria da Atividade” ...**

RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS*. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA PARA PROCESSAR E JULGAR A AÇÃO PENAL. **FRAUDE PRATICADA EM LONDRINA/PR. MUDANÇA DO DOMICÍLIO FISCAL DA EMPRESA PARA MARÍLIA/SP. IMPOSSIBILIDADE DE CONFIGURAÇÃO DO ILÍCITO FISCAL ANTES DO ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA DO DOMICÍLIO FISCAL EM QUE HOUE A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO [...]**

1. Em atenção ao disposto no verbete 24 da Súmula Vinculante, pacificou-se neste Superior Tribunal de Justiça o entendimento segundo o qual a competência para processar os delitos materiais contra a ordem tributária é estabelecida no domicílio fiscal em que houve a consumação da infração penal, ou seja, aquele em que ocorreu a constituição definitiva do crédito tributário, sendo irrelevante que a fraude tenha sido perpetrada em local diverso.
2. No caso dos autos, **ainda que as condutas assestadas aos recorrentes tenham sido praticadas em Londrina/PR, a competência para processá-los e julgá-los é da Justiça Federal de Marília/SP, local em que a pessoa jurídica por eles administrada possuía domicílio fiscal ao tempo em que esgotada a via administrativa e consumado o delito contra a ordem tributária.** 3. Recurso desprovido. (*RHC n. 53.434-SP, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Jorge Mussi, julgado em 7.3.2017, publicado no DJ em 15.3.2017*)



## Segundo fundamento:

### Violação do art. 5º, XXXIX, da CF/88.

Como já referido, ao editar a SV 24, o STF considerou que o **“crédito tributário” seria elemento do tipo** (ou ainda, para alguns, condição objetiva de punibilidade).

Segundo referido dispositivo, somente a lei pode *definir* (de forma limitada e objetiva) o que é um delito. Efetivamente, a súmula alterou o conteúdo e a estrutura típica do delito, pois, em nenhum momento, a lei fala em “crédito tributário”, mas em “tributo”. Vale dizer, o Supremo Tribunal Federal acabou por utilizar de poder legiferante do qual não tem competência ou incumbência, seja em razão da matéria, seja em razão da sua função precípua que está longe de criar normas, senão aplicá-las!

**Terceiro fundamento**: Alteração do prazo prescricional, que se tornou *variável* para o mesmo tipo penal.

O prazo penal *seria de 12 anos*.

Mas **alterou-se o prazo prescricional, que “varia”** de acordo com a eventual atuação apenas da autoridade administrativa, porém jamais (em hipótese alguma em face da súmula) se identifica com o prazo estipulado no Código Penal.

**Ou 5 !**  
**Ou 22 !**  
**Jamais 12 !**

Segundo o entendimento da Corte, “a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 **somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a **prescrição****” (HC nº 85.051/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro **Carlos Velloso**, DJ de 1º/7/05). **Esse entendimento encontra-se cristalizado no enunciado**

**Súmula Vinculante nº 24 da Corte.** [...]

*(Agravo Regimental no Habeas Corpus n. 126.072-RS, Rel. Min. Dias Tóffoli, julgado em 2.2.2016, publicado no DJ em 9.3.2016)*

Além disso, há ainda situações concretas em que a conduta (ação) foi praticada quando o réu tinha menos de 21 anos, porém o exaurimento (“tipificação ou existência do crime”, segundo a SV 24) se deu somente após esse marco. Neste caso, não se pode contar a prescrição pela metade, conforme previsto no art. 115 do CP (*São reduzidos de metade os prazos de prescrição quando o criminoso era, ao tempo do crime, menor de 21 anos [...]*), pois, quando da *existência do crime* (exaurimento da esfera administrativa), o réu já tinha mais de 21 anos.

2. No presente caso, o lapso prescricional é de 8 anos, nos termos do art. 109, IV, do Código Penal, considerando a pena aplicada em 2 anos e 4 meses de reclusão, desconsiderado o aumento pela continuidade delitiva (art. 119 do CP e Súmula 497/STF).
3. **Tendo o lançamento definitivo do crédito tributário ocorrido em agosto de 2012 (e-STJ fls. 1027), após a entrada em vigor da Lei n. 12.234/2010, aplica-se a nova redação do art. 110, §1º, do CP, que não autoriza a aplicação da prescrição retroativa entre a data do fato e o recebimento da denúncia.** Assim, levando-se em consideração os marcos interruptivos da prescrição, que se deram com o recebimento da denúncia (novembro/2013 - e-STJ fls. 1322), a publicação da sentença condenatório (março/2017) e do acórdão confirmatório da condenação (janeiro/2019), não se pode reconhecer a prescrição da pretensão punitiva, visto que entre esses marcos interruptivos não transcorreu período superior a 8 anos. [...] *(Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.913.320/PR, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 23.3.2021, publicado no **DJ em 29.3.2021**)*

[...] **SÚMULA VINCULANTE N. 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. RETROATIVIDADE ADMITIDA. APLICAÇÃO A FATOS OCORRIDOS ENTRE 1994 A 1996. 3) TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE DESCLASSIFICOU A CONDUTA DE SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 1º, II, DA LEI N. 8.137/90) PARA O DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90).** [...]

*Esta Quinta Turma, **em diversos julgados, afastou a alegação de que o enunciado 24 da Súmula Vinculante só se aplicaria aos crimes cometidos após a sua vigência. Em verdade, não se trata de aplicação retroativa de norma penal mais gravosa,** o que, como cediço, encontra óbice no texto constitucional, mas de consolidação de entendimento jurisprudencial, que conferiu a correta exegese a dispositivos legais vigentes na data dos fatos, sendo a sua observância cogente para todos os órgãos do Poder Judiciário, não havendo se falar em retroatividade in malam partem. [...]*

[...] No caso em tela, **embora os fatos delitivos tenham sido cometidos entre 1994 e 1996, a constituição definitiva do crédito tributário somente ocorreu em 24/3/08, tendo a denúncia sido recebida em 27/4/10 e a sentença condenatória foi publicada em 1º/7/14, motivo pelo qual não alcançado o lapso prescricional de 8 anos aplicado para a pena dosada em concreto.**

[...] 3. O Tribunal de origem desclassificou a conduta da agravante e de corréu do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/90, para o art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, porque não ficou comprovada qualquer conduta fraudulenta própria de sonegação fiscal, mas deixou-se de recolher ICMS com base em aproveitamento de crédito de ICMS não permitido por lei.

[...] 3.4. A hipótese normativa do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, não exige o elemento fraude e ocorre em situações nas quais o sujeito passivo da obrigação tributária não recolhe o tributo descontado ou cobrado de terceiro. [...] *(Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.739.913/SC, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, julgado em 9.3.2021, publicado no DJ em 24.3.2021)*

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. CRIME TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. TERMO INICIAL. DATA DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SÚMULA N. 24 DO STF. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. **A contagem do prazo prescricional, em relação ao crime previsto no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/1990, inicia-se no momento da constituição definitiva do crédito tributário** (Súmula Vinculante n. 24 do STF), **ocasião em que é, efetivamente, consumado o delito** e preenchida a condição objetiva de punibilidade necessária para a deflagração da ação penal. Precedente.
2. Na hipótese, os créditos tributários foram apurados e definitivamente constituídos mediante a instauração de procedimentos administrativos fiscais e, consoante o entendimento da Súmula Vinculante n. 24 do STF, devem ser considerados para fins de identificação do prazo inicial da prescrição da pretensão punitiva. [...] *(Agravo Regimental no Habeas Corpus nº 460261 – MG, STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, sessão virtual de 07.02.2023 a 13.02.2023, **publicado no DJ em 15.02.2023**)*

**E esses detalhes (prescrição conforme qual lei) ?**

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. **CRIME TRIBUTÁRIO. FATOS OCORRIDOS ANTES DA LEI N. 12.382/2011. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM MOMENTO POSTERIOR À EDIÇÃO DA REFERIDA LEI.** IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. **Muito embora os fatos imputados ao insurgente hajam ocorrido de 2007 a 2009, a constituição do crédito tributário somente se deu em 3/5/2012. A incidência ou não da modificação operada pela Lei n. 12.382/2011 - que é mais gravosa e não pode retroagir para alcançar casos anteriores a sua entrada em vigor - deve ser aferida pela data da constituição do crédito tributário e não pelos anos em que supostamente não houve o pagamento do tributo devido, na esteira da Súmula Vinculante n. 24 do STF.**

2. Assim, no caso, o lançamento definitivo do crédito tributário se deu 3/5/2012 e a denúncia foi recebida em 19/6/2013, com o requerimento de parcelamento do crédito tributário apresentado somente em 26/12/2013, após, portanto, a alteração do art. 83, § 2º, da Lei n. 9.430/1996, pela Lei n. 12.382/2011, que impedia a suspensão da ação penal quando o parcelamento fosse realizado após o recebimento da denúncia, conforme firme orientação desta Corte.
3. Agravo regimental não provido. (*Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança nº 62925 – BA, STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 13.12.2022, publicado no **DJ em 16.12.2022***)

[...]

3. Apesar da **conduta** que gerou o ilícito tributário ter sido **PRATICADA antes de 2007, é cabível a aplicação da Súmula Vinculante n. 24 do STF para análise de prescrição, pois o referido enunciado pacificou a jurisprudência, motivo pelo qual não se configura desrespeito a irretroatividade da lei penal gravosa. O lançamento definitivo do tributos ocorreu em 24/3/2016** (fl. 643), e entre os marcos interruptivos da data do recebimento da denúncia (8/3/2018) e a data da publicação da sentença condenatória (27/1/2021) não transcorreu o prazo de 4 (quatro) anos previsto no art. 109, V, do Código Penal. [...]

*(Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1981133 – SP, STJ, Quinta Turma, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, julgado em 16.8.2022 e publicado no **DJ de 22.8.2022**)*

**Prestemos bem atenção em 3 excertos desse julgado:**

[...] **6. Devidamente esclarecido o momento da consumação do crime tributário, conforme estabelece a SV 24/STF, não há se falar em ofensa aos art. 4º e 111, I, do CP. De fato, se a materialidade delitiva só existe com o lançamento definitivo do crédito tributário, tem-se que as condutas praticadas pelo recorrente em momento anterior não revelam o momento da ação criminosa, porquanto inexistente, ainda, crime.**

[...] **8.** As instâncias ordinárias registraram que as informações que deram subsídio ao processo penal **foram obtidas por meio de quebra de sigilo bancário autorizado judicialmente**, consignando-se, igualmente, que "o acesso aos dados que serviram de base para a constituição do crédito tributário decorreu de procedimento administrativo regularmente instaurado". Nesse contexto, não há se falar em ofensa ao art. 6º da LC n.º 105/2001.[...]

**11. O crime do art. 1º, I, da Lei n.º 8.137/1990, SE TIPIFICA em virtude da incompatibilidade entre a não apresentação de declaração de rendimentos à Receita Federal, ou a apresentação de declaração com valores a menor, e a elevada cifra efetivamente movimentada em conta bancária, no período dos fatos.**

Dessa forma, devidamente comprovada a incompatibilidade entre os valores movimentados e a ausência de declaração, encontra-se demonstrada a materialidade penal, não havendo se falar em condenação baseada em presunção ou em inversão do ônus da prova. [...] *(Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios no Recurso Especial nº 1.858.165/SP, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 16.11.2021, publicado no DJ em 19.11.2021)*

## Quarto fundamento:

**“Relativização” da Súmula Vinculante n. 24 e o problema da exclusão do inciso V do art. 1º da Lei n. 8.137/1990 da redação do comando sumulado.**

Importante destacar que, no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal, há posicionamentos que, **sem distinguish ou com distinguish inconsistente** (para não dizer “inventado” diante do paradoxo da súmula), geram incompatibilidade com o conteúdo da Súmula Vinculante n. 24.

**De fato, a hipótese do inciso V é a única que, isoladamente vista, efetivamente não é um crime autônomo, mas mera infração administrativa. Porém, como mencionado, o crime está no caput, não nas condutas-meio.**

A propósito, veja-se o seguinte julgado do Supremo Tribunal Federal, em que disse, com manifesto equívoco pelo erro dogmático originário, que “*o crime previsto no inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 – [...] – prescinde do processo administrativo-fiscal e a instauração deste não afasta a possibilidade de imediata persecução criminal (HC n. 96.200-PR, STF, 1ª Turma, julgado em 4.5.2010)*. E no voto-condutor há expressa remissão ao HC n. 90.975-PE, com o seguinte acréscimo: “*Está-se diante de prática delituosa cuja imputação, no campo jurisdicional, dispensa a conclusão do processo administrativo-fiscal. A jurisprudência do Supremo é reiterada no sentido de exigir-se o respectivo término quando em jogo sonegação fiscal. No caso, conforme ressaltou o Superior Tribunal de Justiça, trata-se de crime omissivo no que não apresentados livros e documentos. Repito à exaustão: não se aplica ao crime do inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 a exigência de aguardar-se, para a propositura da ação penal, o exaurimento da fase administrativo-fiscal. [...] Em síntese, o tipo do inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, prescinde, sob o ângulo da persecução criminal, do término de possível processo administrativo, não ficando jungido a este último”*”.

**Esse erro dogmático originário também contamina outras decisões e em outras esferas**, como se vê de julgados do STJ a referência de que – pasmem ! - o delito seria *formal*:

“Os crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º, incisos I a IV da Lei 8.137/90 não se tipificam antes do lançamento definitivo do tributo, nos termos da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal. Contudo, **o delito do art. 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90 é formal, não estando incluído na exigência da referida Súmula Vinculante**. Assim, a prescrição para o referido crime ocorre na forma prevista no art. 111, inciso I, do Código Penal” (HC n. 195.824/DF, julgado em 28.5.2013, publicado no DJ em 6.6.2013). Noutro, já referido anteriormente, reafirma-se que “nos termos da jurisprudência desta Corte, **o crime descrito no art. 1º, V, da Lei n. 8.137/1990 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” (RHC n. 31.062–DF, STJ, 5ª Turma, unânime, julgado em 2.8.2016, publicado no DJ em **12.8.2016**)

PENAL E PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **CRIME**  
**CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, V, DA LEI N. 8.137/1990). SÚMULA VINCULANTE N. 24.**

INAPLICABILIDADE. CRIME FORMAL. DESNECESSIDADE DE EXAURIMENTO DA ESFERA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, **o crime descrito no art. 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/1990 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** (RHC n. 31.062/DF, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, Quinta Turma, julgado em 2/8/2016, Dje 12/8/2016). Agravo regimental não provido. (Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.61.971-MG, STJ, 5ª Turma, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 3.3.2020, publicado no **DJ 10.3.2020**)

PRESTEM BEM ATENÇÃO NO QUE VEREMOS

**Dentro do mesmo tipo penal**

**(“suprimir” ou “reduzir” tributo),**

**porém POR MEIOS DIVERSOS**  
***(condutas-meio),***

**dois prazos prescricionais distintos ...**

[...]

[...] **FRAUDE À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGAR OU DEIXAR DE FORNECER NOTA FISCAL.**  
COMERCIALIZAÇÃO DE CAMARÃO. SUPRESSÃO DE ICMS. AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE CUPOM FISCAL.  
AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA.[...] **PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.**  
LAPSO PRESCRICIONAL SUPERADO. **CRIME REFERENTE A NEGAR OU DEIXAR DE FORNECER NOTA FISCAL.**  
**DELITO FORMAL. TERMO INICIAL. DATA DOS FATOS DELITUOSOS. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO**  
**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE.** EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.  
**RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO DE OFÍCIO, EM RELAÇÃO AO CRIME PREVISTO NO ART. 1º, V, DA LEI**  
**8.137/90.** [...] 4. **O crime de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal, previsto no art.**  
**1º, V, da Lei 8.137/90, é FORMAL** e prescinde de prévio exaurimento de processo fiscal, consumando-se no  
exato instante em que o agente deixa de emitir a respectiva nota fiscal, motivo pelo qual, nesses casos, **o**  
**início da contagem do prazo prescricional ocorre a partir dos fatos delituosos e não da constituição**  
**definitiva do débito tributário.** Precedentes. 5. **Ocorridos os ilícitos penais nas operações realizadas nos**  
**meses de janeiro, maio e setembro de 2004 e setembro, outubro e dezembro de 2005,** conforme descrito  
na exordial acusatória, e recebida esta em 3/8/2018, **deve ser declarada a a prescrição da pretensão**  
**punitiva em relação ao crime tipificado no inciso V do art. 1º da Lei 8.137/90, pois, desde dezembro de**  
**2005, transcorreu período superior a 12 anos.** 6. Agravo regimental improvido, com o reconhecimento, de  
ofício, da extinção da punibilidade do agravante, apenas no tocante ao delito tipificado no inciso V do art.  
1º da Lei 8.137/90, em decorrência da prescrição da pretensão punitiva, nos termos do art. 109, III, c/c  
111, I, ambos do Código Penal. (*Agravo Regimental no Habeas Corpus n. 509.346/RN, STJ, 6ª Turma, unânime, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 12.5.2020, publicado **no DJ em 18.5.2020***)

[...] REMETER AO MEU TEXTO NO SITE ... DO FURTO

## Mas se é desconstituído o “crédito”, não há tributo exigível (por cobrança). Como explicar isso ?

- [...] 1. A Súmula Vinculante nº 24 tem por objetivo garantir que o processo penal no qual foram imputados os crimes materiais tributários somente se inicie após a constituição definitiva do crédito.
2. Se, ao tempo do recebimento da denúncia, o crédito havia sido definitivamente constituído na esfera administrativa, o recebimento da denúncia ocorreu de modo válido.
3. A superveniência de cancelamento da inscrição em dívida ativa, por vícios formais relacionados à intimação no procedimento administrativo fiscal, não enseja a nulidade do recebimento da denúncia, nem o trancamento da ação penal, pois não foram anuladas as premissas fáticas e jurídicas que embasaram o lançamento tributário. A materialidade do crime tributário ficou, assim, preservada.
4. A manutenção da ação penal, nessas condições, é medida que se impõe, por motivos de celeridade e eficiência processual. A prudência recomenda, no entanto, a suspensão da ação penal (CPP, art. 93) e da prescrição da pretensão punitiva (CP, art. 116, I), até o julgamento final do processo administrativo. 5. Agravo interno a que se nega provimento. (Agravo Regimental na Reclamação n. 31.194 – RS, STF, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em Sessão Virtual de 22.11.2019 a 28.11.2019, publicado no DJ em 13.12.2019)

[...] **O elemento do tipo penal do crime de sonegação fiscal exige que o crédito tributário e, por consequência, a obrigação tributária tenham sido constituídos de forma regular e definitiva**, motivo pelo qual a **superveniência de prescrição do crédito tributário na esfera administrativa não afasta a persecução penal**, regulada de forma independente e por prazos prescricionais próprios. [...] (*Embargos Declaratórios no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.872.334/PR, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 20.4.2021, publicado no DJ em **26.4.2021***)

**SÓ “CONFIRMA” QUE **NÃO TEM** RELAÇÃO !**

[...] CRIME TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. OFENSA À SÚMULA VINCULANTE 24/STF. CRIME COMETIDO POR MEIO DE OUTROS CRIMES. CORRUPÇÃO ATIVA E PASSIVA. **POSSIBILIDADE DE MITIGAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE. PRECEDENTES DO STJ E DO STF.** [...]

2. Os recorrentes sonegaram mais de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) em imposto de transmissão de bens imóveis, com o auxílio de servidores do cartório, que realizaram cálculos fraudulentos, em virtude do recebimento de propina, tipificando também, dessa forma, os crimes de corrupção passiva e ativa.

Nesse contexto, tendo o crime tributário sido cometido por meio de outros crimes não tributários, os quais tinham o objetivo de camuflar a sonegação do tributo devido, considero ser possível, na presente hipótese, a mitigação da Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal, conforme assentado pela Corte local. [...] (Recurso em Habeas Corpus nº 134.016/TO, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 23.3.2021, publicado no DJ em 29.3.2021)

[...] **A Súmula vinculante n. 24 do STF** estabelece que os crimes contra a ordem tributária, **notadamente** os do art. 1º da Lei n. 8.137/1990, são materiais, cuja consumação somente ocorre com a constituição definitiva do crédito, ao fim do procedimento administrativo fiscal.

4. Sem embargo, **admite-se a mitigação do referido enunciado vinculante, se houver embaraço à apuração da autoridade fiscal ou indícios de outros delitos de natureza não tributária.** Precedentes. [...] (*Agravo Regimental no Habeas Corpus nº 699.965-PR, STJ 6ª Turma, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, julgado em 21.6.2022, publicado no DJ em **27.6.2022***)

- [...] 1. Acerca da Súmula Vinculante n. 24, conforme uníssona jurisprudência dos Tribunais Superiores, **é prescindível o prévio exaurimento de processo fiscal para o desencadeamento de persecução penal nos casos em que houver embaraço à fiscalização tributária OU diante de indícios da prática de outras infrações de natureza não tributária.** Precedentes.
2. Havendo indícios de existência de organização criminosa voltada a prática de fraude fiscal estruturada, com delitos tributários e outros, como a falsidade ideológica, a demonstrar que os valores ocultados e dissimulados tiveram origem da prática de outros crimes, não há como se acolher a tese de inexistência de crime antecedente ao suposto delito de lavagem de capitais.
- [...] *(Agravo Regimental no Recurso em Habeas Corpus nº 155.730-RJ, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Ribeiro Dantas, unânime, julgado em 19.4.2022, publicado no DJ **em 26.4.2022**)*

E esse julgado ... Um “distinguish” ..

[...]

3. A Súmula Vinculante n. 24 do STF foi editada há mais de dez anos, como resultado da compreensão de que os crimes contra a ordem tributária, notadamente os previstos no art. 1º da Lei n. 8.137/1990, são materiais, cuja consumação se dá com a constituição definitiva do crédito tributário, que somente ocorre com o término do procedimento administrativo fiscal.

4. Na espécie, embora efetivamente não haja sido constituído o crédito tributário definitivo, isso somente não ocorreu porque os mecanismos de apuração na esfera administrativa, disponíveis à autoridade fiscal, mostraram-se insuficientes para depurar a engenhosidade, a complexidade e a dimensão das conjeturadas fraudes que deram ensejo à sonegação fiscal. Vale dizer, a constituição do crédito tributário não ocorreu porque a receita estadual não disporia, no âmbito de sua atuação administrativa, de mecanismos investigativos somente existentes na seara penal. [...]

[...] 5. **Nos casos em que o agente usa de fraude (ideológica e/ou documental), para supressão ou redução do imposto, a autoridade administrativa fica alheia à ação delituosa** sem a apreensão dos documentos falsificados – a fraude documental e/ou emitidos em desacordo com a legislação de regência – a fraude ideológica –, pois, por óbvio, sem esses documentos a Administração Fiscal não tem conhecimento dos valores supostamente sonegados.

6. **A peculiaridade existente no caso permite, até mesmo nos casos em que praticadas as condutas previstas no art. 1º da Lei n. 8.137/1990**, a instauração de inquérito policial ou procedimento investigativo junto ao Ministério Público, para apuração de crime contra a ordem tributária antes do encerramento do procedimento administrativo fiscal. Aqui se configura o *distinguishing* usado para justificar a inaplicabilidade de um precedente em hipótese diversa da que motivo a confecção de enunciado vinculativo. [...] (RHC n. 143.516-RJ,STJ, 6ª Turma, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, julgado em 22.6.2021)

**Essa “peculiaridade” é de TODOS OS CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS !**

# AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NÃO ANALISA “DOLO”

[...] **FRAUDE À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGAR OU DEIXAR DE FORNECER NOTA FISCAL. COMERCIALIZAÇÃO DE CAMARÃO.** SUPRESSÃO DE ICMS. AUSÊNCIA DE EMISSÃO DE CUPOM FISCAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ATIPICIDADE DO FATO. VEDADO O REVOLVIMENTO PROBATÓRIO. **INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVA E PENAL. FRAUDE. INEXISTÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO. DEBATE NA ESFERA CRIMINAL. POSSIBILIDADE.** [...] 4. Entende esta Corte que as decisões civis ou administrativas, em decorrência do princípio da autonomia e independência entre as instâncias, via de regra, não vinculam o exercício da jurisdição penal, destacando-se que, **mesmo que a autoridade fazendária tenha entendido pela inexistência do dolo específico de fraude, respectiva conclusão não impede a discussão na esfera penal sobre a existência de dolo com intuito criminal.** Precedentes. 5. Embargos de declaração rejeitados. (*Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Habeas Corpus sn. 509.346/RN, STJ, 6ª Turma, unânime, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 16.6.2020, publicado no DJ em 23.6.2020*)

## Mas que “define(ria)” se HÁ CRIME (materialidade) é a “esfera administrativa): **decisão de 12.5.2021:**

[...] SONEGAÇÃO FISCAL. MATERIALIDADE DELITIVA. COMPROVAÇÃO. SUFICIÊNCIA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL E DEMAIS PROVAS DOCUMENTAIS INDICATIVAS DOS VALORES DEVIDOS. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO. [...]

1. **A constituição definitiva do crédito tributário, a cópia do procedimento administrativo-fiscal e as demais provas documentais indicativas dos valores devidos são suficientes para a comprovação da materialidade do delito de sonegação fiscal, inexistindo ilegalidade na dispensa fundamentada de prova pericial requerida.** Precedentes.
2. Pode o juízo indeferir as provas consideradas irrelevantes, impertinentes ou protelatórias, nos termos do art. 400, § 1º, do Código de Processo Penal. No caso, a reversão do entendimento adotado, no intuito de concluir pela necessidade de produção da prova, vai de encontro ao teor da Súmula n. 7/STJ. Precedentes.
3. Agravo regimental desprovido. (*Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.469.786/SP, STJ, 6ª Turma, unânime, Rel. Min. Antônio Saldanha Palheiro, julgado em 4.5.2021, publicado no DJ em 12.5.2021*)

## Quinto fundamento:

**Impossibilidade de utilização de medidas cautelares para a apuração dos crimes tributários de natureza material.**

*(ciclo vicioso e paradoxo invencível)*

Há inúmeros precedentes jurisprudenciais – derivados da compreensão do comando da Súmula Vinculante n. 24 – no sentido de que **se não há materialidade do crime** (que é o que exatamente quer se *apurar* por meio também das cautelares), pois ele só *existiria* com o exaurimento da esfera administrativa, **seriam ilícitas as medidas anteriores de investigação.**

[...] **A jurisprudência desta Corte e do STF tem orientação** firme no sentido da necessidade da constituição do crédito tributário, para que se possa instaurar persecução penal pela prática de crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º, incisos I e II, da Lei n. 8.137/1990, configurando aquela uma condição objetiva de punibilidade. **Não existindo o lançamento definitivo do crédito tributário, revela-se ilegal a concessão de medida de busca e apreensão e de quebra de sigilo fiscal, em procedimento investigatório, visando apurar os crimes em apreço.** [...] Ordem concedida de ofício, para reconhecer a ilicitude da prova obtida mediante a aludida cautelar, bem como determinar a devolução dos objetos apreendidos na empresa e na residência do ora paciente e levantar a quebra do sigilo bancário, que restou igualmente deferido (*HC n. 211.393/RS, STJ, 5ª Turma, julgado em 13.8.2013, publicado no DJ em 19.8.2013*)

[...] 3. A medida de busca e apreensão domiciliar realizada em estabelecimento empresarial **depende, como regra, de ordem judicial devidamente fundamentada**, apta a limitar a atuação do poder de polícia dos órgãos de fiscalização.

4. Afastadas as exceções que admitem a busca e apreensão domiciliar sem mandado judicial, este passa a ser pressuposto intrínseco do ato, de modo que sua ausência gera nulidade das provas colhidas de forma ilícita.

5. Agravo regimental provido. (*Agravo Regimental no Habeas Corpus nº 676091 – PA, STJ, Quinta Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 16.08.2022 e publicado **no DJ de 19.08.2022***)

[...] Conforme entendimento consolidado nesta Corte, tratando-se de crime de sonegação fiscal, enquanto ausente a condição objetiva de punibilidade, consistente no lançamento definitivo do crédito tributário tido por sonegado, **inviável o deferimento de qualquer procedimento investigatório prévio.** [...] Ordem concedida para **declarar a nulidade do despacho que atendeu a representação feita pela autoridade policial, determinando-se a inutilização do material colhido, nos termos do artigo 9º da Lei n. 9.296/96,** devendo as instâncias ordinárias absterem-se de fazer qualquer referência às informações obtidas pelo meio invalidado (*HC n. 128.087/SP, STJ, 5ª Turma, unânime, julgado em 27.10.2009, publicado no DJ em 14.12.2009*)

**[...]A autorização judicial para quebra do sigilo das comunicações telefônicas e telemáticas, para o efeito de investigação de crime de sonegação de tributo, é ilegal se deferida antes de configurada a condição objetiva de punibilidade de delito.**

Constrangimento ilegal verificado. Não se pode entender “na esfera da oportunidade e da conveniência” da Polícia ou do Ministério Público a investigação de conduta não punível – ou não punível enquanto não se cumprir a condição legal para o aperfeiçoamento da punibilidade, sob pena de ferir de morte a segurança jurídica, signo do Estado Democrático de Direito. O emprego de qualquer meio para a prática da sonegação somente adquire relevo, do ponto de vista da tipicidade das condutas descritas no artigo 1º da Lei 8.137/90, se houver imposto a ser pago. A própria tentativa – realização incompleta da conduta típica – está irremediavelmente adstrita à condição de existência do tributo em concreto. [...]

**Sexto fundamento**: Impossibilidade de apuração de fato criminoso previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90 mediante inquérito ou outro meio legal de investigação.

Pelas mesmas razões elencadas no item anterior, tem-se reconhecido ser impossível a instauração de inquérito policial ou qualquer outro meio de apuração de fato criminoso enquanto não exaurida a esfera administrativa.

A situação **implica verdadeira restrição à apuração dos fatos criminosos em prol de uma única autoridade** – Receita

Federal – que, muitas vezes não realiza as apurações, mesmo que por solicitação expressa de outros órgãos, ao fundamento de *ausência de conveniência* por razões tributário-econômicas ou então em face de dificuldades estruturais.

*[...] A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico. Súmula Vinculante nº 24/STF (HC n. 101.900-SP, STF, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 21.9.2010, publicado no DJ em 11.3.2014)*

DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. REJEIÇÃO DA DENÚNCIA. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. O acórdão do Tribunal de origem está alinhado à jurisprudência desta Corte no sentido de que se torna “**juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário**” (Inq 3.175, Rel. Min. Celso de Mello). Precedentes.

2. Agravo interno a que se nega provimento. (*Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.090.879/MG, STF, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em sessão virtual de 29.11.2019 a 5.12.2019, **publicado no DJ em 4.5.2020***)

## Mas ...

DIREITO PENAL. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À SÚMULA VINCULANTE 24. ADMISSIBILIDADE DE *HABEAS CORPUS*. AUSÊNCIA DE ADERÊNCIA ENTRE O ATO RECLAMADO E O PARADIGMA APONTADO COMO VIOLADO. 1. Os documentos dos autos não demonstram aderência entre o ato reclamado e a Súmula Vinculante 24. 2. Embora se exija o lançamento definitivo do crédito tributário para o início da persecução penal nos crimes de sonegação fiscal, o mesmo entendimento não se aplica à mera fase investigatória (HC 106.152, Rel<sup>a</sup>. Min<sup>a</sup>. Rosa Weber; HC 130596 AgR, Rel. Alexandre de Moraes). [...] (*Agravo Regimental na Reclamação nº 46.215/SP, STF, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em sessão virtual de 16.4.2021 a 26.4.2021, publicado no DJ em 5.5.2021*)

## Sétimo fundamento:

**A *total* desproteção do bem jurídico tutelado e a diminuição da arrecadação tributária esperada.**

Em matéria de crimes tributários, seguidamente são declinados argumentos de que a finalidade de se exaurir a esfera administrativa ou então a existência de regras despenalizantes (v.g, art. 34 da Lei 9.249/1995; art. 15 da Lei 9.964/2000; art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei 10.684; arts. 67 a 69 da Lei 11.941/2009) estaria em se saber o montante *sonegado* e, assim, permitir a *arrecadação tributária* mediante o *pagamento dos tributos* devidos.

## **Falácia argumentativa:**

Compreende-se que, jurídica e faticamente, essas regras *não servem* como forma de incrementar eventualmente a arrecadação tributária espontânea. O efeito é contrário: estimulam o aumento das práticas criminosas, ocorrendo o chamado *efeito espiral*.

De estudo intitulado “***O parcelamento tributário e seus efeitos sobre o comportamento dos contribuintes***”, apresentado por Nelson Leitão Paes no XXXVIII Encontro Nacional de Economia (em que estudou com base em estatística e dados técnicos as Leis 9.964/2000, 10.684/2003, MP 303, de 2006, e Lei 11.941/2009 ), destacam-se algumas conclusões :

a) *“desde 2000 foram concedidos nada menos do que quatro parcelamentos tributários (Refis, Paes, Paex, Refis-Crise) [...] Segundo dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no período de janeiro a novembro de 2008 foram recuperados apenas 2,16% do estoque total dos débitos inscritos em dívida ativa”*

*(observação nossa: aí estão incluídas as dívidas propriamente ditas e as dívidas resultantes de práticas criminosas, o que revela que o incremento da arrecadação de valores decorrentes dos crimes é menor ainda que o percentual retromencionado);*

b) *“de forma recorrente, logo após a criação do parcelamento, a adesão dos contribuintes é muito grande, o que permite um relativo aumento na arrecadação. Entretanto, tal aumento não se sustenta, e de maneira geral, após pouco tempo, o número de inscritos e a arrecadação cai substancialmente”;*

c) *“percebe-se uma queda acentuada tanto no número de inscritos quanto na arrecadação média mensal do Refis [...] aqui se apresenta um primeiro indicativo de que a regularidade na concessão dos parcelamentos tem comprometido a disposição dos contribuintes em pagar seus tributos pontualmente”*

d) *“quando consideramos os efeitos do parcelamento, os números encontrados se aproximam ainda mais das estimativas de informalidade do Brasil na última década (em torno de 40% do PIB). De fato, a oferta de parcelamento fez despencar o percentual ótimo de pagamento de tributos para algo em torno de 62% [...]”*

e) “*percebe-se o enfraquecimento na disposição de pagar tributos das firmas, mesmo aquelas não envolvidas nos parcelamentos, reduzindo o percentual ótimo para apenas 62%”;*

f) *“O que este exercício simples demonstra é que a mera expectativa da criação de parcelamentos tributários já tende a enfraquecer a arrecadação atual e que quanto mais favoráveis forem as condições oferecidas menor tende a ser as receitas presentes [...] a boa cultura tributária, demarcada pelo correto recolhimento espontâneo dos contribuintes, se enfraquece e pode ser afetada de forma permanente, reduzindo a arrecadação”;*

g) *“O que este trabalho procura apresentar é que [...] existem perdas não só do ponto de vista da arrecadação, mas como também da fragilização das instituições, em particular a maior evasão fiscal”*

Portanto, a consequência desse **EFEITO ESPIRAL** é que há um **verdadeiro incentivo à prática delitiva por outros agentes em idêntica situação**, especialmente pela concorrência desleal que é gerada em face das vantagens aos que sonegam e pela certeza de que poderão ser beneficiados com o afastamento do crime pela simples devolução do bem objeto da prática criminosa. Calham novamente as ponderações de Roemer ao dizer que *“en general, es costoso que un delincuente no sea castigado conforme a la ley, porque dada su impunidad podría reincidir o bien **otros individuos tendrán incentivos a delinquir porque la probabilidad de que sean atrapados se presume pequeña**”* .

(Roemer, Andrés. *Economía del crimen*. Ciudad de México: Limusa, 2001, p. 257)

## Oitavo fundamento.

### Os delitos tributários como antecedentes da lavagem de dinheiro nos moldes da Lei n. 12.683/2012.

Nos termos da redação (originária) da Lei n. 9.613/98, poderiam ser crimes antecedentes *somente* aqueles elencados nos incisos I a VIII do seu art. 1º (lei de segunda geração). Após a edição da Lei n. 12.683/2012, a redação do tipo penal foi alterada para considerar crime “*ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal*”.

No § 1º do art. 2º da Lei n. 12.683/2012 tem-se que “a denúncia será instruída com **indícios suficientes da existência** da infração penal antecedente, sendo puníveis os fatos previstos nesta Lei, ainda que desconhecido ou isento de pena o autor, ou extinta a punibilidade da infração antecedente”.

Vê-se que o raciocínio que se pode empregar para gerar o empeco é o mesmo para aquele em que – anteriormente analisado – temos visto o reconhecimento da impossibilidade de utilização de medidas cautelares prévias para a apuração dos próprios delitos fiscais de natureza material.

Eis aqui mais um (dentre tantos) paradoxo que decorre dos efeitos da aplicabilidade da Súmula Vinculante n. 24 em conjunto com a **Lei n. 12.683/2012.**

Não se pode esquecer que, **como grande (e importante) inovação, há previsão** de punição pelo delito de lavagem de capitais  
“*ainda que desconhecido ou isento de pena o autor, **ou extinta a punibilidade da infração antecedente**”.*

Veja-se também ***o descompasso sistêmico*** existente em se mantendo a necessidade do exaurimento da esfera administrativa em relação aos crimes antecedentes de *sonegação fiscal (lato sensu)* praticados em território brasileiro. É que, nos **termos do art. 2º, II, da Lei n. 12.683/2012, “independem de processo e julgamento das infrações penais antecedentes, ainda que praticados em outro país, cabendo ao juiz competente para os crimes previstos nesta lei a unidade de processo e julgamento”**.

Importante ver que, **em havendo a “constituição do crédito tributário”**, mesmo que utilizado o expediente do pagamento como forma de **extinção da punibilidade, não ocorre nenhum empecilho para a punição pela lavagem.**

É dizer, nas primeiras situações, em que se poderia ter a demonstração da **existência do crime por outras formas que não a exclusiva atuação da entidade responsável pela arrecadação** ao tempo esperado em seu procedimento de “constituição de crédito tributário”, não há como se cogitar da punição pela lavagem de dinheiro, ao passo em que, na última, mesmo com a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, se poderá cogitar da lavagem de capitais.

Veja-se também **o descompasso sistêmico** existente em se mantendo a necessidade do exaurimento da esfera administrativa em relação aos crimes antecedentes de *sonegação fiscal (lato sensu)* praticados em território brasileiro. É que, **nos termos do art. 2º, II, da Lei n. 12.683/2012, “independem de processo e julgamento das infrações penais antecedentes, **ainda que praticados em outro país**, cabendo ao juiz competente para os crimes previstos nesta lei a unidade de processo e julgamento”**.

Significa que se alguém praticar **delito de sonegação fiscal no exterior** (realizando a lavagem dos valores posteriormente no Brasil) não será necessário nem o julgamento do processo pelo crime antecedente no exterior, muito menos a “exigência” de que se comprove o exaurimento da esfera administrativa (como condição de “existência” ou presença de “indícios de sua existência”) para que se possa processar o responsável pelo ulterior delito de lavagem de capitais em território pátrio. **Aliás, não precisa nem a DUPLA TIPIFICAÇÃO para punir aqui pela LAVAGEM.**

**No âmbito internacional**, nunca é demais ressaltar a *importância dos compromissos* assumidos pelo Brasil, especialmente no que se refere à repressão – eficaz e eficiente – de determinados delitos (OBRIGAÇÕES PROCESSUAIS PENAS POSITIVAS). Como bem resalta Baltazar Júnior, essa visão de hipertrofia de direitos de defesa “*anula qualquer possibilidade de persecução penal efetiva*”.

Aliás, a respeito das denominadas OPPP, destacamos que

*“[...] encontram-se decisões das Cortes que, densificando como verdadeiras obrigações processuais de natureza penal, reconhecem que as cláusulas convencionais protetivas dos direitos fundamentais **exigem dos sistemas jurídicos domésticos a condução de investigações APROFUNDADAS, CÉLERES E DILIGENTES**, que permitam esclarecer os fatos e punir os responsáveis ao final do processo”.*

*(VALDEZ, Frederico; FISCHER, Douglas. Obrigações Processuais Penais positivas, 2019, 2 ed, p. 193)*

## Prosseguindo ...

A propósito, cumpre rememorar que, em 2012, ao revisar suas recomendações, o GAFI incluiu os delitos fiscais na categoria de crimes designados como antecedentes da lavagem, o que denota a *gravidade e importância* para os organismos internacionais de tais condutas por estarem diretamente relacionadas com a lavagem de capitais.

*“Crimes Fiscais – a lista de crimes acessórios da lavagem de dinheiro foi expandida para incluir os crimes fiscais. Isso fará com que os frutos de crimes fiscais estejam dentro do escopo dos poderes e autoridades usados para combater a lavagem de dinheiro, o que contribuirá para uma melhor coordenação entre PLD e autoridades fiscais, além de remover potenciais obstáculos à cooperação internacional em se tratando de crimes fiscais. In <http://www.coaf.fazenda.gov.br/pld-ft/novos-padroes-internacionais-de-prevencao-e-combate-a-lavagem-de-dinheiro-e-ao-financiamento-do-terrorismo-e-da-proliferao-as-recomendacoes-do-gafi-1> Acesso em 23 fev 2021*

Tal como no caso dos paradoxos em relação à impossibilidade de utilização de determinadas medidas cautelares para a apuração dos delitos fiscais, compreendemos que, também aqui, **não há o óbice para o processamento criminal pela lavagem de dinheiro, pois o que se exige não é a demonstração da existência do crime (que, segundo o STF, só se daria com o exaurimento da esfera administrativa), mas sim, na lítera da lei, de indícios da existência do crime antecedente**, o que não demanda a certeza do crime, mas a demonstração de elementos de que houve a prática delitiva antecedente.

De qualquer modo, a manutenção dos termos do comando sumulado gera – *e com certeza gerará com maior intensidade em breve* – muitas discussões, acarretando a grande probabilidade de impunidade especialmente no que tange à lavagem de dinheiro, o que importará em violação, pelo Brasil, de relevantes compromissos internacionais assumidos na repressão de tão graves condutas criminosas.

Sob a ótica do direito comparado, reportamos a Enrique Bacigalupo (BACIGALUPO, Enrique. *Sobre el concurso del delito fiscal y blanqueo de dinero*, Civitas, 2012, p. 13): “*aunque se considerara que los hechos imputados a un mismo autor pueden ser formalmente subsumidos bajo los tipos del delito fiscal y del blanqueo de dinero, ambos tipos concurren en la forma de un concurso (aparente) de normas que excluye el delito del blanqueo por ser un hecho posterior copenado de acuerdo com el art. 8.3, CP*”.

Entretanto, **todas as premissas utilizadas pelo doutrinador espanhol estão calcadas na circunstância elementar (e diversa do sistema brasileiro e da grande maioria dos demais países que adotam o sistema de leis de terceira geração) de que, por expressa disposição legal não se admite na Espanha o delito de autolavagem (selflaundering).**

De fato, como ainda refere Enrique Bacigalupo “*no es imposible que concurren el delito fiscal (art. 305, CP) y el de blanqueo de dinero (art. 301, CP). Pero, lo que non es posible es condenar a una persona por ambos delitos cuando ella es quien, a la vez, realiza alguna de las acciones del art. 301 CP sobre el dinero correspondiente a la cuota de un impuesto que omitió declarar a la Hacienda Pública*”.

Na Itália, o Código Penal faz a reserva da autolavagem (art. 648, bis). Também em Portugal (art. 368-A) faz-se referência direta à punição da autolavagem como concurso de crimes.

Nada obstante, espera-se que a Corte Suprema brasileira mantenha coerência com o que já assentou no julgamento da Ação Penal n. 470, ao reconhecer expressamente a possibilidade de autolavagem. Relembre-se, por exemplo, o que dito pelo Ministro Cezar Peluso: *“se, por exemplo, alguém que recebe um dinheiro ilicitamente, ao invés de usá-lo por si, incumbe outrem de, em nome deste, adquirir-lhe bem ou bens, caso em que pratica duas ações típicas distintas, a do primeiro crime, consistente em receber ilicitamente, e a do segundo, que é a ocultação do produto do primeiro crime. **Isso é autolavagem**”* (fl. 2.173 do acórdão). Na mesma linha, as ponderações do Ministro Ayres Britto, ao dizer que a legislação brasileira *“não proíbe a incriminação do agente responsável pelo delito antecedente, muito menos exige que o suposto ‘lavador’ do dinheiro espúrio haja sido denunciado por formação de quadrilha (artigo 288 do CP). É dizer: **a lei não vedou expressamente a chamada ‘autolavagem’, sendo possível, portanto, imputar à mesma pessoa a responsabilidade tanto pela lavagem de dinheiro quanto pela infração antecedente, caso haja concorrido para ambos os crimes.** Noutros termos: sempre que o autor do delito antecedente se utilizar de manobras (operações financeiras e comerciais, por exemplo) para conferir aos valores obtidos com o crime anterior a aparência de licitude, incorrerá no delito do art. 1º da Lei 9.613/98”* (fl. 4.506 do acórdão).

Um dos *parcos precedentes* a respeito do assunto:

[...] PROCESSO PENAL. DECISÃO MONOCRÁTICA. INEXISTÊNCIA DE ARGUMENTAÇÃO APTA A MODIFICÁ-LA. MANUTENÇÃO DA NEGATIVA DE SEGUIMENTO. **CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SÚMULA VINCULANTE 24. INVESTIGAÇÃO DE OUTROS DELITOS. BUSCA E APREENSÃO. POSSIBILIDADE.** [...] 2. A Súmula Vinculante 24, ao condicionar a tipicidade à constituição definitiva do crédito tributário em delitos materiais contra a ordem tributária, impede, antes desse marco, a deflagração da persecução penal. 3. Hipótese em que as instâncias próprias apontaram que **a investigação também tinha como objeto crime de lavagem de dinheiro, delito que não pressupõe esgotamento das vias administrativas e, portanto, legitimava o deferimento do meio de obtenção de prova independentemente da inocorrência de lançamento.** [...] (Ag. Rg. no Habeas Corpus n. 118.985, STF, 1ª Turma, maioria, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 24.5.2016, publicado no DJ em 21.6.2016)

**ESSAS ERAM ALGUMAS CONSIDERAÇÕES**

**MUITO OBRIGADO**

Douglas Fischer  
douglas@mpf.mp.br

# Considerações complementares

**(se HOVER tempo...)**

**“O Estado deve preocupar-se com as infrações cometidas pelos senhores**  
**- corrupção, balanços falsos, valores sem origem e ocultos, fraudes ou**  
**lavagem de dinheiro, ao contrário do que normalmente se faz em**  
**relação à propaganda da necessária punição exclusiva dos crimes que**  
**“ocorrem nas ruas.**

*(Ferrajoli, Luigi. Democracia y garantismo. Edición de Miguel Carbonell. Madrid: Editorial Trotta, 2008, p. 254)*

**DIVERGÊNCIA ACERCA DA NATUREZA DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.**  
**ART. 168-1 DO CP. CRIME MATERIAL. AUSÊNCIA DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL ATUAL ENTRE**  
**OS ACÓRDÃOS EM COTEJO.** INCIDÊNCIA DA SÚMULA 168/STJ.

1. **A jurisprudência desta Corte Superior, a partir do julgamento do AgRg no Inq n. 2.537/GO pelo Supremo Tribunal Federal, orientou-se no sentido de que o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do Código Penal, possui natureza de delito material**, a exigir, para sua consumação, a ocorrência de resultado naturalístico consistente no efetivo dano à Previdência. Tem-se, portanto, que o momento consumativo do delito em apreço não correspondente àquele da supressão ou da redução do desconto da contribuição, mas, sim, ao momento da constituição definitiva do crédito tributário, com o exaurimento da via administrativa. Inúmeros precedentes. [...] 4. Agravo regimental improvido. (*Agravo Regimental nos Embargos de Divergência nº 1.734.799/SP, STJ, 3ª Seção, unânime, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 26.6.2019, publicado no DJ em 1º.8.2019*)

**Quando STF decidiu isso ? Quando ?**

STJ foi repetindo, repetindo, repetindo a “ementa” do julgamento do Agravo Regimental no Inquérito n. 2.537-GO.

No caso, houve interposição de embargos de declaração, mas o STJ utilizou (e repetiu) a ementa anterior, sem os embargos de declaração.

APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA – CRIME – ESPÉCIE. **A**  
**apropriação indébita disciplinada no artigo 168-A do Código**  
**Penal consubstancia crime omissivo material e não**  
**simplesmente formal.**

INQUÉRITO. SONEGAÇÃO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO.  
Estando em curso processo administrativo mediante a qual  
questionada a exigibilidade do tributo, ficam afastadas a  
persecução penal e – ante o princípio da não-contradição, o  
princípio da razão suficiente – a manutenção de inquérito, ainda  
que sobrestado.

## Nos embargos de declaração ....

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) – Ministro Marco Aurélio, peço vênia a Vossa Excelência não para discordar em relação à solução do caso, nem à sua qualificação jurídica. **Está-me parecendo que o Ministério Público não se insurge nem quanto à qualificação que Vossa Excelência deu ao crime. O Ministério Público, parece-me, pretende é dissipar a preocupação de que, deste julgado, se tire a tese de que o crime, no caso de desconto, pelo empregador, de verba devida à previdência social, dependa de prévio procedimento administrativo para caracterizar-se como tal.** No debate, entendi não ser o caso, porque, quando o empregador, ele mesmo, desconta, sabe o valor que descontou e tem que repassar. [...]

[...] Portanto, não há necessidade nenhuma de instaurar-se prévio procedimento administrativo para saber o que ele devia ter recolhido. É ele mesmo que toma a iniciativa, logo sabe o valor que desconta e deveria recolher.

**E o Ministério Público está preocupado que, deste julgamento, se extraia a tese de que, ainda nesse caso, quando o empregador desconte e não recolha, seria necessário procedimento administrativo prévio para saber qual é o valor para efeito de caracterização do tributo.**

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) –

É só para fazer constar esse pronunciamento, deixar claro. Eu também rejeito os embargos.

**O Tribunal deixa claro que NÃO concorda com a tese de que é necessário breve procedimento administrativo para caracterizar o tributo.**

De fato ....

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) –

Necessário não é, mas, se existe e o Instituto comunica – como o fez no caso – que a exigibilidade não está pacificada e que ele ainda está examinando, não se tem como admitir a persecução criminal.

**Concordo com Vossa Excelência. Há um precedente, que não compreendi até hoje, no sentido de sinalizar a necessidade de lançamento. Não chego a tanto.**

[...] 3. **Com relação à aplicação do teor da Súmula 24/STF** ao caso dos autos, inexistente qualquer omissão no acórdão embargado, o qual, ao analisar a questão posta a julgamento, verificou que o entendimento adotado pela Corte originária, **acerca da natureza do crime previsto no art. 168-A do Código Penal, divergia do posicionamento deste Sodalício que, seguindo o teor do Enunciado Sumular, firma-se pela materialidade do mencionado delito, situação a qual se reconhece como momento consumativo e termo *a quo* para contagem do prazo prescricional a conclusão definitiva do procedimento administrativo de apuração do crédito tributário.** [...] (EDcl no REsp n. 1.734.799 - SP, STJ, **5ª Turma**, unânime, Rel. **Min. Jorge Mussi**, julgado em 6.12.2018, publicado no DJ em 14.12.2018)

**Mas ....**

## A mesma Turma

(citando “precedente” da relatoria anterior, que diz que é material) decidiu que:

[...] PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. COMPROVAÇÃO DE DOLO ESPECÍFICO. PRESCINDIBILIDADE. PEDIDO DE REDUÇÃO DA PENA-BASE AO MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. I - É assente o entendimento já consolidado nesta Corte que "o **tipo penal do artigo 168-A do Código Penal constitui crime omissivo próprio, que se consuma com o não recolhimento da contribuição previdenciária dentro do prazo e das formas legais**, inexigindo a demonstração do dolo específico" (AgRg no AREsp 774.580/SC, **Quinta Turma, Rel. Min. Jorge Mussi**, DJe 04/04/2018). [...] (AgRg no Ag em REsp n. 1.040.813 – SP, STJ, **5ª Turma**, unânime, Rel. Min. Felix Fischer, julgado em 17.5.2018, publicado no DJ em 23.5.2018)

E esse aqui ...

[...]3. É assente nesta Corte o entendimento de que o tipo penal do artigo 168-A do Código Penal – CP constitui **crime omissivo próprio, que se consuma com o não recolhimento da contribuição previdenciária dentro do prazo e das formas legais**, inexigindo a demonstração do dolo específico. [...] (*Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios no Recurso Especial n. 1.417.240 – SP, STJ, 5ª Turma, unânime, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, julgado em 23.10.2018, publicado no DJ em 29.3.2019*)

**Quando se consuma então ?**

**No exaurimento ou no não recolhimento ?**