



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.121.680 - GO
(2017/0153407-5)**

RELATOR : MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ
AGRAVANTE : PAULO AUGUSTO ALMEIDA DE LIMA
ADVOGADO : RONALDO DAVID GUIMARÃES - GO023949
AGRAVADO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE GOIÁS

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ICMS DECLARADO E NÃO PAGO. TIPICIDADE. PRESCINDIBILIDADE DE ESPECIAL FIM DE AGIR. ABSOLVIÇÃO POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA E POR AUSÊNCIA DE DOLO. SÚMULA N. 7 DO STJ. SÚMULA VINCULANTE N. 24 DO STF. NÃO INCIDÊNCIA. CRIME FORMAL. PRESCRIÇÃO SUPERVENIENTE. OCORRÊNCIA. AGRADO REGIMENTAL PROVIDO EM PARTE.

1. A configuração do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, nos casos em que não há o repasse de ICMS ao Fisco – o qual prescinde da diferenciação entre imposto próprio ou por substituição tributária –, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, que "desconta" ou "cobra" o tributo ou a contribuição, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. Exige-se, em tal caso, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo geral do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher ao Fisco o valor do tributo devido.

3. O reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa, causa excludente de culpabilidade, implica a necessidade de revolvimento fático-probatório dos autos, inviável em recurso especial segundo o disposto na Súmula n. 7 do STJ.

4. O crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é de natureza formal e prescinde da constituição definitiva do crédito tributário para sua configuração. Não incidência da Súmula Vinculante n. 24 do STF. Precedente.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

5. Os réus foram condenados, em primeira instância, por cada crime, à pena de 1 ano e 4 meses, descontada a fração relativa à continuidade delitiva. Entre a publicação da sentença condenatória em cartório e o presente momento, transcorreram mais de 4 anos. Prescrição superveniente caracterizada.

6. Agravo regimental provido em parte, para declarar a prescrição da pretensão punitiva superveniente dos crimes atribuídos aos réus Paulo Augusto Almeida de Lima, Rosângela Alves de Jesus Silva e Rogério Duarte Noleto no Processo n. 201303852670.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Sexta Turma, por unanimidade, dar parcial provimento ao agravo regimental para declarar a prescrição da pretensão punitiva superveniente, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Nefi Cordeiro, Laurita Vaz e Sebastião Reis Júnior votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Antonio Saldanha Palheiro.

Brasília (DF), 06 de novembro de 2018

Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.121.680 - GO
(2017/0153407-5)**

RELATOR : MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ
AGRAVANTE : PAULO AUGUSTO ALMEIDA DE LIMA
ADVOGADO : RONALDO DAVID GUIMARÃES - GO023949
AGRAVADO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE GOIÁS

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ:

PAULO AUGUSTO ALMEIDA DE LIMA agrava de decisão de minha relatoria, em que conheci do agravo para dar provimento ao recurso especial do Ministério Público do Estado de Goiás, a fim de afastar a atipicidade da conduta do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

Alega a defesa a necessidade de enfrentamento de preliminares relativas à: a) falta de prova do dolo consciente; b) competência da 12ª Vara Criminal de Goiânia – GO, por prevenção, para o julgamento da ação penal, em razão de outros feitos distribuídos anteriormente referentes à infração do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 pelo réu; c) ocorrência da prescrição.

Ademais, aponta a atipicidade da conduta imputada, consoante o entendimento do REsp n. 1.543.485/GO. Reitera a ausência de dolo, a inexigibilidade de conduta diversa e a aplicação do entendimento da Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal, haja vista o não esgotamento da instância administrativa.

Requer o provimento do agravo regimental, a fim de que seja restabelecida a absolvição do agravante.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.121.680 - GO
(2017/0153407-5)**

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. ICMS DECLARADO E NÃO PAGO. TIPICIDADE. PRESCINDIBILIDADE DE ESPECIAL FIM DE AGIR. ABSOLVIÇÃO POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA E POR AUSÊNCIA DE DOLO. SÚMULA N. 7 DO STJ. SÚMULA VINCULANTE N. 24 DO STF. NÃO INCIDÊNCIA. CRIME FORMAL. PRESCRIÇÃO SUPERVENIENTE. OCORRÊNCIA. AGRADO REGIMENTAL PROVIDO EM PARTE.

1. A configuração do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, nos casos em que não há o repasse de ICMS ao Fisco – o qual prescinde da diferenciação entre imposto próprio ou por substituição tributária –, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, que "desconta" ou "cobra" o tributo ou a contribuição, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. Exige-se, em tal caso, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo geral do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher ao Fisco o valor do tributo devido.

3. O reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa, causa excludente de culpabilidade, implica a necessidade de revolvimento fático-probatório dos autos, inviável em recurso especial segundo o disposto na Súmula n. 7 do STJ.

4. O crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é de natureza formal e prescinde da constituição definitiva do crédito tributário para sua configuração. Não incidência da Súmula Vinculante n. 24 do STF. Precedente.

5. Os réus foram condenados, em primeira instância, por cada crime, à pena de 1 ano e 4 meses, descontada a fração relativa à continuidade delitiva. Entre a publicação da sentença condenatória



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

em cartório e o presente momento, transcorreram mais de 4 anos. Prescrição superveniente caracterizada.

6. Agravo regimental provido em parte, para declarar a prescrição da pretensão punitiva superveniente dos crimes atribuídos aos réus Paulo Augusto Almeida de Lima, Rosângela Alves de Jesus Silva e Rogério Duarte Noleto no Processo n. 201303852670.

VOTO

O SENHOR MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ (Relator):

I. Preliminares

A defesa alega a nulidade do feito em relação à inexistência de comprovação do dolo consciente bem como da competência, por prevenção, da 12ª Vara Criminal de Goiânia – GO.

Insta consignar que a questão de ausência da referida comprovação foi devidamente enfrentada na decisão agravada, conforme verificado no seguinte trecho (fl. 591):

Sobre o dolo, a sentença condenatória bem asseverou que "o elemento subjetivo doloso, isto é, a vontade de omitir recolhimento do ICMS, é abstraído da própria conduta dos acusados de, depois de terem declarado à Receita Estadual o ICMS apurado e devido, deixar de recolhê-lo aos cofres públicos, bem como da reiteração das condutas delitivas, o que ocorreu por 19 vezes, mesmo com plena ciência da obrigação tributária que lhes era imposta pelo ordenamento vigente" (fl. 303).

O tema relativo à competência da 12ª Vara Criminal de Goiânia – GO não foi submetido à apreciação da Corte de origem nem sequer nas alegações finais, o que evidencia indevida inovação recursal.

II. Manutenção da decisão agravada

Não obstante o esforço do agravante, os argumentos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

apresentados são insuficientes para infirmar a decisão agravada, cuja conclusão mantenho.

O *decisum* impugnado consignou (fls. 587-591, destaques no original):

I. Tipicidade do crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990

Aduz o Ministério Público que "o contribuinte empresário, ao creditar-se do valor do imposto cobrado nas operações anteriores e repassar o ônus ao consumidor, incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8137/90, quando deixa de recolher o valor do tributo" (fl. 518).

O Tribunal de origem, ao reconhecer a atipicidade da conduta atribuída aos acusados, explicitou (fls. 495-499):

[...]

Os apelantes insurgem-se contra a sentença que os condenou pela prática do crime previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 em continuidade delitiva (19 condutas) à pena de 2 anos, 2 meses e 20 dias de detenção, em regime aberto, substituída por duas restritivas de direitos, porque entre os anos de 2010 a 2011 em datas diversas deixaram de recolher, no prazo legal, valor relativo a ICMS cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Dispõe o inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/1990, que constitui crime contra a ordem tributária: "*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*".

Segundo doutrina de Cesar Roberto Bittencourt a figura típica prevista no referido artigo tutela a proteção da ordem tributária, especificamente, do erário, não se dirigindo ao patrimônio já consolidado, mas, sim, à legítima expectativa de ingressos ao erário.

Assim, para que se configure um crime tributário, naturalmente, deve ser satisfeito o pressuposto do "*descumprimento de deveres jurídicos tributários*", do contrário, é inviável a apenação do contribuinte que cumpre as normas tributárias, ainda que não pague o Fisco, podendo ser ele considerado tão somente um devedor, mas não um agente criminoso.

Antes de apreciar a matéria criminal no que tange à materialidade e autoria delitiva, é preciso socorrer-se de conceitos do direito tributário, para cotejar os fatos narrados na exordial acusatória com as provas produzidas nos autos, a fim de verificar se realidade fática exposta configura o tipo legal em comento.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Consoante do artigo 121, incisos I e II, do Código Tributário Nacional o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele a quem se impõe o pagamento do tributo, que se divide em "contribuinte" e "responsável" tributário, sendo que o primeiro tem relação direta com o fato gerador e, o segundo, apesar de não estar diretamente ligado ao fato gerador, tem grande proximidade, razão pela a lei pode determinar que ele pague o tributo, em permuta ao contribuinte.

Em sendo assim, o substituto tributário se encaixa nas sanções previstas no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, seja porque desconta ICMS de um fato gerador já ocorrido ou porque cobra o ICMS de uma futura hipótese de incidência tributária, caso não recolha atempadamente o montante do qual se apropriou por força de uma relação jurídica tributária alheia à sua atuação direta, sendo considerado infiel depositário, diante da apropriação indevida do valor sonegado a título de imposto.

Por outro lado, ao contribuinte propriamente dito (empresário) não incide o tipo penal em tela, em razão de não cobrar do consumidor o valor do tributo (ICMS), mas, tão somente lhe repassa o ônus financeiro do produto final, ou seja, os dispêndios da cadeia produtiva (insumo, matéria prima...). Por certo, o "empresário", sujeito passivo direto da obrigação tributária, deve apurar, declarar e recolher o ICMS, decorrente de sua própria circulação de mercadorias.

Feitas estas observações, conclui-se que, no presente caso, não se trata de substituição tributária, vez que não foi transferida a obrigação de fazer retenção do imposto a terceiros, tampouco houve fraude para lograr o não pagamento, pois, consoante a denúncia, o tributo foi regularmente lançado nos livros fiscais (Declarações Periódicas de Informações – DPI – acostadas à representação fiscal para fins penais de fls. (10/15), no entanto, os apelantes deixaram de promover o devido recolhimento junto ao Fisco.

O auditores-fiscais da Receita Estadual, Antônio Carlos Mendonça de Freitas, Sarah Franco de Lima Costa, José Domingos Pereira e Valdeni Antônio Mariano, que lavraram autos de infração de procedimento fiscal para apuração de crédito tributário, quando inquiridos em juízo, disseram que os contribuintes possuem a obrigação de lançar nas declarações periódicas de informações – DPI (documento de informação e apuração do imposto) o valor devido referente a ICMS, quando da circulação de mercadorias, e que os apelantes apesar de cumprirem com sua obrigação tributária de lançar os valores na



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DPI, deixaram de recolhê-los junto à administração tributária (CD de fl. 195).

Contudo, apesar da conduta repreensiva dos acusados, conforme vem decidindo os Tribunais Pátrios não se tipifica essa figura como ilícito penal, visto que se trata de mero inadimplemento a ser perquirido na esfera tributária. Observe-se que, inclusive, em precedente desta Corte, a Primeira Câmara Criminal, em acórdão de relatoria da Desembargadora Avelirdes Almeida Pinheiro de Lemos, julgou outro caso similar, em que figuravam os mesmos apelantes, e declarou atípica a conduta de deixar de recolher aos cofres públicos os valores declarados a título de ICMS. Vejamos:

[...]

Deste modo, seguindo a doutrina de Cezar Roberto Bittencourt, numa interpretação sistemática e harmônica do complexo de normas penais, o tipo previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 deve ser interpretado de maneira semelhante ao delito previsto no art. 16-A do CP (apropriação indébita previdenciária), quando o legislador estabelece uma relação entre os comportamentos "deixar de recolher" e "deixar de repassar" e a apropriação indébita.

Diante disso, se os apelantes apenas declaram os valores devidamente lançados nos livros fiscais da empresa contribuinte, mas não há desconto ou cobrança do tributo formalmente realizada, tratando-se a conduta deles de mera inadimplência, não há que se falar em crime contra a ordem tributária, de sorte que a absolvição por atipicidade da conduta é medida de caráter impositivo nos termos do art. 386, III, do CPP, ficando prejudicada a análise das demais teses defensivas.

A questão ora debatida foi enfrentada e pacificada no âmbito deste Tribunal Superior, **pela Terceira Seção**, por ocasião do julgamento do **HC n. 399.109/SC**.

Na oportunidade, firmou-se a compreensão de que, para a configuração do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, nos casos em que não há o repasse de ICMS ao Fisco – o qual prescinde da diferenciação entre imposto próprio ou por substituição tributária –, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade.

Além disso, destacou-se que o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

da obrigação tributária, que "desconta" ou "cobra" o tributo ou contribuição, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. Exige-se, em tal caso, que a conduta seja dolosa (elemento subjetivo geral do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher ao Fisco o valor do tributo devido.

No caso dos autos, o acórdão bem explicita que, "no presente caso, não se trata de substituição tributária, vez que não foi transferida a obrigação de fazer retenção do imposto a terceiros, tampouco houve fraude para lograr o não pagamento, pois, consoante a denúncia, **o tributo foi regularmente lançado nos livros fiscais (Declarações Periódicas de Informações – DPI – acostadas à representação fiscal para fins penais de fls. (10/15), no entanto, os apelantes deixaram de promover o devido recolhimento junto ao Fisco**" (fl. 496).

Sobre o dolo, a sentença condenatória bem asseverou que "o elemento subjetivo doloso, isto é, a vontade de omitir recolhimento do ICMS, é abstraído da própria conduta dos acusados de, depois de terem declarado à Receita Estadual o ICMS apurado e devido, deixar de recolhê-lo aos cofres públicos, bem como da reiteração das condutas delitivas, o que ocorreu por 19 vezes, mesmo com plena ciência da obrigação tributária que lhes era imposta pelo ordenamento vigente" (fl. 303).

Assim, identificados elementos suficientes para afastar a atipicidade da conduta declarada pela Corte de origem, é cogente a reforma do julgado, a fim de que seja adequado ao entendimento majoritário deste Tribunal Superior.

A questão relativa à alegada ausência de dolo foi devidamente enfrentada na decisão acima transcrita.

O reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa, causa excludente de culpabilidade, implica a necessidade de revolvimento fático-probatório dos autos, inviável em recurso especial segundo o disposto na Súmula n. 7 do STJ. Ademais, o Tribunal de origem pode examinar a questão quando retomar o julgamento da apelação criminal.

Nos termos da orientação desta Corte Superior, o crime descrito no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é de natureza formal e prescinde da constituição definitiva do crédito tributário para sua configuração. Assim, não incide na espécie o disposto na Súmula n. 24 do Supremo Tribunal Federal.

Confira-se:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

[...]

1. O entendimento deste Superior Tribunal de Justiça em relação aos crimes inculcados no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 é de que são considerados crimes materiais, ou seja, é necessária a redução ou supressão do tributo e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário definitivo como condição para a persecução penal, ao menos no que toca aos incisos I a IV do referido dispositivo.

2. **Ao contrário, no que diz respeito aos crimes tipificados no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, é remansosa a jurisprudência deste Sodalício em afirmar que são formais, ou seja, independe de um resultado naturalístico para sua consumação, sendo que sua aplicabilidade se dá justamente naqueles casos em que a apuração fiscal identificou a omissão ou a declaração falsa antes do dano.**

[...]

(RHC n. 83.103/RS, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, 6ª T., DJe 9/6/2017, destaquei).

III. Prescrição

A defesa alega haver ocorrido a prescrição da pretensão punitiva estatal.

Com efeito, os réus foram condenados, em primeira instância, por cada crime, à pena de 1 ano e 4 meses, descontada a fração concernente à continuidade delitiva.

Uma vez firmada a reprimenda nas instâncias ordinárias, com trânsito em julgado para a acusação, relativamente ao *quantum* da sanção, a prescrição passa a regular-se pela pena imposta, cujo prazo prescricional, no caso, é de 4 anos, conforme disposto nos arts. 109, V, e 110, § 1º, do Código Penal.

No caso, entre a publicação da sentença condenatória em cartório, ocorrida no dia 19/8/2014 (fl. 345), e o presente momento, transcorreram mais de 4 anos. Dessa forma, o reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva, na modalidade superveniente, é medida que se impõe.

IV. Dispositivo

À vista do exposto, **dou provimento em parte ao agravo regimental**, para declarar a prescrição da pretensão punitiva dos crimes atribuídos aos réus Paulo Augusto Almeida de Lima, Rosângela Alves de Jesus



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Silva e Rogério Duarte Noletto, no Processo n. 201303852670.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEXTA TURMA

Número Registro: 2017/0153407-5 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AgRg no AREsp 1.121.680 / GO**
MATÉRIA CRIMINAL

Números Origem: 06852674420138090175 201303852670 201393852670 2852674420138090175 38526744
3852674420138090175

EM MESA

JULGADO: 06/11/2018

Relator

Exmo. Sr. Ministro **ROGERIO SCHIETTI CRUZ**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NEFI CORDEIRO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ ADONIS CALLOU DE ARAÚJO

Secretário

Bel. ELISEU AUGUSTO NUNES DE SANTANA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE GOIÁS
AGRAVADO : PAULO AUGUSTO ALMEIDA DE LIMA
ADVOGADO : RONALDO DAVID GUIMARÃES - GO023949
CORRÉU : ROSANGELA ALVES DE JESUS SILVA
CORRÉU : ROGERIO DUARTE NOLETO

ASSUNTO: DIREITO PENAL - Crimes Previstos na Legislação Extravagante - Crimes contra a Ordem Tributária

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : PAULO AUGUSTO ALMEIDA DE LIMA
ADVOGADO : RONALDO DAVID GUIMARÃES - GO023949
AGRAVADO : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE GOIÁS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEXTA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Sexta Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao agravo regimental para declarar a prescrição da pretensão punitiva superveniente aos crimes atribuídos aos réus Paulo Augusto Almeida Lima, Rosângela Alves de Jesus Silva e Rogério Duarte Noletto no Processo nº 201303852670, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Nefi Cordeiro, Laurita Vaz e Sebastião Reis Júnior votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Antonio Saldanha Palheiro.