



MPPI
Ministério Público
do Estado do Piauí

CAOCRIM

Centro de Apoio Operacional
às Promotorias de Justiça Criminais

SEI N° 19.21.0064.0025858/2025-33

MANIFESTAÇÃO

1 – DA SÍNTESE DO PEDIDO DE AUXÍLIO AO CAOCRIM

Haja vista a necessidade aprofundamento sobre o entendimento jurisprudencial a respeito da habitualidade como elemento caracterizador nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/90, e diante de variações interpretativas quanto a reprovabilidade da conduta, e a própria adequação típica da reiteração de condutas de sonegação fiscal, associado ao fato de que o tema possui impacto direto na propositura de ações penais e na análise processual de ações penais em curso, especialmente no contexto dos contribuintes que, de forma reiterada e sistemática, deixam de recolher tributos devidos ao erário e considerando a importância de compreender como o Tribunal de Justiça do Estado do Piauí (TJPI), bem como os Tribunais Superiores, Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF), tem se posicionado sobre a habitualidade nos crimes tributários, inclusive no tocante à persecução criminal de débitos declarados e não pagos ao Fisco, **fora oficiado ao Centro de Apoio Operacional Criminal (CAOCRIM), mediante OFÍCIO N° 208/2025/6PJTHE/GRINCOT, da lavra do Exmo. Sr. Dr. Promotor de Justiça Maurício Gomes de Souza, solicitando:**

a) a elaboração de um estudo/levantamento técnico-jurídico contendo:

- Estudo doutrinário e jurisprudencial atualizado sobre a habitualidade como pressuposto para persecução penal, com ênfase nos seguintes aspectos: Caracterização ou não da habitualidade como pressuposto da atuação penal; Distinção entre débito fiscal esporádico e condutas reiteradas praticados pelo contribuinte com dolo de fraudar o fisco.

b) Jurisprudência recente, especialmente:

- Julgados do TJPI que abordem a habitualidade e reiteração delitiva nos processos que versem sobre crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137/90) e o não recolhimento de tributos declarados ao Fisco;
- Precedentes do STJ e STF que tratem da criminalização do não pagamento de tributos declarados, com ou sem habitualidade.

2 – DO LEVANTAMENTO TÉCNICO-JURÍDICO SOBRE A MATÉRIA

À guisa de introdução, cumpre consignar que, nos termos do disposto no §2º do art. 2º do Ato PGJ nº 454/2013, cabe aos Centros de Apoio Operacional – órgãos auxiliares da atuação funcional do Ministério Público do Estado do Piauí – prestar auxílio aos órgãos de execução do Ministério Público, por sua solicitação, na instrução de procedimentos na área respectiva, sendo de incumbência do Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Justiça Criminais Criminal (CAOCRIM) prestar suporte técnico acerca de questões suscitadas pelos órgãos do Ministério Público na área de *“políticas de segurança pública, controle externo da atividade policial, incluindo o monitoramento de inquéritos policiais, fiscalização do sistema prisional, execução de penas, inclusive alternativas, e atuação ministerial perante os juízos criminais”* (cf. preceitua o Ato PGJ nº 454/2013, em seu art. 1º, inciso VI, alterado pelo Ato PGJ nº 460/2013). e, tendo em vista tratar-se de matéria afeta à seara criminal, porquanto da leitura do pedido de auxílio, verifica-se que a consulta formulada tem pertinência com a atuação deste órgão auxiliar, e, ainda, considerando que a consulta formulada versa sobre questão concreta em análise na esfera de atuação do órgão de execução interessado e que é matéria afeta à seara criminal a qual encerra razoável complexidade (§§ 3º e 4º do Ato PGJ nº 454/2013), justifica-se, pois, a atuação deste Centro de Apoio Operacional. Passa-se doravante, à análise do aludido requerimento.

2.1. ESTUDO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL ATUALIZADO SOBRE A HABITUALIDADE COMO PRESSUPOSTO PARA A PERSECUÇÃO PENAL COM ÊNFASE NOS SEGUINTE ASPECTOS:

2.1.1. DA HABITUALIDADE COMO PRESSUPOSTO DA ATUAÇÃO PENAL

Nos termos da **Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal**, os crimes tributários só podem ser processados posteriormente à constituição definitiva do crédito tributário, que seria, para o STF, subsequente ao esgotamento do processo administrativo tributário.

A **Súmula nº 609 do STF** preceitua ser **“pública incondicionada a ação por crime de sonegação fiscal”**.

Nesta senda, ao se tecer uma análise dialética entre os dois entendimentos sumulados do STF, pressupõe-se que, mesmo sendo a ação pública incondicionada no que tange a crimes

tributários de não pagamento de tributo, deve estar tal início da persecução penal alinhada ao pressuposto de que se dera o exaurimento do processo administrativo tributário, com a constituição definitiva do crédito tributário.

A sonegação fiscal pode ser definida pelo comportamento delitivo consubstanciado na supressão ou redução de tributo por meio de uma variada gama de ações, tais como omitir informação, fraudar a fiscalização, elaborar documento falso relativo à operação tributável, dentre uma gama de condutas que podem configurar a sonegação fiscal, previstas no art. 1º da Lei nº 4.279, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

No nosso ordenamento jurídico há, outrossim, a Lei nº 8.137/1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Cumprir destacar que, no complexo mosaico das questões tributárias, pairam **diferenças entre o crime de sonegação fiscal e crimes tidos contra a ordem tributária**. Embora distintos em suas nuances, essas duas categorias de condutas ilegais estão intrinsecamente interligadas pelo propósito de evadir o cumprimento correto das obrigações tributárias. Resta pertinente frisar que a sonegação fiscal se caracteriza pela omissão, manipulação ou falsificação de informações fiscais para reduzir ilicitamente a carga tributária.

Em contrapartida, sobre outros vieses, **o crime contra a ordem tributária abrange uma gama mais ampla de práticas que violam as regras fiscais, abalando o equilíbrio do sistema tributário e, por via de consequência, trazendo óbices a uma exitosa arrecadação estatal**.

Tais considerações iniciais são importantes e repercutem na análise da habitualidade, vez que para a configuração do conceito de crime tributário, o comportamento lesivo deve estar consolidado administrativamente.

Pelo exposto, conclui-se que **a Súmula Vinculante 24 do STF estabelece que o crime material contra a ordem tributária, previsto nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, não se tipifica antes do lançamento definitivo do tributo**. Isso significa que a ação penal correlata à deflagração da persecução penal nesses casos só pode ser iniciada após a conclusão do processo administrativo que define o valor devido. Nesse sentido, o labor pretoriano do Supremo Tribunal Federal acerca do tema:

“(…) os crimes tributários são de natureza material, uma vez que sua consumação se dá não com a conduta de declaração falsa ou omissão de dados, mas com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo. E não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido processo legal, constitua o crédito em termos definitivos. 6. Nesse contexto, a justa causa deve ser aferida no momento da apresentação da exordial, já que os elementos indiciários de autoria e prova da materialidade devem durar a impugnação da acusação. Em outras palavras, a condição objetiva de punibilidade não pode ser cumprida depois de iniciado o processo penal.” [Rcl 31.194 MC, rel. Min. Roberto Barroso, dez. monocrática, j. 29-11-2018, DJE 257 de 3-12-2018.]

“Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Matéria criminosa. Crime contra a ordem tributária. Ausência de constituição definitiva do crédito tributário. Trancamento da ação penal por inexistência de justa causa. Súmula Vinculante 24. Pretendida absolvição sumária. Impossibilidade. Agravo regimental não fornecido. 1. A ausência de constituição definitiva do crédito tributário inviabiliza o desenvolvimento válido da perseguição penal, acarretando o trancamento da ação penal por ausência de justa causa, o que não impede o oferecimento de nova denúncia (ou aditamento da já existente) após o exame da via administrativa, a teor do disposto na Súmula Vinculante 24.” [SÃO 1.047.419AgR, rel. Min. Dias Toffoli. 2ª T, j. 27-3-2018, DJE 77 de 23-4-2018.] - grifos nossos

Neste trilhar, **tal entendimento da Corte Constitucional pátria tem como objetivo trazer segurança jurídica para os crimes tributários, especificamente aqueles que dependem da constituição definitiva do crédito tributário.**

No que tangencia mais especificamente ao **pedido de auxílio correspondente ao delineamento da habitualidade como pressuposto da atuação penal**, observa-se que a **habitualidade**, no contexto criminal, significa a prática reiterada de um mesmo tipo de delito, transformando-a em um hábito ou estilo de vida, **podendo ser compreendida como um fenômeno jurídico de repetição constante de atos criminosos**, em contraste com a ocorrência isolada de um crime.

Sob tal prisma, a habitualidade se refere à repetição de crimes, enquanto o dolo é a intenção criminosa, **podendo a habitualidade vir a ser um elemento que indica a presença de dolo, mas nem sempre a presença de dolo implica em habitualidade.**

Acerca da matéria em testilha, colaciona-se fragmento do artigo doutrinário intitulado “O Sistema Tributário Constitucional e os Crimes Fiscais: Circunstâncias Impeditivas da Persecução Penal”¹:

“Inicialmente, cumpre abordar, ainda que brevemente, a distinção entre o ilícito tributário e o ilícito penal, da qual decorre, como se verá, a impossibilidade de aplicação de sanções penais ao mero inadimplemento tributário, relevantíssima às reflexões pretendidas.

Verifica-se, da comparação entre o art. 136 do CTN e o art. 1º da Lei n. 8.137/1990, que se aplica, em âmbito tributário, a responsabilidade objetiva, enquanto em âmbito penal se aplica a responsabilidade subjetiva.

Disso decorre que, para que se aperfeiçoe o ilícito tributário, basta que haja o não recolhimento (ou o recolhimento a menor) do tributo ou o não atendimento de obrigações acessórias definidas na legislação. Para que se aperfeiçoe o ilícito penal, por seu turno, necessária a demonstração do elemento subjetivo do crime. Anote-se que a melhor doutrina, ao tratar do tema, defende que os crimes contra a ordem tributária são necessariamente dolosos, não se admitindo sua configuração culposa.

É pertinente a adoção da posição segundo a qual a fraude se apresenta como elemento básico de distinção entre o ilícito meramente fiscal e o ilícito que assume feições penais. Não basta que haja a supressão do tributo – que é, sim, necessária à configuração do crime, especialmente após o advento da Lei n. 8.137/1990, que abandonou o modelo anterior que previa a sonegação fiscal como crime de mera conduta, tornando-a crime de resultado –, sendo necessário que a supressão se dê por meio fraudulento. É preciso que o contribuinte, de forma consciente (dolosa, como visto), pratique conduta que configure fraude. Disso decorrem algumas conclusões naturais: (i) não é possível a incriminação do simples inadimplemento, que se configura como mero ilícito tributário, sem

¹ANTÔNIO, Nacle Safar Aziz. “O Sistema Tributário Constitucional e os Crimes Fiscais: Circunstâncias Impeditivas da Persecução Penal” in <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/663/544>

repercussões penais, que apenas existem em caso de fraude dolosamente cometida; e (ii) nos casos de débitos de pessoas jurídicas, para que se pretenda a persecução penal dos sócios-administradores, necessariamente deve haver prévia perquirição acerca dos requisitos previstos no art. 135 do CTN.”²

Importante colacionar que, com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RHC 163.334, a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) estabeleceu que a falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em operações próprias, quando não é contumaz, não configura comportamento criminoso. Em consequência, o colegiado absolveu um contribuinte que, por deixar de recolher o imposto em um único mês, havia sido condenado por crime contra a ordem tributária (artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990).

Cumpra-se explicar que o Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163.334, julgado pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ora analisado, trata da questão do não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e sua relação com o crime de apropriação indébita tributária. **A decisão do STJ estabeleceu que a simples falta de recolhimento do ICMS, quando não há contumácia e dolo de apropriação, não configura crime.**

2 “Art. 134 do CTN. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135 do CTN. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em linhas gerais, a Sexta Turma do STJ, ao julgar o RHC 163.334, firmou entendimento de que a falta de recolhimento do ICMS em operações próprias, quando não há habitualidade (contumácia) e dolo de apropriação, não configura crime, diferenciando o dolo genérico (simples inadimplemento) do **dolo de apropriação** (intenção específica de se apropriar dos valores devidos ao fisco), **sendo este último necessário para a configuração do crime, tendo como esteio, precedentes do Supremo Tribunal Federal**, que exige a demonstração do dolo de apropriação para a caracterização da apropriação indébita tributária.

Nesse sentido, recente julgamento da Corte Constitucional em sede de *Habeas Corpus*, sendo de relatoria do eminente Ministro André Mendonça, cuja ementa resta oportunamente colacionada, para fins de enriquecimento da discussão ora proposta:

“EMENTA AGRADO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. DECISÃO INDIVIDUAL DE MINISTRO DO STJ. SUBSTITUTIVO DE AGRADO REGIMENTAL. MATÉRIA NÃO APRECIADA PELO ÓRGÃO IMPETRADO: SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA . INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. NULIDADES: INEXISTÊNCIA. PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO . DELITO PREVISTO NO ART. 2º, INC. II, DA LEI Nº 8.137, DE 1990 . APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ICMS PRÓPRIO. CONTUMÁCIA E DOLO DE APROPRIAÇÃO DEMONSTRADOS. ATIPICIDADE DA CONDUTA NÃO VERIFICADA. AUTORIA DELITIVA. REEXAME DE FATOS E PROVAS: INVIABILIDADE. ILEGALIDADE MANIFESTA: AUSÊNCIA. 1. Inexistindo pronunciamento colegiado do STJ, não compete ao Supremo Tribunal Federal examinar a questão de direito versada na impetração (CRFB, art. 102, inc. I, al. i). O caso é de habeas corpus substitutivo de agravo regimental, cabível na origem. 2. A ausência de análise, pelo Superior Tribunal de Justiça, no ato apontado como coator, de questões veiculadas no habeas corpus impede o exame delas por esta Suprema Corte. A atuação originária acarretaria supressão de instância e ampliação indevida da competência prevista no art. 102 da CRFB. 3. Verificada a inadequação da via eleita, a concessão da ordem de ofício é providência excepcional, a ser implementada somente quando constatada flagrante ilegalidade, abuso de poder ou mesmo teratologia na decisão impugnada, o que não ocorre no caso. 4. Ao analisar o tipo penal previsto no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137, de 1990, o Plenário desta Suprema Corte, no julgamento do RHC nº 163 .334/SC, fixou a seguinte tese: “o contribuinte que, de forma contumaz e com

dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990” (Rel. Min . Luís Roberto Barroso, j. 18/12/2019, j. 13/11/2020). 5. Os dados constantes do presente processo revelam não ser o agravante mero inadimplente eventual, mas, sim, contumaz. O considerável número de condutas, a existência de parcelamentos realizados e não adimplidos e a existência de demais ações penais às quais responde, demonstram o dolo de apropriação e a inadimplência reiterada do tributo. 6. Alcançar conclusão diversa quanto à existência de provas suficientes de autoria demandaria reexame de fatos e provas, incabível na via estreita do habeas corpus . 7. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF - HC: 229096 SC, Relator.: Min. ANDRÉ MENDONÇA, Data de Julgamento: 26/02/2024, Segunda Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 19-04-2024 PUBLIC 22-04-2024) – grifos nossos

Com base em tal precedente, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o seu entendimento jurisprudencial, podendo-se mencionar alguns julgados recentes, que sedimentam tal compreensão acerca da habitualidade e a caracterização de comportamento delitivo por parte do sujeito ativo em crimes tributários:

“DIREITO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Agravo regimental interposto contra decisão que negou provimento a recurso especial, mantendo a condenação do agravante por apropriação indébita tributária, tipificada no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990. 2. O agravante, na condição de administrador de empresa, deixou de recolher, no prazo legal, o ICMS cobrado dos adquirentes, gerando débito perante o Fisco Estadual. 3. A defesa alega omissão, atipicidade da conduta e responsabilidade penal objetiva. 4. A questão em discussão consiste em verificar se houve omissão do acórdão e a tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS. 5. Não há falar em omissão se o Tribunal de origem decidiu as questões suscitadas pela parte em decisão suficientemente motivada. 6. O Tribunal de origem alinhou-se à jurisprudência ao considerar a contumácia e o dolo específico de apropriação, evidenciados pela inadimplência reiterada e ausência de tentativa de regularização. 7. Apesar de não configurar reincidência, a existência de outras ações penais em curso é suficiente para caracterizar a habitualidade delitiva. No ponto, o acórdão esclareceu que, dentre os feitos

mencionados, dois já resultaram em sentenças condenatórias por fatos semelhantes, reforçando o padrão de conduta do agravante. 8. Agravo regimental improvido. **Tese de julgamento: "1. Não há falar em omissão se o Tribunal de origem decidiu as questões suscitadas pela parte em decisão suficientemente motivada. 2. A tipicidade do não recolhimento de ICMS exige dolo de apropriação e contumácia. 3. Apesar de não configurar reincidência, a existência de outras ações penais em curso é suficiente para caracterizar a habitualidade delitiva"** Dispositivos relevantes citados: Lei n. 8.137/1990, art. 2º, II; CPP, art. 41. Jurisprudência relevante citada: STJ, AgRg no AREsp 1.702.519/SC, Min. Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 22.09.2020; STJ, AgRg no HC 476.704/SC, Min. Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 06.06.2019." (AgRg no AREsp n. 2.842.559/SC, relator Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 17/6/2025, DJEN de 25/6/2025.) - grifos nossos

"DIREITO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. DOLO DE APROPRIAÇÃO NÃO DEMONSTRADO. AGRAVO IMPROVIDO. 1. Agravo regimental interposto contra decisão monocrática que concedeu habeas corpus de ofício para absolver a acusada do crime de não recolhimento de ICMS, com fundamento na ausência de demonstração do dolo de apropriação. 2. A questão em discussão consiste em saber se a decisão que absolveu a acusada por falta de provas do dolo de apropriação e contumácia no não recolhimento do ICMS deve ser mantida. 3. O STF entende que o não recolhimento do ICMS próprio declarado é crime quando realizado de forma contumaz e com dolo de apropriação. 4. O acórdão recorrido não demonstrou elementos específicos que comprovassem o dolo de apropriação, limitando-se a mencionar o valor inadimplido em relação ao capital social da empresa. 5. A simples inadimplência, sem a demonstração de dolo específico, não é suficiente para a configuração do delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 6. Agravo regimental improvido. Tese de julgamento: "1. O não recolhimento do ICMS próprio declarado configura crime apenas quando realizado de forma contumaz e com dolo de apropriação. 2. A mera inadimplência, sem demonstração de dolo específico, não é suficiente para a condenação pelo

delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990". Dispositivos relevantes citados: Lei nº 8.137/1990, art. 2º, II; CPP, art. 386, III. Jurisprudência relevante citada: STF, RHC 163.334, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 18.12.2019, DJe 12.11.2020; STJ, AgRg no REsp 1.943.290/SC, Rel. Min. Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 28.09.2021, DJe 04.10.2021; STJ, AgRg no HC 795.750/SC, Rel. Min. Jesuíno Rissato (Desembargador Convocado do Tjdft), Sexta Turma, DJe de 15/9/2023." (AgRg no AREsp n. 2.808.494/SC, relator Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 11/3/2025, DJEN de 18/3/2025.) - grifos nossos

"DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS DECLARADO. DOLO DE APROPRIAÇÃO. AUSÊNCIA. ATIPICIDADE DA CONDUCTA. RECONHECIMENTO. 1. Recurso especial interposto por Carlos Eugênio Konrad contra acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina que manteve a condenação do recorrente pelo crime de deixar de recolher ICMS declarado, previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. O recorrente foi condenado a 10 meses de detenção em regime aberto, com substituição por pena restritiva de direitos, além de 16 dias-multa. O recurso alega, essencialmente, que a conduta do recorrente configura inadimplência fiscal, sem dolo de apropriação, e que a decisão diverge do entendimento do STF no RHC 163.334. 2. Há duas questões em discussão: (i) verificar se a conduta do recorrente caracteriza o delito previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, ou apenas inadimplência fiscal sem dolo de apropriação; e (ii) estabelecer se o acórdão recorrido diverge do entendimento firmado pelo STF no RHC 163.334 quanto à exigência de contumácia e dolo específico para a configuração do crime de apropriação de ICMS declarado. 3. O tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 exige, além do mero inadimplemento, a comprovação do dolo de apropriação, caracterizado pelo propósito deliberado do contribuinte de se apropriar dos valores tributários devidos ao erário. 4. A jurisprudência do STF no RHC 163.334 estabelece que a configuração do crime de apropriação de ICMS exige inadimplência contumaz e reiterada, com dolo específico de apropriação, excluindo situações de inadimplemento motivado por

difficultades financeiras ou tentativa de regularização. 5. No caso em análise, o recorrente aderiu a sucessivos programas de parcelamento fiscal, efetuando o pagamento de diversas parcelas, o que evidencia seu esforço em regularizar a situação fiscal e afasta a contumácia e o dolo específico de apropriação. 6. A inadimplência do recorrente, nas circunstâncias demonstradas, configura mero inadimplemento fiscal, passível de sanções administrativas e civis, mas sem repercussão penal nos moldes exigidos pelo art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90. 7. Recurso provido.” (STJ, REsp n. 2.041.528/SC, relatora Ministra Daniela Teixeira, Quinta Turma, julgado em 11/2/2025, DJEN de 17/2/2025.) - grifos nossos

Ainda acerca do tema, a doutrina específica que converge para o entendimento dos Tribunais de Superposição, detentores do perfugente papel de uniformizar a interpretação da lei e garantir a segurança jurídica, *ipsis literis*:

“A imputação da prática da conduta dolosa e a demonstração dos elementos de prova que lastreiam devem ser feitos no lançamento tributário, uma vez que o dolo exigido pela lei penal é aquele previsto nas leis tributárias. O emissor do lançamento tributário (do auto de infração) deve reunir provas sobre os fatos que denunciam a ocorrência do dolo em cada caso; logo, não é suficiente a simples enunciação sobre a ocorrência de uma infração à lei tributária. A conduta que a lei penal alcança é qualificada em função da finalidade (do propósito de lesar ou expor a perigo o bem jurídico tutelado) e não apenas em função do resultado produzido; enfim, a incidência da lei exige o resultado e o dolo. O resultado é o fim visado pela lei; o dolo é o meio pelo qual se qualifica o resultado. Se o lançamento tributário for omissivo ou lacunoso acerca da ocorrência do dolo não pode servir de lastro para a futura proposição de ação penal, embora possa ter eficácia para fins de aplicação das normas da legislação tributária.”³ - grifos nossos

Portanto, **fazendo-se um cotejo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, pode-se observar que a habitualidade ela**

³ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 70-71. Livro eletrônico In <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/485/626>

pavimenta o caminho do titular da ação penal a partir de dois eixos, quais sejam: propiciar a deflagração da persecução penal em crimes tributários e, concomitantemente, ser um elemento contundente da existência de dolo, tido como o *animus* livre e consciente de cometer uma das figuras do tipo penal incriminador contido nos diplomas legais sobre o assunto, não sendo porém seu fator determinante, mas um importante elemento de convicção quando existência de dolo. Tal conclusão se amolda ao entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a problemática posta, de molde a se dar lastro ao estudo ora levado a cabo por este Centro de Apoio Operacional:

*“CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL EM CONTINUIDADE DELITIVA (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90 C/C ART. 71, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL). SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DA DEFESA. ALEGADA AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. INOCORRÊNCIA. INDÍCIOS SUFICIENTES DE AUTORIA E MATERIALIDADE E OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. **PRETENSÃO ABSOLUTÓRIA POR ATIPICIDADE DA CONDUTA PELO RECONHECIMENTO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. RECORRENTE QUE RESPONDE A OUTRAS DUAS AÇÕES PENAIS PELO MESMO ILÍCITO, PRATICADO REITERADAS VEZES EM ANOS DISTINTOS. HABITUALIDADE DELITIVA QUE IMPEDE O RECONHECIMENTO DA ATIPICIDADE DA CONDUTA, INDEPENDENTEMENTE DO VALOR MÍNIMO FIXADO PELO FISCO PARA AJUIZAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS. VALORES APROPRIADOS EM TODOS OS AUTOS QUE, SOMADOS, ULTRAPASSAM O LIMITE FIXADO NA PORTARIA GAB/PGEN. 58/2021 DO DOE 21.567 DE 21/07/2021. MÍNIMA OFENSIVIDADE DA CONDUTA, INEXPRESSIVIDADE DA LESÃO JURÍDICA PROVOCADA E REDUZIDO GRAU DE REPROVABILIDADE DO COMPORTAMENTO NÃO CARACTERIZADOS. MERA INADIMPLÊNCIA DE DÉBITO FISCAL E INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. INOCORRÊNCIA. MATERIALIDADE E AUTORIA SOBEJAMENTE COMPROVADAS. DOLO ESPECÍFICO E CONTUMÁCIA AMPLAMENTE** (STF, ARE 1445157, Relatora: Min. Presidente Rosa Weber, julgamento: 30/06/2023, publicação: 03/07/2023) – grifos nossos*

*“EMENTA: “PENAL. PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA, SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E SONEGAÇÃO FISCAL. DOLO ESPECÍFICO. DESNECESSIDADE. **DOLO GENÉRICO APTO A CONFIGURAR OS DELITOS. TESE DE DIFICULDADES FINANCEIRAS. AUSÊNCIA DE PROVAS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE INEXIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA COMO CAUSA EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE, TAMPOUCO COMO ESTADO DE NECESSIDADE COMO CAUSA EXCLUDENTE DE TIPICIDADE. ART. 168-A E ART. 337-A DO CPB. CRIMES DA MESMA ESPÉCIE. CONTINUIDADE DELITIVA. CONFIGURAÇÃO. ALTERAÇÃO DA DOSIMETRIA. APELO PARCIALMENTE PROVIDO (...)”.** 4. Contra esse acórdão, o Ministério Público interpôs o Recurso Especial n. 1.868.826. Em 3.6.2020, o Relator, Ministro Ribeiro Dantas, deu provimento ao recurso especial para cassar o acórdão recorrido e restabelecer a sentença condenatória. Em 9.2.2021, a Quinta Turma negou provimento ao agravo regimental defensivo, mantendo a decisão do Relator: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DELITOS DE ESPÉCIES DIVERSAS. AUSÊNCIA DE LIAME CAUSAL. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.” (STF, HC 200530, Min. Carmem Lúcia, julgamento: 16/04/2021. Publicação: 20/04/2021) – grifos nossos*

Nas linhas do artigo científico “O PRÍNCÍPIO DA INTERVENÇÃO MINIMA E A DEFINIÇÃO DA CONTUMÁCIA NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL DO ARTIGO 2º, II, DA LEI 8.137/90 - UMA ANÁLISE DO RHC 163.344 DO STF”, de autoria de Alberto Jorge Correia de Barros Lima e Paula Renata Silva Cabral, os estudiosos se debruçam sobre a questão fulcral do pedido de auxílio e trazem importantes reflexões quanto à tomada de direção por parte do Supremo Tribunal Federal e, por conseguinte, do Superior Tribunal de Justiça, tecendo considerações de escol sobre a problemática a qual se pretende transpor:

“(…) Voltando ao REsp 1867109, o STJ, nele compreendeu – não poderia ser diferente –, que a tese fixada pelo STF carece firmar que para além da sonegação de valores, exista a contumácia, caracterizada no caso

do recurso, observado o período de um mês.

O tipo penal (2º, inciso II da Lei 8.137/90), entretanto não prevê conduta contumaz para sua caracterização. Aliás, mudando o que tem que ser mudado, não há essa previsão, também, para os crimes contra o patrimônio que, assim, independem da quantidade de vezes que ocorra o comportamento.

A questão portanto não se resume a conduta, mas a habitualidade, na esteira da construção jurisprudencial acima reportada. O problema é a compreensão da habitualidade em cada caso. Qual seria a quantidade de vezes para caracterizá-la como crime?

O Ministro Barroso já fez ver que a incidência do Direito Penal na esfera tributária deva ser a exceção, e não a regra e na intersecção entre Direito Penal e Direito Tributário, o mero inadimplemento tributário não deve ser considerado fato típico criminal. Para que se reconheça a tipicidade criminal de determinada conduta em matéria tributária, é necessário que haja um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

Para resolver os problemas em espeque, da diferença entre infração tributária e crimes fiscais e, mais destacadamente, do que deve ser compreendido por contumácia, consoante dicção empregada nos julgados, propõe-se a análise do bem jurídico tutelado e a imposição do princípio constitucional penal da intervenção mínima.

(...) Na interpretação dos tribunais de superposição, desta maneira, declarar e deixar de recolher, na hipótese delimitada, o tributo referido não configura crime e não configura, essa é a explicação mais consentânea, pela imposição do princípio da intervenção mínima.

É que, no caso, não obstante a dignidade do bem jurídico, a ausência de habitualidade descaracteriza ofensa grave ao bem que se pretende tutelar. A dupla seletividade do princípio constitucional penal da intervenção mínima, não só impõe ao legislador, para o fabrico de normas

criminalizadoras, a importância do bem, mas, também, a gravidade da ofensa. Ao juiz, na hipótese a ele apresentada, cabe, nesse caso, também a aferição, tanto para verificação da insignificância do comportamento, quanto para, na linha da própria insignificância, todavia com a abertura maior, verificar a existência de gravidade mínima em certos contextos como o presente.

É função do juiz, pois, além de pleno conhecimento das normas legais, realizar a sua adequada subsunção ao caso concreto, estabelecendo limites da sua incidência na hipótese a ele apresentada em consonância com os princípios constitucionais penais, todos eles inclusive, os quais consubstanciam uma legalidade penal substancial.”⁴

Portanto, seriam essas as considerações do Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Justiça Criminais do MPPI, quanto à caracterização ou não da habitualidade como pressuposto da atuação penal, inclinando-se no sentido de que, extrai-se da jurisprudência mais recente dos Tribunais Superiores e da produção doutrinária nacional a conclusão de que sim, a mínima reiteração voltada à prática de delitos tributários seria pressuposto da deflagração da persecução penal.

Passa-se, doravante, à análise quanto aos elementos de distinção entre débito fiscal esporádico e condutas reiteradas praticados pelo contribuinte com dolo de fraudar o fisco.

2.1.2. DISTINÇÃO ENTRE DÉBITO FISCAL ESPORÁDICO E CONDUTAS REITERADAS PRATICADOS PELO CONTRIBUINTE COM DOLO DE FRAUDAR O FISCO

Nas precisas lições doutrinárias de Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, o bem jurídico tutelado pela Lei nº 8.137/90 é a ordem tributária “enquanto atividade administrada pelo Estado (...) dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade”⁵.

Sob aludida perspectiva, descortina-se que o Direito Penal Econômico-Tributário se

⁴ <https://revistadaesmal.tjal.jus.br/index.php/revistaEletronicaEsmal/article/view/259>

⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

apresenta como o ramo da Ciência Jurídica que se relaciona com a manutenção da ordem econômica, ou seja, a economia popular, o sistema financeiro, o sistema tributário, o sistema previdenciário, as relações de consumo. Acerca de tão relevante ramo, temos as seguintes pontuações de ordem doutrinária:

*“Portanto, em consonância com a moderna doutrina (...), o Direito Penal Econômico-Tributário tem por finalidade a proteção de bens jurídicos coletivos fundamentais, tais como: **a regularidade da arrecadação fiscal; a higidez da ordem normativa tributária; a equitativa distribuição do ônus de pagar tributos e – em derradeira, mas não menos importante perspectiva – o custeio da efetivação dos direitos sociais pelo Estado.** Todos esses objetivos relacionam-se, direta ou indiretamente, com o valor constitucional da dignidade humana”.*⁶ - grifos nossos

Com efeito, para fins de caracterização de tais afrontas jurídicas relevantes ao Direito Penal, resta imperioso se aquilatar o perfil do dolo nesses casos, partindo-se da premissa básica que o dolo é a vontade consciente de praticar a conduta típica, e, com isso, obter determinado resultado, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal (v.g. fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo (previsibilidade do resultado), de molde que, a partir da identificação do dolo que algumas condutas podem ser tipificadas como criminosas (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90) e, por via de consequência, administradores devem ser responsabilizados pelos tributos devidos em decorrência de fatos jurídicos tributários praticados.

A doutrina especializada aponta caminhos para o aplicador do Direito prospectar informações quanto ao delineamento do dolo do agente em cometer ilícitos penais tributários, podendo-se destacar condutas como de fazer uso de documento fiscal inidôneo, simulação de negócios jurídicos e informações divergentes aos Fiscos federal, estadual e municipal, a título exemplificativo:

*“Nos casos em que o dolo precisar ser comprovado, a prova não recaia sobre a intenção do agente propriamente dita, mas sobre os **fatos adjacentes à fraude, tais como frequência, voluntariedade, complexidade e consequências, bem como sobre as características do agente que o***

⁶ “MAGALHÃES, Vlamir Costa. Repatriação de ativos clandestinos e anistia criminal: reflexões sobre o princípio da razoabilidade e a efetividade da tutela penal da ordem econômico-tributária. In Ministério Público Federal. (Org.) Câmara de Coordenação e Revisão, 2. **Crimes fiscais, delitos econômicos e financeiros**. 1. Ed. Brasília: MPF, 2018, v. 5.

*praticou. Chamemos esse conjunto de “dinâmica da fraude”. Com isso, a prova do dolo terá por objeto a sucessão de atos que resultaram na fraude e a maneira pela qual eles foram executados, a partir da análise do conjunto probatório envolvendo os documentos contábeis e fiscais do contribuinte, os desprovidos de natureza fiscal e contábil (tais como e-mails, correspondências, contratos), os documentos emitidos por terceiros (DIRRF, extratos bancários, notas fiscais) e a prova emprestada e a testemunhal. Dependendo do resultado dessa avaliação, far-se-á possível dizer, com o mínimo grau de segurança que o direito requer, se o administrador agiu com dolo.*⁷ - grifos nossos

Não é descipiendo aduzir que a continuidade delitiva e a reiteração delitiva são conceitos distintos no direito penal, embora ambos envolvam a prática de múltiplos crimes.

Diante de tal assertiva, tem-se que a **continuidade delitiva** refere-se à prática de dois ou mais crimes da mesma espécie, com condições semelhantes de tempo, lugar e modo de execução, e com um liame subjetivo (unidade de desígnios) entre eles, enquanto a **reiteração delitiva** ocorre quando um indivíduo pratica crimes de forma reiterada, mas sem a conexão temporal, espacial e subjetiva exigida para a continuidade delitiva. **Basicamente, a reiteração é a prática repetida de crimes, enquanto a continuidade é uma forma específica de reiteração com características que permitem um tratamento penal mais favorável.**

Em síntese, vislumbra-se que a **continuidade delitiva, também conhecida como crime continuado, é uma ficção jurídica que visa evitar o excesso de punição quando há uma série de crimes relacionados e com características semelhantes.** Ocorre quando um indivíduo, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie, em condições semelhantes de tempo (período curto), lugar (próximos) e modo de execução (semelhantes), e com uma unidade de desígnios (intenção unificada). **Nesses casos, a lei permite que a pena seja calculada como se fosse um único crime, com um aumento que varia de acordo com o número de crimes praticados.**

Por outro lado, a **reiteração delitiva ocorre quando um indivíduo pratica**

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *“Prova do dolo e responsabilidade tributária: Como provar a intenção do administrador de cometer a fraude?”*. 2017.

diversos crimes, mas sem a ligação subjetiva e objetiva exigida para a continuidade delitiva. A reiteração pode ser caracterizada pela prática de crimes em momentos diferentes, locais diferentes, com modos de execução distintos e sem a existência de um liame subjetivo entre as condutas. Nesse caso, cada crime é tratado individualmente, e as penas são aplicadas de forma separada ou em concurso, dependendo do caso.

Acerca do que vem a ser um débito fiscal esporádico, registre-se a discussão levada a cabo no julgamento do ARE 1523188/RJ (RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO), da relatoria do Min, Presidente do Supremo Tribunal Federal (Decisão proferida pelo(a): Min. LUÍS ROBERTO BARROSO), datado de 07 de novembro de 2024:

“APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º, I (45 VEZES) DA LEI Nº 8.137/90, NA FORMA DO ART. 71, DO CÓDIGO PENAL. RECURSO DE DEFESA. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. INAPLICABILIDADE. CONTINUIDADE DELITIVA CONFIGURADA. EXCLUSÃO DA CAUSA DE AUMENTO DO ART. 12, II, DA LEI 8.137/90. REPARO NA DOSIMETRIA. 1) Na espécie, cabe destacar que a sonegação foi constatada durante procedimento de auditoria fiscal realizado na sociedade empresária Ponto Forte Segurança e Vigilância Ltda., em decorrência de o acusado, enquanto representante desta sociedade, não promover o atendimento às exigências formuladas pelas autoridades fazendárias, obstruindo, assim, o efetivo cumprimento do ato administrativo fiscalizatório, situação que culminou na lavratura pela Receita Municipal do Auto de Infração nº 300.792 conforme se observa do teor da representação fiscal para fins penais. 2) Em decorrência da auditoria fiscal relativa ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, concernente a serviços de vigilância ou monitoramento de bens ou pessoas, indevidamente escrituradas como isentas ou não tributáveis, para o sujeito passivo acima identificado, o Auto de Infração nº 300.792 faz referência às seguintes infrações: a) falta de pagamento - operações escrituradas como isentas ou não tributáveis; b) falta de pagamento - documentos emitidos e livros escriturados; c) insuficiência no pagamento - falta de pagamento de parte do imposto escriturado; e d) falta de pagamento dos acréscimos moratórios. 3) Nesse

sentido, a autoridade fazendária verificou que, por meio da escrituração fiscal efetuada pela própria sociedade, mediante cruzamento de valores declarados no Livro Fiscal Eletrônico do Regime Simples Nacional (docs. 87/89) com os valores dos serviços prestados e informados nas emissões da Nota Carioca, auferiu excesso de receita ocorrido em todos os meses em que permaneceu como optante do Simples Nacional, no período de 01/01/2011 a 30/09/2013, conforme demonstrado no Relatório de Proposição de Exclusão do Simples Nacional. 4) Nessas condições, para aderir ao Simples Nacional, a sociedade empresária declarou ao Simples não ter auferido quaisquer receitas durante o exercício de 2010, enquanto o limite das receitas não poderia ultrapassar R\$2.400.000,00 naquele exercício. Não obstante, conforme apuração no livro físico de apuração do ISS de JAN/2010 a JUL/2010 e no livro eletrônico das emissões da Nota Carioca, de AGO/2010 a DEZ/2010, a sociedade auferiu receitas no total de R\$3.528.614,24. Destarte, considerando somente os valores declarados pela sociedade no livro eletrônico das emissões da Nota Carioca, no que tange aos exercícios seguintes em que também usufruiu dos benefícios decorrentes do regime tributário do Simples Nacional, foram os seguintes: Ano de 2011: R\$12.093.346,42; Ano de 2012: R\$17.102.056,95, e Ano de 2013 (até o mês de setembro): R\$19.112.474,49. 5) O Relatório de Proposição de Exclusão do Simples Nacional concluiu que “a empresa PONTO FORTE SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA nunca foi uma Empresa de Pequeno Porte (EPP), muito menos uma Microempresa, conforme definido nos incisos I e II, do Art.32 da LC 123/06, respectivamente. Sendo assim, ela nunca teve direito a gozar do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas – ME, e Empresas de Pequeno Porte - EPP (Simples Nacional)”. 6) Assim, conforme se deduz do Termo de Exclusão do Simples Nacional, foi efetuada a exclusão da sociedade empresária do Simples Nacional, retroativamente à data de sua opção (01/01/2011). Este Termo de Exclusão, após impugnação pelo contribuinte, foi mantido em primeira instância administrativa e, não tendo ocorrido novo recurso, encerrou seu litígio administrativo. O referido Termo informa que os motivos da exclusão foram: a) excesso de receita ocorrido no ano-calendário anterior ao de ingresso no Simples Nacional (motivo principal);

e b) excesso de receita, acima dos 20% (vinte por cento) permitido, ocorrido em todos os anos que permaneceu no regime. 7) **Destarte, o crédito tributário lançado pelo Auto de Infração nº 300.792 encontra-se definitivamente constituído e inscrito em dívida ativa por meio da certidão (CDA) nº 10/188270/2015-00, consolidado no valor de R\$2.616.396,39, cujo crédito tributário está em situação de cobrança judicial, por meio da Execução Fiscal nº 0318712-64.2017.8.19.0001, que tramita perante a 12ª Vara da Fazenda Pública; bem como, não está amparado por quaisquer das causas de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151, da Lei nº 5.172/1966. Da mesma forma, refere-se a defesa ao processo nº 0274663-30.2020.8.19.0001 com sentença absolutória no qual alega que o apelante respondeu sobre idênticos fatos em relação a outra empresa. Não obstante, não há nos autos qualquer irresignação acerca de ofensa ao princípio do juiz natural, em bis in idem, ou em litispendência. Como cediço, a constituição definitiva do crédito é condição objetiva de punibilidade nos crimes materiais contra a ordem tributária conforme exigência determinada pela Súmula Vinculante nº 24: “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”. 8) Outrossim, frise-se que restou incontestado nos autos que o apelante administrava a sociedade empresária Ponto Forte Segurança e Vigilância Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 07.499.430/0001-49, conforme ato constitutivo da sociedade e alterações do contrato social (docs. 192/230), em todo o período em que houve os crimes tributários imputados, deliberando sobre os seus rumos financeiros e fiscais, cujo objeto social compreende serviços de vigilância e segurança privada. 9) Nesse sentido, não se cogita qualquer motivo razoável para que o contador, que não compõe o quadro social da empresa, fraude a documentação fiscal à revelia da pessoa que o contratou. Aliás, sequer existe cópia do contrato de prestação de serviços firmado entre a sociedade empresária representada pelo acusado e o contador, apenas a mera alegação de que teria prestado as informações erradas ao Fisco, além de ser crível que o sócio administrador, beneficiário com tal prática pois auferiria lucro maior ao suprimir ou omitir tributos, não tenha conhecimento de fraudes ao fisco praticadas por mais de três anos consecutivos, supostamente pelo contador, um auxiliar administrativo da**

empresa. Dessa forma, consoante clara regra prevista no art. 156 do CPP, que traz a distribuição do ônus da prova, conclui-se que a demonstração de veracidade desta tese defensiva passou a incumbir à sua defesa, do qual absolutamente, não logrou êxito em desincumbir-se. 10) Ademais, a responsabilidade penal no cometimento de crime de sonegação fiscal resulta de previsão legal (art. 135 do Código Tributário Nacional), que atribui ao administrador da empresa a obrigação de manter o fisco regularmente informado sobre o movimento financeiro da atividade empresarial. Com efeito, não se trata de responsabilidade penal objetiva, pois ficou devidamente comprovado que o réu exercia a administração direta da empresa, manifestando-se assim o nexo causal entre os crimes imputados e sua responsabilidade como sócio administrador, inclusive, sendo suficiente a presença do dolo genérico para caracterização do referido delito. 11) Nesse contexto, verifica-se que a intenção do apelante, claramente, era a de obter vantagem ao suprimir os valores dos impostos devidos e incidentes sobre prestações de serviços realizadas pela precitada sociedade empresária, mediante a omissão de informações acerca de tais prestações, assim como prestou declaração falsa às autoridades fazendárias. 12) Conclui-se, assim, que o apelante na qualidade de sócio administrador da sociedade empresária Ponto Forte Segurança e Vigilância Ltda suprimiu, e reduziu, os valores do ISS devidos e incidentes sobre prestação de serviços realizadas pela precitada empresa, no período correspondente aos meses de janeiro de 2010 a setembro de 2013, por 45 (quarenta e cinco) vezes, cuja cobrança o Município do Rio de Janeiro até a presente data não obteve êxito. 13) A autodenúncia, e o parcelamento dos débitos tributários, formalizada pelo próprio apelante, para os efeitos do art. 138 do Código Tributário Nacional, não afastam a responsabilidade penal, notadamente quando não ocorre a quitação de todos os valores devidos ao erário municipal, diante do inadimplemento do parcelamento e, uma vez constituído o crédito tributário, não subsistindo qualquer causa suspensiva da ação penal, não há que se falar em absolvição por ausência de dolo. Precedentes do Eg. STJ. 14) De outro norte, não merece prosperar a tese de inexigibilidade de conduta diversa, tendo em vista que a empresa administrada pelo acusado não produziu provas suficientes a demonstrar que eventuais dificuldade financeiras impossibilitaram à sociedade o

pagamento integral do débito tributário. O argumento deve fundar-se em documentos contábeis, revelando, no período das omissões, absoluta insolvência que impeça uma livre administração e continuidade dos negócios. Porquanto inerente ao risco próprio da atividade empresarial, sem se olvidar que, na esteira do art. 156, caput, primeira parte, do CPP, não se fez prova incontestável a respeito. Acrescente-se que a utilização de meios fraudulentos para suprimir ou reduzir o ISS impede a aplicação da excludente de culpabilidade por dificuldades financeiras nos crimes contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Ademais, o acusado agiu desta maneira por aproximadamente quatro anos, ou seja, não se trata de equívoco pontual, esporádico, mas, sim, de conduta reiterada e que indica nítida intenção de sonegação fiscal. Também não se desconhece que o ISS é imposto indireto, cuja carga econômica recai sobre o consumidor final, cabendo à empresa (contribuinte de direito) tão somente a função de arrecadar e repassar os valores ao Fisco. Isso significa que o consumidor pagou o Imposto, e o apelante apenas arrecadou os valores, devendo, posteriormente, declarar e repassar ao Município, o que não foi feito. 15) O oferecimento em garantia do imóvel não possui, consoante o Código Tributário Nacional, natureza de pagamento voluntário dos débitos tributários. Para que haja extinção da punibilidade no crime tributário é necessário que haja pagamento integral do tributo, bem como acessórios. O oferecimento de garantia não é idôneo para este fim. 16) A continuidade delitiva deve ser considerada quando presentes os requisitos objetivos elencados no art. 71 do Código Penal, quais sejam, condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes. No ensejo, as condutas previstas no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, foram realizadas mês a mês, entre janeiro de 2010 e setembro de 2013, evidenciando a reiteração de atos praticados, ininterruptamente, em idêntico contexto e maneira de execução, a configurar, assim, cada conduta um crime tributário. 17) Dosimetria. 17.1) Pena-base fixada em seu mínimo legal, em 02 (dois) anos de reclusão e 10 (dez) dias-multa. 17.2) Na segunda fase do processo dosimétrico, ausentes circunstâncias atenuantes. 17.3) Assiste razão à defesa técnica do apelante ao postular a exclusão do reconhecimento da causa de aumento do art. 12, inciso I, da Lei 8.137/90. Apesar de ser elevado o valor da supressão, de

R\$2.829.640,07, causando grave dano à coletividade e implicando significativa redução das receitas destinadas à implementação de políticas públicas e investimento estatal, a jurisprudência dos Tribunais Superiores pacificou-se no sentido de que, em se tratando de tributos estaduais ou municipais, o critério deve ser, por equivalência, aquele definido como prioritário ou de destacados créditos (grandes devedores) para a fazenda local. Na espécie, conforme sítio da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro, o valor sonegado é inferior àquele estabelecido na Força Tarefa dos Grandes Devedores, para os débitos superiores a R\$10 milhões em impostos como IPTU, ISS e ITBI, e em multas não pagas, emitidas por secretarias municipais. 17.4) Não merece retoque à fração utilizada no reconhecimento da continuidade delitiva, porque foi estabelecido o patamar de 1/2 para exasperação, considerando que foram por pelo menos 45 (quarenta e cinco) condutas criminosas da mesma espécie. 17.5) Assim, reduz-se a pena estabelecida para 03 (três) anos de reclusão, além de 15 (quinze) dias-multa. 18) Mantém-se o regime aberto fixado pela instância de base e não impugnado no recurso defensivo, eis que em consonância com o disposto no artigo 33, §2º, “c”, do CP, assim como a substituição da pena corporal por duas restritivas de direito (artigo 44, e seguintes do Código Penal). Recurso parcialmente provido.” - grifos nossos

Apresentados esses referenciais teóricos, passa-se à análise da produção jurisprudencial por parte do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí.

3. JURISPRUDÊNCIA RECENTE

3.1. JULGADOS DO TJPI QUE ABORDEM A HABITUALIDADE E REITERAÇÃO DELITIVA NOS PROCESSOS QUE VERSEM SOBRE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI Nº 8.137/90) E O NÃO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS DECLARADOS AO FISCO

No âmbito do estudo jurisprudencial proposto, buscara-se consulta no site oficial do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí, tal compilado levou este Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Justiça Criminais a **algumas conclusões que serão tecidas mais adiante, acerca de como tal órgão do Poder Judiciário local vem desenhando o entendimento pretoriano sobre**

crimes tributários sob os prismas da “habitualidade”, “reiteração delitiva” e “continuidade delitiva”.

Em termos de considerações preliminares, **faz-se mister destacar que o instituto do crime continuado, consoante art. 71 do Código Penal Brasileiro, sofreu significativas alterações interpretativas ao longo das últimas décadas**, fragilizando-se suas facetas ontológicas (ser) e deontológica (dever ser), posto que, inicialmente, na Exposição de Motivos da Reforma Penal de 1984, sedimenta-se a intenção do legislador no sentido de não aplicá-lo em face de criminosos habituais, até mesmo, por uma questão de Política Criminal, não se fomentar punições aquém das devidas, precipuamente, frente a indivíduos perigosos e que subsistem da ilicitude criminal.

Para fins de melhor compreensão do conteúdo *sub examine*, soa como de suma relevância rememorar a *mens legis* quando da reforma penal, quanto ao conceito de “crime continuado”, trazendo o item 59 da “Exposição de Motivos nº 211”, de 9 de maio de 1983, subscrita pelo então Ministro da Justiça Ibrahim Abi-Ackel, nos termos a seguir demonstrados:

“59. O critério da teoria puramente objetiva não se revelou na prática maiores inconvenientes, a despeito das objeções formuladas pelos partidários da teoria objetivo-subjetiva. O projeto optou pelo critério que mais adequadamente se opõe ao crescimento da criminalidade profissional, organizada e violenta, cujas ações se repetem contra vítimas diferentes, em condições de tempo, lugar, modos de execução e circunstâncias outras, marcadas por evidente semelhança. Estender-lhe o conceito de crime continuado importa em beneficiá-la, pois o delinquente profissional tornar-se-ia passível de tratamento penal menos grave que o dispensado a criminosos ocasionais. De resto, com a extinção, no Projeto, da medida de segurança para o imputável, urge reforçar o sistema, destinado penas mais longas aos que estariam sujeitos à imposição de medida de segurança detentiva e que serão beneficiados pela abolição da medida. A Política Criminal atua, neste passo, em sentido inverso, a fim de evitar a libertação prematura de determinadas categorias de agentes, dotados de acentuada periculosidade.” - grifos nossos

Portanto, quando da aplicação por parte do Sistema de Justiça, não há que existir um descolamento dessa ideia embrionária quanto ao instituto de que não se pode, sob a perspectiva do

crime continuado, trazer benefícios mais evidentes ao indivíduo voltado a uma delinquência profissional, em detrimento daquele agente tido como um criminoso ocasional.

Todavia, ao longo dos anos, o labor pretoriano, amiúde, demonstrou um desvirtuamento de tal ideia primeva, percebendo-se que tal instituto se transformou em um contundente escudo protetivo voltado aos criminosos habituais, deturpando-se o escopo legislativo e o espírito do Código Penal nesse ponto e, portanto, de um contrato social voltado a uma determinada política criminal construída à época, com o advento da Lei nº 7.209/984, que teve o condão de alterar dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Imperioso colacionar a doutrina nacional moderna, que discorre sobre o fenômeno da continuidade delitiva e as balizas relacionadas com a sua escoreita aplicação, consoante os aprimoramentos trazidos pelo douto Rogério Sanches:

“Verifica-se a continuidade delitiva (ou crime continuado), estampada no art. 71 do CP, quando o sujeito, mediante pluralidade de condutas, realiza uma série de crimes da mesma espécie, guardando em si um elo de continuidade (em especial, as mesmas condições de tempo, lugar e maneira de execução).

Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli denominam esta espécie de concurso de 'concurso material atenuado' ou 'falso crime continuado', alegando que 'onticamente, não é um verdadeiro crime continuado, pelo total predomínio de critérios objetivos',

(...) Nota-se, portanto, que o intuito está baseado em razões de política criminal. O juiz, ao invés de aplicar as penas correspondentes aos vários delitos praticados em continuidade, por ficção jurídica, para fins de pena, considera como se um só crime foi praticado pelo agente, devendo ter a sua reprimenda majorada.

A continuidade delitiva divide-se em duas espécies: crime continuado genérico e específico⁸.

“Das mesmas condições de tempo: a lei não anuncia qual o hiato temporal máximo que deve existir entre o primeiro e o último delito da cadeia. Como regra geral, a jurisprudência estabelece o período de trinta dias, que, no entanto, pode ser flexibilizado em alguns casos, a depender das

8 CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal – Parte Geral. São Paulo: JusPodivum, 2023. p. 729/730.

circunstâncias.

(...) Em crimes de natureza tributária, em que, a depender do tributo, os fatos geradores podem ser bastante espaçados, o STF já admitiu a continuidade delitiva em condutas que, no total, foram cometidas durante sete anos”.⁹

Quando das suas colocações quanto às particularidades da aplicação da continuidade delitiva em termos da criminalidade na seara tributária, faz menção o caso albergado na AP 516, de relatoria do Min. Ayres Britto, cujo julgamento se dera em 27/09/2010. Importante, para contextualização da decisão, que já conta com quinze anos, de maneira a se descortinar o tratamento já ofertado ao tema, por parte da Corte Constitucional pátria:

“Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NA AÇÃO PENAL ORIGINÁRIA. CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (INCISO I DO § 1º DO ART. 168-A E INCISO III DO ART. 337-A, AMBOS DO CÓDIGO PENAL) . RÉU CONDENADO À PENA-BASE DE 3 (TRÊS) ANOS DE RECLUSÃO E 30 (TRINTA) DIAS-MULTA, PARA CADA DELITO, QUE, NA AUSÊNCIA DE CIRCUNSTÂNCIAS ATENUANTES E AGRAVANTES E AUMENTADA DE 1/6 (UM SEXTO) ANTE A CONTINUIDADE DELITIVA, FOI TORNADA DEFINITIVA EM 3 (TRÊS) ANOS E 6 (SEIS) MESES, E 30 DIAS-MULTA. PENA QUE, SOMADA, DEVIDO AO CONCURSO MATERIAL, TOTALIZOU 7 (SETE) ANOS DE RECLUSÃO E 60 (SESSENTA) DIAS-MULTA, FIXADOS NO VALOR UNITÁRIO DE ½ (UM MEIO) SALÁRIO MÍNIMO, VIGENTE EM AGOSTO DE 2002 (TÉRMINO DA CONTINUIDADE DELITIVA), ATUALIZADOS MONETARIAMENTE DESDE ENTÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EM FACE DO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FISCAL E OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO RETROATIVA DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO, SUPERVENIENTES À SESSÃO DE JULGAMENTO E ANTES DA PUBLICAÇÃO DO ACÓRDÃO CONDENATÓRIO. EMBARGOS PROVIDOS. 1 - Os embargos de declaração não consubstanciam crítica ao ofício judicante, mas lhe servem

⁹ CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal – Parte Geral. São Paulo: JusPodivum, 2023. p. 732.

ao aprimoramento, devendo o órgão apreciá-los com espírito de compreensão, por consubstanciarem verdadeira contribuição da parte em prol do devido processo legal, havendo, inclusive, corrente jurisprudencial que admite a extrapolação do âmbito normal da eficácia dos embargos quando, utilizados para sanar omissões, contradições, obscuridades ou equívocos manifestos, impliquem modificação do que restou decidido no julgamento embargado. Precedentes: AI 163.047, relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 8 .3.96; RE 207.928, relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 14.4 .98. 1.1 Os efeitos infringentes ou modificativos dos embargos não encontram disposição expressa legal, mercê de os tribunais procederem à infringência com fundamento em excertos doutrinários e jurisprudenciais. Assim, contudo, não ocorre no âmbito do Supremo Tribunal Federal, dado que o Regimento Interno desta Corte, editado em face da autorização constitucional então vigente (Constituição Federal de 1967), expressamente dispõe no artigo 338 que, se os embargos forem recebidos, a nova decisão se limitará a corrigir a inexatidão, ou a sanar a obscuridade, dúvida, omissão ou contradição, salvo se algum outro aspecto da causa tiver de ser apreciado como consequência necessária↓ . Admite-se, por conseguinte, a interposição de declaratórios contra julgados desta Corte em face da disposição contida na legislação especial que rege os processos e os procedimentos no âmbito do Supremo, mormente no que respeita ao caráter integrativo, e, a fortiori, também embargos com efeitos modificativos, o que significa não ser possível tomar como definitiva a decisão proferida pelo Plenário do Supremo, se o acórdão não transitou em julgado. 2. In casu, algumas particularidades deste processo hão de ser destacadas: a) na ata de julgamento juntada ao processo (folha 2181) não há qualquer referência à solução da controvérsia relacionada ao marco interruptivo da prescrição, se ocorrido quando da publicação do acórdão ou da data da sessão em que julgada a ação penal; b) não há referência também à determinação de cumprimento imediato do acórdão condenatório; c) Antes da publicação da ata e do referido acórdão, a defesa requereu a juntada dos comprovantes do pagamento do débito tributário e pugnou pela declaração da extinção da punibilidade, nos termos do artigo 9º da Lei nº 11.941/2009; d) após este fato, houve a publicação do acórdão, em 6 de dezembro de 2010, no bojo do qual não há referência ao marco

interruptivo da prescrição, que se afirmou ocorrido na assentada do julgamento; e) foram interpostos os embargos de declaração, sustentando a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, bem assim em virtude do transcurso do lapso prescricional na modalidade retroativa, com fundamento no artigo 109, IV, combinado com o artigo 115 do Código Penal (70 anos de idade); f) após a audiência do Procurador-Geral da República sobre os embargos, o relator determinou a realização de diligência junto a órgãos governamentais, visando obter informações a respeito do pagamento dos débitos pelo acusado, anexando-se ao processo a certidão pertinente e peça oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que prestou as informações a respeito da liquidação dos débitos; g) na sequência, o relator, que expressamente declarou ter sido motivado pela oposição dos embargos declaratórios, teve a iniciativa de consultar a íntegra da gravação, em áudio e vídeo, da sessão de julgamento da ação penal, vindo a constatar a ausência, nos diálogos que compõem o inteiro teor do acórdão, de relevantes passagens do que discutido e deliberado pelo Plenário; h) diligenciou-se junto à Secretaria Judiciária no sentido da degravação dos debates, acudindo ao processo a transcrição nos quais se verifica a solução da questão pertinente ao momento a ser considerado para ter a completude da idade de 70 anos, que não seria no dia da assentada, mas no dia seguinte à sua realização, bem assim a transcrição dos votos do relator e do revisor, nos quais está expresso ser praxe na Corte a interrupção da prescrição na data em que julgada pelo Plenário a ação penal originária (folha 2559) . i) cumpridas as referidas diligências, o relator determinou (folha 2563) a retificação da ata da sessão, para nela fazer constar a deliberação do Colegiado acerca do marco interruptivo e a posterior republicação do acórdão. j) o processo julgado em 27 de setembro de 2010 somente teve o acórdão publicado, na sua completude e após retificações determinadas pelo relator, em 20 de setembro de 2011; k) o acusado reiterou os termos dos embargos declaratórios interpostos quando da primeira publicação. O Ministro Relator, que expressamente se disse ~~motivado~~ pelas razões dos declaratórios, procedeu a diversas diligências junto a órgãos governamentais, para certificar-se do efetivo pagamento do débito tributário; l) em seguida, motu proprio, determinou a retificação da ata que fora anteriormente aprovada pelo Plenário e das peças que

compuseram o aresto, determinando a republicação do acórdão, tudo isso após terem sido protocolados e juntados ao processo os embargos declaratórios. Admito os embargos, que, assim, não são protelatórios . 3. In casu, são as seguintes as questões jurídicas submetidas à apreciação desta Corte: a) a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, ocorrido após o julgamento, mas antes da publicação e da republicação do acórdão condenatório; b) e a extinção da punibilidade pelo transcurso do prazo da prescrição da pretensão punitiva do Estado, na modalidade retroativa, considerando-se, inclusive, a idade de 70 (setenta) anos, que o acusado completou no dia seguinte à sessão de julgamento. 3.1 A extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário encontra respaldo na regra prevista no artigo 69 da Lei nº 11.941/2009, que não disciplina qualquer limite ou restrição em desfavor do agente, merecendo, no ponto, recordar a locução do Ministro Sepúlveda Pertence no Habeas Corpus nº 81.929/RJ, julgado em 16 de dezembro de 2003: a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributário é apenas uma forma reforçada de execução fiscal. 3.2 O artigo 61, caput, do Código de Processo Penal, dispõe que em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício↓, razão pela qual no julgamento do Habeas Corpus nº 85.661/DF, relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 19.12.2007, embora se referindo a suspensão de processos criminais em virtude de parcelamento, que a legislação do Refis (Lei nº 10.684/2003) assentou-se que aplica-se aos processos criminais pendentes, ou seja, ainda que não se tenha decisão condenatória, desde que não coberta pela preclusão na via recursal. 4. Pedido de extinção da punibilidade em virtude do pagamento do débito tributário acolhido. 5. A extinção da punibilidade pela prescrição, tendo em conta o benefício decorrente da senilidade (70 anos) - idade completada no dia seguinte à sessão de julgamento, mas antes da publicação e da republicação do acórdão condenatório -, encontra ressonância na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que preconiza deva ser considerado o benefício, ainda na pendência de embargos: Habeas Corpus nº 89.969-2/RJ, relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 05.10.2007. 6 . A aplicação do artigo 115 do Código Penal reclama interpretação teleológica e técnica interpretativa segundo a qual não se pode tomar regra que visa a

favorecer o cidadão de modo a prejudicá-lo, restringindo a extensão nela revelada. Há de tomar-se a idade do acusado, não na data do pronunciamento do Juízo, mas naquela em que o título executivo penal condenatório se torne imutável na via do recurso (Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Inquérito nº 2.584/SP, relator o Ministro Ayres Britto, sessão de 16 de junho de 2011).

6 .1 In casu, o curso da prescrição interrompe-se pela publicação da sentença ou acórdão condenatórios recorríveis (CP, artigo 117, inciso IV). E, no caso sub examine, o acórdão condenatório foi republicado, sendo certo que, em razão dos embargos declaratórios ora em julgamento, procedeu-se à retificação substancial na ata de julgamento e na composição de votos, restando republicado o acórdão em 20 de setembro de 2011.

7. A prescrição da pretensão punitiva, na modalidade retroativa, no caso sub judice, impõe considerar que ao acusado foi aplicada a pena de três anos e seis meses, para cada um dos crimes (concurso material) e a continuidade delitiva, cuja soma resulta 7 anos de reclusão; o prazo prescricional para cada um dos crimes é de 08 (oito) anos, nos termos do artigo 109, inciso IV, da Código Penal, que é reduzido à metade (4 anos) em virtude da aplicação do disposto no artigo 115 do referido código. O último fato delituoso ocorreu em 2002 e o recebimento da denúncia primeiro marco interruptivo da prescrição (CP, artigo 117, I) ocorreu se deu 19 de fevereiro de 2009, aproximadamente 07 (sete) anos após a prática do último fato delituoso. Proferido o julgamento, somente a defesa apresentou recurso embargos de declaração -, razão pela qual se tem a aplicação artigo 110, §§ 1º e 2º, do Código Penal prescrição retroativa, não incidindo a Lei nº 12.234/2010, que afastou a possibilidade da contagem do prazo de prescrição ser tomada em razão de fatos anteriores ao recebimento da denúncia ou da queixa, pois os fatos imputados ao acusado/embargante são anteriores à sua vigência e, sendo preceito legal mais gravoso, não pode retroagir em prejuízo a direito do réu. Portanto, entre a data do último fato delituoso e o recebimento da denúncia houve o transcurso de mais de 07 (sete) anos, o que suplanta, em muito o lapso temporal de 04 (quatro) anos de prescrição, contados em face da pena concretizada na decisão desta Corte, contra a qual não houve recurso da acusação .

8. Embargos de declaração acolhidos para declarar a extinção da punibilidade do embargante em virtude do pagamento do

débito tributário (Lei nº 11.941/09, artigo 69), bem como para declarar extinta a punibilidade do acusado, em razão do transcurso do prazo da prescrição da pretensão punitiva do Estado, na modalidade retroativa, nos termos do artigo 110, §§ 1º e 2º, do Código Penal.” (STF - AP: 516 DF, Relator.: Min . AYRES BRITTO, Data de Julgamento: 05/12/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-148 DIVULG 31-07-2014 PUBLIC 01-08-2014) – grifos nossos

No artigo “Uma Releitura do Crime Continuado e da Habitualidade Criminosa”¹⁰, publicado sobre tais reflexões, lança luz exatamente sobre essa problemática posta e que não pode ser banalizada pelo aplicador do Direito, sob pena de tratamento equânime a situações diversas:

“Por isso, conjecturamos que o principal imbróglio desse tema seja o franco desrespeito aos reais marcos legais do instituto. Urge mencionar que o interregno que deveria ser levado em consideração é entre o primeiro e o último crimes.

Principalmente porque a análise circunscrita entre o primeiro e o último ato criminoso tem a aptidão de caracterizar a verdadeira eventualidade criminosa, afastando-se de criminosos que têm o crime como hábito. Por isso, a forma que atualmente se interpreta o artigo 71 do Código Penal malfez não só a sua escoreita compreensão gramatical, mas também a sua teleologia. Isso pela completa desconsideração da expressão "devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro".

A nosso ver, tal benefício de política criminal deveria se restringir ao criminoso que, em um pequeno espaço de tempo, comete uma multiplicidade de infrações penais simétricas concatenadas. Até porque isso mostraria um concentração de crimes semelhantes em um pequeno intervalo de tempo, muita vezes justificados pela desconexão estocástica e transitória do indivíduo frente às imperativas normas legais. Isso caracterizaria bem a tal eventualidade criminosa, não se permitindo que aquele "momento de bobeira" do indivíduo macule de forma substantiva os rumos de sua vida. Daí, nesse sentido, seria possível, inclusive, a fixação de interstício um pouco maior do que 30 dias, desde que entre o primeiro e o

¹⁰ <https://www.conjur.com.br/2021-dez-07/academia-policia-releitura-crime-continuado-habitualidade-criminosa/>

último crimes.

Por isso mesmo é que a exegese atual é contestável, pois acabou restringindo a aplicabilidade do ortodoxo cúmulo material de infrações penais a criminosos habituais, colocando-os no mesmo patamar de proteção legal daqueles que se envolvem esporadicamente em infrações penais. Muito porque o conceito de habitualidade criminosa também não é taxativamente definido no ordenamento, o que permite exageros valorativos realizados por alguns operadores do direito.

De toda sorte, o crime continuado não pode (nem deve) ser utilizado como subterfúgio para abrandar a situação de criminosos habituados às ilicitudes penais.” - grifos nossos

Seguem em anexo, as jurisprudências extraídas da página do TJPI, de molde a incrementar o estudo proposto, nas balizas pleiteadas pelo Promotor de Justiça subscritor do pedido de auxílio:

“EMENTA: APELAÇÕES CRIMINAIS. PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. RECURSO INTERPOSTO POR FRANCISCO DE ASSIS COSME. PRELIMINAR. INÉPCIA DA DENÚNCIA. REJEITADA. MÉRITO. ABSOLVIÇÃO. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS NOS AUTOS. DOLO GENÉRICO. VONTADE LIVRE E CONSCIENTE. PROCESSO PENAL. INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS. EXCLUDENTE DE INEXIGIBILIDADE DA CONDUTA DIVERSA NÃO CONFIGURADA. PRÁTICA DO CRIME DE FORMA CONTINUADA. DOSIMETRIA. PRIMEIRA-FASE. ERRO NA FIXAÇÃO DA PENA-BASE. MÍNIMO LEGAL. SEGUNDA-FASE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 231 DO STJ. TERCEIRA-FASE. MANUTENÇÃO DA EXASPERAÇÃO DA PENA. SUBSTITUIÇÃO POR RESTRITIVAS DE DIREITO. CABIMENTO. RECORRER EM LIBERDADE. ANÁLISE PREJUDICADA. RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. 1. Recurso interposto por Francisco Cosme. Preliminar. Inépcia da Denúncia. Compulsando os autos, evidencia-se que a denúncia formulada apresenta uma narrativa congruente do fato criminoso, descrevendo a conduta que configura crime, propiciando

o exercício do contraditório e da ampla defesa. Preliminar rejeitada. 2. Mérito. Absolvição. A autoria e materialidade do crime estão evidenciadas através do procedimento administrativo fiscal, inclusive, pelos autos de infração e respectivas certidões de dívida ativa acostadas aos autos, bem como pelo depoimento prestado pelo próprio do réu. 3. Dolo. **O ato do agente se reveste tanto de vontade e consciência, sendo patente o desejo de sonegar os impostos exigidos, com intuito de aumentar o patrimônio. Assim, considerando que o recorrente era responsável pela administração da empresa e pelo pagamento de tributos, é inequívoco o dolo na prática do crime previsto no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/1990.** 4. Independência das instâncias. O processo penal não é a via adequada para o exame de eventual desobediência ao devido processo legal, ocorrido em procedimento administrativo de lançamento de crédito tributário, vez que dada a independência das instâncias, eventuais irregularidades não contaminam a ação penal. 5. Inexigibilidade da conduta. Considerando que a alegação de dificuldades financeiras, além de constituir ônus da prova exclusiva da defesa, devem estar amparadas em robusto conjunto probatório, e visando não incentivar a prática de ilícitos, a tese de inexigibilidade de conduta diversa não merece prosperar. 6. **Crime continuado. No caso em análise, observa-se que, entre os anos de 2011 e 2012, o recorrente sonegou impostos, incorrendo, portanto, na prática do crime descrito no art. 1º da Lei nº 8.137/90 de forma continuada.** 7. Dosimetria da Pena. A análise dos autos revela que o magistrado considerou as circunstâncias judiciais da culpabilidade, maus antecedentes, motivo do crime, conduta social, personalidade, circunstâncias do crime e comportamento da vítima como favoráveis ao réu, deixando para valorar as consequências do crime como causa de aumento. Portanto, observa-se que o magistrado incorreu em erro ao fixar a pena, nesta fase, acima do mínimo legal. Desta forma, considerando que todas as circunstâncias judiciais foram favoráveis ao réu, mister se faz a fixação da pena-base no mínimo legal. Na segunda fase da dosimetria, mesmo com o reconhecimento de tal atenuante, a pena intermediária não restaria modificada, uma vez que não é possível a redução da pena abaixo do mínimo legal, em obediência à Súmula nº 231 do Superior Tribunal de Justiça. Em relação à terceira fase da dosimetria, a exasperação da pena restou devidamente justificada, posto

que o valor do crédito tributário sonogado é suficiente para que o juízo delibere sobre o grave dano à coletividade. 8. Substituição por pena restritiva de direito. Considerando que o réu foi condenado à pena inferior a 4 (quatro) anos de reclusão, não é reincidente e teve todas as circunstâncias judiciais consideradas como favoráveis, preenchendo, assim, todos os requisitos previstos no art. 44 do Código Penal, é cabível a substituição da pena carcerária por restritivas de direito, a serem aplicadas pelo Juízo da Execução Penal. 9. Direito de recorrer em liberdade. O réu permaneceu solto durante o transcorrer do processo, tendo o magistrado a quo autorizado que ele recorra em liberdade. Logo, o pleito de concessão do direito de recorrer em liberdade encontra-se prejudicado. 10. Recurso conhecido e parcialmente provido. 11. **Recurso interposto pelo Ministério Público. Continuidade delitiva. A habitualidade se caracteriza pela prática reiterada de condutas, isoladamente consideradas, o que não é o caso, tendo em vista que, entre os anos de 2011 e 2012, o recorrente sonogou impostos, incorrendo, assim, na prática do crime descrito no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90 de forma continuada.** 12. Recurso conhecido e improvido. ACÓRDÃO Acordam os componentes da 1ª Câmara Especializada Criminal do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí, em CONHECER dos presentes recursos e DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso interposto por FRANCISCO DE ASSIS COSME para fixar a pena em 3 (três) anos, 7 (sete) meses e 6 (seis) dias de reclusão, convertendo-a em restritivas de direito, a serem aplicadas pelo Juízo da Execução Penal, mantendo-se incólume os demais termos da sentença condenatória, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso interposto pelo MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL, em dissonância com o parecer da Procuradoria-Geral de Justiça, na forma do voto do Relator.” (TJPI - APELAÇÃO CRIMINAL 0000449-55.2017.8.18.0140 - Relator: SEBASTIAO RIBEIRO MARTINS - Vice-Presidência do Tribunal de Justiça - Data 07/11/2022) - grifos nossos

Nota-se que no julgado supracitado, *data maxima vênia*, houve a adequação da conduta ao fenômeno jurídico da continuidade delitiva, mesmo tendo ocorrido um interregno razoável de tempo no quais as condutas foram perpetradas, a uma primeira análise, tendo o juízo *ad quem* entendido que “a habitualidade se caracteriza pela prática reiterada de condutas, isoladamente

consideradas, o que não é o caso, tendo em vista que, entre os anos de 2011 e 2012, o recorrente sonegou impostos, incorrendo, assim, na prática do crime descrito no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90 de forma continuada”, **de maneira que houve uma interpretação mais ampla do conceito de continuidade delitiva, albergando um lapso temporal de maior espectro do que o pacificado em sede de doutrina e jurisprudência, mesmo diante da hipótese de crimes tributários, onde ocorre um nítido elastecimento do instituto do “crime continuado”.**

Nessa outra jurisprudência trazida à lume, abaixo transcrita, **o mesmo tratamento quanto à ampliação do lapso temporal em termos de continuidade delitiva é observado, ressaltando-se que, sob o pálio de julgados recentes, do início deste ano, tal entendimento é acolhido pelo TJPI, de molde que cria-se uma compreensão de que a habitualidade delitiva pode ser equiparada ao crime continuado, o que, pelas razões explanadas, são elementos díspares e que pendem de aplicação retilínea para fins da adequação da penalidade às condutas levadas a efeito, sob pena, consoante asseverado anteriormente, dar tratamento igual a situações distintas:**

“Ementa: DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. NÃO OCORRÊNCIA DE NULIDADE PROCESSUAL POR FALTA DE INTIMAÇÃO POR EDITAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INCISO II, DA LEI 8.137/90. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. RESPONSABILIZAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL DA PESSOA JURÍDICA. DOLO GENÉRICO SUFICIENTE. CONTINUIDADE DELITIVA RECONHECIDA. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE POR RESTRITIVAS DE DIREITOS. PARCIAL PROVIMENTO. I. CASO EM EXAME 1. Apelação interposta pela defesa contra sentença condenatória que julgou procedente a ação penal para condenar o apelante à pena de 13 anos e 4 meses de reclusão, além de 220 dias-multa, pela prática do crime previsto no art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90 (fraude à fiscalização tributária). A defesa requer, preliminarmente, a nulidade processual por falta de intimação por edital, e, no mérito, a absolvição por ausência de dolo e insuficiência de provas. Subsidiariamente, pleiteia o reconhecimento de excludente de culpabilidade, a neutralização de circunstâncias judiciais desfavoráveis e a caracterização da continuidade delitiva. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 2. Há 5 (cinco) questões em

discussão:(i) definir se a ausência de intimação por edital gera nulidade processual;(ii) estabelecer se a autoria e a materialidade do crime de fraude à fiscalização tributária estão devidamente comprovadas;(iii) determinar se há excludente da culpabilidade pelo erro de proibição; (iv) avaliar a possibilidade de neutralizar as circunstâncias judiciais de motivo e consequências;(v) **analisar se estão presentes as condições para o reconhecimento de continuidade delitiva.** III. RAZÕES DE DECIDIR 3.A nulidade processual por falta de intimação por edital não se configura, pois o apelante foi citado pessoalmente e tinha ciência do processo. A legislação processual penal impõe ao réu o dever de manter seu endereço atualizado (art. 367 do CPP). Ademais, eventual alegação de nulidade deve ser acompanhada da demonstração de prejuízo (art. 563 do CPP), o que não ocorreu. 4.A autoria e a materialidade do crime previsto no art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90 foram devidamente comprovadas. **O apelante, como representante legal da empresa, permitiu a saída de mercadorias sem emissão de nota fiscal e fraudou o fisco de 2011 a 2015, conforme Certidões de Dívidas Ativas (CDAs) regularmente inscritas.** 5.O dolo genérico é suficiente para a configuração do crime contra a ordem tributária, conforme precedentes do STJ, sendo desnecessário o dolo específico. A conduta do apelante, ao deixar de recolher tributos de forma intencional, evidencia o elemento subjetivo do tipo penal. 6.Em relação às circunstâncias judiciais, afastam-se os motivos do crime, por serem inerentes ao tipo penal. **Por outro lado, mantém-se a valoração negativa das consequências do crime, em razão do elevado prejuízo causado ao erário, mais de cento e vinte mil reais.** 7.A continuidade delitiva resta configurada, pois os crimes de mesma espécie ocorreram entre os anos de 2011 a 2015, com identidade de propósito e modus operandi, preenchendo os requisitos do art. 71 do CP. A fração de aumento é fixada em 1/3, em razão do cometimento de 5 infrações, conforme a Súmula 659 do STJ. IV. DISPOSITIVO 8.Recurso parcialmente provido para redimensionar a pena do apelante e substituí-la por penas restritivas de direitos.

_____ Dispositivos relevantes citados: CPP, arts. 367, 563; CP, arts. 59, 71; CTN, art. 137, I; Lei 8.137/90, art. 1º, II.Jurisprudência relevante citada: STJ, AgRg no RHC 172.613/SC, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, j. 13/03/2023; STF, Súmula Vinculante n.º 24;

STJ, AgRg no AREsp 1971092/DF, Quinta Turma, j. 07/06/2022.” (TJPI - APELAÇÃO CRIMINAL 0000008-75.2017.8.18.0172 - Relator: JOSE VIDAL DE FREITAS FILHO - 2ª Câmara Especializada Criminal - Data 11/02/2025) - grifos nossos

Cite-se o julgado a seguir, também sobre o reconhecimento da continuidade delitiva no caso em concreto, sem detalhamento acerca do intervalo temporal entre as condutas que configurariam ilícitos tributários:

“EMENTA APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. ABSOLVIÇÃO POR INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. CONTINUIDADE DELITIVA. POSSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. 1. O termo inicial da prescrição da ação dos crimes materiais previstos no art. 1º da Lei 8.137/1990 é a data da consumação do delito, que, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, corresponde à data da constituição definitiva do crédito tributário. Esse entendimento encontra-se cristalizado no enunciado Súmula Vinculante 24 da Suprema Corte. 2. A materialidade do delito descrito na denúncia foi demonstrada no auto de infração e notificação fiscal e comprovada pelos documentos acostados aos autos e pelos depoimentos prestados em juízo. Para o início da persecução penal nos crimes materiais contra a ordem tributária, basta o encerramento do âmbito administrativo, com o devido lançamento definitivo do débito; 3. Alegação de ausência de indícios de conduta dolosa da apelante. Tese não acatada. O tipo penal previsto no art. 1º da lei n.º 8.137/90 não exige a vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo, fazendo-se necessário apenas o dolo genérico para a sua configuração; 4. Em caso de tributo apurado e não recolhido mensalmente, em meses contínuos, atende-se os critérios do art. 71 do CP, como na hipótese, possível o reconhecimento da continuidade delitiva. 5. Recurso conhecido e parcialmente provido. DECISÃO: Acordam os componentes da 2ª Câmara Especializada Criminal, do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí, por unanimidade, na forma do voto do relator, dissentindo do parecer da Procuradoria-Geral de Justiça, votar pelo conhecimento e parcial provimento do recurso, tão-somente para reconhecer

a continuidade delitiva, afastando o concurso material, e redimensionar a pena da apelante para 4 anos, 5 meses e 10 dias de reclusão e 50 dias-multa, em regime semiaberto., mantendo-se os demais termos da sentença.” (TJPI - APELAÇÃO CRIMINAL 0002612-72.2018.8.18.0172 - Relator: JOAQUIM DIAS DE SANTANA FILHO - 2ª Câmara Especializada Criminal - Data 07/10/2024) - grifos nossos

Cumpre trazer à baila a produção pretoriana local, de forma a dar um tratamento diverso do manto da continuidade delitiva, em processo da relatoria da Exma. Sra. Desembargadora Maria do Rosário de Fátima Martins Leite Dias, observando-se a correta aplicação de concurso material quando da reiteração de condutas, de forma habitual, sem que essas tenham se dado em estreito lapso temporal:

*“EMENTA APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME TRIBUTÁRIO. RÉU CONDENADO COMO INCURSO NAS PENAS DO ART. 1º, INCISO I, C/C ART. 12, I, DA LEI 8.137/90, POR QUATRO VEZES, EM CONCURSO MATERIAL, ART. 69 DO CP. AUTORIA E MATERIALIDADE DEMONSTRADAS. DOLO DA CONDUTA. **NÃO RECONHECIMENTO DA EXCLUDENTE SUPRALEGAL DE CULPABILIDADE DA INEXIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. DESCLASSIFICAÇÃO PARA O DELITO PREVISTO NO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/90. INVIÁVEL. SUPRESSÃO DO TRIBUTO EFETIVADA. SUBSUNÇÃO À CONDUTA DESCRITA NO ARTIGO 1º, INCISO II, DA LEI 8.137/90. MANUTENÇÃO DO EDITO CONDENATÓRIO QUE SE IMPÕE. AFASTAMENTO DA REGRA DO CONCURSO MATERIAL. INADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO. ACORDES PARECER MINISTERIAL SUPERIOR. 1. Comete crime contra a ordem tributária o agente que suprime o pagamento de tributos, mediante omissão de informações e prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias. 2. O crime previsto no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990 não demanda dolo específico, bastando-lhe o genérico, consubstanciado na burla à fiscalização tributária. 3. Em se tratando de crimes contra a ordem tributária, aplica-se a teoria do domínio do fato. É autor do delito aquele que detém o domínio da conduta, ou seja, o domínio final da ação, aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer***

ou não. Tratando-se de tributo devido pela pessoa jurídica, autor será aquele que efetivamente exerce o comando administrativo da empresa, podendo ser o administrador, o sócio-gerente, diretor, administrador por procuração de sócio ou mesmo um administrador de fato que se valha de interposta pessoa, esta figurando apenas formalmente como administrador.

4. No presente caso, o juízo de origem concluiu, a partir da análise do acervo probatório dos autos, pela presença de elementos suficientemente idôneos de prova aptos a manter a condenação do apelante pela prática da conduta criminosa prevista no art. 2º, I, II e V da Lei 8.137/1990, porque demonstrado o dolo específico de apropriação, com base na prática reiterada da conduta pelo apelante, bem como por suas alegações em juízo.

5. O conjunto probatório é firme e consistente em apontar a autoria e materialidade do delito previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, bem como o dolo na conduta, emergindo clara a responsabilidade penal do agente, o qual era responsável por gerir a empresa, impondo-se a condenação.

6. É impossível concluir que o réu/apelante, na condição de proprietário/administrador da empresa, não tivesse conhecimento e poder de mando sobre as operações fiscais realizadas. Além do mais, a autoria, em crimes contra a ordem tributária, recai sobre quem exerce o poder de comando administrativo da empresa.

7. É sabido que os crimes contra a ordem tributária devem ser analisados com menor rigor no que toca ao intervalo entre as condutas, todavia, ainda que se aplicasse maior flexibilidade, não cabe a benesse do crime continuado na entre as séries de condutas, tendo em vista que o lapso entre elas deve ser de, no mínimo, 03 (três) meses, tempo mais do que razoável para se considerar como interrompida uma continuidade e iniciada outra. Portanto, na hipótese há de se reconhecer a regra do concurso material de crimes.

8. As condutas foram praticadas de forma autônoma - para cada um dos crimes foram empregadas ações distintas -, a ensejar o reconhecimento do concurso material.

9. Para a caracterização da continuidade delitiva é imprescindível o preenchimento dos requisitos previstos no artigo 71 do Código Penal, quais sejam, cometimento de crimes da mesma espécie, perpetrados nas mesmas condições de tempo, lugar e maneira de execução, devendo os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro. Precedentes.

10. Hipótese em que, da análise do contexto

probatório, o magistrado singular reconheceu a existência de concurso material, em razão de os fatos terem ocorrido mediante mais de uma ação, com desígnios distintos, em lapso temporal superior a 30 (trinta) dias. 11. Conhecimento e improvimento.” (TJPI - APELAÇÃO CRIMINAL 0002525-19.2018.8.18.0172 - Relator: MARIA DO ROSARIO DE FATIMA MARTINS LEITE DIAS - 1ª Câmara Especializada Criminal - Data 04/07/2024) - grifos nossos

No mesmo trilhar jurisprudencial, onde se vê que os desembargadores do TJPI se inclinaram pelo reconhecimento do concurso material ao invés da aplicação da continuidade delitiva, para eventos espaçados no tempo, temos os seguintes julgados, marcadamente relevantes, para a compreensão da produção pretoriana no nosso Estado quanto ao assunto:

*Ementa: Direito penal e tributário. Apelação criminal. Fraude à fiscalização tributária. Art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90. Ausência de dolo específico. Improcedência da tese defensiva. Pena ajustada com fixação no mínimo legal. Recurso parcialmente provido. I. Caso em exame 1. Apelação criminal contra sentença que condenou o réu, sócio-administrador de pessoa jurídica, por crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90, em razão de fraudes relacionadas à fiscalização tributária. A defesa pleiteia a absolvição, alegando ausência de dolo e violação do princípio da legalidade. Subsidiariamente, requer a revisão da dosimetria da pena. II. Questão em discussão 2. **Há três questões em discussão: (i) saber se há elementos suficientes para configuração do dolo no crime de fraude à fiscalização tributária; (ii) verificar a adequação da fixação da pena-base em relação aos vetores do art. 59 do Código Penal; (iii) saber se cabe aplicação do reconhecimento da atenuante da confissão; (iv) examinar o cabimento da continuidade delitiva entre as condutas apuradas.** III. Razões de decidir 3. Quanto ao dolo, a conduta prevista no art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90 prescinde de dolo específico, sendo suficiente o dolo genérico. O apelante era responsável direto pelas obrigações fiscais da empresa, tendo ciência e controle sobre os atos irregulares. 4. Em relação à dosimetria, reconheceu-se excesso na valoração negativa dos motivos do crime, os quais são inerentes ao tipo penal, devendo ser neutralizados. Por outro lado, a negatificação das*

consequências do crime encontra-se adequada, diante do expressivo prejuízo ao erário (mais de R\$ 19 mil reais). 5. **O apelante confessou que omitia as operações do Fisco, fazendo jus à atenuante prevista no art. 65, III, d, do Código Penal.** 6. **Não se reconhece a continuidade delitiva entre as infrações, pois estas ocorreram em períodos distintos (2008-2011 e 2013) e sem unidade de desígnios, configurando, na verdade, concurso material, conforme reconhecido em sentença.** IV. Dispositivo e tese7. Recurso conhecido e parcialmente provido. Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 5º, LIV; CP, arts. 59 e 71; Lei 8.137/90, art. 1º, inciso II. Jurisprudência relevante citada: STF, Súmula Vinculante nº 24; STJ - RHC 122.339 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T, j. 4-8-2015, DJE 171 de 1º-9-2015; STJ - AgRg no RHC: 172613 SC 2022/0334057-7, Relator: Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 13/03/2023, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/03/2023; STJ - AgRg no AREsp n. 2.091.673/SP, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Sexta Turma, julgado em 12/3/2024, DJe de 15/3/2024.” (TJPI - APELAÇÃO CRIMINAL 0000681-97.2019.8.18.0172 - Relator: JOSE VIDAL DE FREITAS FILHO - 2ª Câmara Especializada Criminal - Data 11/02/2025) - grifos nossos

“Ementa: DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/1990. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. CONFIGURAÇÃO DO DOLO GENÉRICO. DOSIMETRIA. NEUTRALIZAÇÃO DE VETOR NEGATIVO. REDIMENSIONAMENTO DA PENA. APLICAÇÃO DE CONCURSO MATERIAL. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. I. CASO EM EXAME 1. Apelação criminal interposta por réu condenado pela prática do crime de sonegação fiscal (art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990), consistente na omissão do recolhimento do ICMS nos anos de 2011, 2012 e 2013, com base na não emissão de documentos fiscais nas saídas de mercadorias. A pena imposta foi de 8 (oito) anos de reclusão em regime semiaberto e 90 (noventa) dias-multa, à razão de 1/30 do salário-mínimo vigente. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 2.

Há três questões em discussão: (i) a configuração da autoria, materialidade e dolo na prática do delito de sonegação fiscal; (ii) a revisão das circunstâncias judiciais avaliadas na dosimetria, com possível neutralização de vetores; e (iii) o reconhecimento de continuidade delitiva, em oposição ao concurso material aplicado na sentença condenatória. III. RAZÕES DE DECIDIR 3. A materialidade delitiva está demonstrada pelas Certidões de Dívida Ativa (CDA's) e pelas provas constantes nos autos, evidenciando o lançamento tributário correspondente à omissão do recolhimento do ICMS. 4. A autoria do crime é comprovada pela condição do réu como gestor da empresa à época dos fatos, sendo responsável pelos atos de gerência, conforme previsto no art. 135, inciso III, do CTN, corroborado por prova documental. 5. O dolo genérico ficou configurado pela conduta consciente e voluntária do réu ao omitir informações fiscais e não regularizar a situação tributária após notificações administrativas, sendo suficiente, conforme entendimento do STJ, para a tipificação do crime de sonegação fiscal. 6. **Quanto à dosimetria, acolhe-se a tese defensiva para neutralizar o vetor "motivo do crime", por se tratar de critério inerente ao próprio tipo penal. Contudo, mantém-se a valoração negativa das consequências do crime, dado o prejuízo expressivo de R\$ 173.882,08, não ressarcido integralmente aos cofres públicos.** 7. **Não se reconhece a continuidade delitiva, pois as condutas, apesar de serem da mesma espécie, ocorreram em anos distintos e de forma autônoma, o que impede a aplicação do art. 71 do Código Penal, conforme entendimento consolidado pelo STJ.** 8. **Redimensionada a pena-base, com a neutralização de um vetor, e mantido o concurso material, fixa-se a pena definitiva em 7 (sete) anos de reclusão em regime inicial semiaberto e 60 (sessenta) dias-multa.** IV. DISPOSITIVO 9. Recurso parcialmente provido para redimensionar a pena, mantendo os demais termos da sentença condenatória. Dispositivos relevantes citados: Lei nº 8.137/1990, art. 1º, I; CTN, art. 135, III; CP, art. 71. Jurisprudência relevante citada:

STJ, AgRg no HC n. 801.029/SC, rel. Min. Otávio de Almeida Toledo, Sexta Turma, j. 30/9/2024; STJ, AgRg no AREsp n. 687.220/SP, rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, j. 16/10/2018; STJ, AgRg no AREsp n. 2.224.484/SC, rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, j. 07/02/2023.” (TJPI - APELAÇÃO CRIMINAL 0002190-97.2018.8.18.0172 - Relator: JOSE VIDAL DE FREITAS FILHO - 2ª Câmara Especializada Criminal - Data 06/12/2024) - grifos nossos

Observa-se, **ao ampliar o leque das pesquisas quanto habitualidade e aplicação das sanções penais, debruçando-se acerca de crimes contra o patrimônio, que o TJPI demonstra uma atuação mais consentânea com os ensinamentos doutrinários ora externados, aplicando de forma diversa os conceitos de habitualidade e continuidade delitiva**, consoante ementas extraídas do site oficial da instituição:

“APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME DE ROUBO MAJORADO. CONDENAÇÃO. DOSIMETRIA PENAL. CONCURSO DE CRIMES. PLEITO DE RECONHECIMENTO DA CONTINUIDADE DELITIVA. INVIABILIDADE. HABITUALIDADE DELITIVA CONFIGURADA. FIXAÇÃO DO REGIME SEMIABERTO. INVIABILIDADE. PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE SUPERIOR A OITO ANOS. ART. 33, § 2º, DO CP. RECURSO IMPROVIDO. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça compreende que, para a caracterização da continuidade delitiva, é imprescindível o preenchimento de requisitos de ordem objetiva (mesmas condições de tempo, lugar e forma de execução) e subjetiva (unidade de desígnios ou vínculo subjetivo entre os eventos), nos termos do art. 71 do Código Penal. Exige-se, ainda, que os delitos sejam da mesma espécie. Para tanto, não é necessário que os fatos sejam capitulados no mesmo tipo penal, sendo suficiente que tutelem o mesmo bem jurídico e sejam perpetrados pelo mesmo modo de execução. (REsp 1.767.902/RJ, j. 13/12/2018). 2. Na espécie, verifica-se em consulta ao sistema Themis que o acusado responde a diversas outras representações e ações penais por atos infracionais e crimes cometidos contra o patrimônio, circunstância que caracteriza a habitualidade criminosa, afasta a configuração da unidade de desígnios e obsta o reconhecimento da continuidade delitiva. Precedentes do STJ. 3. Considerando que ao

acusado foi aplicada pena privativa de liberdade superior a 08 (oito) anos de reclusão, impõe-se a manutenção do regime fechado para o início do cumprimento da pena, nos termos do art. 33, § 2º, do Código Penal. 4. Recurso conhecido e improvido.” (TJPI - APELAÇÃO CRIMINAL 0030004-25.2014.8.18.0140 - Relator: ERIVAN JOSE DA SILVA LOPES - 2ª Câmara Especializada Criminal - Data 15/03/2021)

“APELAÇÃO CRIMINAL. ART. 157, CAPUT, NA FORMA DO ART. 69, AMBOS DO CÓDIGO PENAL. SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DA DEFESA. PEDIDO DE ABSOLVIÇÃO POR INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. ROUBO PRATICADO CONTRA A VÍTIMA FRANCISCO DE ASSIS SANTOS. IMPOSSIBILIDADE. AUTORIA E MATERIALIDADE DEVIDAMENTE COMPROVADAS. RELATOS FIRMES E COERENTES DA VÍTIMA. VERSÃO APRESENTADA PELO RÉU DESAMPARADA DE QUALQUER SUPORTE PROBANTE. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DA CONTINUIDADE DELITUOSA EM DETRIMENTO DO CONCURSO MATERIAL DE CRIMES. LIAME SUBJETIVO NÃO EVIDENCIADO. NÃO COMPROVAÇÃO DA UNIDADE DE DESÍGNIOS. AÇÃO POSTERIOR QUE NÃO DECORRE DA ANTERIOR. HABITUALIDADE DO AGENTE EM CRIMES CONTRA O PATRIMÔNIO. MANUTENÇÃO DO CONCURSO MATERIAL APLICADO NA ORIGEM. AFASTAMENTO OU MINORAÇÃO DA PENA DE MULTA. IMPOSSIBILIDADE SOB PENA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. SANÇÃO EXPRESSAMENTE COMINADA PELO LEGISLADOR COMO PENA CUMULATIVA AO CRIME EM QUESTÃO. SANÇÃO APLICADA PROPORCIONALMENTE À REPRIMENDA PRIVATIVA DE LIBERDADE E VALOR INDIVIDUAL FIXADO DE ACORDO COM A SITUAÇÃO ECONÔMICA DO RÉU. EVENTUAL IMPOSSIBILIDADE DE PAGAMENTO QUE DEVE SER ANALISADA PELO JUÍZO DA EXECUÇÃO. I – In casu, a versão do recorrente está dissociada do contexto probatório e merece pouca credibilidade, ao contrário dos relatos da vítima, que apontam com riqueza de detalhes a autoria do crime. Ao contrário do que aduz a defesa, a vítima Francisco de Assis Santos foi segura ao descrever o apelante como sendo a pessoa que lhe assaltou, pois procedeu seu reconhecimento na Delegacia de Polícia. Em Juízo, ratificou suas declarações, afirmando, indubitavelmente, ser o acusado, ora apelante,

o autor do crime. II - Verifica-se que os requisitos objetivos encontram-se cumpridos, visto que ambos os crimes de roubo foram praticados em mesmas condições de tempo, lugar e meio de execução. Todavia, o liame subjetivo não restou caracterizado, visto que não está claro que o agente agiu com unidade de desígnios, isto é, não se verifica que a ação posterior é um desdobramento da anterior. Pelas provas colhidas, constatou-se a pretensão do agente em reiterar ações e não de alargar a primeira prática infracional, afastando-se, assim, o liame subjetivo e o consequente pedido para reconhecimento de crime continuado. III - No tocante a isenção de pena de multa, verifico que é descabido tal pedido, pois, sendo ela o preceito secundário da norma, não pode ser negada a sua vigência pela condição de miserabilidade do acusado, eis que ausente previsão legal para tanto. IV – Outrossim, tenho que a Magistrada a quo acertadamente fixou o número de dias-multa na proporcionalidade legal, qual seja, 20 (vinte) dias-multa, bem como limitou o valor de cada dia-multa no patamar mínimo, à razão de 1/30 (um trigésimo) do salário mínimo vigente ao tempo do fato, justamente por levar em consideração a situação econômica da apelante. Assim sendo, considerando que a quantidade de dias-multa foi corretamente aplicada na sentença hostilizada, guardando proporção com a pena corporal, impõe-se, pois, a sua manutenção. V – Recurso conhecido e improvido. (TJPI - APELAÇÃO CRIMINAL 0008403-75.2005.8.18.0140 - Relator: EULALIA MARIA RIBEIRO GONCALVES NASCIMENTO PINHEIRO - 2ª Câmara Especializada Criminal - Data 10/08/2020) - grifos nossos

Na esteira do sustentado nessa análise, segundo o douto GUILHERME DE SOUZA NUCCI¹¹, quanto à delinquência habitual, **“não se aplica o crime continuado ao criminoso habitual ou profissional, pois não merece o benefício – afinal, busca valer-se de instituto fundamentalmente voltado ao criminoso eventual”**, complementando em suas considerações, a diferença existente entre com o “crime habitual continuado”, nos termos a seguir descritos:

“Diferente da hipótese retratada na nota anterior, que se refere ao criminoso que, habitualmente pratica vários delitos instantâneos ou

¹¹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 16ed. Rev. Atual. E Ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2016, pgs. 545/546.

permanentes, é possível haver crime habitual em continuidade delitiva. Assim, o agente pode cometer um crime habitual (ex.: manter casa de prostituição), havendo uma interrupção qualquer, seguida de outro delito habitual idêntico, o que configuraria o crime continuado.” - grifos nossos

Ex positis, seriam essas as considerações da análise concretizada por este CAO, quanto à produção jurisprudencial mais recente e no âmbito do nosso Estado, em consonância com o pleito do membro ao qual se presta o presente auxílio.

3.2. PRECEDENTES DO STJ e STF QUE TRATEM DA CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS DECLARADOS, COM OU SEM HABITUALIDADE

Cumprido destacar quanto ao tema albergado por tal tópico que, **com o advento da decisão do STF (RHC nº 163.334), em dezembro de 2019, permitindo a prisão do devedor de ICMS que declara e deixa de recolher o tributo de forma contumaz e dolosamente, descortinou-se uma nova realidade no que tange ao enfrentamento da criminalização do não pagamento de tributos declarados.**

O Artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, tipifica a conduta de “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social que deveria ser recolhido aos cofres públicos”.

Com a jurisprudência do STF, a aplicação do aludido dispositivo vem se revelando mais rígida, haja vista que a Suprema Corte endossou o que anteriormente já havia sido consignado pelo STJ, quando do julgamento do HC nº 399109/SC. Neste julgado, ficou estabelecido que o devedor que declara o imposto, mas deixa de realizar o seu devido recolhimento, incorre em crime de apropriação indébita tributária.

Tradicionalmente, a jurisprudência era no sentido de que o ato de declarar algum imposto e não realizar o devido recolhimento não configuraria delito contra a ordem tributária. Nesse caso, trataria apenas de mero inadimplemento.

Importante trazer a lume como essa mudança de paradigma se dera, na seara do Supremo Tribunal Federal, mais precisamente em sede de recurso em *habeas corpus* interposto contra acórdão, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, assim ementado:

“HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLUÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS 'DESCONTADO E COBRADO'. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

1. *Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - 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, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial.** 3. *A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão ‘descontado ou cobrado’, o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que ‘descontam’ ou ‘cobram’ o tributo ou contribuição.* 4. *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.* 5. *É inviável a absolução sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS*

em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado.” (HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018, grifei)

2.

Quando do julgamento do recurso em habeas corpus, o senhor Ministro EDSON FACHIN, em seu voto-vogal, tecera singulares considerações, de forma translúcida, sob os seguintes argumentos, para fins de se inclinar pelo desprovimento do recurso:

“(…) O que a conduta incrimina, portanto, no caso do ICMS, é essa ruptura, causada pelo contribuinte de direito, entre a atividade de tributação realizada pelo Fisco e o atingimento da riqueza concernente à capacidade contributiva do consumidor.

Nessas balizas, a conduta incriminada, a meu ver, supera a faceta do inadimplemento fiscal, porquanto se deixa de recolher aos cofres públicos valor, referente à capacidade contributiva de terceiro, destinado aos cofres estaduais ou distritais e que, segundo já decidiu este Plenário, não é pertencente ao contribuinte de direito.

Desse modo, a tipificação de conduta dessa natureza não equivale a admitir o emprego do Direito Penal como meio de enfrentamento a uma questão que se restringiria a uma dívida com o Fisco.

Observo ainda, assim como fez o eminente Relator, que não se trata de responsabilização penal objetiva decorrente do simples não recolhimento do tributo.

Isso porque, como se sabe, as infrações penais, salvo casos excepcionais e expressos em lei que admitem punição em modalidade culposa (art. 18, Código Penal), são caracterizadas pela natureza dolosa da conduta.

Ressalto ainda, e penso que é nessa linha a explicitação exemplificativa do eminente Min. Luís Roberto Barroso, que as hipóteses mencionadas por Sua Excelência de configuração desse dolo genérico não são exaustivas, cabendo, em cada caso concreto, a perquirição

individualizada desses aspectos. Essa definição, portanto, incumbirá, motivadamente, ao Juiz Natural no transcurso do devido processo legal.

Nesta sede, importa assentar a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90 no que incrimina conduta dolosa de não recolhimento de valor referente a ICMS, seja por parte do responsável, seja por parte do contribuinte.

Diante do exposto, em tais termos, acompanho o Relator e voto pelo desprovemento do recurso.” - grifos nossos

Sobre tão importante julgado, cumpre colacionar trecho do artigo “ICMS Declarado e Apropriação Indébita Tributária”, publicado no site do CEAF/MPBA¹², que lança luz sobre o tema, aqui discutido e analisado, sob o pálio da pesquisa jurisprudencial:

“Na oportunidade, o relator, Min. Luís Roberto Barroso, afirmou que uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, considerando que 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.

Ademais, afirmou que 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. Por fim, asseverou que uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e atenta às consequências da decisão conduziram ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Não obstante, ponderou a necessidade de uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, que se reveste de modus operandi do empresário, seja para o enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

Desta maneira, segundo o relator, a caracterização do crime dependeria da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais. No acórdão, o Ministro Relator elencou, de forma exemplificativa, as seguintes hipóteses: i) inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos; ii)

¹² SANT’ANNA, Hugo Casciano de e NASCIMENTO, Lucca Nascimento. “ICMS Declarado e Apropriação Indébita Tributária” in <https://ceafpesquisa.mpba.mp.br/textos/icms-declarado-e-apropriacao-indebita-tributaria/>

a venda de produtos abaixo do preço de custo; iii) a criação de obstáculos à fiscalização; iv) a utilização de “laranjas” no quadro societário; v) a falta de tentativa de regularização dos débitos; vi) o encerramento irregular das suas atividades; e vii) a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado. O exemplo da utilização de “laranjas”, todavia, não nos pareceu adequado, dada a sua adequação típica ao art. 1º, I, da Lei 8.137/90.

Ao final, a tese fixada foi a seguinte “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.”

A Corte considerou que o mero inadimplemento tributário não deve ser considerado crime, exigindo-se um nível especial de reprovabilidade que justifique o tratamento mais gravoso.

Em 2020, o STJ passou a adotar o mesmo entendimento a partir do Habeas Corpus (HC) 55655110, no sentido de que a conduta de declarar o ICMS e não proceder ao respectivo recolhimento constitui crime, desde que o devedor seja contumaz na prática e que esta se revista do dolo de apropriação”. - grifos nossos

Repise-se que há entendimento doutrinário consistente na premissa de que o não pagamento de impostos é reprovável e merece atenção do Estado por suas consequências sociais e econômicas, mas que é fundamental diferenciar tal agir da conduta daquele que reconhece e declara a dívida – caso em discussão – daquele que sonega com fraude ou omissão de informações, posicionando-se uma vertente doutrinária no sentido de que seriam situações distintas, de gravidade distinta, e devem ser tratadas de forma diferente, de molde que a incidência do Direito Penal dar-se-ia nessa segunda situação, sendo cabível quanto à primeira a execução fiscal.

“Existem meios diversos de se fugir da tributação. Tradicionalmente, o critério mais adotado pela doutrina para classificar tais meios toma por base a licitude da conduta.

Assim, quando o contribuinte usa de meios lícitos para fugir da tributação ou torná-la menos onerosa, tem-se, para a maioria da doutrina, a elisão fiscal.

Já nos casos em que o contribuinte se utiliza de meios ilícitos para escapar da tributação, tem-se a evasão fiscal.

Por fim, existem casos em que o comportamento do contribuinte não é, a rigor, ilícito, mas adota um formato artificioso, atípico para o ato que está sendo praticado, tendo por consequência a isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. Alguns denominam esta última hipótese de elusão fiscal; outros, de elisão ineficaz (pois possibilitaria que o fisco, descobrindo a simulação, lançasse o tributo devido).

(...) A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

É tradicional em doutrina se afirmar que a evasão sempre é posterior ao fato gerador do tributo, pois só se esconde um fato que já ocorreu. Também neste caso, a regra comporta exceções, basta lembrar dos casos em que contribuintes de ICMS emitem notas fiscais fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (fato gerador do tributo). Trata-se de uma forma de esconder a futura ocorrência do fato gerador do tributo (ou diminuir criminosamente o seu montante). É caso de conduta evasiva anterior à ocorrência do fato gerador.”¹³

Quanto ao tema propriamente dito, o CAOCRIM procedera a uma pesquisa de jurisprudência voltada a traçar um perfil dos principais precedentes do STJ e STF que versem acerca da criminalização do não pagamento de tributos declarados, com ou sem habitualidade, inserindo nessa manifestação de auxílio alguns julgados selecionados, cujas ementas restam descritas, *ipsis literis*:

“EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS - RECOLHIMENTO A MENOR - AUTOLANÇAMENTO - VALORES DECLARADOS E NÃO PAGOS - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - DESNECESSIDADE - ENTENDIMENTO QUE SE ESTENDE AO SÓCIO ADMINISTRADOR PESSOALMENTE RESPONSÁVEL PELA DECLARAÇÃO DO TRIBUTOS

13 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ed. Rev e atual. São Paulo: Método, 2013.

NÃO RECOLHIDO - OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA - INOCORRÊNCIA - DIREITO LÍQUIDO E CERTO INEXISTENTE - SENTENÇA MANTIDA 1. Nos tributos lançados por homologação, o contribuinte declara a ocorrência do fato gerador, delimita sua base de cálculo e já antecipa o pagamento do montante que considera devido. A intervenção do Fisco limita-se à parte final desta cadeia, incumbindo-lhe apurar a correção das operações realizadas, homologando-as em caso de acerto, ou prosseguindo com atividades de cobrança, caso não haja correspondência entre a realidade jurídica vivida pelo contribuinte e o valor tributário recolhido. 2 . *As situações em que o contribuinte presta a declaração, mas não promove o respectivo pagamento, são classificadas como hipótese de autolancamento, caracterizando-se como típica confissão de dívida, bastante para constituição do crédito tributário, sem necessidade de qualquer atividade complementar por parte do Fisco.* 3. *Em se tratando de omissão no recolhimento de ICMS declarado pelo sujeito passivo e, portanto, de crédito não contencioso, prescindível a instauração de procedimento administrativo fiscal, não havendo pertinência na alegação do contribuinte de que o ato administrativo objurgado seria nulo por inobservância do contraditório e da ampla defesa na via administrativa.* 4 . *Entendimento que se estende ao impetrante, único sócio e administrador da sociedade empresária, que figurou como declarante das informações apresentadas nas Declarações de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação - DeSTDA.* 5. *Recurso não provido.*” (TJ-MG - Apelação Cível: 52742262620228130024, Relator.: Des .(a) Áurea Brasil, Data de Julgamento: 20/06/2024, Câmaras Cíveis / 5ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 21/06/2024) – grifos nossos

“PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CRIME CONTINUADO . PRETENSÃO DE RECONHECIMENTO DE CRIME ÚNICO. VIA INADEQUADA. REVOLVIMENTO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. AGRAVO DESPROVIDO . I - O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de que "na hipótese de ICMS declarado e não pago, cada lançamento mensal caracteriza um

delito" (AgRg no AREsp n. 2.224.484/SC, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 07/02/2023, DJe 16/02/2023)" . II - No caso, a Corte de origem afirmou ter ocorrido a continuidade delitiva e não crime único, posicionamento que não destoa flagrantemente do entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Assim, aferir se estariam presentes as circunstâncias exigidas para o reconhecimento do crime único, ao invés da continuidade delitiva, demandaria inevitavelmente o reexame do quadro fático-probatório, situação vedada no âmbito do habeas corpus. III - No mais, os argumentos lançados no recurso atraem a Súmula n. 182 desta Corte Superior de Justiça .Agravos regimentais desprovidos." (STJ - AgRg no HC: 773021 SC 2022/0302188-6, Relator.: Ministro MESSOD AZULAY NETO, Data de Julgamento: 29/04/2024, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/05/2024) – grifos nossos

“AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ICMS DECLARADO E NÃO PAGO. ADESÃO A PROGRAMA DE PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO DEPOIS DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA (ART . 396 DO CPP). SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. NÃO CABIMENTO. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL . RECUSA DO MP JUSTIFICADA NA CONTUMÁCIA DELITIVA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO NO MOMENTO OPORTUNO. MATÉRIA PRECLUSA. TIPICIDADE DA CONDUCTA . CONTUMÁCIA DELITIVA E DOLO DE APROPRIAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. O recebimento da denúncia, para fins de definição do marco prescricional ou para a suspensão da ação penal por adesão a programa de parcelamento de débito tributário, é aquele previsto no art . 396 do Código de Processo Penal. 2. No caso dos autos, a adesão ao parcelamento do débito tributário ocorreu cerca de 4 meses depois do recebimento da inicial acusatória, razão pela qual não há o direito à suspensão do andamento da ação penal. A opinião do Ministério Público quanto ao tema jurídico não vincula a decisão judicial . 3. A negativa do Ministério Público em oferecer o acordo de não persecução penal foi justificada no argumento da contumácia delitiva do réu (conduta praticada em continuidade delitiva). A defesa deixou de

*impugnar a recusa no momento apropriado bem como de pleitear o encaminhamento dos autos ao Órgão Superior do Ministério Público (art. 28-A, § 14, do CPP), razão pela qual tornou-se matéria preclusa . 4. **O STJ considera típica e constitucional a conduta de deixar de repassar ao fisco o ICMS indevidamente apropriado se for constatada a contumácia delitiva e o dolo de apropriação. Essa é a hipótese dos autos, pois foram cometidas onze ações delituosas em sequência e em concurso material.** 5. *Agravo regimental não provido.*” (STJ - AgRg nos EDcl no RHC: 147297 SC 2021/0144312-0, Relator.: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Data de Julgamento: 28/08/2023, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/08/2023) – grifos nossos*

“AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA . ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990 NA FORMA DO ART. 71 DO CP . FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO DECLARADO. TIPICIDADE CONFIGURADA. JURISPRUDÊNCIA DA TERCEIRA SEÇÃO DESTA CORTE SUPERIOR. HC N . 399.109/SC, DJE 12/9/2018. PLEITO DE AFASTAMENTO DA TIPICIDADE. CONTUMÁCIA E DOLO DE APROPRIAÇÃO RECONHECIDOS PELA INSTÂNCIA ORDINÁRIA .
1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido da tipicidade do não recolhimento de ICMS, na qualidade de operações próprias. 2. [...] a Terceira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do HC n. 399.109/SC, pacificou o entendimento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é fato típico (HC n. 399 .109/SC, Rel. Ministro JOEL ILAN PARCIONIK, Terceira Seção, julgado em 22/8/2018, DJe de 12/9/2018) (AgRg no AREsp n. 1.792 . 837/SC, Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, DJe 8/4/2021). 3. A Corte catarinense dispôs as seguintes razões (fl. 274): [...], sobre o elemento subjetivo do tipo, convém ressaltar que a configuração da conduta criminosa prevista no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990 dispensa a presença de especial fim de agir, bastando a configuração do dolo genérico, consistente na consciência, ainda que potencial, de 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"(LIMA, Renato Brasileiro de. Legislação criminal especial comentada, 8ª ed., Salvador: juspodivm, 2020, p. 255), o que restou evidenciado no caso. [...] A contumácia igualmente se revela presente, mormente por ter o apelante cometido o crime por 8 (oito) vezes ao longo do ano de 2019, como visto. [...], o caso dos autos não trata apenas de um débito fiscal e de mero inadimplemento, mas sim da apropriação dos valores, pela empresa administrada pelo apelante, de impostos descontados ou cobrados de terceiros aos cofres públicos. É por isso que a má administração e falta de planejamento tributário não podem ser arguidas para eximir-se da obrigação, sendo inviável tanto a absolvição por atipicidade da conduta como a exclusão da culpabilidade pelo reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa.

4. [...] nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, os crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária prescindem de dolo específico, sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, dos valores devidos (AgRg no AREsp 469.137/RS, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 5/12/2017, DJe 13/12/2017) - (AgRg nos EDcl no AREsp n. 1.650.790/RN, Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, DJe 13/8/2020).

5. 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 n. 8.137/1990 (STF, RHC 163.334/SC, Rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, DJe 12/11/2020; grifei) - (AgRg no REsp n. 2.049.204/SC, Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, DJe 16/6/2023).

6. Agravo regimental improvido.” (STJ - AgRg nos EDcl no REsp: 2013545 SC 2022/0214641-6, Relator.: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 02/10/2023, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/10/2023)

4. ENCAMINHAMENTO FINAL DA ANÁLISE SOLICITADA EM FORMA DE PEDIDO DE AUXÍLIO AO CAOCRIM PELO GRINCOT

Assinala-se, por oportuno, que as **conclusões deste Centro de Apoio Operacional, órgão auxiliar da atividade funcional do Ministério Público, não possuem caráter vinculativo**, conforme estabelece o art. 33, II, da Lei nº 8.625/1993 (Lei Orgânica Nacional do Ministério Público) e art. 55, II, da Lei Complementar nº 12/1993 (Lei Orgânica do Ministério Público do Estado do Piauí), incumbindo ao órgão de execução a análise quanto à pertinência e aplicabilidade da resposta.

Por fim, este Centro de Apoio Operacional às Promotorias Criminais de Justiça Criminais (CAOCRIM) permanece à disposição de V. Ex^a para dirimir eventuais dúvidas que encerrem razoável complexidade ou controvérsia na seara criminal.

Teresina/PI, 18 de agosto de 2025.

(assinado digitalmente)

RITA DE CÁSSIA DE CARVALHO ROCHA GOMES DE SOUZA

Promotora de Justiça

Coordenadora do CAOCRIM – MPPI