

OBS: Na jurisprudência citada, sempre que não houver indicação do tribunal, entenda-se que é do Superior Tribunal de Justiça.

Índices
<a href="#">Ementas – ordem alfabética</a>
<a href="#">Ementas – ordem numérica</a>
<a href="#">Índice do “CD”</a>

### **Tese 524**

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/90. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO NO PRAZO LEGAL. DOLO GENÉRICO. SUFICIÊNCIA.

O crime do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/90 se concretiza com o não recolhimento voluntário, no prazo legal, do tributo ou contribuição social descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação, prescindindo de dolo específico de sonegação ou de apropriação.

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR DESEMBARGADOR  
PRESIDENTE DA SEÇÃO CRIMINAL DO EGRÉGIO TRIBUNAL DE  
JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

O **Ministério Público do Estado de São Paulo**, nos autos da **Apelação Criminal nº 0090363-24.2016.8.26.0050**, da Comarca de São Paulo, tendo como apelados **DOV SUPINO e EDSON FERRO**, vem perante Vossa Excelência, com fundamento no artigo 105, III, **alíneas "a" e "c"**, da Constituição da República, artigo 255, § 2º, do RISTJ, e artigo 1.029, *caput*, e § 1º, do Código de Processo Civil, interpor **RECURSO ESPECIAL** para o Colendo Superior Tribunal de Justiça, de decisão de fls. 535/544, da C. 8ª Câmara Criminal do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, pelos motivos adiante aduzidos:

**1. RESUMO DOS AUTOS**

**DOV SUPINO e EDSON FERRO**, sócios da empresa "*BRTEC Equipamentos de Telecomunicações Ltda*", foram denunciados como incurso no artigo 2º, II, (por 16 vezes) c.c. artigos 11, *caput*, e 12, I, todos da Lei n. 8.137/90, c.c. artigos 29 e 71, ambos do Código Penal, porque no período compreendido entre o mês de janeiro de 2014 e junho de 2015, agindo com unidade de

desígnios, deixaram de recolher, no prazo legal, a quantia de R\$ 887.597,25 (oitocentos e oitenta e sete mil, quinhentos e noventa e sete reais e trinta e cinco centavos de ICMS cobrado do substituído, e que deveriam recolher aos cobres públicos na qualidade de sujeitos passivos da obrigação tributária (cf. denúncia de fls. 233/238).

A denúncia foi rejeitada pelo Juízo *a quo* (fls. 302/304).

O Ministério Público recorreu, tendo a Corte estadual dado provimento ao recurso para receber a denúncia (cf. acórdão de fls. 349/356).

Concluído o sumário de culpa, a ação foi julgada improcedente e os réus absolvidos com fundamento no artigo 386, VII, do Código de Processo Penal, ***porque não provado o dolo específico de apropriação*** (cf. sentença de fls. 462/466).

O Ministério Público ingressou com recurso de apelação sustentando que o tipo penal se concretiza com o dolo genérico, consubstanciado, no caso em exame, pela conduta reiterada de, na condição de sujeito passivo da obrigação, deixar de recolher no prazo legal, o valor do tributos cobrado do contribuinte, utilizando o dinheiro para outras finalidades (cf. fls. 471/479).

O douto Procurador de Justiça manifestou-se pelo provimento do recurso (fls. 507/511).

A C. 8ª Câmara Criminal do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso com o fundamento de que "***dolo específico exigido na espécie, qual seja, o de sonegar tributo mediante fraude, com a intenção de se apropriar do valor correspondente***" (cf. fls. 539).

Assim entenderam os doutos Julgadores, em acórdão que foi relatado pelo Des. MARCO ANTONIO COGAN, ora transcrito:

**ACÓRDÃO**

Vistos,relatados e discutidos estes autos do Apelação nº 0090363-24.2016.8.26.0050, da Comarca de São Paulo, em que é apelante MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SÃO PAULO, são apelados DOV SUPINO e EDSON FERRO.

ACORDAM, em 8ª Câmara de Direito Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento ao apelo ajuizado pelo Ministério Público, mantendo-se a absolvição de Dov Supino e de Edson Ferro, como decretada na r. decisão monocrática, que fica mantida, por seus fundamentos. V.U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores SÉRGIORIBAS (Presidente sem voto), MAURICIO VALALA E JUSCELINO BATISTA.

São Paulo, 6 de agosto de 2020.

MARCO ANTÔNIO COGAN

RELATOR

Assinatura Eletrônica

Apelação Criminal nº 0090363-24.2016.8.26.0050

Comarca de São Paulo 24ª Vara Criminal Central

MMª. Juíza dra. Tatiana Franklin Regueira

Apelante: Ministério Público

Apelados: Dov Supino e Edson Ferro

TJSP

Oitava Câmara de Direito Criminal

Voto n.º 37.7191

Trata-se de apelação interposta pelo Ministério Público em desfavor de Dov Supino e de Edson Ferro,denunciados como incurso no artigo 2º, II, c.c. o artigo 11,caput, e 12, I, todos da Lei nº 8.137/90 (dezesseis vezes), na forma dos artigos 29,caput, e 71,caput, ambos do Código Penal, e absolvidos nos termos do artigo386, VII, do Código de Processo Penal.

Aduz o doutor Promotor de Justiça que a r. sentença deve ser reformada, para que os acusados sejam condenados nos termos da denúncia, argumentando que o dolo específico exigido na espécie ficou bem demonstrado pela utilização, por parte de ambos, dos valores que detinham em razão de substituição tributária para a quitação de outras dívidas da empresa, de natureza trabalhista e quirografária, em dezesseis oportunidades distintas, em detrimento do Fisco, sacrificado por ilícito arbítrio dos réus, como eles sempre confessaram, não restando configurada, pois, a inexigibilidade de conduta diversa, também invoca dano édito monocrático para fundamentar a absolvição, diante da existência de mecanismos legais para a manutenção da atividade empresarial, no caso, o instituto da recuperação de empresas, via adequada para o lícito restabelecimento da saúde financeira do negócio, cuja responsabilidadedepela sua deterioração, aliás, os acuados não elidiram (fls. 472/478).

O recurso foi contrarrazoado pela Defensoria dos apelantes, que reiterando seus memoriais defensivos antes apresentados, e ratificando os termos da r. sentença, pretende o desprovemento do reclamo acusatório, e a manutenção da absolvição, alegando ausência de provas acerca do dolo específico indispensável à tipificação das condutas a eles imputadas, uma vez que não se demonstrou o locupletamento pessoal de ambos com os valores supostamente apropriados, nem ânimo nesse sentido, senão a quitação de débitos trabalhistas e quirografários,ressaltando que, a teor dos documentos juntados as fls. 05/20, os valores em tela foram corretamente escriturados, constituindo, pois, fatos atípicos.Acrescenta que, ainda que se entenda de modo diverso, não há como negara ocorrência da excludente de culpabilidade

relativa à inexigência de conduta diversa, diante da "grave penúria financeira" (fl. 488) que a empresa enfrentava desde o ano de 2008, o que ensejou o pedido de recuperação judicial, concedido em 2010, e ainda em curso, com tendência a convalidação em falência, restando inviabilizado o recolhimento do tributo em tela, além de outros, durante o período de janeiro de 2014 e junho de 2015, que coincidiu com a demissão dos funcionários e pagamento das respectivas rescisões, o que também contribuiu para o agravamento da situação financeira da empresa, após o início do processo de recuperação, embora tenha sido recolhido o tributo nos meses de junho e novembro de 2014, o que corrobora a afirmação de que os acusados não pretendiam se furtar à obrigação fiscal, somente não o fazendo por absoluta ausência de condições financeiras, diante da priorização do pagamento de encargos trabalhistas, em detrimento dos de natureza fiscal, como demonstram os documentos e os uníssonos relatos das testemunhas ouvidas nestes autos. Acrescenta que durante o período em tela, eles não receberam pro-labore, e registraram expressivo decréscimo em seus patrimônios pessoais, como dão conta as suas declarações de imposto de renda juntadas as fls. 128/181, demonstrativas, ainda, da contratação de empréstimo pessoal por parte de Edson, no montante de R\$ 190.000,00, para evitar a decretação da falência, tudo com vista à garantia dos direitos trabalhistas de seus empregados, tanto assim que a certidão emitida pela Justiça do Trabalho não ostenta uma única reclamação contra a empresa em tela. Argumenta, ainda, que o Órgão Acusatório está a exigir prova de fato negativo, quando alega que os acusados não demonstraram que não deram causa à dificuldade financeira da empresa, o que não encontra guarida na legislação processual penal pátria, além de ressaltar que tal decorreu de fato notório, consistente na vertiginosa queda das vendas de aparelhos de telefonia fixa, ramo de atuação da empresa em tela, que vêm sendo substituídos por celulares. Supletivamente requer o afastamento da aplicação da causa especial de aumento prevista no art. 12, I, da Lei nº 8.137/90, vez que o montante do tributo supostamente sonogado, por si só, não a configura, mormente se considerado que tal é fruto da somatória de diversos lançamentos, decorrentes de fatos distintos, ocorridos em continuidade delitiva, devendo esse valor ser analisado individualmente (fls. 484/499).

E a douta Procuradoria de Justiça, em r. parecerd a lavra do doutor Marcos Hideki Ihara, se pronunciou pelo provimento do apelo (fls. 507/511).

Este, em síntese, é o relatório.

2. No caso concreto, há que se negar provimento ao recurso ministerial.

A materialidade delitiva não foi objeto de questionamento recursal, e se mostra devidamente comprovada nos autos.

Todavia, a autoria dos apelantes na prática dos crimes que lhes foram imputados, como bem se decidiu no édito monocrático, é duvidosa, pois o dolo específico exigido na espécie, qual seja, o de sonegar tributo mediante fraude, com a intenção de se apropriar do valor correspondente, de fato não ficou comprovado com a segurança que se exige para uma condenação penal

.O acusado Dov Supino, reiterando as declarações que prestou ao representante do Ministério Público na fase inquisitiva (fl. 43), admitiu, em Pretório, ter deixado de recolher os valores relativos ao ICMS e a todos os demais tributos devidos pela empresa "BRTEC Equipamentos de Telecomunicações Ltda.", da qual era sócio desde 2008, ressaltando que naquela época contava com cerca de 180 funcionários. Aduziu ser encarregado da área comercial e, em razão de dificuldades mercadológicas enfrentadas a partir de 2009, foi necessário ingressar com pedido de recuperação judicial, que foi deferido e, a partir de então, pararam de recolher todos os tributos, concentrando seus esforços em pagar os direitos trabalhistas dos funcionários que passaram a ser dispensados, em maior número entre os anos de 2013 e 2014, seguindo tais atos de modo paulatino, até não sobrar mais nenhum empregado, frisando que apenas alguns credores relacionados no plano de recuperação também não foram pagos, mesmo porque, após esse período, não tinham mais crédito, tendo que comprar seus insumos à vista (fls. 417, mídia).

Edson Ferro, a sua vez, confirmou integralmente a fala do corréu em Pretório, notadamente quanto a ausência de recolhimento dos tributos devidos pela empresa, inclusive o ICMS. Aduziu que a crise de 2008/2009 foi provocada pela repentina alta do dólar

americano, pois grande parte dos insumos e produtos que negociavam, relacionados a telefonia fixa, eram importados, o que culminou como o pedido de recuperação judicial. Acrescentou, ainda, que além de priorizar o pagamento dos direitos trabalhistas de seus funcionários, começou a dispensar aqueles que recebiam menores salários, da linha de produção, protelando para os anos de 2014/2015 a dispensa dos funcionários "mais caros", dos setores comercial e de engenharia, que compunham a "espinha dorsal" da empresa, não tendo mais como prosseguir com as atividades desde então, mesmo porque já não tinham mais crédito com fornecedores, nem com bancos, o que o forçou a contrair empréstimo pessoal no valor de R\$ 190.000,00, regularmente declarado ao Fisco, para fazer frente às despesas da empresa, mas isso não foi suficiente, e não foi reembolsado. Por fim, ressaltou que a grande maioria dos credores quirografários foram pagos, em conformidade com o plano de recuperação judicial, frisando que todos os funcionários, cerca de 170, receberam integralmente seus direitos trabalhistas, tanto que a empresa não registra uma única reclamação dessa natureza, existindo apenas alguns pedidos de falência, que o Advogado da recuperação judicial tenta negociar (fls. 417 e 426, mídia).

E para corroborar tais relatos, a Defesa dos apelados arrolou a testemunha Arlete da Silva Amaral, que atuou no setor financeiro da empresa no período de 2003 a 2015, tendo confirmado, em Pretório, a turbulência financeira enfrentada desde 2008, sendo necessário o pedido de recuperação judicial, cuja execução do plano teve início em 2011. Acrescentou que, a partir desse momento, foi suspenso o pagamento de pro-labore, e não houve mais distribuição de lucros. No mesmo período também foi suspenso o pagamento de todos os tributos, e embora nunca tenha ocorrido atraso no pagamento dos salários, todos os funcionários da empresa, entre 160 e 170, passaram a ser paulatinamente dispensados, sendo essa depoente a última a ser demitida. Frisou que por ocasião das demissões, a empresa recolhia os valores em atraso relativos ao FGTS e INSS de cada funcionário e pagava todos os seus direitos trabalhistas à vista (fl. 417, mídia).

Paulo Augusto Marcondes Monteiro, administrador judicial da empresa, nomeado no processo que deferiu o seu plano de recuperação, também foi arrolado pela Defesa dos apelados e, em Pretório, esclareceu que o instituto da recuperação judicial não contempla o pagamento de tributos, mas apenas de encargos trabalhistas e de credores quirografários, tendo os réus priorizado o pagamento de seus funcionários, que somavam cerca de 150 por ocasião da sua nomeação, e que deveriam ser pagos no primeiro ano do plano, tal como ocorreu. Destacou, outrossim, que consoante o teor do relatório que elaborou (fls. 106/115), durante a sua gestão conseguiu pagar cerca de 70% dos credores quirografários e 100% dos funcionários que demitiu, não registrando a empresa qualquer reclamação trabalhista. Frisou que, apesar de não ter quitado todos os débitos com os fornecedores, nenhum deles ingressou com pedido de convocação em falência, havendo apenas contato com determinadas empresas, que esperam eventual retomada das atividades, e outras que questionam os valores recebidos, ou a ausência de pagamento de seus créditos (fls. 417, mídia).

Diante desse cenário, inviável se mostra o acolhimento da pretensão condenatória manifestada pelo Ministério Público, uma vez que, a rigor, a solução dada pela r. sentença é a única adequada ao caso concreto, posto que, não obstante tenham os acusados admitido o não recolhimento de cerca de R\$887.597,35 de tributo relativo ao ICMS-ST, no período de janeiro de 2014 a julho de 2015, não restou cabalmente demonstrado o dolo específico exigido no tipo penal que prevê a conduta que lhes foi atribuída, no caso, o de se esquivarem, fraudulentamente, de recolhimento de tributos, que também se evidencia pela regular escrituração contábil dos débitos tributários (fls. 05/19), bem assim pelo pagamento de referido tributo nos meses de junho e novembro do ano de 2014, a denotar boa-fé e vontade dos acusados em regularizar tal situação, que somente não foi possível em virtude de fatores econômicos que não tinham como evitar.

Outrossim, o dolo específico de apropriarem-se dos valores antes referidos também não restou configurado, uma vez que, bem ao contrário, as declarações de imposto de renda juntadas as fls. 128/181 demonstraram inequívoca diminuição no patrimônio de ambos os

réus, sem se descurar do empréstimo pessoal contratado pelo acusado Edson, no montante de R\$ 190.000,00, que injetou na empresa, sem reembolso.

Assim sendo, não obstante a presença de indícios que sustentaram a denúncia, ensejando, inclusive, o seu recebimento por v. Acórdão desta Colenda Oitava Câmara, proferido por ocasião do julgamento do Recurso em Sentido Estrito nº 0090363-24.2016.8.26.0050 (fls.349/356), tais não se converteram em provas seguras o bastante para lastrear o édito condenatório pretendido pela Acusação ,razão pela qual o melhor caminho a ser trilhado é mesmo o da absolvição, como se deu em Primeiro Grau.

Isto posto, nega-se provimento ao apelo ajuizado pelo Ministério Público, mantendo-se a absolvição de Dov Supino e de Edson Ferro, como decretada na r.decisão monocrática, que fica mantida, por seus fundamentos

Marco Antônio Pinheiro Machado Cogan

Relator

Ao negar provimento ao recurso da acusação sob o argumento de que o tipo do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90 exige o dolo específico de sonegação e apropriação do tributo declarado e não pago no prazo legal, a douta 8ª Câmara Criminal do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo acabou por negar vigência à lei federal e por dissentir de jurisprudência firmada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, legitimando, dessarte, a interposição do presente recurso especial, pelas **alíneas "a" e "c"** do permissivo constitucional, com a seguinte tese jurídica:

**O crime do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/90 se concretiza com o não recolhimento, no prazo legal, do tributo ou contribuição social descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação, prescindindo do dolo específico de sonegação ou de apropriação.**

## **2. DESNECESSIDADE DE REEXAME DA PROVA. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ**

O v. acórdão reconheceu expressamente que restaram provadas a autoria e materialidade delitivas, bem como a conduta dos acusados consistente em deixar de recolher a quantia de R\$ 887.597,35 de tributo relativo ao ICMS, relativo ao período de janeiro de 2014 a julho de

2015, descontada ou cobrada, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofre públicos, *in verbis*:

"A materialidade delitiva não foi objeto de questionamento recursal, e se mostra devidamente comprovada nos autos.

[...]

O acusado Dov Supino, reiterando as declarações que prestou ao representante do Ministério Público na fase inquisitiva (fl. 43), admitiu, em Pretório, ter deixado de recolher os valores relativos ao ICMS e a todos os demais tributos devidos pela empresa "BRTEC Equipamentos de Telecomunicações Ltda.", da qual era sócio desde 2008

[...]

Edson Ferro, a sua vez, confirmou integralmente a fala do corréu em Pretório, notadamente quanto a ausência de recolhimento dos tributos devidos pela empresa, inclusive o ICMS

[...]

E para corroborar tais relatos, a Defesa dos apelados arrolou a testemunha Arlete da Silva Amaral, que atuou no setor financeiro da empresa no período de 2003 a 2015, tendo confirmado, em Pretório, a turbulência financeira enfrentada desde 2008, sendo necessário o pedido de recuperação judicial, cuja execução do plano teve início em 2011. Acrescentou que, a partir desse momento, foi suspenso o pagamento de pro-labore, e não houve mais distribuição de lucros. No mesmo período também foi suspenso o pagamento de todos os tributos...".

[...]

Diante desse cenário, inviável se mostra o acolhimento da pretensão condenatória manifestada pelo Ministério Público, uma vez que, a rigor, a solução dada pela r. sentença é a única adequada ao caso concreto, posto que, não obstante tenham os acusados admitido o não recolhimento de cerca de R\$887.597,35 de tributo relativo ao ICMS-ST, no período de janeiro de 2014 a julho de 2015, não restou cabalmente demonstrado o dolo específico exigido no tipo penal que prevê a conduta que lhes foi atribuída, no caso, o de se esquivarem, fraudulentamente, de recolhimento de tributos"

Destarte, o v. acórdão reconheceu expressamente que os acusados declararam ao fisco o imposto descontado ou cobrado como sujeito passivo da obrigação, mas deixaram de recolher aos cofres públicos no prazo legal, causando um prejuízo ao erário no valor de **R\$ 887.597,35**, absolvendo os acusados por entender tão somente que o tipo penal (art. 2º, II, da Lei 8.137/90) exige o dolo



específico de sonegar ou de se apropriar, o que não se provou nos autos.

### **3. NEGATIVA DE VIGÊNCIA DE LEI FEDERAL: Art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90**

Dispõe o artigo 2º, da Lei n. 8.137/90

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

[...]

**II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos**

[...]

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

Trata-se de crime omissivo próprio que se consuma com o não recolhimento, no prazo legal, na condição de sujeito passivo da obrigação, do tributo cobrado ou descontado.

Comentando citado preceito, ensina **GUILHERME DE SOUZA NUCCI:**

*"Análise do núcleo do tipo: deixar de recolher (não pagar), no prazo estipulado em lei, determinado valor de tributo (ou contribuição social, que, como já dissemos anteriormente, também é tributo), aos cofres públicos (ao fisco). A particularidade deste tipo penal é justamente o prévio desconto ou a cobrança de terceiros do mencionado valor, apropriando-se do que não lhe pertence. Ex: o comerciante (sujeito passivo da obrigação, por imposição legal) cobra do comprador o ICMS referente à mercadoria vendida, mas não repassa a quantia do tesouro" (Leis Penais e Processuais*

Comentadas, v. 1, 10ª ed., Gen/Forense, 2017, p. 688).

**FERNANDO CAPEZ**, por seu turno, afirma:

*"Trata-se de crime omissivo puro. O artigo incrimina a conduta do sujeito passivo da obrigação tributária que, tendo a obrigação legal de recolher o valor do tributo aos cofres públicos, queda-se inerte, apropriando-se do numerário. Basta o dolo, consistente na vontade livre e consciente de praticar a ação típica, não se exigindo qualquer finalidade especial; a conduta não admite tentativa, pois se consuma com o não recolhimento do tributo após o decurso do prazo legal - ou se recolhe ou não se recolhe" (Curso de Direito Penal - Legislação Penal Especial, v. 4, 7ª ed. Saraiva, 2012, p. 705).*

Destarte, trata-se de modalidade especial de apropriação indébita, pois o sujeito passivo da obrigação tem a detenção lícita de coisa alheia (tributo), com a obrigação de entregá-la ao titular (fazenda pública) no prazo estipulado em lei.

Não fazendo recolhimento no prazo legal, pratica o crime do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/90 que se perfaz com o dolo genérico (consciência e vontade de não praticar a conduta que lhe é exigida).

No caso em exame, por 16 (dezesesseis) vezes, os acusados descontaram o ICMS dos compradores e, depois, na condição de sujeito passivo da obrigação, deliberadamente deixaram de recolher os respectivos valores aos cofres públicos, valores esses que **somaram a quantia de R\$ 887.597,35**.

A conduta foi voluntária, tanto que declararam ter usado o dinheiro para pagamentos de obrigações da empresa.

Não obstante haver reconhecido toda essa situação fática, o v. acórdão recorrido optou pela absolvição com o fundamento de que ausente prova inequívoca do dolo específico de sonegação ou apropriação.

Ocorre que o referido tipo penal **não exige o dolo específico de sonegação ou apropriação,** mas tão somente o dolo genérico, vontade livre e consciente de não efetuar o recolhimento daquilo que não lhe pertence, no prazo legal.

Nesse sentido a doutrina:

***"Basta o dolo, consistente na vontade livre e consciente de praticar a ação típica, não se exigindo qualquer finalidade especial; a conduta não admite tentativa, pois se consuma com o não recolhimento do tributo após o decurso do prazo legal - ou se recolhe ou não se recolhe"*** (FERNANDO CAPEZ, Curso de Direito Penal - Legislação Penal Especial, v. 4, 7ª ed. Saraiva, 2012, p. 705).

***"Tipo Subjetivo. É o dolo, dispensando qualquer especial fim de agir, não sendo necessário sequer o animus rem sibi habendi ou ânimo de apropriação, entendido como a vontade de ter a coisa como sua"*** (VICTOR EDUARDO RIOS GONÇALVES e JOSÉ PAULO BALTAZAR JUNIOR, *Legislação Penal Especial - Esquematizado*. 2ª ed., Saraiva, 2016, p. 565).

Nesse mesmo sentido a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

**EMENTA: *Basta, para configurar o dolo inerente ao crime capitulado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137-90, a vontade livre e consciente de não recolher, aos cofres públicos, o produto dos valores descontados, a título de imposto sobre a renda, dos salários da empresa de que são os pacientes diretores.*** Impossibilidade financeira não demonstrada. Não impede a instauração da

ação penal, a pendência de procedimento fiscal administrativo acerca das importâncias não recolhidas (HC 76044, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 31/10/1997, DJ 19-12-1997 PP-00044 EMENT VOL-01896-03 PP-00505).

Idêntica é a orientação do Superior Tribunal de Justiça:

" Da alegada ausência de dolo. **No tocante ao dolo, entende-se desnecessária a presença de qualquer elemento subjetivo a evidenciar a intenção de fraudar ou enganar o fisco, basta que o agente se omita quanto ao repasse do imposto já pago pelo consumidor, quando sabia de sua obrigação. A apropriação, inclusive, ocorre mediante uma omissão.** No caso, o próprio réu escriturou e declarou as operações, informando ao fisco o que devia, porém, deixou de efetuar o pagamento, conforme ele mesmo declarou em seu interrogatório judicial (fl. 140). Não há dúvidas, portanto, de que tinha plena consciência de seu dever de recolher o imposto e, ainda assim, deixou de fazê-lo, restando evidenciado seu dolo. **Isso porque, no caso do art 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, para a configuração do dolo, basta a consciência de não ter recolhido o valor devido, sendo irrelevante a motivação ou qualquer outro elemento subjetivo que motive a omissão (REsp 1875345/SC, Relator, Ministro FELIX FISCHER, Data da Publicação 14/08/2020)**

Ademais, quando o tipo penal exige o dolo específico, esse elemento normativo vem expresso, com expressões "*com o fim de, com intenção de, para eximir-se, etc*", como se vê do inciso I do artigo 2º, da Lei n. 8.137/90, que contém a expressão "*para eximir-se*".

Assim, ao decidir que o tipo do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/90 exige o dolo específico de sonegação ou de apropriação, o v. acórdão contrariou referido preceito legal.

Por outro lado as dificuldades financeiras da empresa (utilizadas pelo v. acórdão como um dos fundamentos para concluir pela inexistência de dolo específico) não implicam, por si só, no afastamento do tipo penal ou o reconhecimento da licitude da conduta.

Nesse sentido já decidiu o C. Superior Tribunal de Justiça:

**"Da inexigibilidade de conduta diversa. Relativamente à alegação de inexigibilidade de conduta diversa decorrente de dificuldades financeiras, o acusado informou que a empresa devedora, da qual era sócio administrador, passou por situação econômica delicada, tendo reduzido bastante sua capacidade de produção e o número de funcionários, devido às oscilações na demanda de seus produtos. *Em que pese tais afirmações possam ser verdadeiras, elas não excluem a ilicitude do fato, tampouco justificam o não recolhimento do imposto. Isso porque esta Corte tem entendido que tal evidência não torna escusável a conduta do réu, uma vez que se trata de risco inerente à atividade comercial.* (REsp 1875345/SC, Relator, Ministro FELIX FISCHER, Data da Publicação 14/08/2020)**

Do mesmo entendimento a doutrina:

**"Ao contrário do que se dá com a apropriação indébita previdenciária, *não se admite a tese da exclusão da culpabilidade por inexigibilidade financeira em razão de dificuldades financeiras da empresa na hipótese de omissão no recolhimento de IPI cobrado, pois o delito implica efetivo pagamento por parte do comprador e, em consequência, disponibilidade do dinheiro*" (VICTOR EDUARDO RIOS GONÇALVES e JOSÉ PAULO BALTAZAR JUNIOR, *Legislação Penal Especial - Esquematizado*. 2ª ed., Saraiva, 2016, p. 565).**

Ora, tendo a empresa cobrado do consumidor final o valor referente ao ICMS incidente sobre o produto, não poderia dar outra destinação que não o recolhimento ao fisco.

Eventuais dificuldades financeiras deveriam - como foram - resolvidas em sede própria, por meio da recuperação judicial,

não cabendo a utilização desse fato como justificativa para o não recolhimento do tributo.

Destarte, sob qualquer dos fundamentos utilizados pelo v. acórdão, houve contrariedade ao artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/90.

#### **4. DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL: art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90.**

Transparece a divergência jurisprudencial com a prolação do julgado pela Corte Estadual, porque tem sido entendimento dominante na jurisprudência que o artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/90 **não exige o dolo específico de sonegar ou de apropriar.**

##### **4.1. DECISÃO PARADIGMA DO DISSÍDIO**

No julgamento do **AgRg no AREsp n 772.503/SC**, Relator Min. Rogério Schietti Cruz, 6ª Turma, j. 18.02.2016, DJe 29.02.2016, (decisão que ora se oferece como paradigma), o Colendo Superior Tribunal de Justiça decidiu:

**AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 772.503 - SC (20150220944-1)**

**RELATOR** : **MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ**  
**AGRAVANTE** : **JOAO BATISTA THAMASIA**  
**ADVOGADO** : **ALEXANDRE MACEDO TAVARES**  
**AGRAVADO** : **MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

##### **EMENTA**

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. INADIMPLEMENTO. SÓCIO-GERENTE. FALTA DE REPASSE DE ICMS DECLARADO EM DIME. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONDUTA TÍPICA. TIPO PENAL QUE NÃO EXIGE ESPECIAL FIM DE AGIR. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Não há falar em atipicidade da conduta quando, nos termos do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, o acórdão impugnado estabeleceu que o réu, gerente na empresa da qual era sócio e agindo como substituto tributário, deixou de repassar aos cofres públicos ICMS descontado de terceiro.

2. Para afastar as premissas fáticas do acórdão e acolher a tese de que houve mero inadimplemento de tributo próprio, seria necessário o reexame de fatos e provas, inviável no recurso especial, principalmente quando a questão não foi suscitada nem sequer por meio de embargos de declaração e, por tal motivo, deixou de ser previamente debatida pelas instâncias ordinárias.

3. O tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 não exige elemento subjetivo específico, mas apenas o ato voluntário de deixar de repassar ao fisco o valor do tributo descontado ou cobrado de terceiro na qualidade de sujeito passivo da obrigação, ainda que declarado, sendo irrelevante o especial fim de se apropriar de tal numerário ou de obter proveito particular com o crime.

4. Agravo regimental não provido.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Sexta Turma, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Nefi Cordeiro, Ericson Maranhão (Desembargador convocado do TJSP), Maria Thereza de Assis Moura e Sebastião Reis Júnior votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 18 de fevereiro de 2016

**Ministro Rogerio Schietti Cruz**

### RELATÓRIO

#### O SENHOR MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ:

**JOÃO BATISTA THAMASIA** interpõe agravo regimental contra decisão por mim proferida, por meio da qual conheci do agravo para negar-lhe provimento, pois correta a decisão que não admitiu o recurso especial.

O recorrente pede a reforma da decisão agravada e o provimento do recurso especial, pois: a) constitui fato incontroverso que não houve valor descontado ou retido de ICMS devido por terceiros, por substituição tributária; b) não houve dolo, fraude ou conluio de sonegar ou simular a apuração do ICMS à Receita, mas mero inadimplemento; c) a Lei n. 8.137/1990 não prevê a modalidade culposa do crime em apuração; d) o simples não recolhimento do ICMS declarado em DIME não configura o crime de apropriação indébita, o qual pressupõe a condição de substituto tributário; e) o simples não pagamento do tributo não impõe responsabilidade pessoal do sócio administrador e f) se as normas do direito penal tributário fossem vocacionadas a punir aleatoriamente o simples não pagamento do tributo, seriam inconstitucionais, ferindo o art. 5º, LXVII, da CF.

### EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. INADIMPLEMENTO. SÓCIO-GERENTE. FALTA DE REPASSE DE ICMS DECLARADO EM DIME. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONDUTA TÍPICA. TIPO PENAL QUE NÃO EXIGE ESPECIAL FIM DE AGIR. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Não há falar em atipicidade da conduta quando, nos termos do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, o acórdão impugnado estabeleceu que o réu, gerente na empresa da qual era sócio e agindo como substituto tributário, deixou de repassar aos cofres públicos ICMS descontado de terceiro.

2. Para afastar as premissas fáticas do acórdão e acolher a tese de que houve mero inadimplemento de tributo próprio, seria necessário o reexame de fatos e provas, inviável no recurso especial, principalmente quando a questão não foi suscitada nem sequer por meio de embargos de declaração e, por tal motivo, deixou de ser previamente debatida pelas instâncias ordinárias.

3. O tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 não exige elemento subjetivo específico, mas apenas o ato voluntário de deixar de repassar ao fisco o valor do tributo descontado ou cobrado de terceiro na qualidade de sujeito passivo da obrigação, ainda que declarado, sendo irrelevante o especial fim de se apropriar de tal numerário ou de obter proveito particular com o crime.

4. Agravo regimental não provido.

## VOTO

### O SENHOR MINISTRO ROGERIO SCHIETTI CRUZ (Relator):

O agravante não trouxe argumento novo capaz de infirmar os fundamentos da decisão impugnada, que **deve ser integralmente confirmada**.

Anoto, por oportuno, que a matéria já foi analisada no julgamento do AREsp n. 772.525/SC e merece idêntica solução.

#### I. Decisão que negou admissibilidade ao recurso especial

Correta a decisão do Tribunal de origem, que negou admissibilidade ao recurso especial por incidência da Súmula n. 83 do STJ, pois a orientação deste Superior Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão recorrido.

#### II. Contextualização

JOÃO BATISTA THAMASIA foi condenado, nos autos das Ações Penais n. **125.11.002489-7** (referente a este agravo) e 125.11.005684-5, a 10 meses de detenção, em regime inicial aberto, e ao pagamento de 16 dias-multa, como incurso no art. 2º, II, c/c o art. 11, ambos da Lei n. 8.137/1990, em continuidade delitiva. A pena privativa de liberdade foi substituída por pena restritiva de direitos, consistente na prestação de serviço à comunidade.

Consoante o apurado, o recorrente era responsável pela direção e pela gerência da FATTO A MANO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MOSAICOS LTDA, "tendo ciência e controle das transações e negócios realizados, bem como responsabilidade legal e fática pela regularidade fiscal" (fl. 217).

Em procedimento de fiscalização, constatou-se que, apesar de ter apresentado declarações de informações do ICMS (DIMEs) à Secretaria da Fazenda, o recorrente deixou de repassar aos cofres públicos os valores descontados ou cobrados de terceiros, **na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária**.

A defesa insiste em afirmar que houve mero inadimplemento de obrigação própria e que o recorrente não agiu como substituto tributário, sendo a conduta atípica, mas o acórdão consignou que **"não se está a punir o acusado pelo não recolhimento de tributos, mas sim por omitir ou sonegar imposto descontado ou cobrado do consumidor final, deixando de repassá-lo aos cofres públicos"** (fl. 221, destaquei).

Ademais, quanto ao elemento subjetivo do tipo (dolo), há o registro de que o apelante, de forma voluntária e consciente, "não pagou o imposto devido, deixando de recolher aos cofres públicos valor de **tributo descontado ou cobrado do consumidor final**" (fl. 3225). É o que basta para a configuração do tipo penal, não havendo exigência de especial fim de agir, mas de omissão, voluntária, do repasse do tributo previamente descontado de terceiro.

Transcrevo, ainda, os seguintes trechos do acórdão, que registram ter deixado o recorrente de transferir aos cofres públicos tributo descontado de terceiro, uma vez que, declaradamente, optou por não cumprir as obrigações fiscais:

Desse modo, o dolo, questionado pelo apelante, se configura na conduta de reter e deixar de recolher os valores referentes ao ICMS, ou melhor, **receber de terceiro e não transferi-los ao Estado, o que, como se viu, restou evidenciado pela documentação acostada** (fl. 226).

[...]

Além disso, o fato de o apelante afirmar que optou pelos pagamentos de funcionários (fl. 65 - dos autos n. 125.11.00289-7) em detrimento do recolhimento de impostos demonstra **a escolha consciente por não cumprir as obrigações fiscais do empreendimento a que estava à frente**.



A alegada má situação financeira da empresa (não comprovada), portanto, não exclui, neste caso, a culpabilidade do réu (fl. 229).

### III. Art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990

A tese de que o recorrente deixou de recolher tributo próprio deixou de ser debatida no acórdão recorrido, o qual, a partir da análise das provas, concluiu que ele **agiu como substituto tributário**, deixando de repassar ao fisco ICMS cobrado de terceiro. Cabia à defesa, por meio de embargos de declaração, melhor delimitar o contexto fático, a fim de demonstrar a verossimilhança da tese defensiva, o que se olvidou de fazer. Assim, não é cabível, no recurso especial, afirmar que o recorrente deixou de recolher ICMS próprio, cabendo à defesa, tão somente, o ajuizamento de ação revisional para comprovar que o édito condenatório, eventualmente, está lastreado em prova falsa.

A ocorrência do crime, portanto, deve ser analisada sob o viés da **falta de reconhecimento de ICMS retido por substituição tributária**, pois esta é a premissa fática do acórdão e afastá-la demandaria o reexame das provas dos autos (análise da documentação fiscal, verificação se a mercadoria foi colocada em circulação etc.), providência incabível na via eleita, a teor da Súmula n. 7 do STJ.

Dito isso, o acórdão foi proferido de acordo com a jurisprudência desta Corte Superior de que:

[...]

II - O art. 2º, II, da Lei 8.137/90 prevê que constitui crime contra a ordem tributária "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, **descontado ou cobrado**, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos".

III - **A alegação do recorrente de que consistiria em infração administrativo-tributária a conduta de declarar, mas não recolher o tributo aos cofres públicos, não se sustenta, uma vez que esta col. Quinta Turma já decidiu que "Não há falar em atipicidade da conduta de deixar de pagar impostos, pois é o próprio ordenamento jurídico pátrio, no caso a Lei 8.137/1990, que incrimina a conduta daquele que deixa de recolher, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, e que deveria recolher aos cofres públicos, nos termos do artigo 2º, inciso II, do referido diploma legal."** (RHC n. 44.466/SC, 5ª T., Rel. Ministro Jorge Mussi, DJe de 29/10/2014, destaquei).

Tem-se entendido que a situação não se assemelha ao simples inadimplemento de tributo próprio (no caso, ICMS próprio), pois o legislador instituiu o tipo penal para evitar a prática de não repassar aos cofres públicos o valor que foi descontado de terceiro e que integrou o custo da mercadoria, optando, por política criminal, pela penalização da conduta contrária aos interesses arrecadatórios do Estado. Não se pode perder de vista que o ICMS é tributo de trato sucessivo, que já foi cobrado do contribuinte de fato no momento da aquisição da mercadoria, e tal valor deixa de ser repassado a seu verdadeiro proprietário, o fisco, pelo substituto tributário, ultrapassando a simples inadimplência fiscal, ainda que, argumente-se, para alavancar as atividades privadas da empresa ou para socorrer outras prioridades particulares.

Consoante bem delimitado no acórdão, o cerne do ilícito não está na dívida fiscal do sujeito ativo, mas na ação de desrespeitar a obrigação legal de repassar o tributo, em detrimento da ordem tributária e em prejuízo da atividade arrecadatória do Estado, prejudicando toda a sociedade, que depende do recolhimento dessas receitas para a manutenção e a fruição de políticas públicas.

Destarte, o tipo penal exige apenas o dolo de *non facere*, de deixar de recolher o valor do tributo ou de contribuição social descontados ou cobrados na qualidade de sujeito passivo de obrigação, sendo irrelevante o fim específico de se apropriar de tais valores, ou, mais ainda, o efetivo proveito da conduta criminosa. Ilustrativamente: "O crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 prescinde de dolo específico, sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico, consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, do valor devido aos cofres públicos. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal" (RHC n. 29.662/SC, Rel. Ministra Laurita Vaz, 5ª T., DJe 1º/7/2013).

A situação típica não é a apropriação, mas sim a falta de recolhimento do tributo que foi descontado e deveria ser repassado ao fisco. A omissão do dever e a comprovação da obrigação de atuar constituem os elementos necessários para a subsunção da conduta ao tipo penal, elementos esses que foram destacados no acórdão recorrido, quando dispôs que o **recorrente era responsável pela direção e peça gerência da empresa, "tendo ciência e controle das transações e negócios realizados, bem como responsabilidade legal e fática pela regularidade fiscal"** (fl. 217), mas deixou de "recolher aos cofres públicos valor de **tributo descontado ou cobrado do consumidor final**" (fl. 225) e demonstrou "**a escolha consciente por não cumprir as obrigações fiscais do empreendimento a que estava à frente**" (fl. 229).

#### IV. Dispositivo

À vista do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

Emerge patente, assim, a instauração de dissídio pretoriano, causada pela prolação, em Câmara Criminal do Egrégio Tribunal de Justiça bandeirante, da decisão ora guerreada.

#### 4.2. DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA

É perfeita a identidade entre a situação objetivada nos autos e aquela apreciada no aresto indicado como paradigma do dissídio. Nas duas, devidamente materializada necessidade ou não do sujeito passivo da obrigação tributária que não recolhe o tributo declarado no prazo legal agir com dolo específico de sonegação ou apropriação. Opostas, no entanto, as conclusões a que chegaram o acórdão recorrido e a decisão confrontada.

#### **Para o v. acórdão recorrido:**

*"...não obstante tenham os acusados admitido o não recolhimento de cerca de R\$ 887.597,35 de tributo relativo ao ICMS-ST, no período de janeiro de 2014 a julho de 2015, não restou cabalmente demonstrado o dolo específico exigido no tipo penal que prevê a conduta que lhes foi atribuída, no caso, o de se esquivarem, fraudulentamente, de recolhimento de tributos, que também se evidencia pela regular escrituração contábil dos débitos tributários (fls. 05/19), bem assim pelo pagamento de referido tributo nos*

*meses de junho e novembro do ano de 2014, a denotar boa-fé e vontade dos acusados em regularizar tal situação, que somente não foi possível em virtude de fatores econômicos que não tinham como evitar. Outrossim, o dolo específico de apropriarem-se dos valores antes referidos também não restou configurado, uma vez que, bem ao contrário, as declarações de imposto de renda juntadas as fls.128/181 demonstraram inequívoca diminuição no patrimônio de ambos os réus também não restou configurado" (grifei)*

### **Enquanto para o r. julgado paradigma:**

*Consoante bem delimitado no acórdão, o cerne do ilícito não está na dívida fiscal do sujeito ativo, mas na ação de desrespeitar a obrigação legal de repassar o tributo, em detrimento da ordem tributária e em prejuízo da atividade arrecadatória do Estado, prejudicando toda a sociedade, que depende do recolhimento dessas receitas para a manutenção e a fruição de políticas públicas.*

*Destarte, o tipo penal exige apenas o dolo de non facere, de deixar de recolher o valor do tributo ou de contribuição social descontados ou cobrados na qualidade de sujeito passivo de obrigação, sendo irrelevante o fim específico de se apropriar de tais valores, ou, mais ainda, o efetivo proveito da conduta criminosa. Ilustrativamente: "O crime contra a ordem tributária previsto no art. 2.º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90 prescinde de dolo específico, sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico, consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, do valor devido aos cofres públicos. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal" (RHC n. 29.662/SC, Rel. Ministra Laurita Vaz, 5ª T., DJe 1º/7/2013).*

*A situação típica não é a apropriação, mas sim a falta de recolhimento do tributo que foi descontado e deveria ser repassado ao fisco.(grifei)*

### **Em síntese, enquanto a r. decisão recorrida:**

*"...não restou cabalmente demonstrado o dolo específico exigido no tipo penal que prevê a conduta que lhes foi atribuída, no caso, o de se esquivarem, fraudulentamente, de recolhimento de tributos, que também se evidencia pela regular escrituração contábil dos débitos tributários (fls.*

05/19) (...) Outrossim, o dolo específico de apropriarem-se dos valores antes referidos também não restou configurado..."

**Para a decisão paradigma:**

"Destarte, o tipo penal exige apenas o dolo de non facere, de deixar de recolher o valor do tributo ou de contribuição social descontados ou cobrados na qualidade de sujeito passivo de obrigação, sendo irrelevante o fim específico de se apropriar de tais valores, ou, mais ainda, o efetivo proveito da conduta criminosa (...) A situação típica não é a apropriação, mas sim a falta de recolhimento do tributo que foi descontado e deveria ser repassado ao fisco".

Mais acertada, a nosso ver, a posição adotada pelo C. Superior Tribunal de Justiça.

## **5. RAZÕES DO PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA**

Ante o exposto, demonstrados fundamentadamente a negativa de vigência à lei federal e o dissídio jurisprudencial, aguarda o MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SÃO PAULO seja deferido o **processamento** do presente **Recurso Especial** por essa Egrégia Presidência, bem como seu ulterior **conhecimento e provimento** pelo **Superior Tribunal de Justiça**, para que seja **dado provimento** ao recurso para, afastando a exigência do dolo específico de sonegação ou apropriação, condenar os acusados como incurso no artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/90, restituindo-se os autos à Corte de origem para a fixação da pena e regime prisional, observando-se, quanto a isso, o vultoso prejuízo causado ao erário.

São Paulo, 28 de fevereiro de 2021.

**Jairo José Gênova**

Promotor de Justiça

(Designado em 2ª Instância-Portaria 795/2014, DOE 01.02.2014)