



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2065065 - SC  
(2022/0036919-9)

**RELATOR** : **MINISTRO JESUÍNO RISSATO (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJDF)**  
**AGRAVANTE** : PEDRO MUFFATO  
**AGRAVANTE** : DAVID GUILHERME MUFFATO  
**AGRAVANTE** : PEDRO MUFFATO JUNIOR  
**ADVOGADOS** : MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA - DF002475  
ACÁCIO MARCEL MARÇAL SARDA - SC012103  
RAFAEL DE ASSIS HORN - SC012003  
**AGRAVADO** : MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA

### VOTO-VISTA

Trata-se de agravo regimental interposto por **Pedro Muffato, Pedro Muffato Junior e David Guilherme Muffato** contra decisão proferida pelo Ministro Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF da 1ª Região), que deu provimento em parte ao agravo em recurso especial, cujo dispositivo restou assim redigido (fl. 22.797):

Ante o exposto, dou parcial provimento ao agravo em recurso especial, apenas para determinar a suspensão da condenação e do prazo prescricional para os crimes cometidos pelo agravante previstos no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90 (crimes tributários materiais), mantida a continuação da condenação para o crime do art. 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/90 (crime tributário formal), devendo ainda o Juiz de primeiro grau obter informações do Juiz da Vara de Fazenda Pública sobre o julgamento dos embargos à execução, a compensação e o efetivo pagamento dos tributos devidos, a fim de verificar a continuidade do feito criminal ou a extinção da punibilidade dos crimes tributários materiais.

Alegam os embargantes (fls. 22.858/22.866) que, tendo o STJ reconhecido a presença dos requisitos autorizadores da antecipação de tutela, não seria possível suspender o feito apenas em relação aos delitos dos incisos I e II, do art. 1º da Lei n. 8.137/90, mas determinar a continuidade da condenação quanto o crime positivado no inciso V, do mesmo dispositivo legal.

Sustentam que são situações indissociáveis, seja por partilharem da mesma premissa, seja pela repercussão na dosimetria e conseqüente execução da pena imposta, uma vez que *[r]estou fixada uma única e indistinta pena pela incursão nos*

*incisos I, II e V, do art. 1º da Lei nº 8.137/90 (fl. 22.865).*

*Aduzem, assim, que não há como fracionar as respectivas condutas para suspender a condenação e o prazo prescricional para os supostos crimes tributários materiais e, simultaneamente, iniciar o cumprimento da pena em relação ao crime tributário formal (fl. 22.865).*

*Requerem o conhecimento do presente agravo interno, a fim de que seja provido o recurso especial, ou, em última análise, suspender também a condenação no tocante ao suposto crime tributário formal (art. 1º, inc. V, da Lei nº 8.137/90), até o julgamento definitivo dos embargos à execução (fl. 22.866).*

Ato seguinte, às fls. 22.883/22.901, os agravantes notificaram e juntaram aos autos sentença que declarou a nulidade das CDA's, cujos créditos nelas inseridos são a base da presente ação penal. Pugnaram, pois, pela extinção da punibilidade pelo pagamento, ou, subsidiariamente, pela suspensão da condenação e seus efeitos até o trânsito em julgado dos embargos à execução fiscal.

O Ministério Público de Santa Catarina manifestou-se às fls. 22.903/22.907 pela manutenção da decisão monocrática (não provimento do agravo regimental).

Na sequência, os agravantes informaram que a sentença de extinção da execução fiscal foi confirmada pelo TJSC (fls. 22.909/22.910 e 22.968) e que o Tribunal local sobrestou o feito com base no Tema 1.255/STF (fl. 23.011).

Em sessão de julgamento do dia 4/6/2024, após o voto do Ministro Relator que negou provimento ao agravo regimental, pedi vista dos autos.

É o relatório.

O primeiro tema relevante para o deslinde do feito é a relação entre as esferas penal, cível e administrativa. Não se desconhece que a regra é a da independência das instâncias, mas existem hipóteses previstas na legislação que preveem implicações e conexões diretas entre o resultado de um processo em outra demanda.

**A interferência dos embargos à execução fiscal no deslinde do**

**presente feito já foi reconhecida** (ao menos parcialmente) pela decisão monocrática de fls. 22.777/22.797, confirmada pelo voto do Relator neste agravo regimental.

Na decisão agravada foi ressaltado que a regra, de fato, é que a *concessão da tutela de urgência para dar efeito suspensivo aos embargos de execução do contribuinte, nos termos 151, V, do Código Tributário Nacional - CTN, é apenas uma causa suspensiva do crédito tributário, isto é, não se trata de uma causa excludente da ilicitude do fato, ou ainda causa extintiva da punibilidade (como por exemplo, o pagamento do débito antes da sentença condenatória definitiva)* (fl. 22.792), motivo pelo qual não haveria a necessidade de suspensão da ação penal.

Contudo, em utilização da técnica da distinção (*distinguishing*), foi destacado que o caso apresenta peculiaridades. Os embargos à execução não visavam a simples compensação entre débitos e créditos fiscais, mas a comprovação de que o tributo foi recolhido a maior, mesmo que se utilizando de sistemática equivocada, fato não considerado pelo Fisco. Ademais, o juízo cível havia proferido decisão interlocutória que suspendeu a exigibilidade das CDA's após parecer técnico que apontou que a escrituração e recolhimento equivocado dos tributos por parte dos ora agravantes teria gerado crédito aos contribuintes (e não prejuízo ao erário).

Assim, foi pontuado que o caso se assemelha às exceções que admitem a suspensão da ação penal, tais quais o parcelamento da dívida – em que há a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento (AgRg no RHC n. 141.396/SC, Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, DJe 16/4/2021) –, e o ajuizamento de ação anulatória com integral garantia apta a ensejar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (RHC n. 139.563/CE, Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, DJe 27/9/2021).

Desse modo, a determinação de suspender a condenação dos crimes previstos no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90 parte da premissa de que, na hipótese da verificação da inexistência de lesão ao fisco não haveria a consumação delitiva ante ausência do resultado naturalístico, nos termos da Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal.

Por tal motivo foi feita a separação entre a condenação baseada nos incisos I e II, do art. 1º, da Lei nº 8.137/90 (crimes materiais), em que houve a suspensão do

processo, daquela calcada no inciso V da mesma norma jurídica (crime formal), em que foi determinada a continuidade do feito.

No entanto, **reputo não ser possível cindir a solução dada ao caso** por dois motivos. O primeiro, diz respeito à própria interpretação da Súmula Vinculante n. 24 e as condutas descritas no inciso V, do art. 1º, da Lei nº 8.137/90. O segundo, relaciona-se com as peculiaridades da lide.

O Supremo Tribunal Federal foi claro ao asseverar que *[n]ão se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo* (Súmula Vinculante n. 24). A interpretação literal (a *contrario sensu*) exclui, de pronto, a incidência da mencionada Súmula ao art. 1º, V do referido diploma legislativo.

Contudo, existem hipóteses fáticas em que as condutas imputadas aos réus podem ser coincidentes ou se sobrepõem à descrição contida nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990, não sendo possível distingui-las. Tais peculiaridades já foram examinadas pelo STF. Transcrevo excerto do voto do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do HC n. 180.657/MG, *in verbis*:

Em primeiro lugar, **causa espécie a limitação da necessidade de lançamento prévio do crédito tributário às hipóteses dos incisos I a IV da Lei 8.137/1990**, ao menos na linha hermenêutica alinhavada na decisão de primeiro grau. É que, bem examinados, **os núcleos dos tipos esposados no inciso V coincidem ou estão, ao menos, contidos nos tipos previstos nos incisos anteriores.**

**Toma-se como exemplo o cotejo da parte final do inciso V com a redação do inciso II.** Qual seria a diferença entre fornecer nota fiscal ou documento equivalente “em desacordo com a legislação” (inciso V) e “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos” (inciso II)? (grifo nosso)

Nesse sentido, é possível que a capitulação jurídica dos fatos subsuma determinada conduta ao inciso V, mas na realidade trata-se de ação ou omissão que exige resultado naturalístico para sua consumação.

Precisamente por esse motivo é que **no presente feito** não foi realizada a distinção de diversas condutas a incidir em cada um dos incisos. Ao revés, **foi descrita apenas uma conduta que se amoldou a três distintos incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990.**

A denúncia assim descreveu a suposta conduta delitiva (fls. 702/703):

Conforme claramente demonstrado no procedimento anexo, os denunciados, dolosamente, nos períodos de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, **realizaram operações de saídas de mercadorias do seu estabelecimento sem o destaque do imposto no livro fiscal de apuração e nas DIME's** (Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico) e, **por consequência, não recolheram o tributo sobre as operações.**

[...]

No entanto, **ao deixarem de destacar o imposto no livro fiscal e**, conseqüentemente, descumprindo o regime especial, os denunciados violaram referido artigo.

Tais condutas violam, ainda, os artigos 158 e 166 do Anexo 5, do RICMS/SC, os quais **determinam a obrigatoriedade de escriturar no Livro de Registro de Saídas, bem como no de Apuração do ICMS**, as notas fiscais emitidas ao promoverem a saída de mercadorias.

Em razão disso, o Fisco Estadual, em 25/10/2010, emitiu a Notificação Fiscal n. 106030128744, juntada às fls. 02/03, a qual apresenta como **descrição da infração "Deixar de submeter operações tributáveis à incidência do ICMS**, constatadas por meio de operações de saída de mercadorias **sem o destaque do imposto no livro fiscal de apuração do ICMS e na DIMEs** -Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico".

[...]

Releva salientar que restou detectado pela Fiscalização Fazendária a supressão de crédito ilegítimo, em decorrência da **ausência de destaque do imposto na escrituração de operações de saídas de mercadorias**, sob a regência de regime especial tributário, nos livros fiscais obrigatórios, sendo que os ora denunciados - como representantes e administradores da empresa - deveriam ter observado e aplicado o dito regime nas operações de saídas de mercadorias, com a aplicação de alíquota diferenciada e, conseqüentemente, abatimento do crédito.

Restou, destarte, evidenciado que os denunciados não procederam de forma correta, **deixando de submeter operações tributáveis à incidência do ICMS**, suprimindo os tributos devidos. (grifo nosso)

Como destacado, a conduta imputada aos então denunciados foi a de deixar de destacar o imposto no livro correto o que teria gerado um não pagamento de tributo. Desses fatos, o *Parquet* estadual classificou as condutas como inseridas *no art. 1º, incisos 1, II e V, c/c art. 11, caput, ambos da Lei n.8.137/90, na forma continuada (art. 71 do Código Penal)* (fl. 705).

O mesmo tratamento aos fatos foi dado na sentença (fls. 22.007/22.024). Ao deliberar sobre a tipicidade das condutas o magistrado destacou estarem configurados os fatos descritos na denúncia e confirmou a capitulação jurídica realizada (fl. 22.016):

[...] **ao apresentarem os livros com escrituração INCOMPLETA, omitiram informações ao fisco e, por isso, prestaram declarações falsas às autoridades fazendárias. Essa atitude, aliás, fraudou a fiscalização tributária, pois os elementos inseridos eram inexatos e omitiram operações de saídas de mercadorias nos documentos e livros exigidos pela lei fiscal .**

No mesmo sentido, ao serem notificados administrativamente (pela Fazenda Pública) e posteriormente na investigação (pelo Ministério Público), não apresentaram as notas fiscais relativas a venda das mercadorias efetivamente realizadas (inclusive, isso também não foi trazido aos autos).

Nesse contexto, outra alternativa não há senão proceder a denúncia, a fim de **condenar os acusados pela prática do crime descrito no art. 1º, I, II e V, c/c art. 11, caput, e art. 12, I, todos da Lei n. 8.137/90.** (grifo nosso)

A abordagem sincrética para a conduta também é revelada na dosimetria da pena (fls. 22.019/22.022). Foi realizada a individualização da pena para cada réu, mas não foi feita menção a diferentes condutas ou à incidência de mais de um crime (o que poderia atrair as figuras jurídicas do concurso formal ou material). Não houve modificação (aumento ou diminuição) da pena em qualquer das fases.

Assim, **o fato da omissão de operação de saída ter sido enquadrada nos incisos I, II e V, do art. 1º da Lei n. 8.137/1990 foi irrelevante para fixação da reprimenda.**

De igual modo ocorreu no julgamento da apelação pelo TJSC. Em diversas passagens é mencionada qual seria a conduta imputada aos réus, senão vejamos (fls. 22.360/22.367):

[...] a **conduta imputada aos réus**, e que está embasa nos documentos fiscais juntados ao feito, **diz respeito à supressão do tributo ocorrida nas operações de saída de mercadorias do estabelecimento sem o destaque do imposto no livro fiscal de apuração e nas DIME'S.**

[...]

A materialidade ficou devidamente demonstrada através Notificação Fiscal nº 1.060.301.287-44 (fls. 2/3), da qual se extrai que no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2009 a empresa PEDRO MUFFATO & CIA LTDA, tendo como sócios administradores os apelantes, realizou operações d saídas de mercadorias sem o destaque do imposto no livro fiscal de apuração nas DIMEs (Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico)e, por consequência, não houve o recolhimento do tributo sobre as operações.

As condutas perpetradas foram as de: 1) omitir informações prestar declarações falsas às autoridades fazendárias; II) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos e omitindo operações de saídas de mercadorias em documentos e livros exigidos pela lei fiscal; e III) deixar de fornecer, quando obrigatório, notas fiscais relativas a vendas de mercadoria efetivamente realizadas.

[...]

Relataram que o confronto foi feito através do valor constante neste livro que a empresa apresentou através do convênio com o que foi escriturado no livro de apuração. Alegaram que **a conduta consistiu em emitir nota fiscal sem a incidência do imposto também pelo fato de deixar de lançar essa tributação na DIME.** Esclareceram que **a notificação fiscal constante na denúncia diz respeito à saída de mercadoria sem o destaque do imposto.**

[...]

Fato é que a documentação confrontada pelos Auditores demonstrou que **não houve o destaque, ou seja, a informação do imposto devida para pagamento, nas notas fiscais de saída de mercadorias** e assim também **não foram lançadas nos livros obrigatórios de apuração do imposto.** Essa simples conduta caracteriza o dolo em se apropriar de valor que deveria ter sido informado e recolhido ao Fisco. (grifo nosso)

A indistinção das condutas foi mantida na dosimetria da pena refeita pelo TJSC que, em provimento à apelação do MPSC, apenas fez incidir a causa de aumento prevista no art. 12, I, da Lei n. 8.137/1990, ante o grave dano à coletividade (elevado

valor do prejuízo aos cofres públicos), mas nada mencionou sobre a valoração de cada um dos incisos do art. 1º da Lei n. 8.137/1990.

Desse modo, com as vênias do Relator, entendo não ser possível (jurídica e faticamente) determinar a suspensão parcial do trâmite processual no presente caso. **O aguardo do trânsito em julgado dos embargos à execução fiscal deve abranger a totalidade das imputações, pois são indissociáveis**, devendo a integralidade das condutas imputadas aos ora agravantes ser classificada como crime material, suscetíveis à incidência da Súmula Vinculante n. 24.

**Não acolho, neste momento, o pedido de declarar extinta a punibilidade dos delitos imputados aos réus, haja vista que não houve o trânsito em julgado da demanda cível.**

Contudo, registro que, na hipótese de ser confirmada a sentença que reputou comprovado que o equívoco escriturário em vez de causar prejuízo ao Fisco, teria gerado crédito aos contribuintes, declarou a nulidades das CDA's, e extinguiu a execução fiscal, seus efeitos deverão ser estendidos a esta ação penal em sua integralidade (e não apenas parcial), com o conseqüente reconhecimento da atipicidade das condutas.

Por fim, destaco que a matéria foi abordada nos recursos anteriores e prequestionada pelos ora agravantes. O pedido da suspensão da ação penal é precisamente para que os efeitos da demanda cível (embargos à execução fiscal) repercuta diretamente na condenação e a desconstitua.

Ante o exposto, **dou provimento** ao agravo regimental para suspender a condenação em sua totalidade, até o trânsito em julgado dos embargos à execução fiscal.