

JOÃO PAVÃO NETO

**Manual
de Direito**

PENAL TRIBUTÁRIO

2026

de fiscalização previstos na LC 214/25 pode ser interpretado como **infração de lei** para fins de desconsideração da personalidade jurídica e responsabilização pessoal dos administradores (Art. 135, III, do CTN e reflexos penais).

Característica da Operação	Status Penal sob a Reforma	Justificativa
Uso de <i>Split Payment</i> homologado.	Segurança Jurídica/Atipicidade.	Inexistência de conduta fraudulenta ou omissiva.
Vendedor residente no exterior sem repasse de CBS/IBS pela plataforma.	Responsabilidade Penal Solidária.	Omissão de dever legal explícito de retenção.
Inércia após notificação do Fisco sobre vendedor irregular.	Cegueira Deliberada/Dolo Eventual.	A ciência prévia da irregularidade afasta a alegação de erro.
Manipulação de algoritmos para omitir operações do Comitê Gestor.	Dolo Direto de Sonegação.	Conduta ativa de fraude à fiscalização tributária.

15.4. COMPLIANCE ALGORÍTMICO COMO EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE

Frente ao risco de criminalização, a doutrina moderna sugere a adoção do **Compliance Algorítmico** como uma causa de exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa ou por demonstração de ausência de dolo.

O Compliance Algorítmico não se limita a termos de uso genéricos, mas exige:

1. **Verificação KYC/KYP:** Cruzamento de dados dos vendedores com bases da Receita Federal e Juntas Comerciais.
2. **Monitoramento de Padrões Atípicos:** Algoritmos que detectam subfaturamento ou fracionamento de remessas e bloqueiam o repasse financeiro preventivamente.
3. **Auditoria de Transparência:** Logs de auditoria que permitam ao Fisco reconstruir o fluxo financeiro de cada transação intermediada.

Se uma plataforma demonstra que possui sistemas de segurança de última geração e que, ainda assim, foi vítima de um vendedor fraudador que utilizou técnicas sofisticadas para burlar o sistema, o gestor

não pode ser responsabilizado penalmente. Trata-se do chamado **risco permitido** da atividade econômica digital.

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO

A plataforma “MarketSafe” possui um algoritmo que bloqueia automaticamente qualquer vendedor que tente anunciar produtos com valores 40% abaixo da média de mercado. Um grupo criminoso consegue invadir o sistema e inserir um código malicioso que cria “buracos negros” fiscais em transações específicas. A empresa detecta a invasão em 24 horas, comunica à Polícia e ao Fisco e entrega todos os logs. Nesse caso, a existência de um programa de compliance algorítmico efetivo e a pronta reação ao ilícito **excluem a responsabilidade penal dos gestores**, pois demonstraram que não houve “cegueira deliberada”, mas sim um evento de fortuito externo (ataque hacker) contra o qual a empresa estava devidamente protegida.

15.5. A RESPONSABILIDADE DOS INTERMEDIADORES DE PAGAMENTO (GATEWAYS E PSPS)

É crucial distinguir o marketplace (que gere o negócio) do **Intermediador de Pagamento** (Gateway ou Provedor de Serviços de Pagamento - PSP). Enquanto o marketplace tem controle sobre o que é vendido, o gateway apenas processa o pagamento, atuando como um “cano” financeiro.

15.5.1. Neutralidade Funcional e o Dever de Cuidado

A jurisprudência do STJ tem reafirmado que os intermediadores financeiros não respondem objetivamente por ilícitos dos clientes, salvo se houver falha no **dever de cautela** (ex: permitir que uma empresa de fachada movimente milhões sem documentação). Na esfera penal, o risco para o gestor de um gateway reside na **conivência com a lavagem de dinheiro** ou na omissão de relatórios ao COAF sobre transações atípicas vinculadas à sonegação fiscal.

15.5.2. O Caso do “Golpe da Falsa Central” e o Perfil das Transações

Decisões recentes do STJ (como no REsp 2.222.059/SP) ressaltam que as instituições de pagamento devem identificar movimentações que destoam do histórico do cliente. Transportando esta lógica para o Direito Penal Tributário, se um gateway de pagamento processa diariamente milhares de transações idênticas de um mesmo vendedor, todas abaixo do valor de tributação aduaneira, e não questiona a origem ou

a natureza da operação, o gestor de compliance do gateway pode ser investigado por **auxílio ou conivência com o descaminho**.

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO

A fintech “FastPay” processa pagamentos para uma plataforma de vendas de apostas esportivas que também vende produtos eletrônicos importados. O sistema de monitoramento da “FastPay” sinaliza que a conta do cliente está recebendo repasses de R\$ 200.000 por dia, mas o cliente não possui nota fiscal de entrada de mercadorias. O *Compliance Officer* da fintech, para não perder o contrato milionário com o cliente, decide não classificar a conta como de “alto risco”. Caso a Polícia Federal deflagre uma operação por descaminho e lavagem de dinheiro, o gestor da “FastPay” poderá responder por **omissão de dever de comunicação**, sendo o dolo evidenciado pela aceitação consciente do risco de processar capital ilícito para obter lucro com as taxas de transação.

15.6. FRAUDE DE LOCALIZAÇÃO E O PRINCÍPIO DO DESTINO

Com a Reforma Tributária, o critério da territorialidade tributária passou a ser o **local de consumo** (destino). Isto cria o risco de **Fraude de Localização**, onde o marketplace ou o consumidor manipulam dados de geolocalização para simular que a venda ocorreu em um estado ou município com alíquota menor de IBS.

15.6.1. Falsidade Ideológica e Sonegação em Sistemas Digitais

A manipulação deliberada do CEP de destino ou o uso de VPNs e servidores proxy para burlar a arrecadação do IBS configura crime de **falsidade ideológica em sistema de informações** (Art. 313-A do CP para servidores ou Art. 299 para particulares) e sonegação fiscal.

A plataforma que permite ou facilita essa prática por meio de seu design de interface — por exemplo, sugerindo ao usuário que mude o endereço para “ganhar desconto no imposto” — incorre em **dolo direto de fraude à fiscalização** (Art. 1º, II, da Lei 8.137/90).

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO

A plataforma de streaming “GlobalMovies” percebe que pode reduzir sua carga de IBS se declarar que seus assinantes residem em um pequeno município do interior que oferece isenções, em vez de capitais. O sistema de cadastro da plataforma passa a “sugerir” automaticamente um CEP fixo de fachada para todos os novos usuários, independentemente de onde estejam assistindo. Essa conduta configura **crime contra a ordem tributária e falsidade ideológica**, pois a plataforma está inserindo declaração falsa em documento (digital) para suprimir tributo devido a outros municípios.

15.7. O “EMARANHADO NORMATIVO” E O ERRO DE PROIBIÇÃO

Diante da complexidade da transição tributária (2026-2032), o Direito Penal Tributário deve acolher com mais frequência a tese do **Erro de Proibição** ou do **Erro de Tipo Acidental**. A multiplicidade de alíquotas de transição e a coexistência do regime de ICMS com o IBS podem levar o gestor de boa-fé a equívocos interpretativos.

Se a plataforma demonstra que buscou assessoria jurídica especializada, possui pareceres fundamentados e agiu de acordo com uma interpretação razoável da lei, o dolo deve ser afastado. O crime tributário não admite modalidade culposa; logo, a prova da confusão normativa gerada pelo próprio Estado atua como um antídoto à pretensão punitiva desarrazoada.

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO

O gerente fiscal de um marketplace aplica uma alíquota de 12% de ICMS-ST para uma operação interestadual em 2028, baseando-se em um decreto estadual que conflita com as novas regras de transição da CBS. O Fisco entende que a alíquota deveria ser 14%. O gerente demonstra que seguiu a orientação de uma consultoria renomada e que a norma de transição era obscura. Nesse caso, não há crime. O erro sobre a norma tributária complexa afasta o dolo de sonegação, restando apenas a discussão administrativa sobre a diferença de imposto.

15.8. Conclusões e Recomendações de Governança Penal

A responsabilidade penal em marketplaces e plataformas digitais consolidou-se como um tema de **Dogmática Penal Econômica de Alta Complexidade**. A transição da responsabilidade solidária para a penal exige uma compreensão vertical da posição de garantidor e dos limites do dolo eventual.

Diretrizes de Conclusão:

1. **A Omissão é o Novo Padrão:** A maioria das imputações a gestores de plataformas ocorrerá pela via omissiva (não evitar a fraude do vendedor), o que exige prova robusta do dever e do poder de agir.
2. **Cegueira Deliberada como Risco Real:** O Judiciário está atento à “ignorância estratégica”. As plataformas devem investir em transparência algorítmica para evitar que a inércia seja lida como dolo.

3. **Reforma Tributária como Divisor de Águas:** A LC 214/25 traz segurança jurídica ao Fisco para exigir a solidariedade, mas também oferece às empresas ferramentas como o *Split Payment* para mitigar riscos penais.
4. **Compliance é Defesa Criminal:** A governança de dados e a auditoria de sistemas deixaram de ser questões apenas de TI para se tornarem a principal linha de defesa em processos penais tributários.

A doutrina do Manual de Direito Penal Tributário reafirma: a tecnologia não é um salvo-conduto para o descumprimento do dever ético e legal de colaborar com a subsistência do Estado. O marketplace que organiza o mercado deve, na mesma medida, organizar sua conformidade, sob pena de seus dirigentes serem responsabilizados pelos resultados delitivos colhidos à sombra de seus algoritmos.

FRAUDES DE LOCALIZAÇÃO E O PRINCÍPIO DO DESTINO

16.1. SIMULAÇÃO DE DOMICÍLIO DO CONSUMIDOR: FRAUDE DE CEP PARA DESVIAR RECEITA DO IBS

A **Reforma Tributária**, consolidada pela **Emenda Constitucional nº 132/2023**, inaugurou um novo paradigma no Sistema Tributário Nacional, alterando substancialmente a fenomenologia da obrigação tributária e, por via de consequência, redefinindo os contornos do **Direito Penal Tributário** brasileiro. O cerne dessa transformação reside na transição de um modelo de tributação baseado na origem para o **princípio do destino**, no qual o produto da arrecadação pertence ao ente federativo onde se localiza o consumo final do bem ou serviço. Essa mudança, embora tecnicamente necessária para extinguir a secular **guerra fiscal**, cria um novo flanco para a criminalidade corporativa: a **fraude de localização**.

Neste cenário, o **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)** e a **Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)**, enquanto tributos sobre o consumo, exigem uma fiscalização que transcende o mero fluxo financeiro, alcançando a **geolocalização das operações**. O bem jurídico tutelado — a **ordem tributária** — passa a ser agredido não apenas pela supressão direta de valores, mas pela **manipulação cadastral e geográfica**, visando o desvio de receitas entre os entes federativos. O Direito Penal, portanto, deve ser interpretado à luz dessa nova realidade,

na qual a **falsidade ideológica** em documentos fiscais eletrônicos se torna o instrumento principal para a subversão do **pacto federativo**.

A seguir, esmiuçamos as figuras delitivas emergentes, a responsabilidade dos atores envolvidos e as balizas jurisprudenciais que orientam a repressão a essas condutas, garantindo uma exposição doutrinária densa e didática para a compreensão do Manual de Direito Penal Tributário.

A **simulação de domicílio do consumidor** constitui a forma mais refinada de fraude tributária na era do **princípio do destino**. Consiste na inserção de dados de endereçamento fictícios ou inexatos nos documentos fiscais eletrônicos (NF-e ou NFS-e) com o objetivo deliberado de alterar a alíquota aplicável ou, mais grave, de desviar o fluxo arrecadatório para um ente federativo diverso daquele onde o consumo efetivamente ocorreu.

16.1.1. Matriz Dogmática e Tipicidade Penal

No plano da tipicidade, a conduta encontra subsunção direta no **artigo 1º, incisos II e IV, da Lei nº 8.137/90**. A norma incriminadora assevera ser crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante a **fraude à fiscalização**, inserindo elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal (inciso II), ou por meio da **utilização de documento que saiba falso ou inexato** (inciso IV).

Diferente da sonegação clássica em regimes de origem, onde a fraude visava reduzir a carga do contribuinte, na fraude de localização do IBS, a materialidade delitiva se perfaz na **supressão de tributo devido ao ente de destino real**. Mesmo que o contribuinte pague o valor integral do imposto, se o faz indicando um destino fictício para aproveitar-se de alíquotas inferiores ou benefícios setoriais de determinada localidade, ele incorre na conduta típica de **fraudar a inteligência fiscal** do Estado.

Elemento do Tipo	Descrição no Contexto da Fraude de CEP	Fundamentação Legal/Doutrinária
Núcleo do Tipo	Fraudar a fiscalização e utilizar documento inexato.	Art. 1º, II e IV, da Lei 8.137/90.
Elemento Normativo	Documento fiscal idôneo vs. documento inexato.	LC 214/25 e Regulamento do IBS.
Resultado Material	Supressão de receita do município/estado de destino real.	Súmula Vinculante 24 do STF.
Dolo	Vontade consciente de ludibriar o princípio do destino.	Teoria do Domínio do Fato.

A **jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)** é pacífica ao considerar que o uso de “empresa de fachada” ou “endereço de conveniência” para fins de redução tributária configura fraude punível criminalmente, independentemente da existência física da estrutura, caso esta não exerça atividade econômica real no local declarado. No contexto do IBS, essa lógica se estende ao **domicílio do consumidor**, uma vez que a alíquota de destino é soberana para a determinação do *quantum* devido.

16.1.2. A Falsidade Ideológica em Documentos Digitais

A **falsidade ideológica** no Direito Penal Tributário contemporâneo transita para o campo dos **metadados e sistemas de geolocalização**. Ao emitir uma nota fiscal informando um **CEP (Código de Endereçamento Postal)** falso, o agente manipula a **matriz de distribuição do IBS**, impedindo que o **Comitê Gestor (CG-IBS)** realize o repasse correto das receitas.

O crime é **material**, exigindo a efetiva supressão ou redução do tributo para sua consumação, conforme dita a **Súmula Vinculante 24 do STF**. Entretanto, a conduta de manipular sistemas para gerar fraudes de localização demonstra um **dolo intenso**, uma vez que exige uma preparação prévia (planejamento tributário abusivo) que afasta qualquer alegação de erro escusável ou negligência administrativa.

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO: O ESQUEMA DO “CONSUMO DESLOCALIZADO”

A empresa **“Global Tech Eletrônicos”**, sediada em uma grande metrópole, realiza vendas online para todo o território nacional. Diante da implementação do IBS, a diretoria percebe que o Município de **“Alvorada do Sul”** fixou sua alíquota municipal em 1%, enquanto o restante do país opera com 2%. A empresa, então, altera seu software de *checkout* para que, independentemente do endereço de entrega real, o sistema insira no campo “Endereço do Consumidor” da nota fiscal o CEP de um galpão abandonado em “Alvorada do Sul”, de propriedade de um sócio oculto.

Análise Jurídica: O diretor financeiro e o gerente de TI da “Global Tech” atuam como coautores no crime do **Art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90**. Ao inserirem elementos inexatos (CEP falso) em documento fiscal, lograram reduzir o imposto devido aos municípios de destino real dos produtos. A materialidade se consolida no momento em que o **Comitê Gestor** processa o pagamento com a alíquota reduzida de 1%, gerando prejuízo ao erário dos entes federativos efetivamente credores. A aplicação da **Teoria do Domínio do Fato** permite responsabilizar a cúpula diretiva que ordenou a alteração algorítmica.

16.2. O CONFLITO FEDERATIVO CRIMINALIZADO: APROPRIAÇÃO DE RECEITA DE OUTRO ENTE MUNICIPAL

A **Reforma Tributária** não alterou apenas a relação fisco-contribuinte, mas reconfigurou a própria relação entre os entes federativos, criando o que a doutrina denomina de **sujeição ativa compartilhada**. Quando um contribuinte, em conluio com agentes locais ou por iniciativa própria, desvia a receita de um município para outro por meio de fraude de localização, ele está praticando uma forma de **sabotagem do pacto federativo**, o que torna o conflito intermunicipal uma questão de ordem penal.

16.2.1. O Princípio do Destino como Garantia da Isonomia Federativa

O **princípio do destino** (Art. 156-A, § 5º, inciso V, da CF/88) visa garantir que o ente federativo que provê os serviços públicos e a infraestrutura para o consumidor seja aquele que recebe a respectiva parcela do imposto. A subversão desse princípio por meio de fraude configura, portanto, uma lesão à **paz pública** e à **higidez do Sistema Financeiro Nacional**, transcendendo a mera falta de pagamento.

A apropriação de receita alheia ocorre quando o contribuinte, embora recolha o IBS, o faz de forma a beneficiar indevidamente o Município A, em detrimento do Município B, local do consumo real. Esse fenômeno é frequentemente alimentado por **planejamentos tributários agressivos** que simulam a fruição de serviços (especialmente digitais e imateriais) em localidades com benefícios fiscais residuais ou alíquotas mais baixas.

16.2.2. A Participação de Agentes Públicos e a Tipicidade Específica

Nesse cenário, é imperativo observar a incidência do **Artigo 3º da Lei 8.137/90**, que trata dos crimes praticados por **funcionários públicos contra a ordem tributária**. Se um gestor municipal (Prefeito ou Secretário de Fazenda) concede “facilidades” ou orienta empresas a declararem o destino de suas operações para sua municipalidade, ciente da inexistência de fato gerador no local, ele atua como coautor do crime de sonegação e comete o crime de **excesso de exação ou facilitação de sonegação**.

A **apropriação de receita** entre entes municipais gera um cenário de insegurança jurídica que o **Comitê Gestor do IBS** busca mitigar através da governança compartilhada. Todavia, no plano criminal, a conduta de desviar propositalmente o fluxo arrecadatório por meio de simulação é tratada como **falsidade ideológica qualificada pelo resultado supressivo**.

Comparativo Estrutural: Guerra Fiscal Tradicional vs. Fraude de Destino

Característica	Guerra Fiscal (Origem)	Fraude de Localização (Destino)
Foco da Fraude	Sede da empresa (Estabelecimento).	Local do Consumo (Destinatário).
Mecanismo	Benefícios fiscais ilegais na origem.	Simulação de CEP/IP no destino.
Ente Prejudicado	Estado/Município de destino (pela não arrecadação).	Estado/Município de destino real (pela perda da cota).
Agente Criminoso	Contribuinte e Gestor da Origem.	Contribuinte, Gestor do Destino Simulado e Plataformas.

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO: A “CIDADE-SANTUÁRIO” DE SERVIÇOS DIGITAIS

O Município de “**Tecnópolis**”, buscando aumentar sua cota-parte no IBS, cria um programa de incentivo para que grandes bancos e operadoras de cartão de crédito instalem “terminais de processamento fictícios” em seu território. As empresas, então, configuram seus sistemas para que toda transação financeira realizada por usuários em São Paulo ou Rio de Janeiro seja reportada ao **Comitê Gestor** como tendo sido consumida em “Tecnópolis”, baseando-se no local do “processamento lógico” e não na residência do cliente.

Análise Jurídica: As empresas e os agentes públicos de “Tecnópolis” incorrem no crime de **sonegação mediante fraude (Art. 1º, II e IV, da Lei 8.137/90)**. Ao simularem o destino do serviço para um local onde não há consumo final, as empresas suprimem o tributo devido aos municípios de residência dos usuários. O Prefeito de “Tecnópolis”, ao anuir com a simulação para inflar o erário municipal, responde nos termos do **Art. 3º, I, da Lei 8.137/90** por facilitar o crime tributário. O conflito federativo aqui é criminalizado pois a conduta drena recursos de entes credores legítimos através de uma mentira documental eletrônica.

16.3. A RESPONSABILIDADE PENAL DOS INTERMEDIÁRIOS E DESENVOLVEDORES: A EXTENSÃO DO ARTIGO 24 DA LC 214/2025

Uma das inovações mais impactantes da **Lei Complementar nº 214/2025** é a imposição de **responsabilidade solidária** a terceiros que,

por ação ou omissão, contribuam para o descumprimento de obrigações tributárias. No âmbito penal, essa previsão legislativa reforça a aplicação da **Teoria da Participação** (Art. 29 do Código Penal) e da **Responsabilidade por Omissão** (Art. 13, § 2º, CP) para atores que antes eram considerados neutros.

16.3.1. Desenvolvedores de Software e a “Fraude por Design”

O **Artigo 24, inciso IV, da LC 214/2025** é explícito ao responsabilizar desenvolvedores de programas ou aplicativos que contenham funções inseridas com a finalidade de descumprir a legislação tributária. No plano dogmático, se um programador insere uma linha de código que “mascara” o CEP de destino ou sugere automaticamente endereços de baixa tributação, ele atua com **dolo direto**, sendo partícipe material do crime de sonegação.

A investigação penal tributária moderna deve perseguir o **trilho de decisões algorítmicas**. O dolo não é mais apenas uma intenção subjetiva, mas está objetivado nas funcionalidades do sistema que permitem a evasão fiscal.

16.3.2. Transportadores e Marketplaces como Agentes de Fiscalização

A lei também atribui responsabilidade aos **transportadores** que entregam bens em locais distintos dos indicados na nota fiscal (Art. 24, II, ‘b’) e às **plataformas digitais** que controlam o fluxo de pagamento e entrega (Art. 22). No Direito Penal, isso significa que o transportador ou o gestor do marketplace que, ciente da fraude de localização, prossegue com a operação para garantir sua comissão, pode ser enquadrado como **coautor por omissão imprópria** ou por **dolo eventual**.

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO: O SOFTWARE DE “OTIMIZAÇÃO GEOGRÁFICA”

A software house “**Code-Smart**” desenvolve um sistema de ERP para grandes varejistas que inclui um módulo chamado “**IBS-Saver**”. Este módulo, de forma automatizada, identifica as rotas de entrega e, para cada 100 vendas, altera o endereço fiscal de 10 delas para um CEP de uma zona incentivada, sem alterar o endereço físico na etiqueta de transporte. O varejista contrata o software sabendo dessa funcionalidade.

Análise Jurídica: O CEO e o Arquiteto de Software da “Code-Smart” respondem criminalmente como **partícipes do crime do Art. 1º da Lei 8.137/90**. Eles forneceram o instrumento (software inexistente) necessário para a prática do crime (Art. 1º, IV). O varejista, por sua vez, detém o **domínio do fato** e responde como autor principal ao utilizar o documento que sabe ser ideologicamente falso para suprimir o imposto.

16.4. O MECANISMO DO SPLIT PAYMENT E A TRANSFORMAÇÃO DA TIPICIDADE: DA OMISSÃO À FRAUDE ALGORÍTMICA

O **split payment** (pagamento fracionado automático) é a espinha dorsal tecnológica da Reforma Tributária. Por meio desse mecanismo, no momento em que o consumidor paga pela mercadoria, a instituição financeira segrega instantaneamente a parcela devida ao fisco (IBS/CBS) e a direciona ao **Comitê Gestor**, entregando apenas o valor líquido ao vendedor.

16.4.1. A Mitigação da Apropriação Indébita Tributária

Historicamente, o crime de **apropriação indébita tributária** (Art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90) era o foco das ações penais: o contribuinte declarava, cobrava do consumidor, mas “esquecia” de repassar ao Estado. Com o *split payment*, o tributo sequer entra no caixa da empresa, o que torna a conduta omissiva de “não recolher” tecnicamente impossível nos fluxos bancários regulares.

Todavia, a tipicidade penal não desaparece; ela migra para a **etapa de classificação e localização**. O dolo de fraudar passa a ser uma **conduta ativa de manipulação da inteligência fiscal**. Se o agente engana o sistema sobre a natureza do produto ou sobre o local do destino, ele impede que o *split payment* ocorra (ou ocorra no valor correto), configurando a fraude do **Artigo 1º, inciso I ou II**.

Quadro: Evolução do Iter Criminis Tributário

Fase do Crime	Modelo Tradicional (Autolancamento)	Modelo Moderno (Split Payment)
Ação Principal	Omitir ou declarar falsamente no final do mês.	Classificar incorretamente a localização no ato da venda.
Ponto de Controle	Auditoria fiscal posterior (ex post).	Algoritmo bancário em tempo real (ex ante).
Materialidade	Diferença entre o declarado e o pago.	Diferença entre o real e o classificado no sistema.
Foco Penal	Inadimplência Dolosa (Art. 2º).	Fraude Tecnológica e Geográfica (Art. 1º).

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO: O “BYPASS” DO SPLIT PAYMENT

Um distribuidor de vinhos premium em São Paulo realiza vendas para consumidores em Minas Gerais. Para evitar a retenção de 25% (IBS+CBS) pelo *split payment*, o empresário configura seu sistema para que o gateway de pagamento receba a instrução de que a operação é de “venda de livros” (imune/isenta) destinada a uma biblioteca pública fictícia em uma zona franca. Dessa forma, o banco libera 100% do valor para o vendedor sem retenção tributária.

Análise Jurídica: O empresário incorre no crime do **Art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90**. A fraude de localização (destino fictício) e a fraude de classificação (livros em vez de vinhos) foram os meios utilizados para **suprimir a ocorrência do fato gerador perante o sistema de retenção automática**. O dolo é manifesto na manipulação das informações operacionais inseridas nos sistemas de pagamento.

16.5. CEGUEIRA DELIBERADA E A GESTÃO DE RISCOS NOS MARKETPLACES DIGITAIS

A complexidade da economia digital e o volume massivo de transações em plataformas como Amazon, Mercado Livre e Shopee trazem à tona a **Teoria da Cegueira Deliberada** (*willful blindness*) no Direito Penal Tributário.

16.5.1. A Responsabilidade Subjetiva dos Gestores de Plataformas

Muitas vezes, os administradores de marketplaces alegam que não podem fiscalizar o domicílio de milhares de vendedores e consumidores. Contudo, se a plataforma possui indícios claros de que seu sistema está sendo utilizado para fraudes de localização (ex: divergência entre o IP do comprador e o CEP de destino declarado) e decide **ignorar propositalmente** essas informações para não reduzir seu volume de vendas, os gestores podem ser responsabilizados por **dolo eventual**.

O STJ, embora cauteloso, admite a aplicação da teoria quando se comprova que o agente **finge não perceber** a situação de ilicitude com o intuito de obter vantagem (REsp 1.854.893/SP). No caso do IBS, a vantagem é a manutenção de preços artificialmente baixos em sua plataforma, gerados pela sonegação do imposto de destino.

16.5.2. O Compliance Criminal como Dique de Contenção

Para afastar a incidência da cegueira deliberada, as empresas devem implementar programas de **compliance criminal tributário**.

Isso inclui a adoção de políticas de **KYC (Know Your Customer)** e a validação cruzada de dados de geolocalização. A negligência sistemática na adaptação dos sistemas às regras de destino da LC 214/25 pode ser interpretada pelo Ministério Público como uma “instrução do avestruz”.

EXEMPLO PRÁTICO FICTÍCIO: A OMISSÃO ESTRATÉGICA DA “PLATAFORMA X”

A “Plataforma X” detecta que um grupo de vendedores de smartphones está registrando 90% das vendas como destinadas a uma vila rural remota no Acre (alíquota mínima), enquanto os dados de rastreamento mostram que os aparelhos são todos entregues em bairros nobres de Brasília. O departamento jurídico alerta sobre o risco de responsabilidade solidária pela fraude de localização. A diretoria, no entanto, veta qualquer bloqueio dos vendedores, alegando que “a verificação de endereço é dever do fisco, não da plataforma”.

Análise Jurídica: Os diretores da “Plataforma X” podem ser responsabilizados por **concurso de pessoas no crime de sonegação (Art. 1º da Lei 8.137/90)**. Ao possuírem o conhecimento da alta probabilidade da fraude e tomarem medidas deliberadas para não interrompê-la, agiram com **dolo eventual sob a forma de cegueira deliberada**. A omissão no dever de vigilância, imposto pela LC 214/25, transmuta a responsabilidade tributária solidária em responsabilidade penal por participação.

16.6. A TEORIA DA UBIQUIDADE E O LUGAR DO CRIME NOS DELITOS DE ESPAÇO MÁXIMO

A definição do **lugar do crime** tributário é essencial para fixar a competência jurisdicional e a lei aplicável. Nos crimes de fraude de localização, que frequentemente envolvem múltiplos estados ou até países, o Código Penal adota a **Teoria da Ubiquidade** (Art. 6º).

16.6.1. O Conflito de Jurisdição e o Lançamento Definitivo

Considera-se praticado o crime tanto no lugar da **ação ou omissão** (onde a fraude foi arquitetada ou a nota emitida) quanto no lugar onde se produziu ou deveria produzir-se o **resultado** (o ente federativo que deixou de receber o tributo).

Nos crimes materiais contra a ordem tributária, a consumação ocorre com o **lançamento definitivo** (Súmula Vinculante 24). No regime do IBS, o lugar do resultado é o **domicílio do consumidor real**, pois é ali que a lesão ao erário se concretiza. Assim, um crime orquestrado em Porto Alegre que fraudava o IBS devido a Manaus pode ser processado em qualquer uma das jurisdições, mas a competência territorial do juízo será, em regra, definida pelo local da consumação (Manaus).

Quadro de Competência em Crimes de Localização

Cenário	Lugar da Ação	Lugar do Resultado	Competência Territorial
Fraude Interestadual	Sede em SP.	Prejuízo em GO (Destino).	Comarca de GO (onde se deu o lançamento).
Fraude Internacional	Servidor no Exterior.	Prejuízo no Erário Brasileiro.	Justiça Federal do local do consumo.
Marketplace Digital	Plataforma Digital (Nuvem).	Milhares de Municípios Lesados.	Juízo que primeiro tomar conhecimento (Prevenção) ou local do lançamento consolidado pelo Comitê Gestor.

Exemplo Prático Fictício: A Nuvem Transfronteiriça

A empresa **“Cloud-Services S.A.”**, operando a partir de servidores localizados no Uruguai, vende serviços de armazenamento para empresas brasileiras. Para evitar o IBS, ela utiliza um sistema que simula que todos os acessos ocorrem a partir de IPs localizados na Suíça (exportação de serviços), omitindo o fato de que as empresas contratantes e os usuários finais estão todos em Curitiba.

Análise Jurídica: Pela **Teoria da Ubiquidade**, o crime é considerado praticado no Brasil, pois aqui ocorreu o resultado (supressão do IBS devido a Curitiba). O local do crime é o Brasil, permitindo a aplicação da lei penal nacional e a extradição de administradores ou bloqueio de ativos. A competência será de Curitiba, onde a autoridade fiscal deverá proceder ao lançamento definitivo para fins de tipificação penal (SV 24).

16.7. A SÚMULA VINCULANTE 24 E O NOVO CONTENCIOSO DO COMITÊ GESTOR: LIMITES À PERSECUÇÃO PENAL

A **Súmula Vinculante 24 do STF** continua sendo a “cláusula pétrea” da defesa penal tributária, mesmo sob a égide do IBS e da CBS. Não há crime material sem o esgotamento da via administrativa.

16.7.1. O Papel do Comitê Gestor na Constituição do Crédito

Com a centralização da arrecadação e fiscalização no **Comitê Gestor (CG-IBS)**, o processo administrativo fiscal (PAF) ganha uma nova dinâmica. Eventuais divergências sobre o local do destino ou a interpretação de alíquotas serão resolvidas em uma instância administrativa possivelmente padronizada a nível nacional.

Enquanto o **Comitê Gestor** não proferir decisão definitiva confirmando que a localização declarada era fraudulenta e que o tributo é efetivamente devido, qualquer denúncia criminal é prematura e deve ser rejeitada por falta de **condição objetiva de punibilidade**. A defesa administrativa, portanto, torna-se o principal escudo contra a criminalização indevida de erros sistêmicos durante a transição tributária.

16.7.2. Mitigações Recentes: O Embaraço à Fiscalização

É crucial notar que decisões recentes do STJ (AgRg no HC 919.313/PB) têm admitido o prosseguimento de investigações ou ações penais antes do lançamento definitivo em casos de **embaraço à fiscalização** ou quando a fraude é tão complexa que impede o próprio Fisco de constituir o crédito. Nas fraudes de localização digital, onde o uso de criptografia e VPNs pode ocultar o destino real, o Ministério Público pode tentar afastar a SV 24 sob o argumento de que a conduta impede a atividade lançadora.

Exemplo Prático Fictício: O Contencioso do Destino Incerto

A empresa “**Dúvida S.A.**” é autuada por supostamente desviar receita de IBS de São Paulo para o Interior. A empresa recorre administrativamente perante o **Comitê Gestor**, alegando que o serviço foi prestado a usuários móveis e que a lei permite a tributação na sede do tomador, que é no interior. O Ministério Público oferece denúncia criminal baseando-se apenas no auto de infração inicial.

Análise Jurídica: A denúncia deve ser anulada com base na **Súmula Vinculante 24**. Enquanto pender julgamento no **Comitê Gestor** sobre a validade da classificação do destino, não existe crime material. A discussão sobre o local do consumo é matéria tributária complexa que deve ser dirimida antes de se falar em dolo de fraude ou supressão de tributo. O Direito Penal não pode ser utilizado como ferramenta de coação para o pagamento de tributo cuja exigibilidade ainda é debatida administrativamente.