

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 5ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM REJEITAR PRELIMINAR DA DEFESA E DAR PROVIMENTO PARCIAL.

Belo Horizonte, 8 de julho de 2008. - *Hélcio Valentim* - Relator.

Notas taquigráficas

DES. HÉLCIO VALENTIM - Cuida-se de ação penal pública, promovida pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais perante o Juízo da 2ª Vara Criminal e de Precatórias Criminais da Comarca de Ipatinga, contra Nilon Edson Macêdo Filho e Maria Scotta Macêdo, imputando-lhes a prática de fato tipificado como crime de supressão de tributo, consistente em omitir informações e prestar informações falsas às autoridades fazendárias, fraudar fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, e utilizar documento que sabia ser falso, nos termos do art. 1º, I, II e IV, da Lei 8.137/90.

Narra a denúncia que, entre os anos de 1994 e 1998, os denunciados, na qualidade de sócios-gerentes da empresa denominada "Comercial Stamac Ltda.", CNPJ n. 86498201/0001-86, agindo em unidade de desígnios, mediante fraude, consistente no aproveitamento de créditos de ICMS inexistentes com a utilização de documentos fiscais falsos e inidôneos, não correspondentes à efetiva circulação de mercadorias, suprimiram R\$ 128.871,27 (cento e vinte e oito mil oitocentos e setenta e um reais e vinte e sete centavos) em Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS, devidos à Fazenda.

Segundo a inicial acusatória, os denunciados registraram, em sua contabilidade e em livro fiscal de preenchimento obrigatório, os créditos fictícios de ICMS gerados pelas referidas "notas frias", deixando, assim, de recolher o tributo (f. 2/7).

A inicial acusatória veio acompanhada de procedimento administrativo da Superintendência Regional da Fazenda IV (f. 8/197).

Recebida a denúncia (f. 204), a denunciada Maria Scotta Macêdo foi regularmente citada (f. 210-v) e interrogada (f. 212). O acusado Nilon Edson Macêdo Filho, embora não tenha sido citado, compareceu espontaneamente

**Crime contra a ordem tributária - ICMS -
Supressão de tributo - Dolo - Nota fiscal - Fraude
- Valoração da prova - Condenação - Constituição
de crédito tributário - Processo administrativo
fiscal - Denúncia - Inépcia não caracterizada -
Crime continuado - Pena de multa - Critério**

Ementa: Penal e processo penal. Crime contra a ordem tributária. Recolhimento a menor de imposto mediante fraude na documentação fiscal. Inépcia da inicial. Inexaurimento do procedimento administrativo. Independência entre as esferas administrativa e penal. Denúncia apta. Preliminar rejeitada. Materialidade do delito. Comprovação por documentos resultantes de processo de fiscalização tributária. Suficiência. Condenação mantida. Pena de multa. Proporcionalidade. Recurso parcialmente provido.

- A regular instauração do procedimento criminal por crime contra a ordem tributária independe do exaurimento das instâncias administrativas fazendárias, cujas autoridades representarão ao Ministério Público tão logo concluído o procedimento de apuração fiscal, conforme a recomendação contida no art. 83 da Lei 9.430/96. Preliminar rejeitada.

- A utilização de inúmeras notas fiscais declaradas inidôneas por meio de ato oficial, inseridas em livros mercantis, de modo a reduzir fraudulentamente o *quantum* de ICMS devido, configura o crime descrito no art. 1º, I, II e IV, da Lei 8.137/90.

- O cálculo da pena de multa deve guardar proporção com o da pena corporal.

Recurso parcialmente provido.

ao interrogatório (f. 211). Na oportunidade, alegou haver efetuado realmente a compra das mercadorias a que se referem as notas fiscais inidôneas e que desconhecia à época qualquer irregularidade em sua emissão (f. 211). A acusada Maria Scotta, por sua vez, afirmou nada saber acerca dos fatos imputados na denúncia, sendo apenas sócia cotista da empresa.

Defesa prévia, por ambos os acusados, à f. 214.

Durante a instrução, foram ouvidas quatro testemunhas (f. 233/235, 238).

Na fase do art. 499 do CPP, nada foi requerido pelas partes (f. 239).

Em suas alegações finais, o Promotor de Justiça pugnou pela condenação do réu Nilon Edson Macêdo Filho e pela absolvição da co-ré Maria Scotta Macêdo, na forma do art. 386, IV, do Código de Processo Penal (f. 240/248). A defesa, a seu turno, sustentou, preliminarmente, a inépcia da denúncia pela inexistência de prova do trânsito em julgado do procedimento administrativo para a constituição do débito tributário, fato impeditivo da propositura da ação penal. No mérito, pediu a absolvição dos réus, alegando que os atos de declaração de inidoneidade dos documentos fiscais utilizados para a compensação tributária se deram após a emissão das notas utilizadas e que no rol de notas fiscais apresentadas pelo Órgão Ministerial existem notas cuja inidoneidade sequer foi declarada. Alega, ainda, não haver sido possível aos acusados verificar a inidoneidade das notas fiscais com que realizaram a operação tributária, uma vez que essa informação é disponível apenas às autoridades fazendárias, não ao particular, que teria de conferir diariamente os atos do Diário Oficial, fiscalizando a regularidade de seus parceiros comerciais, o que se lhe afiguraria impossível (f. 253/260).

Sentença às f. 262/269, através da qual restou o réu Nilon Edson Macêdo Filho condenado, como incurso nas iras do art. 1º, I, II e IV, da Lei 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal, a 3 (três) anos e 4 (quatro) meses de reclusão, em regime aberto, e 100 (cem) dias multa, no valor unitário de 1/10 (um décimo) do salário-mínimo. A pena privativa de liberdade foi substituída por duas restritivas de direitos, uma de prestação de serviços à comunidade, pelo tempo da condenação, e uma de prestação pecuniária, no valor de 20 (vinte) salários-mínimos, em favor da Apac da cidade de Ipatinga. A ré Maria Scotta Macêdo restou absolvida, na forma do art. 386, IV, do CPP.

As partes foram devidamente intimadas da sentença, às f. 270-v, 275, 277.

Inconformada, apelou a defesa (f. 276), em cujas razões insiste na preliminar de inépcia da inicial e no pedido de absolvição de Nilon Edson Macêdo Filho, pelos argumentos apresentados em sede de alegações finais (f. 280/290).

Em contra-razões, o *Parquet* manifesta-se pelo conhecimento e desprovimento do recurso (f. 292/301), no

que é secundado no parecer da douta Procuradoria de Justiça (f. 305/308).

Eis do que importa o relatório.

Juízo de admissibilidade.

Conheço do recurso porque presentes os pressupostos para a sua admissão.

Preliminares.

Diz a defesa, em preliminar, que a denúncia é inepta, por inexistir prova de haver o Fisco procedido aos ulteriores termos do procedimento administrativo que apurou o ilícito tributário.

Assim não é, no entanto, como enxergo a peça de intróito.

É pacífico o entendimento jurisprudencial segundo o qual são independentes as instâncias administrativa e judicial para a persecução do ilícito tributário perpetrado.

Quando a Lei n. 9.430/96, em seu art. 83, dispõe que "a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente", estabelece, tão-somente, regramento dirigido às autoridades fazendárias, que deverão proceder da forma ali prevista, representando penalmente no Ministério Público, tão logo encerrado o procedimento para a apuração do crédito tributário devido.

Nesse sentido, registro o entendimento jurisprudencial pertinente:

Em razão da independência das esferas administrativa e penal, não há de se esperar a conclusão de procedimento administrativo fiscal sobre a exigência de crédito tributário para que o Ministério Público proponha ação penal para a apuração de crime contra a ordem tributária, se existentes elementos suficientes que sirvam de lastro para a persecução penal, eis que a norma do art. 83 da Lei 9.430/96 vislumbra apenas uma orientação dirigida às autoridades fazendárias, no sentido de que, obrigatoriamente, comuniquem ao titular da *persecutio criminis* a ocorrência de crimes apurados em procedimento administrativo (TJSP, 1ª Câmara Extraordinária, HC 363.964-3/8, Rel. Des. Xavier de Souza, j. em 24.10.2001, RT 796/607).

E, segundo a orientação jurisprudencial deste Tribunal de Justiça: "A atividade penal não está vinculada ao procedimento fiscal, não configurando este fator prejudicial à apuração criminal" (TJMG, Ap. Crim. n. 1.0672.99.007150-4/001, Rel. Des. Armando Freire, j. em 22.03.2005, p. em 1º.04.2005).

Ademais, a conclusão do procedimento administrativo é atestada no Relatório Circunstanciado e Conclusivo de f. 187/190, na Certidão de Não-Recolhimento do Crédito Tributário e da Inexistência de Impugnação de f. 191, além do Termo de Revelia de f. 192/193, que atesta haver sido apurada a certeza e a liquidez do débito fiscal.

Julgando, assim, suficientemente lastreada a denúncia oferecida contra o acusado, rejeito a preliminar defensiva e passo à análise do mérito recursal.

Mérito.

No mérito, melhor sorte não assiste ao apelante, pois que a sentença condenatória se arrima no firme conjunto de elementos probatórios reunidos por ocasião do procedimento administrativo para a apuração do débito fiscal.

A farta documentação trazida aos autos durante a operação fiscal denominada “Verificação Fiscal Analítica”, instaurada na empresa do acusado, comprova, satisfatoriamente, a materialidade do crime de supressão de tributo que lhe rendeu a condenação aqui questionada.

As notas fiscais de f. 48/90, as declarações de inidoneidade de f. 42/47, e os livros mercantis de f. 147/187 demonstram, à exaustão, haver o acusado se beneficiado de “notas frias” para a compensação de débito de ICMS, deixando de recolher R\$ 128.871,27 (cento e vinte e oito mil oitocentos e setenta e um reais e vinte e sete centavos), valor esse apurado à época dos fatos, que, corrigido, assomou à quantia de R\$ 808.853,41 (oitocentos e oito mil oitocentos e cinqüenta e três reais e quarenta e um centavos), conforme atesta o documento fiscal emitido à f. 141.

Em sua argumentação, aduz o apelante que o ato de declaração de inidoneidade das notas fiscais utilizadas para abater o imposto se deu posteriormente à utilização das notas. Aduz, ainda, que algumas das notas fiscais não foram alcançadas pela inidoneidade declarada nos atos documentados às f. 42/47.

Com efeito, relativamente às notas fiscais emitidas pelas empresas Símbolos Ltda. e Elianto Peças Ltda., não há falar em utilização de “notas frias” uma vez que as notas contidas às f. 48/90 não se referem aos atos declaratórios de inidoneidade de f. 43 e 47.

Os demais atos declaratórios de inidoneidade, todavia, alcançam muitas das notas acostadas às f. 48/90. As notas fiscais recebidas dos estabelecimentos Begel Brasil Equipamentos Gerais Ltda., TeleSoldas Equipamentos & Comércio Ltda., Duravence Ltda. e Use Segurança Comércio e Representações Ltda. referem-se justamente aos atos que declararam ilícita a compensação dos créditos de ICMS utilizados pelo acusado.

Segundo o ato declaratório de f. 42, são inidôneos os documentos fiscais emitidos pela empresa Begel Ltda., a partir de 1º de outubro de 1993. As notas fiscais utilizadas pelo acusado foram emitidas a partir de 14 de julho de 1994, conforme demonstram as cópias de f. 48/90.

Segundo o ato declaratório de f. 44, são inidôneos todos os documentos fiscais emitidos pela empresa TeleSoldas Ltda. O acusado, conforme tornam certo os documentos de f. 48/90, lançou mão de pelo menos 6 (seis) documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento referido.

Já segundo o ato declaratório de f. 45, são inidôneos os documentos fiscais emitidos pela empresa Duravence Ltda., a partir de 1º de janeiro de 1993. As notas fiscais utilizadas pelo acusado foram emitidas a partir de 16 de março de 1995, conforme demonstram as cópias de f. 48/90.

O ato declaratório de f. 46, por seu turno, afirma a inidoneidade dos documentos fiscais emitidos pela empresa Use Segurança Ltda., a partir de 1º de junho de 1995. As notas fiscais utilizadas pelo acusado foram emitidas a partir de 7 de junho de 1995, conforme demonstram as cópias de f. 48/90.

Anote-se, por oportuno, haver sido o apelante condenado pela prática das condutas descritas no art. 1º, I, II e IV, da Lei n. 8.137/90, vale dizer, pela conduta de suprimir tributo (ICMS): a) prestando declaração falsa às autoridades fazendárias; b) fraudando a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em livro exigido pela lei fiscal; e c) utilizando documento que devia saber inexato. Embora a análise da conduta possa muito bem ser enquadrada, tão-somente, em uma única das condutas descritas no tipo penal, é certo que o aperfeiçoamento do comportamento típico se dá com a realização de qualquer dos comportamentos contidos no dispositivo legal.

Sobre a conduta descrita no inciso II do art. 1º da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, assim ensina Rui Stoco:

Hipótese corriqueira é a do comerciante ou empresa que recebe ou ‘compra’ nota fiscal inverídica ou falsa, ou seja, que não representa efetivamente uma operação comercial legítima e se credita no livro fiscal próprio, de modo a reduzir o ICMS a pagar no momento oportuno. A conduta se enquadra à perfeição no inciso II sob comentário. A inserção de elementos inexatos (operação comercial inexistente) com o objetivo claro de fraudar e evitar o recolhimento de tributo configura crime de sonegação fiscal (FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coords.). *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. São Paulo: RT, 2001, v. 1, p. 615).

In casu, a inserção de documentos inexatos consistiu em efetuar o registro das “notas frias” no livro mercantil de entradas da empresa Comercial Stamac Ltda., de modo a obter a redução do ICMS devido.

O enquadramento típico do fato na figura no inciso IV do art. 1º da Lei 8.137/90, por seu turno, restou igualmente demonstrado, uma vez que o acusado utilizou documento que devia saber falso ou inexato para suprimir tributo, quando procedeu ao aproveitamento de créditos de ICMS gerados pelas “notas frias”.

Quanto à hipótese, assim já se manifestou esta Corte:

Devido ao caráter material dos crimes contra a ordem tributária, se comprovado o prejuízo para o Estado, através de

notas fiscais falsas motivadoras da redução do imposto (ICMS), considera-se tipificado o crime previsto no art. 1º, IV, da Lei 8.137/90 (TJMG, Ap. Crim. n. 134.570/1, Des. Rel. Luiz Carlos Biasutti, j. em 17.11.1998, RT 764/642).

Por seu turno, também não merece acolhida a tese defensiva de inexistência de dolo na conduta do acusado, segundo a qual este, não possuindo ciência da inidoneidade dos documentos fiscais, apresentou-os às autoridades fazendárias para obter compensação tributária que acreditava lícita.

Caso estivéssemos diante de uma situação excepcional, em que uma, duas ou três “notas frias” houvessem sido isoladamente apresentadas ao comerciante, que, mantendo a regularidade em toda a movimentação fiscal de sua empresa, as houvesse inserido em seus documentos fiscais, assim compensando alguma pequena parcela do débito tributário, então se poderia dar algum crédito à tese defensiva.

Contudo, a sonegação fiscal levada a efeito, por meio da utilização dos documentos fiscais inidôneos, alcançou, em 15 de maio de 2003, a assombrosa quantia de R\$ 808.853,41 (oitocentos e oito mil oitocentos e cinqüenta e três reais e quarenta e um centavos) em prejuízo do erário. Consideradas as inumeráveis notas inidôneas apresentadas e a variedade de empresas que as forneceram ao comerciante, considerando também o fato de o acusado não haver impugnado a decisão proferida em sede administrativo-tributária, reconhecendo a prática dos ilícitos fiscais, e tendo em conta o fato de o acusado deixar de tomar qualquer providência no sentido de regularizar a sua situação fiscal, entendo plenamente configurado o dolo específico de lesar a Fazenda Pública, pela supressão de tributo, na forma do art. 1º da Lei 8.137/90.

A prova da materialidade, é certo, é unilateral, produzida aparentemente sem contraditório. Todavia, é bem de ver que o ato administrativo goza de presunção de validade e legitimidade. Assim, o lançamento tributário não depende de participação do contribuinte, que, no entanto, pode impugnar o seu conteúdo. O contraditório, portanto, não é afastado do procedimento administrativo-tributário, mas depende da iniciativa do devedor em questionar a atuação da fiscalização fazendária nas searas administrativa ou judicial, o que não ocorreu *in casu*.

Por tudo isso, tenho por acertada a condenação atacada, que deve ser confirmada por esta Corte.

Entretanto, embora subscreva a motivação expendida pelo Sentenciante para a fixação da reprimenda em desfavor do acusado, entendo que a pena de multa deve guardar a necessária proporcionalidade com a pena privativa de liberdade fixada.

Julgando, também, favoráveis as circunstâncias judiciais do art. 59 do Código Penal, reduzo a pena de

multa aplicada, tornando-a compatível com a pena corporal fixada no mínimo *quantum* legal de 2 (dois) anos de reclusão, para defini-la em 10 (dez) dias-multa, que, no silêncio do julgador, deve ser mantido no mínimo legal.

Extinto, nos termos do art. 3º da Lei 8.177/91, o instituto do Bônus do Tesouro Nacional - BTN, resta inaplicável o disposto no art. 8º, parágrafo único, da Lei 8.137/90, que fixava entre 14 (quatorze) e 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional os parâmetros para a fixação do dia-multa. Vale, nesta sede, o disposto no art. 12 do Código Penal, que estabelece aplicarem-se as regras gerais contidas no Código Penal aos fatos incriminados por lei especial, quando esta não dispõe de modo diverso. *In casu*, extinto por lei o critério especial para a fixação do dia-multa para crimes contra a ordem tributária, remete-se o assunto à regra geral do art. 49, § 1º, do Código Penal.

Tendo por base a situação econômica do acusado, empresário que se locupletou fraudulentamente de valores que excedem a quantia de R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais), mantenho o valor do dia-multa encontrado pelo Sentenciante, em 1/10 (um décimo) do salário-mínimo vigente à data dos fatos.

E, nada obstante o entendimento que tenho como correto, segundo o qual a pena de multa se submete ao critério do cúmulo material previsto no art. 72 do Código Penal, também quando se trate de crime continuado, deixo de efetuar a soma das penas de multa aplicadas, e que assomariam a 430 (quatrocentos e trinta) dias-multa, tratando-se de recurso exclusivo da defesa, em obediência à vedação da *reformatio in pejus*, para manter a condenação nos limites definidos na sentença não impugnada pelo Órgão Ministerial, fixando, definitivamente, em 100 (cem) dias-multa, a pena pecuniária em desfavor do acusado, em 1/10 (um décimo) do salário-mínimo vigente à data dos fatos o valor do dia-multa.

Tudo considerado, rejeito a preliminar e dou parcial provimento ao recurso para modificar os fundamentos da pena de multa aplicada, mantendo-a fixada em 100 (cem) dias-multa, estes definidos em 1/10 (um décimo) do salário-mínimo vigente à data dos fatos, mantida, quanto ao mais, tal como lançada, a r. sentença por seus próprios e jurídicos fundamentos.

Custas, *ex lege*.

É como voto!

Votaram de acordo com o Relator os DESEMBARGADORES PEDRO VERGARA e ADILSON LAMOUNIER.

Súmula - REJEITARAM PRELIMINAR DA DEFESA E DERAM PROVIMENTO PARCIAL.

...