

exames, afasta a possibilidade de configuração de crime de sonegação fiscal, que pressupõe a utilização intencional de engodo para ludibriar o Fisco.

APELAÇÃO CRIMINAL Nº 1.0024.06.069954-3/001 - Comarca de Belo Horizonte - Apelante: Ministério Público do Estado de Minas Gerais - Apelados: E.L.C. (terceiro), L.C.A.R. (quinto), M.E.C.A. e (segundo), M.T.Z.A. (quarto), B.L.N. (primeiro) - Corrêus: M.T.B., A.A.P. - Relator: DES. RENATO MARTINS JACOB

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 2ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, à unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

Belo Horizonte, 28 de fevereiro de 2013. - Renato Martins Jacob - Relator.

Notas taquigráficas

DES. RENATO MARTINS JACOB - O Ministério Público do Estado de Minas Gerais interpõe recurso de apelação contra a respeitável sentença que absolveu B.L.N., M.E.C.A., E.L.C., M.T.Z.A. e L.C.A.R., da imputação da prática do crime previsto no art. 1º, incisos I, II e V, da Lei 8.137/90, com fulcro no art. 386, inciso VII, do Código de Processo Penal (f. 1.364/1.366).

O apelante alega que a materialidade e autoria restaram comprovadas e que, ao contrário do que entendeu o douto Sentenciante, os acusados não promoveram o pagamento do débito tributário, e somente a quitação integral seria capaz de extinguir a punibilidade. Noutro plano, assevera que o dolo também estaria evidenciado, por serem os réus sócios administradores e somente eles “possuíam conhecimento e poder de comando sobre qualquer operação praticada no âmbito da empresa” (f. 1.390/1.393).

Contrarrazões apresentadas (f. 1.396/1.414).

A douta Procuradoria-Geral de Justiça limitou-se a pugnar pela baixa dos autos em diligência, para que se processe o presente apelo como recurso em sentido estrito e, “em juízo de retratação, reexamine a questão sob enfoque e, sendo o caso, julgue o mérito das imputações assacadas na exordial” (f. 1.431/1.434).

A denúncia foi recebida, em 18.11.2010 (f. 927), e a sentença absolutória foi prolatada, em 18.05.2012 (f. 1.366).

I - Preliminar de conversão do julgamento em diligência:

Inicialmente, não vejo como acolher o pedido de conversão do julgamento em diligência, não havendo nenhuma irregularidade no processamento do recurso.

Nas entrelinhas de seu valioso parecer, a Procuradoria-Geral de Justiça vislumbrou uma impropriedade na via recursal eleita pelo órgão acusatório, entendendo

Crime contra a ordem tributária - Sonegação fiscal - ISS - Sócios - Corrêus - Responsabilidade penal subjetiva - Dolo - Ausência de prova - Absolvição mantida

Ementa: Apelação criminal. Crimes contra a ordem tributária. Art. 1º, incisos I, II e V, da Lei 8.137/90. Dolo. Ausência.

- A falta de provas de que os réus efetivamente concorreram para a supressão ou redução do ISSQN devido pela clínica de que são sócios, somada às evidências de que houve apenas um equívoco de interpretação da legislação tributária por parte da médica que realizou os

se tratar de hipótese de recurso em sentido estrito, falecendo-lhe razão, *rogata venia*.

Da leitura perfunctória da sentença, percebe-se que o douto Juízo *a quo* não extinguiu a punibilidade dos denunciados; na verdade, ele enfrentou o *meritum causae*, examinando todas as provas colhidas ao longo da instrução e, enfim, julgou improcedente a denúncia “nos termos do art. 386, inciso VII, do CPP” (f. 1.366).

Como razão de decidir, o nobre Sentenciante até fez menção aos pagamentos dos débitos - “pagamento do principal” e “consectários devidos” -, mas apenas como reforço da conclusão de que não havia dolo por parte dos acusados.

Torna-se, então, despropositada a pretensão da Procuradoria-Geral de Justiça de converter o julgamento em diligência, para adequar o processamento do recurso, já que a apelação é a via recursal adequada, à luz do art. 593, inciso II, do Código de Processo Penal.

Em vista disso, rejeito a preliminar e conheço do recurso, porque presentes os pressupostos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade.

II - Mérito:

Segundo a denúncia (f. 02/04), no período entre janeiro de 1999 a dezembro de 2002, de forma continuada, os apelados, na administração da empresa [...], em Belo Horizonte/MG, omitiram receita passível de operações tributáveis, obtendo a redução da carga tributária devida ao Município a título de ISSQN.

Narra a peça acusatória que a empresa, sob administração dos réus, deixou de emitir nota fiscal de diversos serviços prestados, acarretando a redução de R\$31.090,24 (trinta e um mil noventa reais e vinte e quatro centavos), incluídos os acessórios.

Pois bem. Antes de adentrar o mérito propriamente dito, peço vênia para tecer algumas considerações.

Em crimes tributários, não é raro que os sonegadores se utilizem de complexos subterfúgios, lançando mão de intrincadas manobras contábeis, para criar uma falsa imagem da realidade para a administração tributária, e, assim, alcançarem o objetivo final de suprimir ou reduzir determinado tributo devido.

Nesses expedientes fraudulentos, é comum a utilização de interpostas pessoas, razão pela qual o legislador estabeleceu no art. 11 da Lei 8.137/90 que “quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”, num acréscimo quase redundante da regra contida no art. 29 do Código Penal.

Isso é, ainda que o agente sonegador se valha de pessoas jurídicas para a alcunhada “burla fiscal” (ou “burla tributária”), há possibilidade de sua responsabilização criminal pessoal, por ser ele o agente do delito, sendo punível ainda quando não determine o ato fraudulento, mas que dele tenha conhecimento e o utilize.

Valendo-me das sintéticas palavras de Luiz Régis Prado

agente do delito é aquele que realiza a ação ou omissão descrita no tipo objetivo (contribuinte ou responsável) ou determina, ordena ou prescreve a terceiro que atue em seu nome. As regras da autoria e da participação são plenamente aplicáveis. Ainda que o agente não venha a determinar a prática da referida conduta, mas tenha dela conhecimento e a utilize para supressão ou redução de tributo, é sujeito ativo do delito (*Direito penal econômico*. 4. ed., RT, p. 275).

É de suma importância anotar, todavia, que valem para os crimes tributários as mesmas garantias constitucionais devidas a outros crimes, dentre elas, a da responsabilização penal subjetiva, sendo absolutamente imprescindível a comprovação do dolo do agente, sem o qual não há falar em condenação.

E mais. Para a caracterização do crime tributário, não basta a identificação fria de que algum tributo suprimido (eliminado, cancelado, extinto, impedido que apareça) ou reduzido (diminuído, restringido o *quantum debeat*), pois isso pode ocorrer por erros de cálculo, falhas humanas e mecânicas, etc.

Faz-se imprescindível a demonstração de que o agente direcionou sua conduta visando àquele fim específico, mediante engodo, faltando com a boa-fé. Sem o dolo, o máximo que se tem é um ilícito administrativo, irrelevante para fins penais, sendo repugnante cogitar em prisão por simples dívida de valor.

Por oportuno, trago a lume as lições da ilustre Prof.^o Misabel Abreu Machado Derzi:

Assim, a desonestidade passível de incriminação não se apresenta pelo não pagamento do tributo, mas pelo engodo, embuste, pelo ludíbrio a que a Fazenda Pública é conduzida por meio dessas ações, dificultando-se, ou, às vezes, impossibilitando-se a descoberta do débito do contribuinte criminoso. Com lucidez e precisão, escreveu Roberto Lyra: ‘trata-se de iludir, de fraudar. É inconfundível. A incriminação pelo não pagamento em si importaria o regresso à arqueologia absolutista. Prisão por dívida [...] (Aspectos controvertidos dos delitos contra a ordem tributária, in *Direito penal*. RT, 2010, v. VIII, p. 444).

Justamente por isso, o Supremo Tribunal Federal tem sido implacável no reconhecimento da inépcia de denúncias que se limitam a apontar a condição de “sócio-administrador” para se pretender a condenação por crime tributário, sem individualizar em que consistiu a contribuição do agente para a prática delituosa.

Vejamos um ilustrativo precedente daquele Pretório Excelso:

Crime de descaminho. Peça acusatória que não descreve quanto ao paciente, sócio-administrador de sociedade empresária, qualquer conduta específica que o vincule, concretamente, aos eventos delituosos. Inépcia da denúncia. - A mera invocação da condição de sócio ou de administrador de sociedade empresária, sem a correspondente e objetiva descrição de determinado comportamento típico que

o vincule, concretamente, à prática criminosa, não constitui fator suficiente apto a legitimar a formulação de acusação estatal ou a autorizar a prolação de decreto judicial condenatório. - A circunstância objetiva de alguém ser meramente sócio ou de exercer cargo de direção ou de administração em sociedade empresária não se revela suficiente, só por si, para autorizar qualquer presunção de culpa (inexistente em nosso sistema jurídico-penal) e, menos ainda, para justificar, como efeito derivado dessa particular qualificação formal, a correspondente persecução criminal. - Não existe, no ordenamento positivo brasileiro, ainda que se trate de práticas configuradoras de macrodelinquência ou caracterizadoras de delinquência econômica, a possibilidade constitucional de incidência da responsabilidade penal objetiva. Prevalece, sempre, em sede criminal, como princípio dominante do sistema normativo, o dogma da responsabilidade com culpa (*nullum crimen sine culpa*), absolutamente incompatível com a velha concepção medieval do *versari in re illicita*, banida do domínio do direito penal da culpa. Precedentes. (STF, HC 88875/AM, Rel. Ministro Celso de Mello, DJe-051 de 09.03.2012.)

No caso em exame, a rigor, a denúncia não esclarece qual comportamento vincula objetivamente os réus/apelados à prática supostamente delitiva, o que, como visto *ut supra*, não se pode deduzir apenas da titulação de “sócio-administrador” de cada denunciado.

Isso já seria o bastante para o insucesso da ação penal. Todavia, como os réus não se sentiram prejudicados no direito de defesa, não é de se reconhecer a inépcia, até porque, em um hercúleo esforço interpretativo, é possível extrair do trecho - “logrou-se apurar que a empresa, sob a administração dos denunciados, omitiu informações às autoridades fazendárias [...]” - que o Ministério Público imputa a eles o fato de terem ciência da fraude e, no desempenho dos poderes inerentes à administração, terem ordenado a burla fiscal no cotidiano da empresa.

Não foi o que restou demonstrado ao longo da instrução probatória, *data venia*.

O que se comprovou, inclusive com a oitiva de funcionários, foi que os serviços de contabilidade fiscal eram terceirizados, sendo que a testemunha A.C.L.A. ainda esclareceu que “não pode afirmar, mas acredita que nenhum dos sócios orientou a empresa de contabilidade a realizar qualquer manobra contábil no sentido de diminuir a carga tributária” (f. 1.321).

Além disso, demonstrou-se que, embora figurassem como administradores no contrato social, na prática, os apelados não tinham ingerência nas atividades cotidianas da clínica [...], tratando-se de médicos que passavam toda a jornada de trabalho em seus respectivos empregos públicos ou particulares, longe das dependências da empresa; quando muito, apenas recebiam em seus consultórios documentos administrativos, pagamentos e compras para assinar, sendo que somente a codenunciada M.T.B. (contra quem o processo está suspenso) efetivamente trabalhava naquele local.

É o que se apura dos interrogatórios policiais (f. 747/748, 756/757, 895/896, 897/898, 899/900, 911/912) e judiciais (f. 1.322/1.326-v).

Tudo está a indicar que os réus apelados - médicos angiologistas - apenas indicavam seus pacientes particulares e conveniados para realizarem exames na Clínica [...], por acreditarem na qualidade dos serviços ali prestados, buscando maior segurança em seus diagnósticos.

Ocorre que, em muitos casos, o plano de saúde do paciente não era conveniado com a clínica (por exemplo, a Unimed), razão pela qual a guia de serviço era emitida em favor da médica M.T.B. - médica especialista em cardiologia, ecocardiografia e *duplex scan* - que trabalhava dentro da clínica e que, na prática, era quem conduzia o exame. Valendo-se do maquinário da empresa, mas recebendo pelo convênio do paciente, o exame era realizado, como se tratasse de um “trabalho autônomo”.

Nesses casos, a própria médica admitiu que

o pagamento feito através da Unimed era depositado direto na conta da declarante e esta depois repassava setenta por cento do valor para a [...] e ficava com trinta por cento pelos serviços prestados (f. 757).

Ao que parece, aí se encontra o cerne da celeuma: como o pagamento era feito por um convênio direto da referida médica, interpretou-se não ser necessária a emissão de notas fiscais e o recolhimento de ISSQN, por não haver relação jurídico-tributária, não se tratando da prestação de serviço de convênio entre a clínica de exames e o plano de saúde.

Eqüívocos à parte, o fato é que agora não mais se discute que o ISSQN era devido, ainda que o pagamento fosse feito em razão do convênio da médica, se, na prática, os exames foram executados na sede e com os aparelhos disponíveis na clínica. Trata-se de questão já exaurida tanto na via administrativa quanto na via judicial (processo nº 01.051320.03.52, da Junta de Recursos Fiscais, f. 712/713 e 714/716, e acórdão nº 1.0024.05.703647-7/001, Rel. Desembargador Almeida Melo, f. 855/856, respectivamente).

Longe de vislumbrar aí alguma má-fé, parece-me que houve apenas um erro na interpretação da norma tributária, erro que, diga-se de passagem, nem pode ser atribuído diretamente aos apelados B.L.N., M.E.C.A., E.L.C., M.T.Z.A. e L.C.A.R., pois não há nenhuma evidência concreta de que, ao encaminharem seus pacientes para realizarem exames na referida clínica, adotar-se-ia o procedimento acima mencionado (ou seja, a guia de exame ser emitida em favor da médica que realizou os exames e não em nome da própria clínica).

E, como não se presume o dolo, a absolvição é imperiosa.

Não posso deixar de consignar, assim como fez o douto Sentenciante, que o fato de imediatamente terem realizado o depósito judicial de R\$66.377,56 é um fator

que, sem dúvida, confirma a ausência de dolo por parte dos acusados, pois, se a intenção da burla fosse o não recolhimento do imposto, também não se disponibilizariam a depositá-lo espontaneamente e no exato valor da guia de recolhimento expedida pela Secretaria Municipal de Arrecadações (f. 892, 893 e 894).

Independentemente da discussão se o débito fiscal foi integralmente quitado - o que não é tarefa do juízo criminal -, o fato é que, sob o ponto de vista criminal, não há provas de que houve dolo por parte dos réus (especialmente dos apelados, que apenas encaminharam seus pacientes para realizarem exames na clínica), não configurando, pois, nenhum ilícito penal.

Noutras palavras, ainda que persista algum saldo devedor, as evidências mais fortes são de que tudo não passa de simples dívida de valor - por erros na interpretação da lei fiscal - o que está longe de configurar algum crime.

Nesse ponto, subscrevo a lição de Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio:

[...] para a tipificação de crime de sonegação fiscal não basta tão-somente que o agente pratique ou tente praticar qualquer das condutas descritas nos incisos I a V do art. 1º da Lei nº 8.137/90, tornando-se absolutamente necessário que sua conduta efetiva e intencional suprima ou reduza tributo ou contribuição social e qualquer acessório. Caso isso não ocorra, sua conduta será atípica em relação aos delitos de sonegação fiscal, podendo configurar outra infração penal prevista na legislação ou ainda mero ilícito administrativo.

Portanto, a Lei nº 8.137/90 não pune a simples recusa ao pagamento total ou parcial do tributo por parte do contribuinte que, amparado em entendimento doutrinário e jurisprudencial contrário ao entendimento do Fisco, discute administrativa ou judicialmente o acerto do tributo. Há, obrigatoriamente, na conduta do agente, a necessidade de utilização de fraude penal (*Legislação penal especial*. 10. ed., Atlas, p. 73)

Forçoso concluir que os argumentos recursais não tisnam, nem de longe, os robustos fundamentos insculpidos na sentença de f. 1.364/1.366, que merece, pois, ser integralmente confirmada.

III - Conclusão:

Mercê de tais considerações, rejeito a preliminar e nego provimento ao recurso.

Custas recursais, pelo Estado.

DES. NELSON MISSIAS DE MORAIS - De acordo com o Relator.

DES. MATHEUS CHAVES JARDIM - De acordo com o Relator.

Súmula - NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO.

...