

do crédito tributário. Súmula Vinculante 24. Atipicidade da conduta. Absolvição.

- Por força da Súmula Vinculante 24, publicada em 11.12.2009, “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”, pelo que, pendente contra os acusados processo administrativo visando à constituição definitiva do crédito tributário, sua absolvição é medida que se impõe.

**APELAÇÃO CRIMINAL Nº 1.0521.05.046671-8/001 - Comarca de Ponte Nova - Apelante: Ministério Público do Estado de Minas Gerais - Apelados: Sérgio Moreira de Souza, José Luiz de Souza, Andrea Moreira de Souza, Alexandre Moreira de Souza, José Moreira de Souza Filho e outro, Celina Moreira de Souza - Relator: DES. DUARTE DE PAULA**

#### **Acórdão**

Vistos etc., acorda, em Turma, a 7ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, na conformidade da ata dos julgamentos, à unanimidade, EM NEGAR PROVIMENTO.

Belo Horizonte, 28 de junho de 2012. - *Duarte de Paula* - Relator.

#### **Notas taquigráficas**

DES. DUARTE DE PAULA DUARTE DE PAULA - Ofereceu o Ministério Público do Estado de Minas Gerais, perante o Juízo de Direito da Comarca de Ponte Nova, denúncia contra José Moreira de Souza Filho, Alexandre Moreira de Souza, Celina Moreira de Souza, Sérgio Moreira de Souza, José Luiz de Souza e Andréa Moreira de Souza, visando à condenação destes no art. 1º, I, II, III, c/c o art. 11, ambos da Lei 8.137/90, na forma do art. 71 do CP.

Consta da denúncia que os denunciados, agindo em concurso de pessoas, de forma livre e consciente, com a intenção de fraudar a Administração Fazendária, no período compreendido entre agosto de 2003 e setembro de 2005, conseguiram reduzir o ISS (Imposto sobre Serviços) do Guarapiranga Pallace Hotel Ltda., através da prestação de declarações falsas à autoridade fazendária, mediante o calçamento de notas fiscais, prática que consiste em escriturar o valor real do serviço prestado na via que será entregue ao consumidor, mas no preenchimento das vias fixas que permanecem no talonário, com base nas quais serão escriturados os livros fiscais, usar valores inferiores aos da operação realizada.

Denúncia recebida à f. 221. Interrogatório de José Moreira, Alexandre, Celina, Sérgio e José Luiz, às f. 239/245. Resposta à acusação de Sérgio, Celina e José Moreira, Alexandre e José Luiz, respectivamente, às f. 249/250, 251/252 e 253/254. Interrogatório de

**Crime contra a ordem tributária - ISS  
- Lançamento a menor - Procedimento  
administrativo-tributário em curso - Não  
constituição definitiva do crédito tributário -  
Súmula 24 do STF - Efeito vinculante - Eficácia  
erga omnes - Ausência de justa causa -  
Atipicidade - Absolvição**

Ementa: Crime contra a ordem tributária. Pendência de processo administrativo visando à constituição definitiva

Andréa às f. 311/312. Resposta à acusação de Andréa às f. 313/314. Audiência de instrução às f. 432/456, na qual, além de serem ouvidas testemunhas, foi admitido como assistente da acusação o Município de Ponte Nova.

Em alegações finais, o órgão acusatório, afirmando terem sido comprovadas a autoria e a materialidade do delito em relação a todos os acusados, pugnou pela condenação destes, nos exatos termos da denúncia (f. 1.142/1.154).

A defesa de Sérgio, em alegações finais, sustentou que, nos termos do art. 83 da Lei 9.430/96, a representação fiscal, para fins penais, só poderá ser encaminhada pela autoridade da Administração Tributária ao Ministério Público após ser proferida decisão final sobre o crédito tributário na esfera administrativa, o que ainda não ocorreu na hipótese. Defendeu que o simples fato de o acusado constar como sócio no contrato social não é motivo suficiente para atribuir-lhe responsabilidade pelo suposto ato fraudulento, sem provas suficientes da prática por ele de qualquer conduta dolosa (f. 1.155/1.169).

A defesa de José Moreira, Alexandre, José Luiz e Andréa, por sua vez, em alegações finais sustentou ter sido comprovado que, à época dos fatos, os acusados nem sequer faziam parte do quadro societário da empresa. Aduziu que, ainda que assim não fosse, o simples fato de constarem como sócios de um contrato social não os torna, automaticamente, responsáveis por eventuais crimes tributários cometidos no interior da empresa. Defendeu que, não tendo sido realizado o necessário exame pericial nos documentos juntados aos autos, não podem estes ser tidos como prova, pois, sendo o delito em apuração daqueles que deixam vestígios, mostra-se imprescindível a realização do exame de corpo de delito (f. 1.201/1.209).

Por fim, a defesa de Celina, em alegações finais, aduziu não haver esta praticado qualquer ato de administração da empresa ligado aos fatos narrados como delituosos na denúncia. Afirmou que a doutrina e a jurisprudência já se firmaram no sentido de que o simples fato de o nome de alguém constar num contrato social como sócio não é motivo suficiente para atribuir-lhe responsabilidade pela prática de ato fraudulento ocorrido no interior da empresa. Sustentou que, não tendo sido realizada a necessária perícia técnica nos documentos juntados aos autos, encontra-se nulo todo o processado (f. 1.211/1.218).

Por sentença, o MM. Juiz *a quo* julgou improcedente a denúncia, a fim de absolver os acusados José Moreira de Souza Filho, Alexandre Moreira de Souza, Celina Moreira de Souza, Sérgio Moreira de Souza, José Luiz de Souza e Andréa Moreira de Souza da imputação que lhes é feita, com fulcro no art. 386, III, do CPP (f. 1.219/1.225).

Inconformado com esta r. decisão o órgão acusatório recorreu, mas em suas razões pugnou pelo improviamento do recurso (f. 1.245/1.249).

Contrarrazões dos acusados, às f. 1.250/1.264.

Instada a se manifestar, a douta Procuradoria-Geral de Justiça, às f. 1.270/1.272, opinou pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

Conheço do recurso, presentes os pressupostos de sua admissibilidade.

Informa o recorrente, inicialmente, que, em virtude de haver decorrido quase três anos entre a interposição do apelo e a abertura de vista para o oferecimento de razões pelo MP, ocorreu um fato que alterou radicalmente a sorte do presente recurso, qual seja a edição da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal. Afirma que, antes do julgamento do *Habeas Corpus* 81.611/DF, pela Corte Suprema, entendiam os tribunais que a instauração de crime do art. 1º da Lei 8.137/90 não estava subordinada ao procedimento administrativo fiscal, dada a autonomia entre as esferas de punibilidade, restando a matéria, inclusive, sumulada no âmbito do STF, através do verbete 609. Aduz, contudo, que, após o julgamento do referido remédio heróico, prevaleceu a tese de que o lançamento definitivo do tributo consistiria condição objetiva de punibilidade, pelo que o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 se consuma quando verificado o resultado decorrente das condutas de reduzir ou suprimir o tributo, mas o fato só se torna penalmente relevante após a constituição definitiva do crédito, ficando suspenso o curso do prazo prescricional enquanto pendente a discussão na via administrativa. Requer, assim, tendo em vista a ausência de decisão definitiva no PTA 26/2005, a aplicação da Súmula Vinculante 24 do STF ao caso presente, para que seja mantida a r. sentença recorrida.

Assiste razão ao órgão acusatório. Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços de seus membros, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta.

A súmula vinculante, portanto, aprovada por dois terços dos membros do STF, tem o mesmo efeito de uma decisão proferida em ADI ou ADC, produzindo eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, no âmbito das três esferas políticas, pelo que, ocorrendo sua publicação, fica o magistrado impedido de julgar contrariamente ao seu teor.

Especificamente quanto à Súmula Vinculante 24, esta trata sobre uma questão polêmica envolvendo crimes contra a ordem tributária. Como bem observado pelo recorrente, até a decisão pelo excelso Supremo Tribunal Federal do HC 81.611/DF, em 10.12.03, entendiam os tribunais, majoritariamente, que o procedimento administrativo de apuração de débitos tributários não constituía condição de procedibilidade para a instauração da ação penal visando à apuração de delito contra a ordem

tributária, tendo em vista a independência das instâncias. Ocorre que, com o julgamento do citado remédio heróico, foi alterado o entendimento jurisprudencial acerca do tema. Extrai-se da ementa do julgado:

Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): Lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1.571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8.137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9.249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo (HC 81611 - Relator: Ministro Sepúlveda Pertence - Tribunal Pleno - DJ de 13.05.2005).

Após tal decisão, inúmeras outras vieram no mesmo sentido (HC 85.185, HC 86.120, HC 83.353, HC 85.463 e HC 85.428), o que fez com que, em 11.12.2009, a Corte Suprema decidisse publicar a Súmula Vinculante 24, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Para o melhor entendimento do assunto, vale trazer a baila manifestação de João Thiago Fillus, que, em artigo intitulado “O lançamento tributário como pressuposto para a consumação dos crimes contra a ordem tributária - posicionamento atual do Supremo Tribunal”, assim dispõe:

A instauração de processo-crime, ou mesmo de inquérito policial, quando no trato de crimes contra a ordem tributária a fim de persecução da possível ilegalidade na apuração fiscal pelo contribuinte, carece de, primeiramente, ter ocorrido a efetiva e indubitável constituição do crédito tributário. Isto reflete imposição do próprio Código Tributário Nacional, o qual define, em largas linhas, que o crédito só se torna exigível após a sua constituição, sendo que esta ocorre pelo instituto denominado de lançamento. De acordo com o art. 114 do CTN, a obrigação tributária é *ex lege* e tem seu surgimento com o fato jurídico tributário, ou seja, quando da perfeita subsunção do fato à norma, adequando-se aquele a um arquétipo de incidência de alguma exação. Sendo assim, o aspecto fenomênico da conversão do fato jurídico tributário a um crédito exequível exige uma apreciação de tempo e espaço, quando finalizadas as possibilidades para a modificação e/ou desconstituição do lançamento pelo contribuinte, com espeque nos arts. 142 e 145 do Código Tributário

Nacional. A propositura de denúncia ou a mera instauração de processo investigatório pela autoridade competente, sem a real e efetiva constituição do crédito tributário pela Autoridade Fazendária, resulta em flagrante ilegalidade, haja vista estar-se utilizando da persecução criminal para impor uma sanção a um fato jurídico tributário ainda não devidamente constituído, podendo incorrer numa penalidade injusta quando o suposto montante se mostra inexigível ou até inexistente (quando presumida) (Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/181.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2012).

Portanto, atualmente dúvidas não restam de que, antes da constituição definitiva do crédito tributário, o que só ocorre após o fim do procedimento administrativo de apuração de débitos tributários, inexistente justa causa para a ação penal.

Dessarte, *in casu*, tendo em vista que até o ajuizamento da presente ação penal não havia sido julgado definitivamente o Processo Administrativo Tributário 26/2005, agiu com acerto o Magistrado ao absolver os acusados, com fulcro no art. 386, III, do CPP, devido a atipicidade da conduta.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso, a fim de manter por seus próprios e jurídicos fundamentos a r. sentença recorrida.

Custas, *ex lege*.

DES. MARCÍLIO EUSTÁQUIO SANTOS - De acordo com o Relator.

DES. CÁSSIO SALOMÉ - De acordo com o Relator.

Súmula - NEGAR PROVIMENTO.