



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2021.0000712806

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Criminal nº 0002450-81.2014.8.26.0047, da Comarca de Assis, em que são apelantes/apelados CAETANO SCHINCARIOL FILHO e FERNANDO MACHADO SCHINCARIOLL, é apelado/apelante MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 12ª Câmara de Direito Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Deram provimento ao recurso de Fernando Machado Schincariol e Caetano Schincariol Filho para ABSOLVÊ-LOS de estarem incurso no crime previsto no artigo 1º, incisos II e III, da Lei nº 8137/90 (por inúmeras vezes), combinado com o artigo 71, do Código Penal, com fundamento no artigo 386, inciso III, do Código de Processo Penal. V.U. Esteve presente na sessão de julgamento telepresencial a doutora Marina Pinhão Coelho Araujo.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores AMABLE LOPEZ SOTO (Presidente sem voto), SÉRGIO MAZINA MARTINS E VICO MAÑAS.

São Paulo, 31 de agosto de 2021.

HEITOR DONIZETE DE OLIVEIRA

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Apelação Criminal nº 0002450-81.2014.8.26.0047

Aptes/Apdos: Caetano Schincariol Filho e Fernando Machado Schincarioll

Apelado/Apelante: Ministério Público do Estado de São Paulo

Comarca: Assis

Voto nº 3355

Crime contra a ordem tributária – Infração ao artigo 1º, incisos II e III, da Lei nº 8.137/90 (por inúmeras vezes) combinado com o artigo 71 do Código Penal - CONTROVÉRSIA SOBRE A INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS - Ausência de dolo – Absolvição - RECURSO DA DEFESA PROVIDO para absolver os apelantes por atipicidade da conduta que lhes foi atribuída - E RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO IMPROVIDO.

Os réus Caetano Schincariol Filho e Fernando Machado Schincariol foram condenados às penas de 3 (três) anos e 4 (quatro) meses de reclusão, no regime inicial aberto, e pagamento de 16 (dezesesseis) dias-multa (no valor mínimo previsto no artigo 8º, parágrafo único, da Lei nº 8.137/90), por infração ao artigo 1º, incisos II e III, da Lei nº 8.137/90 (por inúmeras vezes), combinado com o artigo 71 do Código Penal (folhas 1809/1821).

Inconformados, os réus recorrem (folha 1830).

Em relação ao réu Caetano, a defesa requer a absolvição do apelante, visto que não há provas da participação dele nos fatos imputados. Sustenta que o réu, na época, atuava como diretor industrial da empresa e, nessa qualidade, não participava de qualquer decisão referente à área comercial, administrativa e contábil da Cervejaria Malta. Além disso, a conduta relativa ao não pagamento de "ICMS/ST" sobre mercadorias bonificadas é atípica, seja pela ausência dos elementos típicos do crime, seja pela inexistência de dolo (folhas 1874/1884).

Quanto ao réu Fernando, a defesa requer a absolvição do apelante, visto que a conduta relativa ao não pagamento de "ICMS/ST" sobre mercadorias bonificadas é atípica, seja pela ausência dos elementos típicos do crime, seja pela



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

inexistência de dolo (folhas 1886/1904).

O Ministério Público também recorre (folha 1836) e requer a aplicação da causa de aumento prevista no artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.137/90 (folhas 1844/1846). As contrarrazões foram oferecidas nas folhas 1853/1866.

Oferecidas as contrarrazões pelo Ministério Público (folhas 1922/1927), a d. Procuradoria de Justiça opina pelo provimento apenas do recurso do Ministério Público (folhas 1937/1945).

A defesa dos apelantes se manifestou na folha 1934 em oposição ao julgamento virtual.

É o relatório.

Consta da denúncia (folhas 01/03) que, por diversas vezes, de forma continuada, nos períodos de julho de 2007 a dezembro de 2009, na qualidade de sócios-gerentes da "Cervejaria Malta Ltda", com sede na Rua dos Comerciários, nº 764, na comarca de Assis, Fernando Machado Schincariol e Caetano Schincariol Filho, agindo em concurso com outras pessoas que não foram identificadas, suprimiram "ICMS" (Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços), no valor total de R\$ 694.461,28 (seiscentos e noventa e quatro mil, quatrocentos e sessenta e um reais e vinte e oito centavos), ao inserir dados inexatos em documentos e livros exigidos pela lei fiscal.

Consta ainda da inicial que os denunciados, gerindo a empresa e pretendendo reduzir ou suprimir o "ICMS" que deviam, emitiram notas fiscais referentes a operações tributadas com erro na determinação da base de cálculo devido nas bonificações em vendas, escoimando-se, assim, do pagamento daquilo que efetivamente deviam. Os imputados, por intermédio da empresa acima referida, obtiveram decisão do Superior Tribunal de Justiça para não tributação nas operações de bonificação, porém, tal decisão atingia somente o "ICMS" devido pelas operações próprias, não alcançando o imposto devido por substituição tributária, na qual o tributo é pago na operação final e não se presume a subsistência dos



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

descontos incondicionais nas operações subsequentes da cadeia de circulação de mercadorias, já que o destinatário não está obrigado a transferir o benefício da bonificação em mercadorias, recebido do fabricante, aos seus adquirentes. Nos termos do auto de infração e imposição de multa (folhas 29/35), durante aquele período, os denunciados fraudaram o fisco estadual da seguinte forma:

A) Deixaram de pagar o "ICMS" devido por substituição tributária no montante de R\$ 694.203,42 (seiscentos e noventa e quatro mil, duzentos e três reais e quarenta e dois centavos), no período de julho de 2007 a novembro de 2009, por emissão de Notas Fiscais Modelo 1 e Modelo 55, com erro na determinação da base de cálculo, em operações codificadas sob número 5.910 (Bonificações em Vendas);

B) Deixaram de pagar o "ICMS" devido por substituição tributária no montante de R\$ 257,86 (duzentos e cinquenta e sete reais e oitenta e seis centavos), no mês de dezembro de 2009, por emissão de Notas Fiscais Modelo 55, com erro na determinação da base de cálculo, em operações codificadas sob número 5.910 (Bonificações em Vendas).

Segundo a exordial, consoante concluíram os *experts*, nos itens "3" e "4" de folhas 1016/1017 (laudo pericial contábil), os valores afetos ao "ICMS" sonegado totalizaram um prejuízo fiscal de R\$ 694.461,28 (seiscentos e noventa e quatro mil, quatrocentos e sessenta e um reais e vinte e oito centavos). O creditamento indevido de "ICMS" deu origem à lavratura do "AIIM" (Auto de Infração e Imposição de Multa) de nº 3.147.030-0 – folhas 29/35, autuação esta que foi confirmada pelo Tribunal de Impostos e Taxas no acórdão copiado nas folhas 899/904. À vista de tais elementos, houve, de fato, a emissão de notas fiscais referentes a operações tributadas com erro na determinação da base de cálculo devido nas bonificações em vendas, restando evidente o dolo dos denunciados de suprimirem o "ICMS" no valor total já referido. Ao mandarem emitir aquelas notas fiscais, claramente de modo consciente, os denunciados forneceram-nas com dados inexatos e em desacordo com a legislação. Lado outro, dispõe o artigo 11, do "RICMS" (Regulamento do ICMS), em seus incisos XI e XII, que são



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto em questão "as pessoas que tiverem interesse comum na situação que tiver dado origem à obrigação principal" e "todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto". Não houve pagamento do tributo até esta parte, tendo havido inscrição na Dívida Ativa – folha 959.

A denúncia foi recebida em 02 de março de 2017 (folhas 1101/1102).

É o relatório.

A materialidade delitiva está demonstrada pelos documentos juntados (folhas 9/972), laudo pericial (folhas 1011/1023) e pela prova oral colhida nos autos.

Contudo, os réus devem ser absolvidos das acusações, visto que o dolo não restou demonstrado.

Vejamos.

No Auto de Infração AIIM 3.147.030-0, juntado nas folhas 11/394, consta as infrações que teriam sido cometidas pelos apelantes.

A defesa apresentou impugnação ao referido Auto de Infração e Imposição de Multa (folhas 674/687), sustentando que não incide o ICMS nas operações de bonificação. A manifestação do fiscal em relação à contestação feita pela defesa foi juntada nas folhas 692/706. Em julgamento realizado em 27 de maio de 2011 (folhas 721/740), o Julgador Tributário julgou procedente o Auto de Infração. A defesa interpôs Recurso Ordinário ao Tribunal de Impostos e Taxas (folha 746), que foi julgado improcedente quanto às alegações referentes à não tributação das operações de bonificação no regime de substituição tributária (folhas 777/781, 783/784 e 887/904).

O débito foi inscrito na Dívida Ativa sob o nº 1.104.565.476 (folha 959).



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

O agente fiscal de rendas, **Carlos Roberto Pedrão**, na delegacia (folhas 1006/1008), disse que foi lavrado o AIIM 3.147.030-0, referente à falta de pagamento de ICMS devido por substituição tributária em operações classificadas como bonificações em vendas. Disse que a Cervejaria Malta não efetuou os pagamentos com base em entendimento equivocado de decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), favorável à não tributação das mercadorias dadas em bonificação, conforme processo nº 2009/0152673-8. Afirmou que em outra decisão da segunda turma (STJ: - processo nº 2009/0221735-5), o tribunal decidiu que o benefício da não tributação alcança apenas as operações próprias do contribuinte, não sendo aplicáveis aos casos de substituição tributária. Em juízo (folha 1812 da sentença), disse que "(...)Há uma decisão judicial que afirma que bonificação não será tributada, porém, no caso dos fatos constantes nestes autos, essa bonificação não se aplicou, pois o fabricante é obrigado a reter o imposto. Conseqüentemente, a bonificação não se aplica, pois não atinge as operações seguintes. A justificativa apresentada pelos réus foi a de que a mercadoria não seria tributada, porque essa, quando dada em bonificação, não possui tal tributação. Os acusados destinaram parte de suas mercadorias com bonificações justamente para não se sujeitarem à tributação, e, com isso, a fraude exercida por eles consistiu no não pagamento do ICMS da parte considerada como bonificação".

O réu **Fernando Machado Schincariol**, ouvido na fase inquisitiva (folha 1029), acompanhado do advogado, Doutor Paulo Eduardo Chacon Pereira, disse que não houve pagamento da dívida do ICMS porque entende que não é devedor, ante o disposto na Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça. Em juízo, conforme registrado nas folhas 1810/1811 da sentença, Fernando afirmou que era diretor administrativo da Cervejaria Malta e, na época dos fatos, teve conhecimento de uma Súmula do Superior Tribunal de Justiça que permitia a bonificação de mercadorias para a promoção de vendas, suprimindo ICMS. Disse que o advogado tributário da empresa afirmou que a referida autorização do STJ permitiria que a empresa realizasse a bonificação na nota fiscal. A empresa estava amparada por este parecer jurídico. Explicou que se uma pessoa levasse 100 (cem) caixas de cervejas, 80 (oitenta) delas eram faturadas completamente com todos os impostos, e 20 (vinte)



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

não teriam os impostos lançados, pois eram bonificadas para que se houvesse condição de venda. Em cervejarias pequenas é preciso vender as mercadorias com preços inferiores aos das cervejarias grandes, por isso foi necessário a bonificação para os clientes, para que esses vendessem 'lá fora' e repassassem a distribuidores, bares e supermercados. Havia um departamento fiscal que atuava juntamente com o advogado tributário. Afirmou que a empresa não tinha a intenção de sonegar impostos.

O réu **Caetano Schincariol Filho**, por sua vez, também na presença do advogado, Doutor Paulo Eduardo Chacon Pereira, disse na delegacia (folha 1040) que é sócio proprietário da Cervejaria Malta, porém, desconhece os fatos tratados nos autos, visto que exerce a função de Diretor Industrial. Em juízo (folha 1811 da sentença), reiterou que trabalhava somente na parte industrial. Disse que tomou ciência dos fatos somente após a ocorrência. Afirmou que não participava do setor administrativo, nem das decisões que tomavam nesse departamento.

A testemunha **Maria Aparecida Keiko** afirmou em juízo (folhas 1812/1813 da sentença) que trabalhou na empresa entre os anos de 2001 e meados de julho de 2008, no setor financeiro e administrativo. Explicou que toda orientação jurídica advinha do advogado, ou seja, do setor jurídico da empresa. Disse que uma das orientações do advogado foi a de que não seria possível cobrar imposto sobre a mercadoria, uma vez que esta mercadoria foi doada. Disse que o advogado na época se chamava Mauro.

Ouvida em juízo, conforme registrado na sentença (folhas 1813/1814), a testemunha **Maria Olinda** informou que trabalha na empresa Malta Cervejaria no cargo de gerente administrativo. Explicou que atualmente as bonificações são tributadas integralmente, mas houve um período em que nas bonificações não incidiam tributos, sendo que a empresa havia sido orientada pelo setor jurídico a proceder desta forma, pois havia jurisprudência que permitia tomar tal conduta e a diretoria, que era integrada pelo réu Fernando, tinha ciência dessa informação. Disse que essas operações iniciaram em 2007 ou 2008, época em que o



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

setor jurídico era administrado pelo advogado Juvenal. Após, o responsável pelo setor jurídico passou a ser o advogado Mauro, que continuou com as mesmas práticas. Afirmou que o setor jurídico era exercido por um escritório terceirizado. Disse que não sabe se o advogado Mauro era especialista em direito tributário. Informou que Mauro passava as informações para a testemunha Keiko, que era gerente administrativo da cervejaria na época dos fatos. Afirmou ainda que as orientações jurídicas eram definidas nas reuniões da diretoria em que participavam a gerência e o setor jurídico da empresa. Disse que Fernando era quem tratava das questões financeiras, fiscais e administrativas. Nas reuniões, todos os assuntos da empresa eram colocados em pauta. As decisões industriais eram dadas pelo corrêu Caetano, enquanto a decisão final administrativa, pelo corrêu Fernando.

No mesmo sentido foi o depoimento da testemunha Inês Maria (folha 1815).

Em relação à questão tributária controvertida, verifico que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.111.156/SP, fez constar uma ressalva, de que o julgamento não tratava de mercadoria dada em bonificação no regime de substituição tributária, ficando consignado que "A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais.". Neste julgado, em relação à ressalva da bonificação no regime de substituição tributária, constou o que segue:

"Portanto, não incide ICMS na operação em que a mercadoria é dada em bonificação, pois esta não preenche o critério material de incidência do imposto, por ausência de circulação econômica da mercadoria. Ressalto que o presente caso não se refere a mercadoria dada em bonificação em operações mercantis em que envolva o regime de substituição tributária, no qual o substituto tributário concede o benefício ao substituído, situação em que não há consenso perante este Tribunal Superior".

Observe, que o próprio Superior Tribunal de Justiça reconheceu, na data do julgamento (14 de outubro de 2009) deste Recurso Especial nº



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

1.111.156/SP, que há divergências no tribunal sobre o tema da mercadoria dada em bonificação em operações mercantis no regime de substituição tributária. Os ministros mencionaram, inclusive, duas decisões divergentes sobre o tema, que serão reproduzidas abaixo:

"POSIÇÃO DA PRIMEIRA TURMA:

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IRRELEVÂNCIA. NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. (...) 2. Mesmo no regime de apuração de tributos nominado de substituição tributária para frente, as mercadorias entregues aos comerciantes ou atacadistas pela indústria em bonificação não se sujeitam à incidência do ICMS. Precedente: REsp 975.373/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 16.6.2008. 3. Recurso especial parcialmente provido." (REsp 1.021.740/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 9.12.2008, DJe 11.2.2009.) .

POSIÇÃO DA SEGUNDA TURMA:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BONIFICAÇÕES. 1. Inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído não vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. Precedente da Segunda Turma. 2. Recurso especial não provido." (REsp 1.001.713/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.5.2008, DJe 21.5.2008, grifei.)".

O Fisco, por sua vez, entende que a cobrança é devida e também menciona uma decisão do Tribunal da Cidadania (Recurso Especial nº 1.167.156/MG) em que os ministros decidiram que no regime de substituição tributária, incide o ICMS sobre as mercadorias dadas em bonificação. Segue a ementa abaixo:

"TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÃO MERCANTIL COM DESCONTO INCONDICIONADO - AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

1. O valor dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS na operação do contribuinte substituto por conta própria.
2. Não se presume a subsistência dos descontos incondicionais nas operações subsequentes da cadeia de circulação de mercadorias.
3. Sobre as operações de circulação de mercadorias posteriores à operação do contribuinte substituto utiliza-se a base de cálculo presumida, descabendo falar-se em perpetuidade dos descontos incondicionais.
4. Recurso especial não provido. "

Nota-se que o acórdão do julgado acima (Recurso Especial nº 1.167.156/MG – 2009/0221735-5), utilizado pelo Fisco (folha 13) não foi unânime, tendo a divergência do Ministro Castro Meira, o que demonstra, mais uma vez, o quanto a questão tributária é controvertida. No voto divergente, constou que :

"A orientação da Segunda Turma, com todo respeito, parte de premissa equivocada, quando autoriza que o ICMS-Substituição incida sobre mercadorias dadas em bonificação, porque não se sabe se o substituído tributário manterá a bonificação na etapa subsequente de circulação da mercadoria.

A meu sentir, pouco importa se a mercadoria bonificada será, ou não, vendida pelo substituído tributário na operação subsequente. Em primeiro lugar, porque o regime jurídico da bonificação equipara-se ao dos descontos incondicionais, como reconheceu a própria Secretaria da Receita Federal, hoje Receita Federal do Brasil, ao responder a consulta formulada pelo contribuinte, verbis:

EMENTA: BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. As bonificações concedidas em mercadorias, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior é emissão desse documento, significam parcelas redutoras da receita de venda (descontos incondicionais). (Solução de Consulta n.º 159, de 12.09.03, DOU I 29.09.03).

Para efeito de tributação, é como se todas as mercadorias - inclusive as bonificadas - tivessem sido vendidas com redução proporcional do preço unitário. Nessa perspectiva, o problema de não se saber se será mantida a bonificação nas etapas subsequentes de circulação da mercadoria torna-se um falso problema.

Em segundo lugar, porque a base de cálculo do tributo, no regime de substituição tributária, é apenas presumida, não



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

sofrendo qualquer oscilação, para mais ou para menos, em face do valor real de venda da mercadoria adotado na etapa seguinte da cadeia de circulação.

Portanto, é indiferente se o contribuinte negocia o produto por valor inferior ou superior àquele que serviu de base para a quantificação do imposto retido por substituição, pois a base de cálculo, embora presumida, é definitiva, somente dando direito à devolução do que foi pago no caso de não ocorrência do fato gerador, como aliás ficou assentado na jurisprudência do Supremo e também desta Corte.

(...)

Em resumo, se o valor real da operação substituída não influi na determinação da base de cálculo do ICMS-Substituição, que deve observância, única e exclusivamente, ao art. 8º da LC 87/96, não é legítima a pretensão do Fisco de fazer incidir o ICMS-Substituição sobre mercadorias bonificadas.

(...)

A conclusão a que chego é a de que a base de cálculo do ICMS-Substituição não pode abranger o valor dos descontos incondicionais, a menos que se revogue, altere ou declare a inconstitucionalidade da regra disposta no art. 8º da LC 87/96, a estabelecer que o ICMS-Substituição deverá ser calculado com base no “valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário”.

O voto divergente demonstra que, na época, a questão era controvertida mesmo entre os ministros.

Com base na decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.111.156/SP, os advogados que pertenciam ao setor jurídico e que orientavam os réus afirmaram que não deveria ocorrer o pagamento do ICMS referente às mercadorias dadas em bonificação, mesmo no regime de substituição tributária.

Nota-se que as testemunhas Maria Aparecida Keiko, Maria Olinda e Inês Maria confirmaram o depoimento do réu Fernando de que seguiam as orientações passadas pelo setor jurídico da empresa, sendo que os advogados atuavam com base no que entenderam da jurisprudência do



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Superior Tribunal de Justiça.

Quanto ao réu Caetano, a ausência de dolo é cabalmente demonstrada pelo fato dele pertencer ao setor industrial, sem ter qualquer conduta/ação em relação às questões que dizem respeito à área administrativa da empresa.

Não se vislumbra qualquer intenção dos réus em fraudar o fisco, visto que apenas foi seguido as orientações recebidas do setor jurídico, acreditando que as informações estavam corretas porque teriam base em julgamento do Superior Tribunal de Justiça.

Verifico que a defesa juntou aos autos o acórdão de um caso semelhante, julgado pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Paraná (apelação nº 0020516-22.2016.8.16.0014 – folhas 1738/1754), em que foi mantida a absolvição dos mesmos réus pela acusação de estarem incurso no artigo 1º, incisos I, II e IV, da Lei nº 8.137/90, conforme segue:

"APELAÇÃO CRIME. SONEGAÇÃO FISCAL. ARTIGO 1º, INCISOS I, II E IV, DA LEI 8137/90. ABSOLVIÇÃO. RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. MÉRITO. PLEITO DE CONDENAÇÃO DOS RÉUS PELA PRÁTICA DO DELITO. ALEGADA EXISTÊNCIA DE PROVAS SUFICIENTES DE AUTORIA E MATERIALIDADE E RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. IMPOSSIBILIDADE. RESPONSABILIDADE FISCAL QUE NÃO PRESSUPÕE RESPONSABILIDADE CRIMINAL. AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO DA TIPICIDADE E AUTORIA VAGAMENTE DEMONSTRADA. DEMONSTRAÇÃO DE BOA-FÉ NA CONDUTA DOS ACUSADOS. NÃO COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO. ABSOLVIÇÃO QUE DEVE SER MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

(...)

Não basta que a empresa, Cervejaria Malta, tenha informado tributos a menor nas notas fiscais, mas é necessário que isso tenha ocorrido de forma consciente e com a efetiva intenção de fraudar o Fisco.

O que ocorreu no caso em análise, foi um equívoco no



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

lançamento das notas, considerando que na operação de vendas foram acrescidos descontos incondicionados em forma de bonificação, aos clientes, como forma de competir com os preços da concorrência, em que uma determinada quantidade de produtos era presenteada aos compradores.

A operação não foi realizada com a intenção de fraudar o recolhimento do ICMS no sistema de substituição tributária, ao menos a acusação não trouxe aos autos provas suficientes a comprovar o elemento subjetivo do tipo penal.

E tampouco demonstrou que foram efetivamente os acusados que procederam aos registros irregulares das notas fiscais, presumindo-se o dolo em razão de serem sócio-administradores da empresa.

A conduta ora constatada, ainda que tenha gerado uma inconsistência na arrecadação tributária, não teve consciência e vontade em omitir informações ao Fisco, com a intenção de fraudar o recolhimento do tributo.

Não se pode afirmar, ainda, que os acusados foram responsáveis diretos pela realização dos fatos, eis que a prova testemunhal não deixa claro se a responsabilidade era exclusivamente dos acusados, inclusive com elementos que mostram existirem setores específicos na empresa responsáveis pelo âmbito fiscal."

Observo que recentemente, em 14 de dezembro de 2020, foi julgado um caso semelhante neste Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo (0003500-11.2015.8.26.0047 - 1º Câmara de Direito Criminal), envolvendo também os mesmos apelantes destes autos. Na oportunidade, também foi discutida a questão da tributação envolvendo as bonificações, sendo que, por unanimidade, os réus foram absolvidos. Em uma das acusações, os réus teriam deixado de pagar o "ICMS" devido por substituição tributária no período de fevereiro de 2010 a julho de 2011, por emissão de notas fiscais Modelo 55, em operações codificadas sob o nº 5.910 (Bonificações em Vendas). Importante mencionar um trecho do brilhante voto do desembargador relator, Doutor Figueiredo Gonçalves, que ilustra muito bem a complexidade da discussão tributária envolvida:

"As bonificações entregues, não podem ser tributadas, separadamente, do valor da operação de venda da mercadoria. Não vale o eventual preço de tabela para cada unidade do produto vendido, mas o valor total da



TRIBUNAL DE JUSTIÇA PODER JUDICIÁRIO São Paulo

operação, como base imponible do ICMS. Assim, o preço de cada unidade é a média extraída entre aquele valor total e o número de unidades efetivamente entregues. A bonificação nada mais é que estratégia de marketing da vendedora. Faz parecer que entrega pelo valor unitário original, certa quantidade e dá outras unidades como bonificação, quando, em verdade o valor total, o preço cobrado, cobre a totalidade daqueles produtos fornecidos, não havendo, em verdade, prêmio entregue gratuitamente pela forma da compra.

Isso ocorre por uma série de motivações, v.g.: o produtor da mercadoria não quer oferecê-la por preço unitário menor que o da concorrente mais tradicional, para não parecer que a oferta é de produto de qualidade inferior. Assim, estabelece o preço unitário igual, porém oferece bonificação na compra, entregando para cada dúzia vendida, mais seis unidades como prêmio. Em verdade, vende dezoito unidades pelo valor do negócio realizado, apenas, encobrindo que cada uma agora tem preço menor. Isso serve à sua estratégia de vendas vende mais produtos por preço competitivo porque de outra forma, teme não alcançar aquele resultado. Contudo, a operação é de venda de dezoito unidades e o valor da operação, na forma da LC 87/96 é o valor da operação realizada, independentemente da estratégia de marketing.

Assim, nessa operação de venda da mercadoria, a vendedora só é obrigada a pagar o tributo até o resultado que incidir sobre o valor da operação realizada. É falácia o argumento de que a decisão do STJ: “não alcançou o imposto devido por substituição tributária, uma vez que não pode se presumir a subsistência dos descontos incondicionais nas subsequentes operações da cadeia de circulação de mercadorias, já que o destinatário destas não está obrigado a transferir o benefício da bonificação.”

Embora o destinatário possa cobrar por todas as mercadorias vendidas, fixando o preço unitário de cada uma, sem se ater a bonificações ou quaisquer outras modalidades de desconto, já pagou por elas no valor da operação realizada, anteriormente. Creditar-se-á do tributo recolhido naquela operação e deverá recolher o tributo pelo valor da nova circulação da mercadoria. Porém, se na operação anterior, o fornecedor estabeleceu o valor da operação e recolhera o tributo devido, não há nova hipótese imponible para valor adicional, a título de substituição tributária, ou a pretexto de que o adquirente não se obriga a dar



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

continuidade às bonificações recebidas. Em verdade, a bonificação inexistente concretamente, mas somente de forma ideal, como estratégia de venda, já plenamente tributada.

O entendimento esposado naquele relatório, bem ainda, a obrigação posta no RICMS de recolhimento de tributo sobre o valor da mercadoria dada em bonificação, exigindo-se do fornecedor a antecipação do imposto por substituição tributária, a pretexto de que as unidades dadas como prêmio poderão ser vendidas e não entregues como bônus, apenas, procura contornar o fato de que o valor impositivo do ICMS era o valor da operação, para estabelecer um hipotético plus, não acolhido no art. 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996. Portanto, não ocorreu sonegação fiscal a esse pretexto, não havendo crime a ser punido.

Ademais disso, a simples dúvida nessa interpretação, mas com a declaração do valor correspondente ao tributo recolhido, não implicava em fraude e, portanto, dolo na conduta dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Poderia, naquela situação concreta, acaso a conclusão correta fosse outra, justificar a cobrança do tributo adicional, com os acréscimos legais, mas nunca punição por crime. **A dúvida fundada sobre a base impositiva do tributo, ainda se conclua insubsistente, não configura o dolo próprio do tipo penal, porque este supõe conhecimento da ilicitude e determinação de realizá-la (dolo direto), ou ainda simples indiferença quanto ao resultado, assim anuído (dolo eventual). Nem uma ou outra dessas situações, que são colocadas como elemento subjetivo do injusto-típico, se fazia presente na conduta dos ora apelantes."**

No caso em tela, em relação ao réu Ricardo, sua responsabilidade era sobre a área industrial da empresa. E quanto ao réu Fernando, em que pese ter o comando da área administrativa, é certo que atuava sob orientação de advogados que sustentavam ter amparo jurídico para suprimir o pagamento do ICMS das mercadorias dadas em bonificação, mesmo sob o regime de substituição tributária.

Observo também que até mesmo o Ministério Público, na própria denúncia, reconhece que os imputados obtiveram decisão do Superior Tribunal de Justiça para não tributação das operações de bonificação, ressaltando, contudo, que a



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

decisão não alcança o imposto devido por substituição tributária.

Não há dúvidas de que os réus atuaram sob orientação dos advogados da empresa, que entenderam que a decisão do Tribunal da Cidadania se aplicaria a todos os casos de bonificação, o que também revela ausência de dolo dos apelantes em fraudar o fisco, visto que acreditavam estar respaldados por jurisprudência favorável.

Não é caso de avaliar neste momento qual a interpretação correta em termos de direito tributário, irrelevante para a solução do caso. O fato é que, havendo razoável divergência jurídica quanto ao tema, e considerando que as orientações de como proceder em relação ao Fisco foram obtidas pelos setores responsáveis da empresa (departamento jurídico e fiscal), **não há como demonstrar qualquer dolo dos apelantes em fraudar o Fisco.**

Consigno que a complexa questão tributária deve ser resolvida por outros ramos do direito, que não o Direito Penal, que deve ser a *ultima ratio*.

E não sendo demonstrado o dolo, elemento subjetivo do tipo penal, não há que se falar em tipicidade, portanto, os réus devem ser absolvidos nos termos do artigo 386, inciso III, do Código de Processo Penal.

Ante o exposto, dá-se provimento ao recurso de **Fernando Machado Schincariol e Caetano Schincariol Filho** para ABSOLVÊ-LOS de estarem incurso no crime previsto no artigo 1º, incisos II e III, da Lei nº 8137/90 (por inúmeras vezes), combinado com o artigo 71, do Código Penal, **com fundamento no artigo 386, inciso III, do Código de Processo Penal.**

HEITOR DONIZETE DE OLIVEIRA
Relator