



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

11ª Câmara de Direito Criminal

Registro: 2025.0000367009

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Criminal nº 1500016-09.2021.8.26.0400, da Comarca de Olímpia, em que é apelante MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado JOÃO ANTONIO PESARELI.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 11ª Câmara de Direito Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores XAVIER DE SOUZA (Presidente) E ALEXANDRE ALMEIDA.

São Paulo, 14 de abril de 2025.

TETSUZO NAMBA

RELATOR

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

11ª Câmara de Direito Criminal

VOTO Nº 16351

Apelação Criminal nº 1500016-09.2021.8.26.0400

Comarca: Vara Criminal de Olímpia

Juiz de Direito: doutor Mateus Lucatto de Campos

Apelante: Ministério Público do Estado de São Paulo

Apelado: João Antonio Pesareli

Ementa: DIREITO PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO MANTIDA.

I. CASO EM EXAME

1. João Antônio, sócio e administrador da empresa Uniflavors Ingredientes Alimentícios EIRELI, foi acusado de suprimir ICMS no valor de R\$ 219.943,92, mediante fraude à fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos nas notas fiscais. A acusação baseou-se na escrituração de notas fiscais de entrada de mercadorias adquiridas sob o Regime Tributário Simplificado, em desacordo com a legislação tributária. A Fazenda inscreveu o débito como dívida do Estado.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

1. A questão em discussão consiste em determinar se houve dolo na conduta do recorrido ao suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, especificamente ICMS, mediante fraude.

III. RAZÕES DE DECIDIR

1. A materialidade dos delitos foi comprovada, mas a dúvida persiste quanto ao dolo exigível ao tipo legal.

2. A versão do recorrido, corroborada pelo contador, não foi suficientemente infirmada pela acusação, não havendo prova segura da intenção de fraudar o fisco.

IV. DISPOSITIVO E TESE

1. Recurso desprovido.

2. *Tese de julgamento:* 1. A ausência de comprovação do dolo impede a condenação por crime contra a ordem tributária. 2. Aplicação do princípio 'in dubio pro reo' diante da dúvida sobre a intenção de suprimir tributos.

LEGISLAÇÃO CITADA:

Lei nº 8.137/90, art. 1º, inciso II; Código de Processo Penal, art. 386,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

11ª Câmara de Direito Criminal

VII; Código de Processo Penal, art. 188; Lei nº 10.792, de 1º.12.2003; Código de Processo Penal, art. 157; LC nº 123/06, art. 23; Constituição Federal, art. 5º, LVII.

JURISPRUDÊNCIA CITADA:

TJSP, Apelação Criminal nº 0006850-26.2017.8.26.0309, Des. Xavier de Souza, j. 2.7.2020.

STF, AP 580/SP, Rel. Min. Rosa Weber, j. 13.12.2016.

STF, AP 595/SC, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.11.2014.

RJTJERGS 177/136.

RJDTACRIM 22/395.

RT 677/370-1.

I – Relatório em acréscimo ao de fls. 198

O recorrido, João Antônio, denunciado por infração ao **artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90**, foi absolvido com fundamento no **artigo 386, VII, do Código de Processo Penal**, da acusação de que de novembro de 2018 a junho de 2019, na Rua Júlio Giglioli, nº 923, Jardim Santo Antônio, Cajobi/SP, teria suprimido ICMS no valor de R\$ 219.943,92, mediante fraude à fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos. O apelado é o único socio e administrador da empresa “Uniflavors Ingredientes Alimentícios EIRELI”, distribuidora de produtos alimentícios. Nessa função administrativa, ele, na qualidade de responsável pelo recolhimento do ICMS, deixou de recolhê-lo, utilizando-se da inserção de elementos inexatos, pois considerou base de cálculo indevida, por meio de escrituração de notas fiscais referente à entrada de mercadoria no estabelecimento, adquirida como contribuinte enquadrado no Regime Tributário Simplificado, em desacordo com a legislação tributária, conforme os documentos acostados. Em virtude disso, não efetuou o pagamento devido do imposto, consoante demonstrativos apresentados no AIIM nº.4.128.850-6, lavrado em 4.11.2019. Por decorrência, o apelado sonegou o ICMS equivalente a R\$ 219.943,92, com acréscimo de juros de mora e multa equivalente ao montante de R\$ 302.678,49, enquanto a Fazenda-vítima realizou o



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

11ª Câmara de Direito Criminal

seu lançamento definitivo, inscrevendo o débito como dívida do Estado, sob CDA nº 1.274.448.839.

Nas razões de apelação, o Ministério Público requereu a condenação do recorrido nos exatos nos termos da denúncia (fls. 208/212).

Contrarrazões a fls. 218/224, requerendo a manutenção da respeitável sentença.

Trânsito em julgado para a Defesa, em 5.7.2024 (fls. 213).

O parecer da douta Procuradoria Geral de Justiça é pelo provimento do apelo (fls. 233/238).

A prova oral foi colhida por meio audiovisual e registrada no SAJ, fls. 181/182.

II - Fundamentação

O apelo não comporta acolhimento, subsiste a respeitável sentença, proferida pelo culto e dedicado Magistrado, doutor Mateus Lucatto De Campos, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

A *materialidade* dos delitos foi comprovada pelos ofícios de fls. 3/4 e 5, consulta que comprova a inscrição do débito na dívida ativa (fls. 6), auto de infração e imposição de multa (AIIM) de fls. 7/9, demonstrativo de débito fiscal de fls. 10/12, relatório circunstanciado de fls. 13/17, notas fiscais de fls. 18/40, relação de documentos fiscais de fls. 41/51 e prova oral colhida em Juízo, suprimiu-se valores de ICMS.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

11ª Câmara de Direito Criminal

A *autoria* é atribuível ao apelado, todavia, duvidoso é se agiu com o dolo exigível ao tipo legal.

Na fase policial, **ele não foi localizado** (fls. 129 – relatório da Autoridade Policial).

Em Juízo, **o recorrido negou o delito**. A empresa ainda existe e está em atividade. **Desconhece que a contabilidade tenha errado. Sequer sabe se é possível se creditar indevidamente de 18%, pois tudo é digital. Não agiu com intenção de burlar o fisco**. Todos os lançamentos e escrituração eram realizados pelo contador. Não se creditaram indevidamente, tanto que não receberam nenhuma penalidade federal. Fez algumas tentativas de acordo/parcelamento. Alguns conseguiu cumprir, outros não, pois o faturamento de sua empresa, cujo seguimento é de Food Service, caiu em mais de 50%, em razão do fechamento de restaurantes e Shoppings. Houve bloqueio na conta da empresa do montante de R\$ 128.000,00, pelo fisco Estadual.

O interrogatório, hodiernamente, principalmente depois da possibilidade da intervenção das partes solicitando esclarecimentos, art. 188 do Código de Processo Penal, com redação determinada pela Lei nº 10.792, de 1º.12.2003, além de ser meio de defesa, também é de prova, ou seja, serve para a formação de convicção judicial, com livre apreciação (art. 157 do Código de Processo Penal). Já era tido dessa maneira (RT 491/362) e, na doutrina, lembrar o ensinamento do saudoso Paulo Lúcio Nogueira: “O *interrogatório* é tanto *meio de prova* como de *defesa*, pois, ao ser interrogado, o réu fornece elementos indispensáveis para esclarecimento de sua conduta, e que serão devidamente analisados pelo juiz, tratando-se assim de *meio de defesa* e de *prova*, visto que será examinado com o conjunto probatório e não isoladamente” (*Curso completo de processo penal*. 5ª ed. São Paulo, Saraiva, 1991, p. 151).

A versão apresentada pelo recorrido não é inverossímil.

Leandro, agente fiscal de rendas, depôs que realizaram uma auditoria na empresa e foi constatado que sempre havia um saldo devedor, tendo sido acionada pelo setor de cobrança para efetivar o pagamento. **Após a “pressão” da Fazenda para pagamento, a empresa começou a apresentar um saldo credor, razão pela qual foi realizada nova auditoria na empresa, constatando-se que ela estava se creditando de notas fiscais de empresa no Simples Nacional, o que é vedado pela legislação. Quanto ao auto de infração em questão, a empresa do recorrido realizava operações com empresa do regime tributário do Simples Nacional, que possui uma tributação diferenciada. A tributação “normal” é de 18% e a do Simples Nacional é de 4%. Desse modo, o apelado teria direito supostamente a 4% do valor da operação, mas deve estar destacado nas informações complementares da nota fiscal o valor que ela teria direito. Nesse caso, não estava destacado e o recorrido creditou-se de 18%, como se fosse uma transação normal. Foi uma estratégia para obter uma crédito maior. A autuação foi de 4.11.2019.**

O agente fiscal confirmou a realização da fiscalização na empresa e a constatação de que o apelado creditou-se indevidamente de 18% de ICMS, em operações realizadas com empresa sob regime do Simples Nacional, ensejando a autuação.

No exercício de seu mister, os fiscais são servidores do Estado, acaso mintam ou omitam uma verdade as consequências são gravíssimas, pois podem responder administrativamente, civilmente e penalmente.

Eles não deixam de realizar um ato administrativo. São favorecidos pelo princípio da "legitimidade". Em razão do princípio da legalidade, presumem-se praticados de acordo com a lei. Essa presunção é relativa ou de fato, ou, como

diziam os romanos, "juris tantum". Admite, prova em contrário (GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo*. 14 ed. rev. São Paulo: Saraiva: 2009, p. 26).

Ensinam A. Almeida Júnior e J. B. de O. e Costa Júnior que: “As testemunhas (disse BENTHAM) “são os olhos e os ouvidos da justiça humana”. Os mais antigos códigos da humanidade fazem referência a esse instrumento de prova; o processo moderno nele se apoia constantemente” (*Lições de medicina legal*. 21ª ed. São Paulo, Editora Nacional, 1996, p. 539).

Não se desconhece, de outro lado, a fragilidade da prova testemunhal (*Idem ibidem*, p. 539-540), entretanto, Paulo Lúcio Nogueira lembra: “(...) O valor do testemunho tem sido muito discutido, devido às possibilidades de engano. Mas não se pode negar que se trata de prova indispensável no processo penal, pois os fatos delituosos e sua autoria são esclarecidos, em regra, pelas pessoas que têm conhecimento direto ou indireto a seu respeito” (Op. cit., p. 155).

Fernando da Costa Tourinho Filho, igualmente, salienta o questionamento da valia da prova testemunhal, todavia, preleciona: “A prova testemunhal, principalmente no Processo Penal, é de valor extraordinário, pois, dificilmente, e só em hipótese excepcionais, provam-se as infrações com outros elementos de prova. Comumente, as infrações penais só podem ser provadas, em juízo, por pessoas que assistiram ao fato ou dele tiveram conhecimento” (*Processo penal*. 3º v. 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 1994, p. 263). No parágrafo seguinte explica: “Assim, a prova testemunhal é uma necessidade, e nela reside seu fundamento” (Ob. cit., p. 263).

Aristotalys, contador que prestava serviços para a empresa do recorrido, depôs que **não se recorda de a empresa ter comprado de empresas do Simples Nacional**. Como o crédito do Simples Nacional é reduzido, se ele comprasse de uma empresa fora do Estado, deveria suplementar a diferença do

ICMS de São Paulo (18%) com o ICMS do Estado. **Toda nota fiscal de entrada de produtos adquiridos pela empresa obriga a realização do SPED fiscal. O SPED fiscal “bate” com a escrituração fiscal digital EFD, a mesma que é encaminhada para a Receita Federal. Ambos foram escriturados e somente o Estado está alegando a existência desse débito.** Se existisse diferença, o imposto Federal que incidiria seria PIS e COFINS. **Não houve a apropriação. A empresa do apelado nunca deixou de escriturar nota fiscal de entrada. Em momento algum, houve notificação do Estado sobre a GIA estar em desacordo com a operação. Não houve lançamento de imposto a menor.** O recorrido é proprietário da empresa.

Aristotalys confirmou ser contador que prestava serviços para a empresa e responsável pela respectiva escrituração fiscal, tendo assegurado que não houve lançamento de imposto a menor decorrente de operações com empresas sob o regime do Simples Nacional.

Diante desse cenário, ao contrário do que possa dar a entender, não se tem certeza da presença do dolo, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos.

É certo que, enquanto proprietário/administrador da empresa, o apelado é o responsável pelas operações que resultaram na supressão ou redução do tributo (ICMS) devido. No entanto, diferentemente do que ocorre no processo administrativo fiscal, no qual a sonegação pode ser presumida com base em cruzamento de relatórios e outros procedimentos, no âmbito penal, deve haver certeza da autoria e dolo do contribuinte para a configuração do crime contra a ordem tributária tipificado no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90. E, no caso, isso não ficou indene de dúvidas.

O recorrido alega desconhecer operações com empresas sob o regime

tributário do Simples Nacional e isso foi confirmado pelo contador Aristotalys.

A versão que sustentou, ainda que corroborada pela testemunha, pode até não ser verdadeira, mas, na hipótese, não se mostra inaceitável a ponto de ser desprezada, especialmente porque a prova produzida pela Acusação não foi suficiente para infirmá-la.

Consoante dito pelo agente fiscal de rendas, para se ter direito ao crédito de ICMS de somente 4% do valor da operação, isso deve estar destacado nas informações complementares da nota fiscal. No caso, não há qualquer ressalva nesse sentido nas notas fiscais eletrônicas de fls. 18/40, emitidas pela empresa de quem o recorrido adquiriu produtos. Ademais, ainda que em consulta ao cadastro de contribuintes de ICMS o regime da empresa emissora das notas fiscais conste como “Simples Nacional” (fls. 53), observa-se das notas fiscais de fls. 18/40 que os valores de ICMS informados nos campos de cálculo de imposto correspondem a 18% do total das operações, sendo, portanto, a alíquota aplicada ao regime tributário “normal”.

Consoante bem esclareceu o ilustre Magistrado: *“Em síntese, segundo a tese acusatória, o acusado procedeu ao creditamento indevido de valores de ICMS, cobrados em operações realizadas por empresas optantes do Simples Nacional, o que seria vedado pela legislação de regência art. 23, da LC n. 123/06. Entretanto, observa-se que as notas fiscais “impugnadas” que ensejaram o creditamento indevido, não fazem qualquer menção que a empresa vendedora está sujeita ao regime do Simples Nacional, realizando o destaque do imposto pelo valor de uma operação “normal” (ou seja, alíquota de 18% e não as alíquotas do Simples). Veja-se, a título exemplificativo, que a nota fiscal de fls. 19, traz o valor total da operação de R\$32.250,00 (trinta e dois mil, duzentos e cinquenta reais), ao passo que no campo “valor do ICMS” foi aplicada a alíquota de 18% - ou seja, 18% de \$32.250,00, que corresponde à R\$5.805,00, sendo esse*

o valor creditado indevidamente. Por certo, por se tratar de empresa optante do Simples, não foi esse o valor pago (alíquota de operação "normal"), de modo que a própria nota fiscal da operação detém valores inexatos. Aliás, como já dito, também não há nenhuma menção na nota que o vendedor está sujeito ao regime do Simples Nacional. Neste cenário, considerando que o creditamento foi realizado com os dados constantes da nota fiscal, entendemos forçosa a conclusão pela ausência da comprovação do elemento subjetivo do tipo, qual seja, o dolo, sendo este elemento essencial do ilícito penal tributário. No ilícito penal fiscal deve estar presente a intenção de fraudar o fisco, causando-lhe um dano e induzindo em erro a autoridade fazendária. Descabe dar o mesmo tratamento jurídico para a interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente censurado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito indevido. Veja-se que aqui não está se afirmando que o creditamento foi correto (ao contrário, não se imputa qualquer erro à Fazenda), sendo possível (e devida) a cobrança das diferenças e aplicações das respectivas penalidades em âmbito cível e administrativo pela escrituração errônea. Aqui, ao que consta, houve o creditamento pelo valor constante da nota fiscal que foi emitida pela empresa vendedora (e não pela empresa do réu; às fl. 19, em exemplo, denomina-se a empresa do réu como destinatária), contendo dados inexatos, o que torna dificultosa a conclusão da conduta dolosa. Por certo, seria possível (ao menos em tese) comprovar que a emissão das notas nestes termos foi uma espécie de conluio entre as empresas para "justificar" o creditamento indevido, mas, nada disso foi produzido" (fls. 199/200).

De fato, somente poderá haver o reconhecimento da responsabilidade penal sobre crimes de sonegação fiscal se isso for feito em juízo seguro de que o agente efetivamente empregou, de forma livre e consciente, fraude que tenha por objetivo a redução ou supressão do tributo. **Não havendo comprovação segura que permita o convencimento, indene de dúvida, de que o débito fiscal foi**

produto de sonegação fiscal dolosamente provocada, a manutenção da absolvição se impõe, especialmente diante do princípio 'in dubio pro reo'.

Sobre o tema, assim decidiu esta Colenda 11ª Câmara de Direito Criminal:

"Na dúvida, é melhor absolver um possível culpado do que condenar um provável inocente. É sempre pertinente lembrar que, remanescendo dúvida, por menor que seja, acerca da efetiva responsabilidade penal da apelada quanto ao fato que lhe foi atribuído na denúncia, melhor, mais prudente, que seja declarada sua absolvição, em homenagem ao princípio da presunção de inocência, por não se contentar o Direito Penal com meras probabilidades" (Apelação Criminal nº 0006850-26.2017.8.26.0309 - Des. Xavier de Souza – J. 2.7.2020 - P. 2.7.2020).

Confira-se, ainda:

“Aplicação do princípio 'in dubio pro reo'. Autoria pelo apelante sinalizada como mera possibilidade. Tal não é bastante para condenação criminal, exigente de certeza plena. Como afirmou Carrara 'a prova, para condenar, deve ser certa como a lógica e exata como a matemática'. Deram parcial provimento. Unânime” (RJTJERGS 177/136). *“Se o fato existiu, mas a prova não pode precisar o que realmente ocorreu, o réu deve ser absolvido com fundamento no art. 386, VI, do CPP, e não no inciso I, do mesmo dispositivo”* (RJDTACRIM 22/395). O dispositivo legal em foco não é inconstitucional (*“O inc. VI do art. 386 do CPP, que prevê a absolvição do réu por insuficiência de prova para a condenação, não foi revogado pelo art. 5º, LVII, da CF, a autorizar a conclusão de que havendo dúvida razoável sobre a existência do fato, este deve ser considerado inexistente. Tal dispositivo constitucional consagra o princípio da inocência presumida até a sentença definitiva*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

11ª Câmara de Direito Criminal

transitada em julgado e tão apenas impede que, antes de passar em julgado a sentença condenatória, se aplique em relação ao acusado qualquer das consequências que a lei somente atribui como sanção punitiva” (RT 677/370-1).

Ney Fayet sintetiza o posicionamento da doutrina sobre o dispositivo legal, esclarecendo que para se condenar o réu é necessário que estejam suficientemente provados no processo os seguintes requisitos: autoria, materialidade e culpabilidade. A dúvida sobre qualquer um desses requisitos levará o julgador a absolver o réu, com fundamento no art. 386, VI, do CPP, por insuficiência de provas, mencionando lições de Romeu Pires de Campos Barros, Leone, Sabatini, Hélio Tornaghi, René Floriot e Heleno Cláudio Fragoso (*Sentença criminal e suas nulidades; lei, doutrina e jurisprudência*. 5ª ed. Rio de Janeiro, AIDE, 1987, p. 123-125).

Essa orientação jurisprudencial e doutrinária ainda é repetida, "Ausência de prova acima de dúvida razoável. Presunção de Inocência. Absolução" (AP 580/SP - São Paulo - Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal - Relatora Min. Rosa Weber, Julg. 13.12.2016) e AP 595/SC - Santa Catarina - Primeira Turma - Rel. Min. Luiz Fux - Julg. 25.11.2014.

Em conclusão, embora o conjunto probatório tenha sido suficiente para o início da persecução penal, não se mostrou bastante para lastrear o decreto condenatório.

III – **Conclusão**

Ante o exposto, vota-se pelo não provimento do recurso.

EDISON TETSUZO NAMBA

Relator.