



**Poder Judiciário**  
**TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO**

**APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5049629-93.2016.4.04.7000/PR**

**RELATOR:** DESEMBARGADOR FEDERAL ÂNGELO ROBERTO ILHA DA SILVA

**APELANTE:** MARCITO DOMBECK (RÉU)

**ADVOGADO(A):** LIGIA GOEBEL (OAB PR023969)

**ADVOGADO(A):** OSMAR ALVES BAPTISTA (OAB PR005123)

**ADVOGADO(A):** GEOVANA MARIA CORADIN (OAB PR069387)

**APELADO:** MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (AUTOR)

**EMENTA**

PENAL. PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, II, III, DA LEI 8.137/90. SONEGAÇÃO DE IRPF. TIPICIDADE. FRAUDE PARA SUPRESSÃO DE VALORES TRIBUTÁVEIS. DESCLASSIFICAÇÃO PARA O CRIME DO ART. 2º DA LEI 8.137/90. NÃO CABIMENTO. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. DOSIMETRIA. VETORIAL NEGATIVA. VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MANUTENÇÃO. PENA DE MULTA E VALOR UNITÁRIO. CONFIRMAÇÃO. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. VALOR. MANUTENÇÃO.

1. Demonstrada a ocorrência de fraude, consistente no aumento do capital da empresa, em parte fictício, para ensejar ganho de capital igual a zero e redução do valor devido a título de Imposto de Renda da Pessoa Física, no ano-calendário de 2006, a conduta se amolda ao tipo penal previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, e não ao do art. 2º da mesma lei.

2. O processo criminal não é a via adequada para a impugnação de eventual equívoco ocorrido no procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário. Precedentes desta Corte.

3. Não se isenta da responsabilidade por suas obrigações legais a delegação a terceiros pelo cuidado com suas finanças ou obrigações tributárias. Resultou demonstrado que, no mínimo, o réu assumiu o risco do resultado. É aplicável ao caso, as teorias consagradas no Direito norte-americano da cegueira deliberada (willful blindness) ou evitar a consciência (conscious avoidance doctrine), para deduzir a presença de dolo eventual do acusado, uma vez que o

réu se autocolocou na situação de ignorância, não podendo o indivíduo valer-se da própria torpeza.

4. Comprovados a materialidade, a autoria e o dolo e inexistentes causas excludentes da ilicitude e da culpabilidade, mantém-se a condenação do réu pela prática do delito do art. 1º, I, II e III, da Lei nº 8.137/90.

5. A supressão de tributos em montante superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) autoriza o exasperação da pena-base. Precedentes.

6. A quantidade de dias-multa foi fixada de maneira proporcional à pena privativa de liberdade imposta, ao passo que o valor de cada dia-multa foi estabelecido dentro dos parâmetros legais, conforme previsão do artigo 49, § 1º, do CP, não ensejando alteração.

7. A pena de prestação pecuniária deve ser fixada atentando à situação financeira do acusado e, nessa medida, deve ser arbitrada de modo a não tornar o réu insolvente; todavia, não pode ser fixada em valor irrisório que sequer seja sentida como sanção.

8. Deve ser mantido o valor da prestação pecuniária fixado na sentença quando estabelecido dentro dos parâmetros determinados pelo artigo 45, §1º, do Código Penal e verificado ser suficiente para a prevenção e reprovação do crime praticado, consistente em sonegação fiscal de valor expressivo, mostrando-se, ainda, compatível com a situação financeira do réu.

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu, por maioria, vencido o relator, negar provimento à apelação criminal, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 09 de maio de 2023.

---

Documento eletrônico assinado por **DANILO PEREIRA JÚNIOR, Relator do Acórdão**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003894142v8** e do código CRC **97ab0971**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): DANILO PEREIRA JÚNIOR  
Data e Hora: 25/5/2023, às 11:16:46

---

**5049629-93.2016.4.04.7000**

## RELATÓRIO

### O Senhor Desembargador Ângelo Roberto Ilha da Silva:

O MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, com base em inquérito policial, ofereceu denúncia em desfavor de **MARCITO DOMBECK**, devidamente qualificado nos autos, pela prática de crime previsto no **art. 1º, I, II e III, da Lei nº 8.137/1990**.

Narrou a exordial acusatória (Evento 1 DENUNCIA2):

*"MARCITO DOMBECK,, consciente e deliberadamente, mediante inserção de informações falsas em Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF 2007,ano calendário 2006), e, mediante utilização de documento sabidamente falso, reduziu tributo devido ao fisco - Imposto de Renda de Pessoa Física - visto que com a majoração indevida no custo de aquisição da participação societária alienada, omitiu ganho de capital decorrente de venda de sua participação em empresa, de modo a suprimir/reduzir o tributo devido (IRPF) pela operação.*

*De acordo com o PAF n. 10980.721974/2011-59, o denunciado, que detinha no início de 2006 uma participação no capital social da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA, CNPJ 72.097.017/0001-10, avaliada em R\$ 84.150,00 (oitenta e quatro mil, cento e cinquenta reais), declarou irregularmente ganho de capital igual a zero na venda da empresa em 09 de junho de 2006, perfectibilizada por R\$ 17.595.460,00 (dezessete milhões, quinhentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e sessenta reais).*

*Segundo informações prestadas na DIRPF pelo denunciado no ano calendário 2006, em maio daquele ano, teria ocorrido dois aumentos de capital da empresa, que elevaram o valor de R\$ 84.150,00 (oitenta e quatro mil, cento e cinquenta reais) para R\$ 17.595.460,00 (dezessete milhões, quinhentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e sessenta reais). Tal estratégia justificaria um ganho de capital igual a zero, sob o fundamento de que houve (i) aumento de cerca de R\$ 5.500.000,00 (cinco milhões e quinhentos mil reais) com utilização de imóveis, de saldo de lucros acumulados, créditos a receber, dinheiro em espécie e empréstimo, (ii) aumento de R\$ 12.000.000,00 devido à transferência do direito de uso e exploração da marca PIRAGI, a qual, segundo o contribuinte, teria sido adquirida em doze parcelas de Pedro de Oliveira Santos, CPF 059.398.259-23.*

*Entretanto, durante o procedimento de fiscalização, a Receita apurou a falsidade do documento de compra e venda da marca PIRAGI, em razão (i) da ausência de localização de seu antigo proprietário, Pedro de Oliveira Santos, inclusive nos cadastros da Secretaria de Segurança Pública e do Tribunal Regional Eleitoral, (ii) das divergências entre o selo e o carimbo utilizados pelo 11º Tabelionato no reconhecimento de firma do contrato de compra e venda da marca PIRAGI*

(conforme informações do próprio cartório), e, (iii) à confirmação, por meios diversos, da utilização da marca PIRAGI pela empresa INDOL muito antes da aquisição realizada no ano de 2006.

Concluiu, também, não comprovado empréstimo declarado para integralização do capital social da empresa, conforme alteração contratual registrada na Junta Comercial em 12.05.2006.

(...)

Por meio de ofício, a Receita Federal informou, em 1º de setembro de 2016, a exigibilidade do crédito relativo ao PAF n. 10980.721.974/2011-59, no valor total de R\$ 9.616.656,38 (nove milhões, seiscentos e dezesseis mil, seiscentos e cinquenta reais e trinta e oito centavos) com ajuizamento de cobrança ativa pela Procuradoria da Fazenda Nacional, sob o n. 90.1.14.014158-34.

A denúncia foi recebida em 11/10/2016 (evento 03).

Regularmente instruído o feito, sobreveio sentença (Evento 153) publicada em 03/12/2019, que julgou procedente a pretensão punitiva, condenando o acusado **MARCITO DOMBECK** como incurso nas sanções do art. 1º, I, II e III da Lei nº 8.137/90, à **pena de 02 (dois) anos, 4 (quatro) meses e 15 (quinze) dias de reclusão**, em regime inicial aberto, e ao pagamento de **53 (cinquenta e três) dias-multa**, no valor de **1/2 do salário-mínimo** vigente à época dos fatos. A pena corporal foi substituída por **duas penas restritivas de direitos**, consistentes em **prestação de serviços à comunidade** ou entidades públicas e **prestação pecuniária, no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)** a entidade pública com destinação social, a ser designada pelo Juízo responsável pela execução da pena.

Em suas razões recursais, a defesa postula, em suma, a absolvição do acusado, sustentando a regularidade da situação, e aduzindo que eventual crédito é oriundo de momento diverso daquele ora denunciado. Seguindo, sustenta a ausência de dolo e materialidade, visto que a empresa era comandada pelo genitor do recorrente, bem como refere, que as declarações de IRPF foram produzidas pelo contador com documentos alcançados pelo pai do Réu. Subsidiariamente, pugna pela desclassificação do tipo penal, sustenta que os fatos imputados ao acusado incidem sob o art. 2º da Lei nº 8.137/90, ao invés do art. 1º do referido Diploma. Por fim, requer a redução da pena privativa de liberdade, da pena multa e da pena de prestação pecuniária, fundamentando que o magistrado fixou as mesmas de forma desproporcional, e não levou em conta as dificuldades financeiras do Réu.

Sem oferecimento de contrarrazões e com Parecer ministerial pelo não provimento do apelo, subiram os autos a esta Corte.

É o relatório.

À revisão.

## VOTO

**O Senhor Desembargador Ângelo Roberto Ilha da Silva:**

### *Contextualização fática*

Frente à análise da Denúncia, consta que, *MARCITO DOMBECK*, mediante inserção de informações falsas em Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF 2007, ano calendário 2006), e, mediante utilização de documento sabidamente falso, reduziu tributo devido ao fisco - Imposto de Renda de Pessoa Física (*Evento 1, PORT\_INST\_IP, fls. 13 e ss.*) - visto que com a majoração indevida no custo de aquisição da participação societária alienada, omitiu ganho de capital decorrente de venda de sua participação em empresa, de modo a suprimir/reduzir o tributo devido (IRPF) pela operação.

Conforme se verifica no Processo Administrativo Fiscal nº 10980.721974/2011-59 (*Evento 22, PROCADM2 a PROCADM8*), o denunciado, que detinha no início de 2006 uma participação no capital social da empresa *INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA, CNPJ 72.097.017/0001-10*, avaliada em R\$ 84.150,00 (oitenta e quatro mil, cento e cinquenta reais), declarou irregularmente ganho de capital igual a zero na venda da empresa em 09 de junho de 2006, perfectibilizada por R\$ 17.595.460,00 (dezessete milhões, quinhentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e sessenta reais).

Segundo informações prestadas na DIRPF pelo Réu no ano calendário 2006, em maio daquele ano, teria ocorrido dois aumentos de capital da empresa, que elevaram o valor de R\$ 84.150,00 (oitenta e quatro mil, cento e cinquenta reais) para R\$ 17.595.460,00 (dezessete milhões, quinhentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e sessenta reais). Tal ardil justificaria um ganho de capital igual a zero, sob o fundamento de que houve: *a)* aumento de cerca de R\$ 5.500.000,00 (cinco milhões e quinhentos mil reais) com utilização de imóveis, de saldo de lucros acumulados, créditos a receber, dinheiro em espécie e empréstimo; *b)* aumento de R\$ 12.000.000,00 devido à transferência do direito de uso e exploração da marca PIRAGI, a qual, segundo o contribuinte, teria sido adquirida em doze parcelas de Pedro de Oliveira Santos, CPF 059.398.259-23 (*Evento 22, PROCADM4, fl. 72*).

Todavia, durante o procedimento de fiscalização, a Receita apurou a falsidade do documento de compra e venda da marca PIRAGI, em razão: *a)* da ausência de localização de seu antigo proprietário, Pedro de Oliveira Santos, inclusive nos cadastros da Secretaria de Segurança Pública e do Tribunal Regional Eleitoral; *b)* das divergências entre o selo e o carimbo utilizados pelo 11º Tabelionato no reconhecimento de firma do contrato de compra e venda da marca PIRAGI (conforme informações do próprio cartório), e *c)* à confirmação, por

meios diversos, da utilização da marca PIRAGI pela empresa INDOL muito antes da aquisição realizada no ano de 2006 (*Evento 22, PROCADM4, fls. 76 a 80*). Concluiu, também, não comprovado empréstimo declarado para integralização do capital social da empresa, conforme alteração contratual registrada na Junta Comercial em 12.05.2006 (*Evento 22, PROCADM4, fl. 74*).

Assim, na ação fiscal, conclui-se que dos R\$ 17.595.460,00 obtidos pela venda da participação societária da empresa INDOL, R\$ 4.825.150,00 (quatro milhões, oitocentos e vinte e cinco mil, cento e cinquenta reais) corresponderam, efetivamente, a aumento de capital social, enquanto a diferença de R\$ 12.770.310,00 (doze milhões, setecentos e setenta mil, trezentos e dez reais) implicaram em base de cálculo para o ganho de capital desprovidos do efetivo recolhimento de Imposto de Renda por parte do contribuinte.

Neste sentido, foi lavrado auto de infração para o período, segundo o qual se apurou não comprovado o valor de R\$ 12.770.310,00 (doze milhões, setecentos e setenta mil, trezentos e dez reais) a título de ganho de capital, perfazendo R\$ 1.915.546,50 (um milhão, novecentos e quinze mil, quinhentos e quarenta e seis reais e cinquenta centavos) devidos a título de Imposto de Renda (*Evento 22, PROCADM4, fl. 83*).

Por fim, a Receita Federal, por meio de ofício, informou, em 1º de setembro de 2016, a exigibilidade do crédito relativo ao PAF nº 10980.721.974/2011-59 (Inscrito em dívida ativa em julho de 2014 Evento 22, fl. 98, PROCADM8), no valor total de R\$ 9.616.656,38 (nove milhões, seiscentos e dezesseis mil, seiscentos e cinquenta reais e trinta e oito centavos) (Evento 13, fl. 2) com ajuizamento de cobrança ativa pela Procuradoria da Fazenda Nacional, sob o nº 90.1.14.014158-3 (*Evento 13, REL-FINAL\_IPL1, fl. 2*).

### ***Materialidade***

A materialidade delitiva resultou comprovada diante do contido no Procedimento Administrativo Fiscal nº 10980.721.974/2011-59 e pela recente informação de encontrarem-se os créditos tributários suprimidos inscritos em Dívida Ativa da União, com ajuizamento de cobrança pela Procuradoria da Fazenda Nacional (autos nº 5052469.47.2014.4.04.7000).

No aludido PAF (Evento 22, PROCADM2 a PROCADM8), a Receita Federal apurou que o Réu, em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano-calendário 2006, declarou a venda da participação societária que possuía na empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA. (CNPJ nº 72.097.017/0001-10), ocorrida em 09/06/2006, pelo valor de R\$ 17.595.460,000, com ganho de capital igual a zero, quando na verdade houve um ganho de capital de R\$ 12.770.310,00.

De acordo com a 9ª alteração do contrato social da pessoa jurídica INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA., de 11/05/2006, os sócios da

empresa, que eram o réu MARCITO DOMBECK e sua genitora MARILIS ELISABETE DOMBECK, com 99,86% e 0,14% de participação societária, respectivamente, teriam aumentado o capital social da empresa de R\$ 85.000,00 para R\$ 5.620.000,00, com a utilização dos seguintes bens: a) saldo de R\$ 2.369.770,67 constante do balanço da sociedade; b) dois imóveis pertencentes ao réu, avaliados em R\$ 1.608.794,57 e R\$ 750.000,00; c) saldo de R\$ 794.000,00 constante do balanço da sociedade, a título de empréstimo do réu para a empresa; d) valor de R\$ 12.434,76 integralizado pelo réu (evento 22, PROCADM2, p. 159/160).

Na 10ª alteração do contrato social da pessoa jurídica INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA., de 23/05/2006, o réu e sócio MARCITO DOMBECK teria feito uma nova integralização no capital social da empresa, com os direitos de uso e exploração da marca PIRAGI, registrado no INPI, no valor de R\$ 12.000.000,00, elevando, assim, o capital social de R\$ 5.620.000,00 para R\$ 17.620.000,00 (evento 22, PROCADM2, p. 34/41).

Poucos dias após a 10ª alteração contratual, o réu vendeu sua participação no capital social da empresa INDOL para a sociedade limitada DE SANGOSSE L.A. LTDA., pelo valor total de R\$ 17.325.710,00. Sua genitora também vendeu suas cotas, na mesma oportunidade, para a mesma empresa, pelo valor de R\$ 24.290,00, conforme documentado na 11ª alteração do contrato social da empresa INDOL (evento 22, PROCADM2, p. 44/59).

Entretanto, após extensa investigação desenvolvida no PAF nº 10980.721974/2011-59, a Receita Federal concluiu que essas integralizações realizadas pelo réu e sua genitora no capital social da pessoa jurídica INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA. foram simuladas, não ocorreram efetivamente. Essa simulação foi feita justamente com o fim de sonegar tributos, pois com as supostas integralizações a empresa teria sido vendida exatamente pelo valor do capital social integralizado, com ganho de capital zero.

No Processo Administrativo Fiscal nº 10980.721974/2011-59 foi demonstrado, documentalmente, que as integralizações do capital social da pessoa jurídica INDOL DO BRASIL foram simuladas. Demonstrou-se, também, que o réu, ao informar na sua DIRPF do ano- calendário 2006 ganho de capital igual a zero com a venda de sua participação societária, prestou falsa declaração ao fisco, e por meio desse meio fraudulento, reduziu em R\$ 1.915,546,50 o valor do imposto de renda que era devido. O Processo Administrativo Fiscal comprova, portanto, a materialidade do delito previsto do art. 1º, I, II e III, da Lei nº 8.137/90.

A Auditora Fiscal responsável pela lavratura do Processo Administrativo Fiscal, ADRIANA LUIZ SCARABELOT, foi inquirida durante a instrução processual e confirmou integralmente as informações, documentos e conclusões que constam no PAF (evento 76, VÍDEO2). Narrou em seu depoimento que:

*“à época foi aberta fiscalização em relação à omissão de ganho de capital, relativa à venda de uma participação societária que o MARCITO tinha na empresa INDOL; na época na declaração constava um valor de oitenta e poucos mil dessa participação societária e a venda ocorreu por um valor acima de 17 milhões; na época foi apurado o ganho de capital porém o custo dessas ações constavam como se valessem 17 milhões e pouquinho o valor da venda, o que não gerou crédito tributário, não gerou pagamento de imposto; esse aumento do custo dessas participações societárias foi questionado durante a ação fiscal e foi alegado esse aumento nessa participação societária devido a dois imóveis que o MARCITO tinha à época, e que foram vendidos à empresa e incorporados ao capital social da empresa e apurado o ganho de capital; tinha outro valor de um empréstimo que tinha sido feito à empresa nos anos anteriores e que foi também computado no aumento dessa participação societária da empresa INDOL, e também a maior parte do valor, em torno de 12 milhões, foi em relação ao direito de uso da marca PIRAGI que ele tinha à época; QUE intimamos no decorrer da ação fiscal para ver se efetivamente houve a compra dessa marca por parte do MARCITO; QUE na época foi entregue um contrato de compra e venda em que o Pedro vendia para MARCITO pelo valor de 12 milhões; QUE foi questionada a efetividade dessa venda, mas nenhum outro documento comprobatório foi apresentado, como extratos bancários do trânsito dos valores; QUE passamos a fazer diligências para tentar localizar o Pedro, fizemos consulta ao TRE, mas não tinha registro em nome dele, o endereço que constava no contrato como sendo do Pedro era na verdade de um hotel em Curitiba, no cadastro da Receita tinha um endereço e foi diligenciado, mas era um imóvel comercial e ninguém conhecia esse Pedro; em relação a essa marca PIRAGI, o que nos chamou atenção à época é que essa marca já estava sendo usada pela empresa INDOL desde 1998, quando ela entrou com a solicitação do registro no INPI, então esse contrato de compra e venda não tinha informação de que ele era efetivamente lícito; esse PEDRO não foi localizado, não foi comprovada sua existência; QUE o contrato de compra e venda foi remetido ao cartório para verificação da veracidade do selo e das assinaturas que ali constavam e o cartório informou que o selo tinha uma numeração não compatível com a numeração usada pelo cartório à época, o carimbo tinha divergência em relação ao carimbo original, e não existia cartão de assinatura do PEDRO naquele cartório e a assinatura do MARCITO divergia da que constava lá no cartão de assinatura e a funcionária que assinou o documento não trabalha mais no cartório na data em que supostamente foi feito; diante dessas informações nós desconsideramos aquela venda, aquele aumento de capital e fizemos o lançamento do crédito tributário e representamos por fraude; QUE confirma os dados que constam na Representação Fiscal”.*

Verifica-se, a partir do depoimento da Auditora Fiscal ADRIANA LUIZ SCARABELOT, que o réu, além de inserir falsas informações em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano-calendário 2006, com o fim de reduzir o valor do imposto de renda devido, ainda apresentou, posteriormente, durante o procedimento fiscal, um documento falso à Receita Federal (contrato em que supostamente Pedro de Oliveira Santos vendia ao réu a marca PIRAGI), para tentar justificar perante o Fisco parte da integralização do capital social.



Conforme constou da declaração de ajuste anual do acusado, no ano-calendário de 2006, MARCITO detinha participação no capital social da empresa Indol do Brasil Agroquímica Ltda, que valia R\$ 84.150,00 e teve sua venda declarada em 09/06/2006 no importe de R\$ 17.595.460,00. O acusado declarou, todavia, ganho de capital igual a zero.

Sobre a participação de MARCITO na empresa Indol, constou de sua declaração de imposto de renda (IPL, evento 22, PROCADM2, fl. 06):

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL SIMPLIFICADA - 2007

ND: 09/27.256.255

1645091010015361543127118

CPF: 020.178.209-03

| ITEM | DISCRIMINAÇÃO<br>ESPÉCIE, DATA E VALOR DE AQUISIÇÃO E DE VENDA QUANDO FOR O CASO  | CÓDIGO<br>DO PAÍS | CÓDIGO<br>DO BEM<br>OU DIREITO | SITUAÇÃO EM 31 DE DEZEMBRO - R\$ |             |
|------|---|-------------------|--------------------------------|----------------------------------|-------------|
|      |   |                   |                                | ANO DE 2005                      | ANO DE 2006 |
| 24   | PARTICIPACAO NA EMPRESA INDOL DO BRASIL AGROQUIMICA LTDA, VALOR AUMENTADO EM 12/05/2006 CONF. REGISTRO DA JUCEPAR NO20061385654 PARA R\$ 5.595.460,00 COM A UTILIZACAO DE SALDO DE LUCROS ACUMULADOS EM BALANCO PATRIMONIAL, IMOVEIS, CREDITOS A RECEBER E DINHEIRO EM ESPECIE E EM 25/06/2006 CONF. REGISTRO DA JUCEPAR NO20061764078 PARA R\$ 17.595.460,00, PELO DIREITO DE USO E EXP. DA MARCA PIRAGI, VENDIDO EM 09/06/2006 P/ DE SANGOSSE L.A LTDA CNPJ: 03251763/0001-01 CONFORME REGISTRO NA JUCEPAR 20061885916 - BRASIL | 105               | 32                             | 84.150,00                        | 0,00        |

Quanto a apuração de ganhos de capital do ano de 2007, constou que MARCITO teve zero de ganho de capital (IPL, evento 22, PROCADM2, fl. 11):

DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL - 2007

ND: 09/27.256.255

1645091010015361543127118

CPF: 020.178.209-03

IDENTIFICAÇÃO DO ALIENANTE E DO ADQUIRENTE

|   |  |
|---|--|
| No. CPF DO ALIENANTE<br>020.178.209-03              | NOME DO ALIENANTE<br>MARCITO DOMBECK       |
| No. CPF OU CNPJ DO ADQUIRENTE<br>03.251.763/0001-01 | NOME DO ADQUIRENTE<br>DE SANGOSSE L.A LTDA |

ESPECIFICAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

|   |                    |          |                                 |                          |
|---|--------------------|----------|---------------------------------|--------------------------|
| NOME DA SOCIEDADE<br>INDOL DO BRASIL AGROQUIMICA LTDA |                    |          |                                 |                          |
| CNPJ<br>72.097.017/0001-10                            | CIDADE<br>CURITIBA | UF<br>PR | DATA DE ALIENAÇÃO<br>09/06/2006 | ALIENAÇÃO A PRAZO<br>NÃO |
| ESPÉCIE DE PARTICIPAÇÃO                               |                    |          |                                 | QUANTIDADE ALIENADA      |
| QUOTA   |                    |          |                                 | 17.595.460               |

APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

|   |                                     |                             |
|---|-------------------------------------|-----------------------------|
| QUANTIDADE DE QUOTAS /<br>AÇÕES ALIENADAS | CUSTO MÉDIO<br>PONDERADO / UNITÁRIO | CUSTO TOTAL DE<br>AQUISIÇÃO |
| 17.595.460                                | 1,0000                              | 17.595.460,00               |

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

|                    |                    |                                 |
|--------------------|--------------------|---------------------------------|
| VALOR DE ALIENAÇÃO | CUSTO DA AQUISIÇÃO | GANHO DE CAPITAL<br>RESULTADO 1 |
| 17.595.460,00      | 17.595.460,00      | 0,00                            |

ALIENAÇÃO A PRAZO

|                                       |
|---------------------------------------|
| CONTROLE DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO |
| NADA DECLARADO                        |

CÁLCULO DO IMPOSTO

|                               |          |                |   |
|-------------------------------|----------|----------------|---|
| CÓDIGO DE RECOLHIMENTO - 4600 |          |                |   |
| GANHO DE CAPITAL              | ALÍQUOTA | IMPOSTO DEVIDO | IMPOSTO DE RENDA NA<br>FONTE (Lei nº 11.033/2004) |
| 0,00                          | 15%      | 0,00           | 0,00  |
|                               |          |                | IMPOSTO DEVIDO,<br>APÓS COMPENSAÇÃO               |
|                               |          |                | 0,00  |

TRANSPORTES PARA A DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL

|   |                                    |                       |
|---|------------------------------------|-----------------------|
| Rendimento sujeito à tributação exclusiva | Rendimento isento e não-tributável | Total do imposto pago |
| 0,00                                      | 0,00                               | 0,00                  |

Os procedimentos administrativos fiscais constituem prova da materialidade dos delitos veiculados no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90.

Conforme consolidado na Súmula Vinculante nº 24 do STF (“*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*”), se a Receita Federal diz que não há tributo, não há igualmente crime. Em contrapartida, se diz que há tributo, o crime existe e é inafastável.

*In casu*, o crédito tributário, apurado a partir do Processo Administrativo Fiscal, foi definitivamente constituído em 25/03/2014 (Inquérito Plocial correlato, Evento 22, PROCADMs 2 a 8) e exigível ao tempo do oferecimento da denúncia (11/10/2016 - Evento 03 DESPADECI).

A prova documental carreada é revestida de presunção de legitimidade e veracidade e, após o crivo do contraditório, a defesa não demonstrou sua inaptidão.

Assim, considerando que os atos da autoridade fazendária são revestidos de presunção de veracidade e legitimidade, e não tendo a defesa produzido provas hábeis a contestá-los, nem em sede administrativa, nem em sede policial, tampouco em juízo criminal, conclui-se como certa a constituição do crédito tributário e perfectibilizada está a materialidade do delito.

Nesse sentido, os seguintes julgados desta Corte Regional:

*PROCESSO PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. COMPENSAÇÃO DE SUPOSTOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA DA MATERIALIDADE. CRIME IMPOSSÍVEL E OFENSA AO PRINCÍPIO DA CORRELAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DESCLASSIFICAÇÃO PARA O ART. 2º DA LEI Nº 8.137/90. IMPOSSIBILIDADE. PENA. CULPABILIDADE. CONFISSÃO NÃO VERIFICADA. CONTINUIDADE. GRAVE DANO À COLETIVIDADE. SONEGAÇÃO DE VALOR EXPRESSIVO. REPARAÇÃO DOS DANOS. AUSÊNCIA DE RECURSO. MANUTENÇÃO. 1. O lançamento fiscal em procedimento regular tem presunção legal de veracidade, reafirmada a materialidade do delito pela ausência de trânsito em julgado da sentença de compensação e, adicionalmente, pela insuficiência de créditos contrapostos a ensejar compensação. 2. Eventuais vícios na constituição do crédito tributário são, em princípio, examináveis no âmbito judicial cível, descabendo ao Juízo Penal imiscuir-se nessa matéria. (...) (TRF4, ACR 5007035-73.2012.404.7107, SÉTIMA TURMA, Relatora CLÁUDIA CRISTINA CRISTOFANI, juntado aos autos em 05/05/2015)*

*PENAL. EMBARGOS INFRINGENTES E DE NULIDADE. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/90. MATERIALIDADE.*

*AUTORIA E DOLO. MANUTENÇÃO DA CONDENAÇÃO. Os procedimentos administrativos fiscais gozam de presunção de legitimidade e veracidade, próprio dos atos administrativos, sendo considerados como provas irrefutáveis, elencadas no rol de exceções previsto no artigo 155 do Código de Processo Penal. Os atos realizados por servidores públicos, no exercício das atribuições que lhe competem, gozam de fé pública e são dotados de presunção de veracidade e legalidade. Os documentos que acompanham a representação fiscal possuem valor probatório 'por si', pois são o sustento de ato não repetível e que poderiam ser debatidos na fase judicial. Comprovados materialidade, autoria e dolo, impõe-se a manutenção da condenação dos réus pelo crime de sonegação fiscal. (TRF4, QUARTA SEÇÃO, Embargos Infringentes e de Nulidade 00080735120064047000, Relator Luiz Carlos Canalli, Revisor Salise Monteiro Sanhotene, Fonte: D.E. 07/01/2013)*

Com base, portanto, nos documentos e informações acima listados, devidamente lavrados pela autoridade fiscal competente, resulta comprovada a materialidade do delito pelo qual o acusado *MARCITO DOMBECK* foi denunciado.

Nessa perspectiva, não merece prosperar a alegação defensiva de inexistência de materialidade delitiva. Conforme referido na sentença (Evento 153 SENT1), o processo criminal não é a via adequada para a impugnação de eventuais equívocos ocorridos no procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário. Nesse sentido:

*PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I E II, DA LEI Nº 8.137/90. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. INVIABILIDADE DE ANÁLISE. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO RELATIVA. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. CONDENAÇÃO MANTIDA. 1. O processo criminal não é a via adequada para a impugnação de eventuais nulidades ocorridas no procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário. 2. Comete crime contra a ordem tributária o agente que suprime o pagamento de tributos mediante omissão de informação às autoridades fazendárias. 3. O art. 42 da Lei nº 9.430/96 consolida uma presunção relativa de ocorrência de omissão de receitas ou rendimentos quando seu titular, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos creditados em sua conta corrente. 4. Comprovados a autoria, a materialidade e o dolo, e sendo o fato típico, antijurídico e culpável, considerando a inexistência de causas excludentes de ilicitude e de culpabilidade, resta evidenciada a prática do delito do art. 1º, I e II, da Lei nº 8.137/90. 5. Apelação criminal desprovida. (TRF4, ACR 5000238-04.2014.404.7013, OITAVA TURMA, Relator JOÃO PEDRO GEBRAN NETO, juntado aos autos em 10/11/2016)*

### ***Autoria***

Conforme elementos de prova constantes dos autos no tocante à autoria delitiva, deve ser responsabilizado aquele que voltou sua conduta para o

cometimento do crime ou aquele que, tendo o dever específico de proceder ao recolhimento do tributo, não o fez.

Com relação à autoria, não restam dúvidas de que o réu MARCITO DOMBECK foi o responsável por declarar falsamente à Receita Federal, em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano-calendário 2006, ganho de capital zero com a venda de suas cotas da pessoa jurídica INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA., suprimindo, desse modo, o pagamento do valor de R\$ 1.915,546,50 em Imposto de Renda.

A defesa adotou, durante a instrução processual, a tese de que o Réu nada sabia acerca das informações declaradas ao Fisco, pois a administração da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA. seria realizada por seu pai MAURÍLIO DOMBECK, que também era quem fornecia ao contador documentos e informações para confecção da contabilidade da pessoa jurídica e para a elaboração das declarações de imposto de renda das pessoas físicas da família.

A testemunha de defesa JOILSON GOMES PIRES declarou que conheceu o Réu no final de 2006 e fez a declaração de imposto de renda dele no ano seguinte, sendo que todas as informações e documentos para a declaração foram repassados por MAURÍLIO DOMBECK, pai do réu (evento 106, VÍDEO2). A testemunha de defesa ANGELA MARIA MASSERA afirmou que trabalhou na empresa INDOL e também foi sócia dessa empresa, junto com o réu; que o réu foi emancipado e não participava ativamente dos negócios da empresa, ele praticava automobilismo e estudava; QUE era o pai dele, MAURÍLIO, quem cuidava dos negócios (evento 109, VÍDEO2).

O réu, em seu interrogatório, afirmou que (evento 125, VÍDEO3):

*“participava do capital social da empresa INDOL; QUE era um contador da própria empresa que fazia sua declaração de imposto de renda; QUE foi avaliada uma marca da empresa e a partir daí chegou-se ao valor que foi vendida a empresa, de 17 milhões; QUE acredita que na época deva ter sido declarado realmente ganho de capital igual a zero; QUE acredita porque foi o contador que fez; QUE é uma empresa ao qual participava mas não administrava; QUE era uma empresa familiar, administrada por seu pai, então muito provavelmente foi ele quem falou com o contador sobre isso; QUE a marca deveria ter sido valorizada ano a ano, mas seu pai não se preocupou com isso na época; QUE não recebeu nada com a venda da empresa; QUE a empresa era do seu pai, QUE a multinacional pagou com um valor na minha conta; que uma semana antes do valor entrar, meu pai entrou em conta conjunta comigo; que todo o valor da venda ficou com meu pai, porque a empresa era dele; que na época eu trabalhava com automobilismo; QUE até onde sabe o Pedro de Oliveira Santos era o proprietário da marca junto com seu falecido avô, que já faleceu há 20 anos; QUE não sabe o que seu avô fez para passar a marca para a empresa; QUE a execução do débito está sendo feita em seu nome; QUE não sabe se a empresa*

*chegou a pagar algum imposto pela valorização da marca; QUE não sabe como está o processo da execução fiscal; QUE sabe que tem um bem garantindo a dívida; QUE não tinha atividade alguma dentro da empresa INDOL.”*

O fato de o réu MARCITO DOMBECK não ser o responsável pela administração da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA. e não ter feito pessoalmente sua declaração de imposto de renda do ano de 2006 não afastam sua responsabilidade pela prática do crime tributário previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Na época dos fatos o réu já tinha 30 anos de idade e não figurava mais como dependente de seus genitores perante a Receita Federal. Ou seja, já apresentava sua própria DIRPF anualmente ao Fisco e era responsável pela veracidade das informações apresentadas, sendo que o fato da declaração ser elaborada e apresentada por um contador contratado por seu pai não afasta sua responsabilidade pela veracidade das informações lançadas.

O réu, ao ceder seu nome para constar no contrato social da empresa INDOL DO BRASIL AGROQUÍMICA LTDA., ao permitir que seu pai movimentasse o dinheiro referente à venda da empresa em sua conta bancária, e ao deixar a cargo de seu pai e do contador a elaboração de sua declaração de imposto de renda pessoa física assumiu o risco de produzir os resultados da ação típica. Nesse sentido já decidiram os TRFs da 2ª e 5ª Região, conforme decisões a seguir transcritas:

*PENAL E PROCESSUAL PENAL. ART. 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL. MATERIALIDADE E AUTORIA DELITIVAS COMPROVADAS. TIPICIDADE. SÚMULA VINCULANTE Nº 24. RESPONSABILIZAÇÃO PENAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE. CONSUMAÇÃO DO DELITO. APELAÇÃO CRIMINAL IMPROVIDA. 01. Irresignação recursal contra sentença condenatória prolatada nos autos de ação criminal que acolheu a denúncia para condenar a Apelante pelo crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 à pena de 02 (dois) anos e 04 (quatro) meses de reclusão e 11 dias-multa. 02. Os fatos imputados na denúncia e devidamente comprovados nos autos são típicos, vez que previstos no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, diante do que foi apurado na instrução processual, notadamente no processo administrativo fiscal apenso, evidenciando-se a apresentação de declarações de imposto de renda com omissão de receita durante os anos-calendário de 2006 a 2010, o que resultou na constituição do crédito tributário no valor de R\$ 449.247,71 (quatrocentos e quarenta e nove mil, duzentos e quarenta e sete reais e setenta e um centavos). 03. O STJ já se posicionou no sentido de que o tipo penal descrito no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, prescinde de dolo específico, de modo que a atuação do agente para ofender o bem jurídico (arrecadação tributária) prevista no tipo penal não depende de querer ou não o acusado prejudicá-lo, bastando o enquadramento nos limites da previsão feita pelo legislador. (STJ - AgRg no REsp: 1283767 SC 2011/0235253-*

1, Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 25/03/2014, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 31/03/2014) 04. Não se pode falar em impossibilidade de responsabilização criminal por não ter se praticado os verbos suprimir ou reduzir, como subterfúgio para se furtar à incidência da lei penal, à medida que configurada a omissão de receita, mediante a presença do dolo genérico, tendo a parte autora incorrido nas práticas previstas na legislação criminal, ao ter conhecimento de sua obrigação, enquanto contribuinte do tributo, ao optar pelo não recolhimento do tributo devido. 05. Foram constatados acréscimos patrimoniais em nome da apelante que não foram devidamente declarados ao Fisco, evidenciado mediante demonstrativo de variação patrimonial, o que resultou na redução do tributo devido. 06. Não merece prosperar a alegação da apelante quando afirma que a responsabilidade seria do contador de seu marido, a quem compete a declaração de imposto de renda, vez que constatado, conforme evidenciado na sentença, que a acusada cedeu, conscientemente, seu nome ao cônjuge para abertura de firmas, aquisição de bens e movimentação financeira, assumindo pois os riscos de produzir os resultados da ação típica. 07. Conforme destacado pelo Ministério Público, mesmo que não se possa concluir pela coautoria, posição que se parece mais condizente com a realidade dos autos, evidenciada está, no mínimo, a participação da acusada na conduta delitativa, nos termos do art. 11 da Lei nº 8.137/90, que autoriza a responsabilização criminal de quem de qualquer modo tenha concorrido para a conduta delituosa. 08. Apelação do particular conhecida mas não provida. (ACR - Apelação Criminal - 13487 0011173-38.2013.4.05.8100, Desembargador Federal Janilson Bezerra de Siqueira, TRF5 - Terceira Turma, DJE - Data::12/12/2016 - Página::81)

**PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUSPENSO. PARCELAMENTO. CONDENAÇÃO INSUBSISTENTE. COMPROVAÇÃO DO ANIMUS FRAUDANDI. CONVENÇÕES PARTICULARES. INOPONIBILIDADE À FAZENDA PÚBLICA. DOMÍNIO DO FATO.** 1. Estando suspensa a pretensão punitiva do Estado em razão do parcelamento do crédito tributário, não há como se prosperar a condenação imposta ao acusado em relação a este procedimento administrativo fiscal, devendo serem excluídas as penas privativas de liberdade e pecuniárias a ele correspondentes, bem como a exasperação de pena decorrente da continuidade delitiva (art. 71 do CP). 2. Para a configuração do crime de sonegação fiscal é mister a existência do dolo, o animus fraudandi, a vontade livre e consciente do agente de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo devido. 3. Sendo a declaração de imposto de renda uma obrigação do contribuinte, ainda que elaborada por terceiros, assume ele o risco do resultado descrito no tipo da sonegação fiscal, mesmo porque as omissões redundam em vantagem patrimonial para o próprio declarante, ante a redução do imposto devido. 4. As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem se opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias respectivas. 5. Parcial provimento à apelação. (ACR - APELAÇÃO CRIMINAL 0528015-11.2004.4.02.5101, LILIANE RORIZ, TRF2.)

Como bem salientou o julgado do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a declaração de imposto de renda pessoa física é uma obrigação do contribuinte, e ainda que seja elaborada por um contador, por exemplo, o contribuinte assume o risco de produzir o resultado do crime fiscal, até mesmo porque o lançamento de informações falsas para redução do imposto devido reverte em vantagem patrimonial para o próprio contribuinte.

Nesse sentido, o réu MARCITO DOMBECK não pode se eximir da responsabilidade pela prática do crime tributário sob a alegação de que não foi o responsável direto pela sua própria DIRPF.

Além disso, pela teoria do domínio final do fato, que considera autor do delito não apenas aquele que realiza diretamente o núcleo do tipo penal, mas também aquele que tem o poder de decidir se e como o fato delituoso irá se realizar, o réu MARCITO DOMBECK pode ser considerado autor do crime tributário que lhe foi imputado na denúncia, pois pelo contrato social da empresa INDOL tinha poderes de administração e também era responsável por sua própria declaração de imposto de renda pessoa física, portanto, tinha poder de decidir pela consumação ou não do fato delituoso, mas aquiesceu com a prática delituosa e se beneficiou da redução do tributo.

Sobre a teoria do domínio do fato e sua aplicação na esfera dos crimes tributários transcreve-se, abaixo, duas ementas dos TRFs da 1ª e 2ª Região:

*PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO RETROATIVA. DIES A QUO. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA AUTORIA. TEORIA DO DOMÍNIO FINAL DO FATO. FIXAÇÃO DA PENA-BASE ACIMA DO MÍNIMO LEGAL. CIRCUNSTÂNCIAS E CONSEQUÊNCIAS DO CRIME. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE POR RESTRITIVA DE DIREITOS. 1. Nos crimes contra a ordem tributária o prazo prescricional tem como termo a quo a constituição definitiva do crédito tributário, sendo que, no caso concreto, não houve o decurso do prazo prescricional de 8 (oito) anos entre o termo inicial da prescrição e os seus marcos interruptivos. 2. A autoria delitiva restou configurada através do contrato social da empresa e suas alterações, que revelam que o réu detinha o poder de gerência, administração e emprego da denominação social, juntamente com seu pai, tendo, portanto, o dever de zelar pela regularidade da escrituração contábil da empresa, agindo, assim, ao menos, com dolo eventual, pois assumiu a produção do resultado naturalístico. 3. Tendo o contrato social da empresa apontado o réu como sócio e um dos administradores da empresa, competia a este arrolar testemunhas, como por exemplo um antigo funcionário da empresa ou mesmo algum cliente desta, para que desconstituísse esta prova, sendo que, o depoimento de seu genitor, assumindo a prática delituosa, acobertado que estava com a causa extintiva da punibilidade da prescrição, não teve este condão. 4. A autoria delitiva também se deduz da teoria do domínio final do fato, visto que esta considera autor do delito não só aquele que realiza o núcleo do tipo penal, mas também aquela pessoa que possui seu controle finalístico, que detém o poder*

de decisão sobre a configuração central do fato delituoso, o •se– e o •como– este irá realizar-se. 5. Mesmo que o réu não tenha, sponte própria, fraudado a contabilidade da empresa e a fiscalização tributária, detinha ele o domínio final do fato, ou seja, a disponibilidade sobre a consumação ou a desistência acerca do cometimento do ilícito, tendo aquiescido com a prática delituosa, além de ter se beneficiado da redução do tributo. 6. A pena-base do réu foi corretamente aplicada acima do patamar mínimo legal, porque as circunstâncias judiciais do art. 59 do Código Penal assim recomendam. O acusado ostenta, em sua folha de antecedentes criminais, outra condenação, já com trânsito em julgado, às penas de 5 anos de reclusão e pagamento de 360 dias-multa pela prática do crime de sonegação fiscal, bem como responde a outros inquéritos policiais pelos crimes contra o sistema financeiro, de apropriação indébita previdenciária e de uso de documento falso. 7. Ainda que estas anotações, de fato, não possam ser consideradas como antecedentes criminais, posto que são posteriores aos fatos delituosos ora analisados, as circunstâncias e as conseqüências do crime, vale dizer, o modus operandi da conduta e o montante do prejuízo causado aos cofres públicos, no valor de R\$ 1.161.953,80 (um milhão cento e sessenta e um mil novecentos e cinquenta e três reais e oitenta centavos), autorizam o aumento da pena-base no quantum aplicado. 8. No que tange às circunstâncias do crime, avaliando-se a conduta delituosa praticada pelo réu, verifico que a supressão do tributo se deu através da utilização fraudulenta de CGC pertencente a outro contribuinte e de CGC's de empresas não cadastradas ou já baixadas na Receita Federal, revelando, portanto, maior culpabilidade e dolo do réu, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito na pena-base fixada pelo Juízo a quo, a qual entendo suficiente e necessária à repressão do ilícito praticado. 9. Não merece reparos a sentença impugnada no tocante à impossibilidade de substituição da pena privativa de liberdade por restritiva de direitos, uma vez que não foram preenchidos todos os requisitos do art. 44, do Código Penal, especificamente o contido no inciso III, pois a culpabilidade do réu e as circunstâncias do crime, como acima expostas, não recomendam essa substituição. 10. Apelação do réu improvida. (ACR - APELAÇÃO CRIMINAL 0522072-52.2000.4.02.5101, LILIANE RORIZ, TRF2)

**PENAL. PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I DA LEI Nº 8.137/90). AUTORIA E MATERIALIDADE EXAUSTIVAMENTE COMPROVADAS E ANALISADAS NA SENTENÇA. DOLO PRESENTE. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE REJEITADA. CONDENAÇÃO MANTIDA. PENA INDEVIDAMENTE APLICADA ACIMA DO MÍNIMO. REDUÇÃO. REPARAÇÃO CIVIL DO DANO (ART. 387, IV, DO CPP). NÃO CABIMENTO. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI PENAL MAIS GRAVOSA. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. 1. No caso de crimes contra a ordem tributária, por serem delitos materiais, que somente se consumam com a constituição definitiva do crédito tributário, o marco inicial do prazo prescricional somente se dá nesse momento, quando não são mais cabíveis recursos no âmbito administrativo. Precedentes do STF. 2. Considerando que a constituição definitiva do crédito tributário se deu em 01/11/2006 (fl. 229), e, que o crime de sonegação fiscal prescreve em 12 (doze) anos, considerando a pena em abstrato (porque houve recurso do MPF), não ocorreu a alegada prescrição**



*pela pena aplicada, tendo em vista que a denúncia foi recebida em 14/05/2013 (fls. 259/259-V) e a sentença condenatória foi exarada em 07/10/2015 (fl. 534), marcos estes que demonstram não ter fluído o lapso temporal previsto no art. 109, III, do CP. 3. A materialidade do delito descrito no art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90 está suficientemente comprovada pelos documentos que instruem a presente ação penal, bem como por meio da Representação Fiscal para Fins Penais (fls. 09/14), pelos autos de infração de fls. 20/57, pela Declaração Anual do SIMPLES (fls. 71/72) e pelo documento de fl. 229 que atesta a constituição definitiva do crédito tributário. No processo administrativo fiscal se apurou que o réu, que a firma individual Fábio Benvindo Freitas Maia, optante do SIMPLES, declarou à autoridade fiscal no ano-calendário de 2001 que era inativa, informando que não exerceu qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial durante aquele ano. Contudo, a fiscalização tributária da Receita Federal, em consulta ao sistema informatizado de controle da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerias, constatou que a pessoa jurídica Fábio Benvindo de Freitas Maia (CNPJ 02.004.433/0001-40) exerceu atividade operacional e auferiu receitas de mais de 1 milhão e meio de reais no ano de 2001. Nesse período o contribuinte não recolheu nenhum valor a título de SIMPLES. 4. A autoria delitiva imputada a Paulo Pedro Costa Neto, entendendo que a sentença condenatória foi precisa em demonstrar que o réu, de fato, tinha poder de gerência tanto na pessoa jurídica Fábio Benvindo de Freitas Maia (razão social Casa de Carnes Montes Claros), quanto na firma individual Paulo Pedro Costa Neto (razão social Frigorífico Boi em Pé). 5. Não se tem dúvida quanto ao dolo presente em sua conduta, pois sabedor dos lucros auferidos em sua atividade comercial, optou por declarar como inativa a empresa de terceiro por ele gerida, cujas falsas declarações (DIRPJ) e omissões importaram na supressão do pagamento de tributos federais devidos. Ademais, cumpre ressaltar que o réu possuía o domínio final do fato, pois detinha o poder de obstar o oferecimento de declarações fraudulentas, por ser o gestor da pessoa jurídica individual. Condenação mantida. 6. O magistrado analisou com correção a culpabilidade agravada, tanto por conta da alta capacidade econômica que desfrutava, quanto por sua escolaridade, que permite concluir ser o réu conhecedor da alta reprovabilidade de sua conduta. 7. Negativas as consequências do crime, tendo em vista o alto valor dos tributos sonegados (R\$ 596.267,20). 8. Pena-base aumentada para 02 (dois) anos e 09 (nove) meses de reclusão e ao pagamento de 96 (noventa e seis) dias-multa e fixada definitivamente neste patamar. Valor do dia-multa mantido. 9. Não cabe, na hipótese dos autos, a fixação de valor a título de reparação dos danos causados pela infração (art. 387, inciso IV, do CPP), sob pena de afronta ao princípio da irretroatividade da lei penal mais gravosa. 10. Recurso da defesa a que se nega provimento. Provimento parcial da apelação do MPF. (ACR 0003784-88.2013.4.01.3807, DESEMBARGADOR FEDERAL NEY BELLO, TRF1 - TERCEIRA TURMA, e-DJF1 11/07/2019 PAG.)*

E como bem argumentou o ilustre Julgador Singular (Evento 153 SENT1), *verbis*:

*"Embora o acusado alegue que não foi o responsável pelas informações prestadas em sua declaração de imposto de renda pessoa física, pois todos os dados foram passados ao contador pelo seu pai, que administrava a empresa Indol do Brasil, tal alegação não encontra guarida quando se trata de pessoa física responsável pela entrega de suas declarações anuais de ajuste do imposto de renda à Receita Federal do Brasil.*

*Isso porque nos delitos contra a ordem tributária, autor é todo aquele que tem o dever específico ou especial de proceder ao pagamento do tributo. Nos delitos tributários cometidos em âmbito societário, são aqueles que efetivamente ocupam determinada posição na hierarquia empresarial (sócios-gerentes, administradores ou contadores) com poderes e deveres de adimplir os débitos de natureza tributária, e, para os crimes executados no âmbito da pessoa física, o próprio sujeito passivo da obrigação tributária (isto é, a pessoa obrigada ao pagamento do tributo - art. 121 do CTN).*

*No caso presente, a autoria atribuída ao acusado decorre do fato de ele ser o contribuinte, a pessoa física responsável pela entrega de suas declarações anuais de ajuste do imposto de renda à Receita Federal do Brasil.*

*Com efeito, o réu tinha o dever de prestar informações corretamente ao fisco e proceder ao pagamento do tributo devido. Na condição de contribuinte, ele era o responsável pelas informações prestadas à Receita Federal.*

*A circunstância da declaração ter sido realizada por contador não elide, por si, a responsabilidade pelas informações prestadas pelo contribuinte, o qual detém o domínio final sobre o fato. Neste sentido:*

**DIREITOS PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI 8.137/90). PRESCRIÇÃO. SÚMULA VINCULANTE 24. DOLO. ERRO DE PROIBIÇÃO. DOSIMETRIA. CONSEQUÊNCIAS DO CRIME. CONTINUIDADE DELITIVA. MULTA. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. 1. A supressão de tributos, mediante prestação de informações falsas ou omissão de informações perante a autoridade fiscal, configura o crime do artigo 1º, I, da Lei nº 8.137/90. 2. O marco inicial da contagem do prazo prescricional em relação ao delito previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 é a própria constituição definitiva do crédito tributário. Antes da constituição definitiva do crédito, não há justa causa para a ação penal, conforme teor da Súmula Vinculante 24. 3. **O fato de o réu ter contratado um contador para fazer as declarações perante o Fisco não afasta o dolo da conduta. O administrador permanece detendo o controle e a decisão acerca da supressão de tributo.** 4. A regra capitulada no artigo 21 do Código Penal deve ser aplicada quando o réu comprovar que, de fato, não possuía os meios que lhe viabilizassem o conhecimento do ilícito penal. Sendo o réu empresário por mais de uma década, inverossímil que não tivesse noção das suas obrigações tributárias. 5. No delito previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a sonegação fiscal de valor superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) legitima, na dosimetria da pena, o reconhecimento, como desfavorável, da circunstância**

*judicial pertinente às consequências do crime, excluídos juros e multa aplicados. 6. O aumento da pena, operado em face da continuidade delitiva, deve levar em conta o número de infrações cometidas. A continuidade delitiva, quando houver sonegação de IRPJ e tributação reflexa, deve ser analisada por exercício financeiro. 7. A pena de multa é proporcional à pena privativa de liberdade fixada. O valor do dia-multa e o valor da prestação pecuniária devem ser proporcionais à situação financeira do réu e ao montante sonegado. 8. A prestação pecuniária tem caráter de recomposição do dano causado à vítima e, por isso, deve ser calculada com base no salário mínimo vigente à data do pagamento. (TRF4, ACR 5001868-51.2016.4.04.7005, OITAVA TURMA, Relator LEANDRO PAULSEN, juntado aos autos em 18/11/2019)"*

Logo, não há dúvidas de que o Réu *MARCITO DOMBECK* era, ao tempo dos fatos, o responsável último (ainda que tenha se valido da intermediação/auxílio de eventual contador) pela gestão do negócio, pela escrituração dos lançamentos contábeis da referida empresa contendo omissões fraudulentas, bem como pelo pagamento regular dos tributos devidos, inexistindo dúvidas, portanto, acerca de sua autoria delitiva.

Por oportuno, impende referir que *"o fato de a contabilidade ser feita por terceiros (funcionário ou contador terceirizado da empresa), por si só, não exime a responsabilidade do réu. Entende-se que o contador, em regra, elabora a documentação fiscal de acordo com as orientações e com base nas informações fornecidas pelo administrador da empresa, competindo a este o poder de decidir sobre o teor de suas declarações. Dessa forma, salvo a existência de provas em sentido contrário, é o contribuinte o responsável pelas declarações prestadas ao Fisco."* (TRF4, ACR 5005640-88.2017.4.04.7101, SÉTIMA TURMA, Relator DANILO PEREIRA JUNIOR, juntado aos autos em 20/07/2022).

### ***Dolo***

O tipo penal previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, tem no dolo genérico o seu elemento subjetivo, o qual prescinde de finalidade específica, isto é, não importam os motivos pelos quais o Réu *MARCITO DOMBECK* foi levado à prática delituosa, sendo suficiente para a consumação do crime que o agente opte por não pagar ou reduzir os tributos devidos ao Fisco.

Conforme visto no caso em tela, restou devidamente demonstrado que o Sentenciado, ciente da ilicitude e reprovabilidade de sua conduta, prestou falsa declaração ao Fisco, omitindo ganhos de capital em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do ano-calendário 2006, reduzindo, assim, em R\$ 1.915,546,50 o valor do imposto de renda devido.

Ainda que a declaração tenha sido apresentada por intermédio de contador, essa circunstância não afasta a responsabilidade penal do réu (como visto acima), que tinha o poder de decidir pela consumação ou não do fato

delituoso, mas aquiesceu com a prática delituosa e se beneficiou da redução do tributo.

O tipo subjetivo do crime narrado na denúncia não exige prova do especial fim de agir. Daí a razão pela qual não há necessidade de se demonstrar dolo específico, má-fé ou ânimo de causar lesão para a caracterização dos delitos, ao contrário do alegado pela defesa.

O Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência no sentido de que nos delitos de sonegação fiscal "*sua comprovação prescinde de dolo específico sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico.*" (AgRg no REsp nº 1.925.517/SP - Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região) - Sexta Turma, DJe de 27/9/2021).

Na mesma esteira, a jurisprudência desta Corte Regional:

*PENAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 337-A, I, DO CP. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA. RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PARA O ART. 2º, I, DA LEI Nº 8.137/90. IMPOSSIBILIDADE. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. INVIABILIDADE DE REDISSCUSSÃO NO JUÍZO PENAL. CRIME IMPOSSÍVEL. INOCORRÊNCIA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. IMPOSSIBILIDADE. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL - ANPP. REQUISITOS OBJETIVOS. EVENTUAL VIABILIDADE DE PROPOSTA. DILIGÊNCIA NA ORIGEM. PRECEDENTE. 1. Exige o crime de sonegação tributária conduta ativa ou de relevante omissão para a consciente supressão - total ou parcial - de tributos. Verifica-se perfeitamente a subsunção do comportamento à norma incriminadora, afrontando o bem jurídico protegido pelo tipo legal. 2. A sonegação de contribuições sociais destinadas a terceiros (FNDE, INCRA, SESI, SENAI, SEST, SENAT e SEBRAE) configura crime do art. 1º da Lei nº 8.137/90, não podendo se amoldar ao tipo do art. 337-A do CP. Precedentes deste Regional. 3. Prestadas declarações falsas à autoridade fazendária e, com isso, ocorrida a sonegação tributária; não é caso de desclassificação para o crime formal do art. 2º da Lei n.º 8.137/90. (...) 6. Nos delitos previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 e no artigo 337-A do Código Penal, o dolo é genérico. Sendo prescindível um especial fim de agir, o elemento subjetivo decorre da intenção de reduzir ou suprimir o pagamento de tributos, o que restou, à evidência da materialidade e da autoria delitivas, demonstrado na espécie. (...) 8. Comprovados a materialidade, a autoria e o dolo, e ausentes causas excludentes da ilicitude ou da antijuridicidade, impõe-se a manutenção da condenação do réu pela prática dos delitos previstos no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990 e no artigo 337-A, inciso III, do Código Penal. 9. Conforme precedente da egrégia Quarta Seção deste Regional (EINF nº 5001103-25.2017.404.7109/RS), a satisfação dos requisitos objetivos para o acordo de não persecução penal viabiliza diligência, na origem, para exame de eventual proposta de acordo. (TRF4 Apelação*

Criminal nº [5021734-26.2017.4.04.7000](#)/PR RELATOR Desembargador Federal LUIZ CARLOS CANALLI SÉTIMA TURMA juntado aos autos em 25/8/2020)

*DIREITO PENAL E DIREITO PROCESSUAL PENAL. INÉPCIA DA DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA. ADEQUAÇÃO AO ART. 41 DO CPP. CITAÇÃO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE SANADA DURANTE A INSTRUÇÃO. PRESCRIÇÃO. MARCO INICIAL. CRIME MATERIAL CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI 8.137/90. TIPICIDADE. DOLO GENÉRICO. AUTORIA E MATERIALIDADE DEMONSTRADAS. DOSIMETRIA. CIRCUNSTÂNCIAS JUDICIAIS.[...] 4. A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. 5. O tipo do art. 1º e incisos da Lei 8.137/90 não exige qualquer espécie de dolo especial, que transcenda a concretização da sonegação fiscal mediante realização de uma fraude por parte do agente. Dolo demonstrado. 6. Autoria e materialidade demonstradas. 7. Não havendo elementos concretos suficientes, não se justifica a exasperação da pena base com fundamento na personalidade e conduta social do agente. 8. A sonegação de valores expressivos justifica a exasperação da pena base porquanto negativas as consequências do delito. (TRF4, ACR 0001066-58.2009.404.7111, OITAVA TURMA, Relator LEANDRO PAULSEN, D.E. 14/04/2016)*

*PENAL. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI N.º 8.137/90. SUPRESSÃO DE TRIBUTO. OMISSÃO DE INFORMAÇÃO ÀS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. DOLO GENÉRICO DEMONSTRADO. EXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. DESCABIMENTO. DOSIMETRIA. MANUTENÇÃO. CAUSA DE AUMENTO DA PENA. ART. 12, INCISO I, DA LEI N.º 8.137/90. CABIMENTO. MONTANTE DE TRIBUTO SUPRIMIDO. SUBSTITUIÇÃO. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. ADEQUAÇÃO. JUSTIÇA GRATUITA. JUÍZO DE EXECUÇÃO. 1. Caracteriza crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, a omissão de informações às autoridades fazendárias sobre valores depositados em contas bancárias sem comprovação de origem (art. 42 da Lei 9.430/96), caracterizadores de receita tributável. 2. O sujeito ativo do crime de sonegação cometido no âmbito de uma pessoa jurídica é, em regra, o seu administrador: a pessoa que detém o poder de gerência, o comando, o dever específico de proceder ao recolhimento do tributo, independentemente de o nome do agente constar dos atos constitutivos ou de qualquer outro documento. 3. O dolo nos delito imputados de sonegação tributária apresenta-se na forma genérica, exigindo a simples intenção de reduzir ou suprimir tributos ou contribuições. 4. A inexigibilidade de conduta diversa decorrente das dificuldades financeiras, como causa excludente da culpabilidade, é incompatível com o delito do art. 1º do art. 8.137/90, na medida em que envolve conduta fraudulenta. 5. Comprovadas a materialidade e autoria delitivas, bem assim o dolo do acusado, sendo os fatos típicos, antijurídicos e*

*culpáveis, e inexistindo causas excludentes, impõe-se a manutenção da sentença que condenou o réu pela prática do crime do art. 1º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90. 6. Na avaliação do grave dano à coletividade, deve ser considerado somente o valor originário do tributo que deixou de ser recolhido, excluindo-se os juros e a multa impostas ao devedor no âmbito administrativo. Precedentes. 7. A prestação pecuniária, oriunda da substituição da pena privativa de liberdade, deve manter sua finalidade de prevenção e de reprovação. No caso, resta evidente que o valor da prestação pecuniária foi aplicado em consonância com os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, isto é, guardando proporção com o delito cometido e com as informações declaradas pelo réu. 8. O pedido de assistência judiciária gratuita deve ser apreciado pelo Juízo da execução, a quem cabe fixar as condições e autorizar, inclusive, eventual parcelamento do valor devido, conforme lhe faculta a Lei n.º 7.210, de 11/07/84, art. 66, V, a, c/c art. 169, §1º. Precedentes desta Corte. (TRF4 Apelação Criminal n.º [5004075-37.2013.4.04.7002](#)/PR SÉTIMA TURMA RELATORA Desembargadora Federal SALISE MONTEIRO SANCHOTENE juntado aos autos em 5/2/2020)*

*PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, III, DA LEI Nº 8.137/90. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. CONTINUIDADE DELITIVA. PENA DE MULTA. SUBSTITUIÇÃO DA PENA. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. PRESCRIÇÃO RETROATIVA. INOCORRÊNCIA. 1. Exige o crime de sonegação tributária conduta ativa ou de relevante omissão para a consciente supressão - total ou parcial - de tributos. Verifica-se perfeitamente a subsunção do comportamento à norma incriminadora, afrontando o bem jurídico protegido pelo tipo legal. 2. No delito previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, o dolo é genérico. Sendo prescindível um especial fim de agir, o elemento subjetivo decorre da intenção de suprimir o pagamento de tributos, o que restou, à evidência da materialidade e da autoria delitivas, demonstrado na espécie. 3. Comprovados a materialidade, a autoria e o dolo, e ausentes causas excludentes da ilicitude ou da antijuridicidade, impõe-se a condenação do réu pela prática do delito previsto no artigo 1º, III, da Lei nº 8.137/90. 4. O aumento decorrente da continuidade delitiva deve ser: 1/6 (um sexto) para 02 (duas) infrações; 1/5 (um quinto) para 03 (três) infrações; 1/4 (um quarto) para 04 (quatro) infrações; 1/3 (um terço) para 05 (cinco) infrações; 1/2 (um meio) para 06 (seis) infrações; 2/3 (dois terços) para 07 (sete) ou mais infrações (HC 115.951, 5ª Turma, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 02-8-2010). 5. A pena de multa deve guardar proporcionalidade com a pena privativa de liberdade, levando-se em consideração as variantes das três etapas da dosimetria, atentando-se à situação econômica na fixação do valor de cada dia-multa. 6. Admissível a substituição das penas privativas de liberdade por duas penas restritivas de direitos, consistentes em prestação de serviços à comunidade e prestação pecuniária, pois, preenchidos os demais requisitos, as circunstâncias judiciais do art. 59 do Código Penal são majoritariamente favoráveis e a medida é socialmente recomendável. 7. A fixação do valor da prestação pecuniária deve levar em conta as vetoriais do artigo 59 do Código Penal, a extensão do dano ocasionado pelo delito, a situação financeira do agente e a necessária correspondência com a pena substituída. 8. O termo inicial da prescrição da ação dos crimes materiais previstos no art. 1º da Lei 8.137/90*

*é a data da consumação do delito, que, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, corresponde à data da constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante nº 24 do STF). 9. Considerando que os créditos tributários foram definitivamente constituídos em 22/09/2007 e 27/10/2007, a denúncia foi recebida em 09/08/2017 e o lapso prescricional esteve suspenso entre 23/10/2009 e 20/02/2016 e entre 10/11/2017 e 13/12/2018, não há falar em ausência de justa causa, em face da prescrição da pretensão punitiva do Estado. (TRF4 Apelação Criminal nº [5006136-90.2017.4.04.7110](#)/RS, SÉTIMA TURMA, RELATOR Desembargador Federal LUIZ CARLOS CANALLI juntado aos autos em 14/5/2020)*

Pelo exame dos autos e, dadas às peculiaridades do feito, valho-me dos pertinentes fundamentos sentenciais (Evento 153 SENT1) quanto ao dolo, que abaixo transcrevo e, igualmente, adoto como razões de decidir, textualmente:

*"No presente caso, a conduta praticada enquadra-se no tipo penal imputado, pois restou demonstrado que o denunciado omitiu informações relevantes à autoridade fazendária, fraudou a fiscalização tributária e apresentou falso documento relativo à operação tributável.*

*Embora em sua tese defensiva MARCITO tenha afirmado que o ganho de capital foi efetivamente zero, em razão de integralizações de capital social da Indol do Brasil que foram realizadas, o PAF concluiu que tais integralizações foram simuladas, não tendo o acusado demonstrado que tais operações realmente ocorreram.*

*Conforme restou demonstrado nos autos, Pedro de Oliveira Santos não foi encontrado para esclarecer a suposta venda do direito de uso da Marca Piragi, em 04/2006 por doze milhões de reais; ademais, após, diligências da Receita Federal restou demonstrado que tal documento era inautêntico e MARCITO não apresentou qualquer documento comprobatório da existência de tal negociação que gerou o ganho de capital.*

*Registro que a constituição definitiva do crédito tributário, apurado em processo administrativo fiscal, consuma o delito (Súmula Vinculante 24 do STF - "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."). No presente caso a consumação do delito, constituição definitiva do crédito tributário, restou demonstrada, tendo o respectivo débito sido inscrito em Dívida Ativa da União.*

*Denota-se, pois, que o crédito tributário está hígido.*

*Desse modo, constituído o crédito tributário pela autoridade competente, inexistindo notícia de decisão judicial maculando-o, o processo penal deve seguir seu regular trâmite visando ponderar a realidade constituída na esfera fiscal em face das regras penais, em especial, do disposto na Lei nº 8.137/1990, que tipifica as infrações penais contra a ordem tributária.*

*Ainda que a defesa tenha afirmado que o tributo deveria ter incidido em outra ocasião, o processo criminal não é a sede adequada para desconstituir o crédito fiscal ou revisar seu valor porquanto a Fazenda Nacional não tem oportunidade de participar ativamente, exercer o contraditório necessário para defender a legalidade do crédito que subsidia a persecução criminal.*

*O Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem afastado a possibilidade de discussão da existência e/ou da individualização do montante do crédito tributário no bojo da ação penal, reconhecendo que a realidade constituída perante a autoridade administrativa competente (crédito tributário) deve prevalecer, salvo prova de sua desconstituição/anulação pela via própria.*

*PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INCISOS I e II, DA LEI Nº 8.137/90. PARCELAMENTO DO DÉBITO FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. DESCABIMENTO. TESES DE PRELIMINAR. ENCERRAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE DA AÇÃO PENAL. OBSERVÂNCIA. QUESTÕES RELATIVAS À DENÚNCIA ESPONTÂNEA, INDIVIDUALIZAÇÃO DO QUANTUM SONEGADO PARA EFEITOS DE PAGAMENTO E/OU PARCELAMENTO POR UM DOS RÉUS. FORMA DE APURAÇÃO E ARBITRAMENTO FISCAL. DISCUSSÃO QUE SE OPERA NA ESFERA ADMINISTRATIVA E JUSTIÇA CÍVEL. ÂMBITO APROPRIADO. MÉRITO. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. DISPONIBILIDADE FINANCEIRA POR DEPÓSITOS EM CONTAS CORRENTES. ART. 42 DA LEI. 9.430/96. INSTÂNCIA PENAL. OMISSÃO DE RECEITAS E RENDIMENTOS E DECLARAÇÕES FALSAS. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. RESPONSABILIDADE CRIMINAL COMPROVADA. ART. 42, § 5º, DA LEI 9.430/96. TESE DE IRRETROATIVIDADE. INTERPOSTA PESSOA. AFASTAMENTO. CONDENAÇÃO MANTIDA. DOSIMETRIA. CIRCUNSTÂNCIAS JUDICIAIS. CONSEQUÊNCIAS DO CRIME. VALORAÇÃO NEGATIVA EM FACE DO MONTANTE SONEGADO PARA UM DOS RÉUS. AUMENTO DA PENA-BASE. RECONHECIMENTO. GRAVE DANO À COLETIVIDADE. EXISTÊNCIA. MENSURAÇÃO CONCOMITANTE COM AS CONSEQUÊNCIAS DO CRIME. INVIABILIDADE. ART. 12, INCISO I, DA LEI 8.137/90. INCIDÊNCIA NO CASO CONCRETO. PENA FINAL EM PATAMAR INFERIOR A 04 ANOS. MODIFICAÇÃO DO REGIME PRISIONAL E SUBSTITUIÇÃO DA CORPORAL POR SANÇÕES ALTERNATIVAS. ... 5. Assim, mostra-se inviável reabrir esta discussão (individualização do montante tributário devido) na esfera penal. 6. No decorrer da instrução deste processo, a defesa dos acusados se esforçou para trazer para esta esfera penal, várias questões que deveriam ser solvidas no âmbito administrativo e/ou cível, não tendo, portanto, as decisões proferidas pelo magistrado singular violado qualquer direito de defesa, já que, efetivamente, a discussão sobre o procedimento adotado pelo fisco para apuração do valor consolidado da evasão tributária, ou, entre outros, se no total do débito foram ou não considerados pagamentos por conta de suposta denúncia espontânea efetivada pela empresa, não tem, realmente, lugar na esfera penal. 7. Os atos da autoridade fazendária*



*são revestidos de presunção de veracidade e legitimidade e, não tendo a Defesa conseguido infirmá-los no âmbito próprio, tem-se por certa a constituição do crédito tributário a justificar a imputação criminal, não incorrendo em nulidade a sentença condenatória por crime de sonegação fiscal que se funda em robusta documentação, oriunda de procedimento administrativo-fiscal. ... 11. A questão de inexistência de supressão ou redução de tributos relativa aos depósitos bancários, por não constituírem - aqueles valores que transitaram nas contas-correntes - aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, qual seja; não era lucro (presumido ou arbitrado) mas a totalidade dos depósitos relativos à compra e venda efetuada no período, bem como à forma de arbitramento da tributação do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, é também inviável de debate, pois o exame, nesta esfera, fica restrito à subsunção ou não da conduta à norma penal incriminadora. ... (TRF4, APELAÇÃO CRIMINAL Nº 0002590-60.2004.404.7113, 7ª TURMA, Juíza Federal SALISE MONTEIRO SANCHOTENE, POR UNANIMIDADE, D.E. 10/07/2014, PUBLICAÇÃO EM 11/07/2014) (grifei)*

*Desse modo, eventual questionamento acerca da existência ou quantum referente ao crédito tributário deve ser promovido por ação própria na esfera cível, oportunidade na qual o interessado poderá questionar o procedimento, as premissas e a conclusão adotada para a constituição do crédito tributário. Inexistindo notícia de decisão desconstituindo o crédito tributário, prevalece no juízo criminal a presunção de legalidade do procedimento administrativo tributário destinado à constituição do tributo - lançamento tributário - bem como da constituição do crédito tributário - norma individual e concreta, resultado da incidência da regra matriz ao fato jurídico tributário.*

*O elemento subjetivo do crime tributário previsto no art. 1º, inc. I, II e III da Lei nº 8.137/90, é a vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo. Trata-se de dolo genérico, não se exigindo especial estado anímico voltado a um fim específico (dolo específico), de sorte que basta a produção do resultado. Nesse sentido:*

***PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I E II, DA LEI Nº 8.137/90. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. INVIABILIDADE DE ANÁLISE. AUTORIA E MATERIALIDADE DEMONSTRADAS. DOLO GENÉRICO. DOSIMETRIA DA PENA. CONTINUIDADE DELITIVA. PATAMAR DE AUMENTO. REDUÇÃO. PENA DE MULTA. 1. O lançamento definitivo do crédito tributário é o marco inicial para a fluência do prazo prescricional, que se interrompe com o recebimento da denúncia. 2. O processo criminal não é a via adequada para a impugnação de eventuais nulidades ocorridas no procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário. 3. Em se tratando de crimes contra a ordem tributária cometidos no âmbito de pessoa jurídica, aplica-se a teoria do domínio do fato, segundo a qual é autor do delito aquele que detém o poder de gerência, o comando, o domínio sobre a prática ou não da conduta delituosa. 4. O elemento subjetivo do tipo é o dolo genérico, bastando, para a perfectibilização do delito, que o agente tenha a***

*vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos. 5. Tratando-se de supressão de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e tributação reflexa, devem ser considerados os exercícios financeiros, não as sonegações mês a mês, para fins de aplicação da continuidade delitiva. 6. Na pena de multa, o número de dias-multa deve guardar proporcionalidade com o quantum da pena privativa de liberdade estabelecida. Já o valor do dia-multa deve ser fixado de acordo com as condições econômicas do condenado. 7. Apelação criminal improvida. Concessão, de ofício, de ordem de habeas corpus para reduzir o patamar fixado para a causa de aumento da continuidade delitiva e, assim, reduzir a pena privativa de liberdade e a pena de multa impostas aos condenados. (TRF4, ACR 5006695-98.2013.4.04.7009, OITAVA TURMA, Relator JOÃO PEDRO GEBRAN NETO, juntado aos autos em 29/11/2015) - grifei*

*AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO MANTIDA POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI N. 8.137/1990. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. FALTA DE UTILIDADE. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. DOLO ESPECÍFICO. DESNECESSIDADE. DOSIMETRIA. EXASPERAÇÃO DA PENA-BASE. ACÓRDÃO FUNDADO NOS ELEMENTOS DE PROVAS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. ALTO VALOR SONEGADO QUE JUSTIFICA A EXASPERAÇÃO DA PENA-BASE. PRECEDENTES. 1. Não há como abrigar agravo regimental que não logra desconstituir os fundamentos da decisão atacada. 2. Deixou o recorrente de infirmar o fundamento do acórdão de que não ficou demonstrada a utilidade da diligência, diante do entendimento da Corte Regional no tocante à necessidade somente de haver dolo genérico para se configurar o tipo penal previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990. 3. **A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que os delitos tipificados no art. 1º da Lei n. 8.137/90 são materiais, dependendo, para a sua consumação, da efetiva ocorrência do resultado, não necessitando, porém, para sua caracterização, da presença do dolo específico.** 4. A inversão do que ficou decidido, como pretendido pelo recorrente, demandaria o reexame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência que contraria a Súmula 7/STJ. 5. É da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que as referências à obtenção de lucro e à existência de prejuízo, para o acréscimo da sanção, são igualmente indevidas, pois tais questões são inerentes ao próprio tipo penal. No entanto, o montante do lucro obtido, tido por elevado, é fundamento concreto que justifica o aumento da pena-base. 6. Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 253.828/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 09/04/2015) - grifei*

*Na hipótese em tela, restou demonstrado que o acusado conscientemente declarou que não obteve ganho de capital com a venda de suas cotas da pessoa jurídica Indol do Brasil Agroquímica Ltda, suprimindo, o pagamento do valor de R\$ 1.915.546,50 em imposto de renda.*

*Ainda que a defesa tenha alegado que o acusado não fez sua declaração de imposto de renda voluntariamente, em razão de ser mero instrumento de seu pai,*

*não restou demonstrada nos autos tal situação, a ponto de isentar o acusado de pena.*

*O acusado era capaz à época dos fatos, contava com trinta anos de idade e, ao permitir que seu pai realizasse as operações em seu nome, assumiu o risco de produzir os resultados da ação típica.*

*Ademais, como bem pontuou o Ministério Público Federal, evento 131:*

*"Como bem salientou a decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a declaração de imposto de renda pessoa física é uma obrigação do contribuinte, e ainda que seja elaborada por um contador, por exemplo, o contribuinte assume o risco de produzir o resultado do crime fiscal, até mesmo porque o lançamento de informações falsas para redução do imposto devido reverte em vantagem patrimonial para o próprio contribuinte. Nesse sentido, o réu MARCITO DOMBECK não pode se eximir da responsabilidade pela prática do crime tributário sob a alegação de que não foi o responsável direto pela sua própria DIRPF.*

*Além disso, pela teoria do domínio final do fato, que considera autor do delito não apenas aquele que realiza diretamente o núcleo do tipo penal, mas também aquele que tem o poder de decidir se e como o fato delituoso irá se realizar, o réu MARCITO DOMBECK pode ser considerado autor do crime tributário que lhe foi imputado na denúncia, pois pelo contrato social da empresa INDOL tinha poderes de administração e também era responsável por sua própria declaração de imposto de renda pessoa física, portanto, tinha poder de decidir pela consumação ou não do fato delituoso, mas aquiesceu com a prática delituosa e se beneficiou da redução do tributo."*

*Portanto, considerando que MARCITO DOMBECK é o sujeito passivo da obrigação tributária, inclusive acessória - apresentação da declaração -, possuindo o domínio final do fato, não há como afastar sua responsabilidade pela conduta ilícita praticada, omissão de ganho de capital, que gerou a supressão de tributo.*

*Da mesma forma, resta inviável a desclassificação pretendida pela defesa para o delito previsto no art. 2º, I e II da Lei 8.137/90, uma vez que constatada a fraude por parte das autoridades fazendárias, sem que o acusado tenha se desincumbido do seu ônus de demonstrar que as transações impugnadas efetivamente ocorreram.*

*Nesse contexto, MARCITO DOMBECK praticou a conduta descrita na inicial consciente de que deixava de repassar aos cofres públicos o imposto de renda do ganho de capital com a venda de suas cotas da pessoa jurídica Indol do Brasil Agroquímica Ltda."*

Nos termos da sentença, por conseguinte, não merecem trânsito as alegações da defesa, pois resultou devidamente comprovado que o Apelante,

agindo com consciência e vontade, prestou informações falsas ao Fisco, de forma a evitar o pagamento dos tributos devidos.

As provas contidas nos autos, portanto, são claras no sentido de que o Réu MARCITO DOMBECK detinha consciência de sua conduta, tendo agido com dolo, estando perfeitamente caracterizado o elemento subjetivo da conduta do acusado, que no caso vertente é o dolo genérico. Conforme visto, para a caracterização do tipo, basta que o agente queira suprimir ou reduzir tributos, consubstanciando o elemento subjetivo em uma ação ou omissão voltada a este propósito, incompatível, portanto, com a forma culposa.

Com efeito, não se isenta da responsabilidade por suas obrigações legais a delegação a terceiros pelo cuidado com suas finanças ou obrigações tributárias. Trata-se de questão frequentemente submetida e rechaçada pela jurisprudência:

*PENAL. PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CP, ART. 337-A, I E III. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REDISCUSSÃO DA CAUSA. 1. (...) 3. Não prospera a tese de erro escusável (CP, art. 20, § 1º) ao fundamento de a omissão dever ser atribuída a erro e à incompetência do contador, dada a responsabilidade do administrador quanto aos atos de gestão. A alegação de "erro de proibição mandamental" (CP, art. 21) (fl. 629) com base na alegação de desconhecimento do fato de que o parcelamento deixara de ser adimplido, causando a exclusão do Refis, tampouco prospera em razão do disposto no art. 123 do Código Tributário Nacional que veda oposição de convenção particular objetivando a alteração do sujeito passivo de obrigação tributária. 4. Quanto à substituição da prestação de serviço por multa, assinalo que o réu não trouxe elementos para justificar seu pedido, limitando-se a assinalar ser-lhe mais gravosa. Ademais, reputo ser a prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas aquela que melhor atende o acusado e à sociedade, não se sujeitando a pena à conveniência daquele. De todo modo, nada obsta que seja demonstrada a real impossibilidade de seu cumprimento ao Juízo das Execuções Criminais, que poderá alterar sua forma de cumprimento, ajustando-a às condições pessoais do condenado e às características do estabelecimento, da entidade ou do programa comunitário ou estatal, nos termos do disposto no art. 148 da Lei n. 7.210/84. 5. Embargos de declaração da defesa não providos. (TRF3, ACR 00076613920084036108, QUINTA TURMA, Relator ANDRÉ NEKATSCHALOW, julgado em 10/04/2017, e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/04/2017)*

*PENAL E PROCESSUAL PENAL. ART. 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90. SONEGAÇÃO FISCAL. MATERIALIDADE E AUTORIA DELITIVAS COMPROVADAS. TIPICIDADE. SÚMULA VINCULANTE Nº 24. RESPONSABILIZAÇÃO PENAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE. CONSUMAÇÃO DO DELITO. APELAÇÃO CRIMINAL IMPROVIDA. 01.(...) 02. Os fatos imputados na denúncia e devidamente comprovados nos autos são típicos, vez que previstos no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, diante do que foi apurado na instrução*

*processual, notadamente no processo administrativo fiscal apenso, evidenciando-se a apresentação de declarações de imposto de renda com omissão de receita durante os anos-calendário de 2006 a 2010, o que resultou na constituição do crédito tributário no valor de R\$ 449.247,71 (quatrocentos e quarenta e nove mil, duzentos e quarenta e sete reais e setenta e um centavos). 03. (...) 06. Não merece prosperar a alegação da apelante quando afirma que a responsabilidade seria do contador de seu marido, a quem compete a declaração de imposto de renda, vez que constatado, conforme evidenciado na sentença, que a acusada cedeu, conscientemente, seu nome ao cônjuge para abertura de firmas, aquisição de bens e movimentação financeira, assumindo pois os riscos de produzir os resultados da ação típica. 07. Conforme destacado pelo Ministério Público, mesmo que não se possa concluir pela coautoria, posição que se parece mais condizente com a realidade dos autos, evidenciada está, no mínimo, a participação da acusada na conduta delitiva, nos termos do art. 11 da Lei nº 8.137/90, que autoriza a responsabilização criminal de quem de qualquer modo tenha concorrido para a conduta delituosa. 08. Apelação do particular conhecida mas não provida. (TRF5, ACR 00111733820134058100, TERCEIRA TURMA, Relator Janilson Bezerra de Siqueira, julgado em 01/12/2016, DJE -Data.:12/12/2016 - Página.:81)*

Afinal, "As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não são oponíveis à Fazenda Pública." (TRF4 Apelação Cível nº [5033054-59.2020.4.04.7100](#)/RS PRIMEIRA TURMA RELATOR Juiz Federal MARCELO DE NARDI juntado aos autos em 19/12/2022)

Dessa forma, demonstrado que, no mínimo, o Réu assumiu o risco de tal resultado. É aplicável ao caso, as teorias consagradas no Direito norte-americano da 'cegueira deliberada' (willful blindness) ou evitar a consciência (conscious avoidance doctrine), para deduzir a presença de dolo eventual do acusado, conforme exposição extraída de United States v. Jewell, 532 F.2d 697, 70 (9th Cir. 1976): "A justificação substantiva para a regra é que ignorância deliberada e conhecimento positivo são igualmente culpáveis. A justificativa textual é que, segundo o entendimento comum, alguém 'conhece' fatos mesmo quando ele está menos do que absolutamente certo sobre eles. Agir 'com conhecimento', portanto, não é necessariamente agir apenas com conhecimento positivo, mas também agir com indiferença quanto à elevada probabilidade da existência do fato em questão. Quando essa indiferença está presente, o conhecimento 'positivo' não é exigido."

Com efeito, consoante a referida teoria da 'cegueira deliberada' atua dolosamente o agente, por ter se colocado em posição de alienação de situações suspeitas, buscando não aprofundar as circunstâncias objetivas. É a intencional e inescusável autocolocação em estado de desconhecimento, para fins de auferir alguma vantagem da situação objetivamente suspeita.

Nesse sentido, colaciono recente decisão monocrática do Relator Ministro Edson Fachin, em sede de Recurso Extraordinário, no Supremo Tribunal Federal:

*“DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 10,1,11 e III, DA LEI Nº 8.137/90). PRELIMINARES RECHAÇADAS. AUTORIA. MATERIALIDADE. DOLO. TEORIA DA CEGUEIRA DELIBERADA. DOSIMETRIA. 1. Não é inepta a denúncia que expõe de forma clara o fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, bem como aponta os elementos que supostamente indicariam a autoria delitiva. Adequação plena da peça inicial ao art. 41 do CPP. 2. O sigilo fiscal implica proibição de que se dê a conhecimento público informações detidas pelas autoridades fiscais em razão e para os fins da fiscalização tributária, o que não impede seu compartilhamento com a Polícia e com o Ministério Público para investigação e instrução relativas à resposta penal, mormente quando diz respeito à apuração e punição de crimes contra a ordem tributária. 3. A responsabilidade penal pelo cometimento do crime do art. 1º da Lei 8.137/90 pressupõe a identificação do agente que voltou sua conduta para o cometimento de fraude destinada à supressão ou redução de tributo (dolo direto) ou assentiu com o resultado (dolo eventual). Teoria da cegueira deliberada. Autoria e materialidade comprovadas no caso concreto. 4. Configura o grau de reprovabilidade necessário à incidência da causa de aumento especial - grave dano à coletividade, prevista no artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.137/90, quando o montante sonogado é vultoso. Os embargos de declaração foram acolhidos sem atribuição de efeitos infringentes (eDOC 60, p. 116). No recurso extraordinário, interposto com base no art. 102, III, "a", do permissivo constitucional, aponta-se ofensa ao art. 5º, X e XII, da Constituição Federal. Busca-se, em suma, seja declarada a nulidade absoluta do acórdão, uma vez que a materialidade do delito de sonegação fiscal está consubstanciada exclusivamente em documentos fiscais obtidos pela Receita Federal sem autorização judicial. É o relatório. Decido. Verifico que o Superior Tribunal de Justiça deu provimento ao Recurso Especial 1.530.703/RS, simultaneamente interposto ao presente recurso, para determinar “declarar extinta a punibilidade do fato delitivo apurado nos autos, haja vista a ulterior quitação integral do crédito tributário sonogado.” (eDOC 63, p. 65-69). Essa decisão transitou em julgado em 12.11.2019 (eDOC 63, p. 77). Ante o exposto, julgo prejudicado o presente recurso por perda superveniente do objeto, nos termos do art. 21, IX, do RISTF. Publique-se. Intime-se. Brasília, 27 de novembro de 2019. Ministro Edson Fachin Relator Documento assinado digitalmente (RE 1244839, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 27/11/2019, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-261 DIVULG 28/11/2019 PUBLIC 29/11/2019)”(grifei)*

Baseado nesta teoria, qualquer das alegações cujo fundamento é a ausência de conhecimento da ilicitude das informações prestadas à Receita Federal, uma vez que o réu se autocolocou na situação de ignorância, não podendo o indivíduo valer-se da própria torpeza.

A supressão ou redução de tributo é o resultado da conduta omissiva, assim como a intenção de fraudar e prejudicar a Fazenda Pública. Assim, estando cabalmente demonstrada a prestação de informações falsas, mediante omissão de receitas, com o fim de reduzir tributo, é evidente que o dolo do Réu está presente nas condutas em apreço.

### ***Tipicidade***

Na hipótese, verifica-se que as condutas denunciadas se amoldam ao tipo penal previsto no art. 1º, I, II, III, da Lei nº 8.137/90, com a seguinte redação:

#### ***Crime Contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/90***

*Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

*I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*

*II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

*III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;*

*(...)*

*Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.*

A sonegação tributária consiste na supressão ou redução de tributos a partir da omissão de informações e/ou prestação de informações falsas à Fazenda Nacional. Caracteriza-se não apenas pela inadimplência, mas, principalmente, pela fraude contra a Administração Tributária. Não se trata, portanto, de criminalizar a mera inadimplência de dívida civil.

No ponto, o Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral, reafirmou a constitucionalidade dos crimes contra a ordem tributária (Tema 937), afastando a tese de ofensa à vedação constitucional de prisão por dívida (artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal).

Em verdade, o elemento subjetivo necessário à configuração do crime tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/90 não reclama requisito específico, consistindo na simples vontade de empreender ações que produzam supressão ou redução do valor do tributo devido a ser recolhido, mediante omissão de informação às autoridades fazendárias, situação que está plenamente demonstrada nos autos.

***Descabimento de desclassificação para o crime capitulado no art. 2º, I, II, da Lei nº 8.137/90***

A defesa de MARCITO DOMBECK, em suas razões recursais, sustenta que o crime deveria ser desclassificado para o previsto pelo art. 2º, I, II, da Lei nº 8.137/90. Afirma que, como o tipo do art. 1º da Lei exige a ocorrência de resultado material para sua caracterização, não pode ser utilizado para classificar a sua conduta.

O conjunto probatório contido nos autos, contudo, demonstra a ocorrência de resultado na condutas do Réu, como anteriormente exposto.

Omitiu e prestou declarações falsas a autoridades fazendárias; fraudou a fiscalização tributária, omitindo operações; falsificou e alterou notas fiscais, tendo efetivamente suprimido tributos devidos à Fazenda Nacional. Suas condutas, portanto, se amoldam perfeitamente às previsões do art. 1º, I, II e III, da Lei nº 8.137/90.

Assim, como o objetivos almejados pelo agente foram alcançados, qual seja, a efetiva redução ou supressão de tributos, as condutas amoldam-se ao tipo penal previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, haja vista tratar-se de crime que exige para sua configuração a produção do resultado nele previsto.

O crime do art. 1º é um crime material e de dano por exigir a efetiva supressão ou redução do tributo, contribuição ou qualquer acessório para sua consumação, já o crime do art. 2º é crime formal, que se consuma com a mera prática da conduta tendente a suprimir ou reduzir tributo.

Nesse sentido, pertinentes julgados desta Corte Regional:

*PROCESSO PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTIMAÇÃO POR EDITAL. POSSIBILIDADE. PRISÃO POR DÍVIDAS. AFASTAMENTO. ELEMENTOS DO DELITO CARACTERIZADOS. DESCLASSIFICAÇÃO PARA O ART. 2º, DA LEI Nº 8.137/90. INVIABILIDADE. ELEMENTOS DO DELITO CARACTERIZADOS. DOLO GENÉRICO. ERRO DE TIPO. INOCORRÊNCIA. DOSIMETRIA. MULTA. ADEQUAÇÃO.1. É pacífico na jurisprudência que os delitos ora analisados só se consumam após a sua consolidação na esfera administrativa, tendo em conta a necessidade de comprovação das elementares típicas "supressão ou redução de tributo" (artigos 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90 e 337-A do CP). 2. Notificado o contribuinte por edital e transcorrendo in albis o prazo para manifestação, a decisão torna-se definitiva, constituindo-se o crédito tributário, como ocorreu na espécie. 3. A ação incriminadora consiste na supressão/redução de tributos por meio de atos fraudulentos e sonegação de informações ao órgão fiscalizatório, não havendo falar em prisão de natureza civil. 4. Comprovado que o tributo foi efetivamente suprimido ou reduzido nos anos-calendários descritos na denúncia, impõe-se a condenação pelo art. 1º, da*



*Lei nº 8.137/90. 5. Subsumem-se ao art. 2º da aludida norma apenas as condutas que não produzem resultado, não sendo esse o caso dos autos. 6. Vislumbra-se a presença do animus de fraudar o Fisco, consubstanciado no dolo genérico, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributo na forma do dispositivo legal. 7. O réu tem plena consciência da obrigação legal de efetuar declaração de rendas/receitas e, sobre ela, haverá a incidência da exação, portanto, não há falar em falsa representação da realidade ou erro sobre as circunstâncias de fato. 8. A multa foi fixada em estrita observância à proporcionalidade legal, logo, não carece de reparos. (TRF4, ACR 5000610-81.2013.404.7208, Sétima Turma, Relatora p/ Acórdão Cláudia Cristina Cristofani, juntado aos autos em 05/11/2015)*

*PENAL. PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. REDUÇÃO OU SUPRESSÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS. ART. 1º, I E II, DA LEI Nº 8.137/90. INÉPCIA DA DENÚNCIA. INOCORRÊNCIA. SUPERVENIÊNCIA DA SENTENÇA CONDENATÓRIA. PRECLUSÃO. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. MATERIALIDADE E AUTORIA DEMONSTRADAS. DOLO GENÉRICO. MANTIDA A CONDENAÇÃO DO RÉU MARCOS. CONFISSÃO QUALIFICADA. INCIDÊNCIA DA ATENUANTE. REDUÇÃO DA PENA AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 231 STJ. CONTINUIDADE DELITIVA. AUMENTO. NÚMERO DE INFRAÇÕES. MANUTENÇÃO. REGIME SEMIABERTO. MANTIDO. SUBSTITUIÇÃO DA PENA DE RECLUSÃO POR RESTRITIVAS DE DIREITO. INCABÍVEL. MANTIDA A ABSOLVIÇÃO DO OUTRO RÉU (SÓCIO PRÓ-FORMA). IN DUBIO PRO REO. (...) 7. **As condutas do acusado dizem respeito a crimes materiais, nos quais houve efetiva comprovação da supressão e da redução de tributos por meios fraudulentos. Logo, não há falar em desclassificação para o crime tipificado no art. 2º, I, da Lei 8.137/90, cuja aplicação se destina aos casos em que não se verifica a supressão ou a redução de tributos, tipo penal de natureza formal.** (...) (TRF4, ACR 5007220-35.2017.4.04.7205, OITAVA TURMA, Relator CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ, juntado aos autos em 22/06/2022)*

*CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI 8.137/90. PRELIMINAR. NULIDADE DE DEPOIMENTO DE TESTEMUNHA. PROVA ILÍCITA. RECONHECIMENTO PELO JUÍZO DE ORIGEM. TESE DEFENSIVA. NÃO CONHECIMENTO. ART. 577, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPP. TEORIA DOS FRUTOS ENVENENADOS. PROVA ILÍCITA POR DERIVAÇÃO. NULIDADE. EXCEÇÃO. FASE INVESTIGATIVA. CONTRADITÓRIO. INEXISTÊNCIA. NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. JUÍZO CRIMINAL. IMPROPRIEDADE. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DESCLASSIFICAÇÃO PARA O ART. 2º DA LEI Nº 8.137/90. NÃO CABIMENTO. DOSIMETRIA. CAUSA DE AUMENTO DA PENA DO ART. 12, I, DA LEI Nº 8.137/90. (...) 15. **A supressão de tributos federais, mediante a omissão de receitas nas declarações prestadas à Receita Federal, autoriza a condenação do administrador ou responsável pela empresa, pela prática do crime tipificado no art. 1º, I e II, da Lei 8.137/90.** 16. A*

materialidade, nos crimes da Lei 8.137/90, é evidenciada por meio do procedimento administrativo fiscal, bastando, para a seara criminal, a existência de lançamento definitivo do crédito diante a presunção de legitimidade do ato administrativo. 17. Se de um lado compete à acusação produzir provas dos fatos imputados, de outro, cabe à defesa comprovar as teses alegadas, ou demonstrar a inverossimilhança da tese acusatória, a teor do que estabelece o art. 156 do CPP, por tratar-se o ônus da prova de encargo que compete à parte que alega. 18. Nos crimes contra a ordem tributária, a autoria recai sobre aquele que, à época dos fatos, era o responsável pela gestão da empresa, podendo ser quem efetivamente exerceu o seu comando administrativo, administrador, sócio-gerente, diretor, administrador por procuração de sócio ou mesmo um administrador de fato, independentemente de constar nos estatutos sociais ou da atribuição a ele conferida. 19. Tratando-se de crimes contra a ordem tributária, a contratação de auditoria não exime a responsabilidade do agente (administrador da empresa) nos fatos praticados. 20. Nos crimes da Lei 8.137/90 o dolo é o genérico, consistente na vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir tributos por intermédio das condutas referidas no dispositivo legal. 21. **Comprovado que o tributo foi efetivamente suprimido ou reduzido, mostra-se incabível a desclassificação do crime do art. 1º para o do art. 2º da Lei nº 8.137/90.** 22. Legítima a incidência da causa de aumento prevista no art. 12, I, da Lei nº 8.137/90, pois caracterizado o grave dano à coletividade, na medida em que o montante sonegado é superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), referencial adotado por esta Corte e pelo STJ para a aplicação da majorante, recentemente avalizado pela Terceira Seção daquela Corte Superior (STJ, REsp n. 1.849.120/SC, relator Ministro Nefi Cordeiro, 3ª Seção, julgado em 11/3/2020, DJe 25/3/2020). (TRF4, ACR 5009585-61.2014.4.04.7207, SÉTIMA TURMA, Relator DANILO PEREIRA JUNIOR, juntado aos autos em 08/12/2021)

Na espécie, conforme suprarreferido, houve efetivo prejuízo aos cofres da União, mostrando-se descabida a desclassificação postulada.

### ***Dosimetria***

As penas foram fixadas da seguinte forma pelo magistrado (Evento 153 SENT1):

*"Passo à dosimetria da pena em relação ao crime em comento, partindo do mínimo legal estabelecido, aplicando o critério trifásico de fixação da pena, na forma do artigo 68 do Código Penal.*

*O réu está sujeito a uma pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa, pela prática do delito previsto no art.1º, I, II e III da Lei nº 8.137/90.*

### **Circunstâncias Judiciais (artigo 59 do Código Penal)**

*Na primeira fase de aplicação da pena ponderam-se as circunstâncias judiciais previstas no artigo 59, caput, do Código Penal.*

**Culpabilidade:** Entendo que o grau de reprovabilidade, censurabilidade apropriada em razão da conduta praticada, apresenta-se normal à espécie delituosa, uma vez que não lhe era esperado, considerando suas condições pessoais ao tempo do fato, dever maior de respeitar a norma proibitiva em comparação à generalidade das pessoas (homem-médio).

**Antecedentes:** O réu não registra antecedentes.

**Conduta social:** Não há elementos que permitam analisar a conduta desregrada do réu.

**Personalidade:** Não há elementos que permitam analisar a personalidade do réu.

**Motivos do crime** Os motivos foram normais à espécie delitiva em questão.

**Circunstâncias:** É desfavorável considerado o elevado valor do tributo sonegado - R\$ 1.915.546,50 (um milhão, novecentos e quinze mil quinhentos e quarenta e seis reais e cinquenta centavos) valor histórico que, acrescidos de juros de mora e multa, totaliza R\$ 5.746.256,39 (cinco milhões, setecentos e quarenta e seis mil duzentos e cinquenta e seis reais e trinta e nove centavos). Neste sentido é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

*DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI 8.137/90). TIPICIDADE. DOLO. CONSEQUÊNCIAS DO CRIME. PENA DE MULTA. PROPORCIONALIDADE. ... 3. No delito previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a sonegação fiscal de valor superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) legítima, na dosimetria da pena, o reconhecimento como desfavorável da circunstância judicial pertinente às consequências do crime. Precedentes da Corte. 4. A pena de multa deve observar as condições econômicas do réu. (TRF4, ACR 5005849-61.2016.4.04.7208, OITAVA TURMA, Relator LEANDRO PAULSEN, juntado aos autos em 31/01/2019)*

**Consequências:** Em nada desfavorecem o réu.

**Comportamento das vítimas:** Não há cogitar na hipótese.

Tudo sopesado, fixo a pena-base em 02 (dois) anos, 4 (quatro) meses e 15 (quinze) dias de reclusão.

#### **Circunstâncias legais (2ª fase)**

Na segunda fase de fixação da pena não há circunstâncias atenuantes ou agravantes.

#### **Causas de aumento e diminuição (3ª fase)**

Não incidem causas de aumento ou de diminuição de pena.

Assim, fixo em definitivo a pena em 02 (dois) anos, 4 (quatro) meses e 15 (quinze) dias de reclusão, por entendê-la necessária e suficiente para a reprovação pela conduta praticada.

#### Da pena de multa

A pena de multa deve guardar simetria/proporcionalidade com a quantificação da sanção privativa de liberdade fixada.

Portanto, fixo a pena de multa em 53 (cinquenta e três) dias-multa, e, diante da informação prestada pelo réu por ocasião de seu interrogatório, evento 50, de que auferiu rendimentos no importe de R\$ 2.500,00, como representante comercial, atribuo a cada dia-multa o valor de 1/2 salário mínimo nacional vigente à época do crime, valor este que deverá ser corrigido monetariamente pelos índices oficiais quando da execução.

#### Regime inicial de cumprimento

Tendo em vista a quantidade da pena aplicada e as circunstâncias judiciais, à luz do disposto no artigo 33, §§ 2º e 3º, do Código Penal, fixo o regime aberto, na forma do artigo 33, § 2º, "c", do mesmo codex.

#### Substituição da pena privativa de liberdade

Tendo em conta que a pena privativa de liberdade aplicada à ré é menor que quatro anos, bem como que o crime não foi cometido com violência ou grave ameaça à pessoa, substituo, na forma prevista no § 2º (2ª parte) do art. 44 do Código Penal, a pena privativa de liberdade por duas penas restritivas de direito, sendo, respectivamente:

1ª) prestação pecuniária (art. 43, inciso I, CP), consistente no pagamento da quantia de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) a entidade pública com destinação social, a ser designada pelo Juízo responsável pela execução da pena;

2ª) prestação de serviço à comunidade (art. 43, inciso IV, CP), a ser realizada em entidade assistencial designada pelo Juízo de Execução, à razão de uma hora de tarefa por dia de condenação.

A prestação de serviços à comunidade revela-se mais consentânea com os fins de repressão e prevenção da prática delitiva, atendendo ainda ao objetivo de ressocialização do Direito Penal. A readaptação é favorecida pela possibilidade de cumprimento da pena em horário não conflitante com a jornada normal de trabalho do condenado e por seu caráter pedagógico (evita a impressão de pagamento pelo crime).

A prestação pecuniária, por seu turno, possui o benefício de manter a condenada inserida no seio da comunidade em que vive e ao mesmo tempo se apresentar como razoável reprimenda criminal."

Destaca-se a margem de discricionariedade que o sistema jurídico confere ao magistrado, possibilitando a dosagem da reprimenda dentro dos limites legais, sem critérios ou regras objetivas para a fixação da pena. Insta ressaltar, ainda, que os Tribunais não têm o condão de intervir nos critérios quantitativos e qualitativos utilizados pelo Juízo singular, exceto em casos em que ocorre violação à legislação, objetivando, assim, a correção de eventuais equívocos na dosimetria.

É o entendimento desta Corte Regional:

*PENAL E PROCESSO PENAL. TRÁFICO INTERNACIONAL DE ARMAS DE USO RESTRITO (ARTS. 18 E 19 DA LEI 10.826/03). DOSIMETRIA DA PENA. CIRCUNSTÂNCIA DO CRIME. GRANDE QUANTIDADE DE MUNIÇÕES APREENDIDAS. REDUÇÃO DA PENA-BASE. INCABÍVEL. CONFISSÃO. REINCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO. REGIME FECHADO. MANUTENÇÃO. 1. Inexiste para o cômputo da pena, fórmula matemática ou critérios unicamente objetivos, pois a dosimetria da pena é matéria sujeita a certa discricionariedade judicial. O Código Penal não estabelece rígidos esquemas matemáticos ou regras absolutamente objetivas para a fixação da pena. 2. A consideração negativa da vetorial “circunstâncias” se deve à grande quantidade de munições trazidas: 500 munições de calibre restrito, o que justifica a exasperação da pena-base realizada na sentença. 3. É possível a compensação da agravante da reincidência com a atenuante da confissão espontânea na segunda fase da dosimetria da pena. Precedentes. 4. O réu não atende às exigências da Súmula n.º 269, do STJ, pois além de ter sido condenado à pena definitiva superior a quatro anos, é reincidente e teve uma circunstância judicial avaliada desfavoravelmente. Fica mantido o regime fechado para início de cumprimento de pena. (TRF4, ACR 5013093-14.2015.404.7002, SÉTIMA TURMA, Relatora CLÁUDIA CRISTINA CRISTOFANI, juntado aos autos em 01/09/2016)*

Verificam-se, portanto, as seguintes penas:

**- pena privativa de liberdade de: 02 anos e 04 meses e 15 dias de reclusão, a ser cumprida em regime aberto.**

Substituída por **duas penas restritivas de direitos: (a) prestação de serviço à comunidade ou a entidades públicas** definidas pelo juízo da execução penal, pelo período de duração da pena privativa de liberdade; **(b) prestação pecuniária**, no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

**- pena de multa no valor de 53 (cinquenta e três) dias-multa, à razão unitária de em 1/2 (meio) salário-mínimo nacional vigente à época do crime (2007)**, atualizado desde então até o efetivo pagamento.

Observo que as referidas sanções de pena privativa de liberdade e de multa estão em sintonia com o entendimento desta Turma.

*Dosimetria. Insurgências da defesa*

O apelante objetiva a redução das penas privativa de liberdade, multa e prestação pecuniária, fundamentando que foram fixadas de forma desproporcional, desconsiderando-se as condições financeiras do sentenciado.

Vejamos.

Em relação à pena privativa de liberdade, conforme verificado acima, o Magistrado (Evento 153 SENT1), acertadamente, negativamente vetorial *circunstâncias*, aumentando a pena-base do delito em um total de 4 (quatro) meses e 15 (quinze) dias:

*“Circunstâncias:*

*É desfavorável considerado o elevado valor do tributo sonegado - R\$ 1.915.546,50 (um milhão, novecentos e quinze mil quinhentos e quarenta e seis reais e cinquenta centavos) valor histórico que, acrescidos de juros de mora e multa, totaliza R\$ 5.746.256,39 (cinco milhões, setecentos e quarenta e seis mil duzentos e cinquenta e seis reais e trinta e nove centavos).*

*Neste sentido é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:*

*DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI 8.137/90). TIPICIDADE. DOLO. CONSEQUÊNCIAS DO CRIME. PENA DE MULTA. PROPORCIONALIDADE. ... 3. No delito previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a sonegação fiscal de valor superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) legítima, na dosimetria da pena, o reconhecimento como desfavorável da circunstância judicial pertinente às consequências do crime. Precedentes da Corte. 4. A pena de multa deve observar as condições econômicas do réu. (TRF4, ACR 5005849-61.2016.4.04.7208, OITAVA TURMA, Relator LEANDRO PAULSEN, juntado aos autos em 31/01/2019)”*

No contexto, o expressivo valor do tributo suprimido pode ser utilizado como base para valorar negativamente a vetorial *circunstâncias* nos crimes contra a ordem tributária.

Conforme uníssona jurisprudência das turmas criminais do TRF4:

*PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. DOSIMETRIA. MONTANTE SONEGADO. CONSEQUÊNCIAS DO CRIME. VALORAÇÃO NEGATIVA. REPARAÇÃO DE OFÍCIO. GRAVE DANO À COLETIVIDADE AFASTADO. 1. Na hipótese em que o proprietário da empresa delega a administração ao contador, tornando-se esse o agente responsável pela decisão sobre o recolhimento ou não dos tributos devidos, a autoria do crime contra a ordem tributária perpetrado no âmbito da*

*pessoa jurídica recai sobre esse último. 2. Ainda que não tenha desejado o resultado, ao optar por informar a existência de isenção fiscal, sabendo que tal opção poderia atingir toda a receita tributária e não apenas parte dela, como supostamente seria o caso, o réu assumiu o risco de produzir a supressão de tributos devidos. 3. Na dosimetria da pena, a vetorial consequências do crime merece maior reprovação, devido ao alto valor de tributos sonegados, adotando-se como parâmetro o valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). 4. Quando o valor principal, excluídos juros e multa, do montante sonegado é inferior ao patamar R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), não incide a causa de aumento relativa ao grave dano à coletividade, prevista no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.137/90. 5. Apelo desprovido e reduzida, de ofício, a pena privativa de liberdade. (TRF4 Apelação Criminal nº 5000091-02.2019.4.04.7013/PR SÉTIMA TURMA RELATORA Desembargadora Federal SALISE MONTEIRO SANCHOTENE juntado aos autos em 1/6/2022)*

*DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI 8.137/90). TIPICIDADE. DOLO. CONSEQUÊNCIAS DO CRIME. PENA DE MULTA. PROPORCIONALIDADE. (...) 3. No delito previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a sonegação fiscal de valor superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) legítima, na dosimetria da pena, o reconhecimento como desfavorável da circunstância judicial pertinente às consequências do crime. Precedentes da Corte. 4. A pena de multa deve observar as condições econômicas do réu. (TRF4, ACR 5005849-61.2016.4.04.7208, OITAVA TURMA, Relator LEANDRO PAULSEN, juntado aos autos em 31/01/2019)*

O referido balizador resultou exacerbado há muito no caso concreto, razão pela qual foi corretamente majorado o arbitramento da pena na primeira fase.

No que diz respeito à pena de multa, esta deve ser valorada proporcionalmente com base nos parâmetros utilizados para a fixação da pena privativa de liberdade. Com efeito, a determinação da quantidade de dias-multa não está atrelada, tão-somente, às circunstâncias judiciais do art. 59 do CP, e, conseqüentemente, à pena-base. A pena de multa deve guardar proporção com a sanção corporal, e, por esta razão, também é modulada conforme a incidência de agravantes, atenuantes e causas de aumento e diminuição da reprimenda.

No mesmo sentido:

*PENAL. ART. 1º, I E II, DA LEI N.º 8.137/90. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. IRPF. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO VERIFICADA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. NULIDADE POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. AUSÊNCIA. TIPICIDADE. PRESENÇA. MATERIALIDADE. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. AFASTAMENTO. ÔNUS DA DEFESA. AUTORIA. DEMONSTRADA. DOLO. GENÉRICO. ERRO DE PROIBIÇÃO OU ERRO PROVOCADO POR TERCEIRO. NÃO*

CARACTERIZADO. Desclassificação para o delito no art. 2º, I, da Lei n.º 8.137/90. IMPOSSIBILIDADE. MAJORANTE DO ART. 12, I, DA LEI 8.137/90. DESCRIÇÃO NA DENÚNCIA. PRINCÍPIO DA CORRELAÇÃO. AUSÊNCIA DE OFENSA. VULTOSA SONEGAÇÃO. GRAVE DANO À COLETIVIDADE CARACTERIZADO. REDUÇÃO DA MULTA. DESCABIMENTO. CONCESSÃO DE GRATUIDADE DA JUSTIÇA. JUÍZO DA EXECUÇÃO. CONDENAÇÃO E PENAS. MANUTENÇÃO INTEGRAL. (...). 13. *A pena de multa é fixada de acordo com critério bifásico. Segundo este, a quantidade de dias-multa deve guardar proporcionalidade à pena carcerária arbitrada. Já o valor de cada unidade diária levar em conta a capacidade econômica do condenado. Proporcionalidade do valor arbitrado em primeira instância. (...) (TRF4 Apelação Criminal nº [5004850-18.2019.4.04.7107](#)/RS SÉTIMA TURMA RELATOR Juiz Federal Convocado DANILO PEREIRA JÚNIOR juntado aos autos em 9/3/2023)*

No caso dos autos, a quantidade de dias-multa (53 dias-multa) foi fixada de maneira proporcional em relação à pena privativa de liberdade imposta ao acusado.

Ademais, "*O critério bifásico para quantificar a pena de multa orienta que o número de dias-multa seja proporcional à quantidade da pena privativa de liberdade, devendo obedecer ao patamar mínimo de 10 (dez) e o máximo, de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa (ex-vi do artigo 49, caput, do Código Penal). O valor do dia-multa, por sua vez, deve ser fixado levando-se em consideração principalmente a situação financeira do réu, não podendo ser inferior a um trigésimo do maior salário-mínimo, vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes este salário (ex-vi do artigo 49, parágrafo 1º, do Código Penal).*" (TRF4 Embargos Infringentes e de Nulidade nº 5043877-68.2015.4.04.7100 QUARTA SEÇÃO RELATORA DESEMBARGADORA FEDERAL CLÁUDIA CRISTINA CRISTOFANI, por voto de desempate, juntado aos autos em 23-07-2018).

Cumprido destacar que o valor de cada dia-multa fora estabelecido dentro dos parâmetros legais (1/2 do salário-mínimo vigente à época dos fatos), conforme previsão do artigo 49, § 1º, do CP, não havendo, portanto, se falar em redução no ponto. Além do mais, os valores estabelecidos mostram-se condizentes com a aparente situação financeira do réu, tendo levado em conta as próprias declarações do acusado (Evento 125 TERMO2) que afirmou auferir R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) mensais.

Ademais, não há comprovação nos autos de que o recorrente não possa pagar o montante fixado. De fato, observa-se que ao longo do processo não foi juntado nenhum documento (ex. extratos bancários) que comprovasse a impossibilidade do apelante de arcar com o valor da multa.

Por fim, a defesa requer a diminuição do valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), arbitrado a título de prestação pecuniária, na substituição da pena



privativa de liberdade. Sustenta o pedido afirmando a impossibilidade do pagamento em razão das condições financeiras do Réu.

Com razão, no ponto.

A pena de prestação pecuniária deve ser fixada atentando à situação financeira do acusado e, nessa medida, deve ser arbitrada de modo a não tornar o réu insolvente; todavia, não pode ser fixada em valor irrisório que sequer seja sentida como sanção.

A prestação pecuniária estipulada deve ser fixada em soma compatível com o cumprimento, tendo em linha de conta as condições econômicas do sentenciado. Nesse sentido, o entendimento do Col. STJ:

*PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE VIGÊNCIA AOS ARTS. 43 E 45, §1º, AMBOS DO CP. PLEITO DE RESTABELECIMENTO DO VALOR MAIOR FIXADO NA SENTENÇA A TÍTULO DE PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA A SER PAGA ÀS FAMÍLIAS DAS VÍTIMAS. PENA RESTRITIVA DE DIREITO QUE NÃO SE DISSOCIA DA ANÁLISE DA CONDIÇÃO ECONÔMICA DO RÉU. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO DESPROVIDO. 1. A fixação da prestação pecuniária, pena restritiva de direito, embora não esteja vinculada aos mesmos critérios formadores da pena privativa de liberdade, não está dissociada de uma análise acerca da condição econômica do réu. 2. A Corte de origem entendeu que o valor estabelecido na sentença, a ser pago para cada família, comprometeria o sustento do recorrido, não possuindo estas condições econômicas de arcar com o referido valor. Assim, a alteração do julgado, demandaria necessariamente nova análise do material fático-probatório, providência inviável em sede de recurso especial, a teor do que dispõe a Súmula 7 desta Corte. 3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 1760446/PR, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 27/11/2018, DJe 03/12/2018)*

Na mesma esteira:

*PENAL. ART. 334, CAPUT DO CÓDIGO PENAL. DESCAMINHO. ELETRÔNICOS. ART. 70 DA Nº 4.117/62. TELECOMUNICAÇÃO CLANDESTINA. CONDUTA TÍPICA. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. CONDENAÇÃO MANTIDA. REGIME DE CUMPRIMENTO DA PENA MANTIDO. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA POR RESTRITIVAS DE DIREITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À COMUNIDADE E PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. VALOR DA PRESTAÇÃO MANTIDO. (...). 3. Comprovadas a materialidade e autoria delitivas, bem assim o dolo do acusado, sendo o fato típico, antijurídico e culpável, e inexistindo causas excludentes, mantém-se a condenação do réu pela prática dos crimes de descaminho (art. 334, caput, do Código Penal) e de telecomunicação clandestina (art. 70, da Lei nº 4.117 /62). 4. Fixada pena privativa de liberdade em patamar inferior a 4 (quatro) anos, sendo o réu primário, bem*

*como em razão da ausência de circunstância judicial negativa, o regime adequado para iniciar o cumprimento da pena é o aberto. 5. Aplicada pena que não supera 4 (quatro) anos de reclusão e atendidos os demais requisitos previstos no artigo 44 do Código Penal, é cabível a substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos, as quais proporcionam um meio menos gravoso de cumprimento da pena. 6. A pena pecuniária deve ser fixada entre 01 (um) e 360 (trezentos e sessenta) salários mínimos, devendo o julgador considerar os fatores estabelecidos no art. 45, § 1º, do Código Penal, de modo a não torná-la tão diminuta a ponto de mostrar-se inócua, nem tão excessiva inviabilizando seu cumprimento, sendo suficiente para a prevenção e reprovação do crime praticado, dos danos dele decorrentes e a situação econômica do condenado. (TRF4 Apelação Criminal nº [5001609-17.2020.4.04.7005](#)/PR SÉTIMA TURMA RELATORA Desembargadora Federal SALISE MONTEIRO SANCHOTENE juntado aos autos em 13/12/2021)*

Em que pese não haja um critério absoluto para a fixação da pena substitutiva, podendo variar conforme as circunstâncias identificadas no processo, é razoável considerar que a soma da pena de multa eventualmente fixada com a prestação pecuniária, dividida pelo número de meses da pena privativa de liberdade aplicada, não alcance montante superior àquele que comprometeria a subsistência do condenado.

Ouvido em juízo (Evento 125 TERMO2), o acusado informou auferir uma renda mensal de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

No caso, a soma da pena de multa (53 dias-multa, no valor unitário de 1/2) do salário-mínimo vigente à data do fato (2007), com a prestação pecuniária (R\$ 20.000,00), dividida pelo número de meses da pena privativa de liberdade aplicada (28 meses), resulta em montante consideravelmente superior a 30% do salário mensal informado pelo Réu.

Sendo assim, o valor fixado, mesmo que deferido o parcelamento, exigiria o pagamento de parcela mensal superior aos proventos auferidos pelo apelante, de sorte que a irrisignação defensiva merece ser acolhida no ponto.

Nesse sentido:

*DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. DISCUSSÃO ACERCA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS CÍVEL E CRIMINAL. PRESCRIÇÃO. NÃO CONFIGURADA. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI 8.137/90). TIPICIDADE. DOLO. PENA DE MULTA. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. PROPORCIONALIDADE. 1. A discussão quanto a eventuais incorreções do lançamento se dá perante o juízo competente para julgar matéria tributária. 2. O marco inicial para contagem do prazo prescricional é a data da constituição definitiva do crédito tributário. A aplicação da Súmula Vinculante nº 24 do STF a fatos anteriores a sua edição não implica incidência retroativa de norma penal*

*posterior mais gravosa, pois se trata de consolidação de entendimento jurisprudencial, não de inovação normativa. 3. A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. Assim, o tipo penal não ofende aos princípios da exclusiva proteção de bens jurídicos e da intervenção mínima. 4. O elemento subjetivo do tipo para configuração do crime do art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90 é o dolo genérico; não há necessidade de configuração de qualquer especial fim de agir para que a conduta seja considerada típica, antijurídica e culpável. Dolo demonstrado pelo contexto fático. 5. A pena de multa deve observar as condições econômicas do réu. 6. A prestação pecuniária substitutiva da pena privativa de liberdade, muita embora deva ser significativa, de modo a cumprir sua função, mas o valor a ela atribuído não pode ser de tal modo desproporcional que implique absoluta impossibilidade de seu cumprimento pelo réu. Por vias transversas estaria sendo negado o direito à substituição da pena privativa de liberdade a quem preencha os requisitos impostos pela legislação. (TRF-4-ACR: 50103868920144047202 SC 5010386-89.2014.4.04.7202, Relator: LEANDRO PAULSEN, Data de Julgamento: 07/03/2018, OITAVA TURMA)*

Da análise dos autos, embora considere que a substituição da pena seja medida adequada, entendo que o valor da prestação pecuniária estabelecido na sentença se mostra realmente exacerbado.

Assim, deve ser provido parcialmente o apelo do Réu, tão-somente, no tocante ao valor da pena restritiva de direito consistente na prestação pecuniária. Dadas as reais condições financeiras informadas em seu interrogatório, como a renda mensal de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais) **reduzo a pena pecuniária para 10 (dez) salários-mínimos** vigentes à época do efetivo pagamento.

Consigno que, para a definição do valor da prestação pecuniária dentre os parâmetros estabelecidos pelo art. 45, §1º, do Código Penal, deve-se considerar certos fatores, de modo a não tornar a prestação em pecúnia tão diminuta a ponto de mostrar-se inócua, nem tão excessiva de maneira a inviabilizar seu cumprimento.

Na mesma esteira, em recente demanda análoga: *TRF4, Apelação Criminal nº 5000141-69.2017.4.04.7216/SC RELATORA: Desembargadora Federal SALISE MONTEIRO SANCHOTENE SÉTIMA TURMA juntado aos autos em 04/08/2020.*

Ainda, em relação ao montante, ressalvo a possibilidade de ser formulado pedido de seu parcelamento perante o Juízo da Execução, por ser quem detém condições de analisar a situação econômica do apenado e a sua

possibilidade em adimplir com as obrigações decorrentes da condenação em parcela única, a teor do que estabelece o art. 169 da LEP.

Nesse sentido, colaciona-se decisão desta Eg. Corte Regional:

*DIREITO PENAL. PROCESSUAL PENAL. DESCAMINHO. ARTIGO 334, §1º, DO CÓDIGO PENAL. [...]. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. ASSISTÊNCIA JUDICIÁRIA GRATUITA. [...] 3. A prestação pecuniária é pena restritiva de direito, substitutiva da privativa de liberdade, prevista no artigo 46 do Código Penal, o que não se confunde com a perda do produto do crime ou bem que é um dos efeitos da condenação previsto no artigo 91, II, "b", do Código Penal. Inviabilizada a compensação pretendida. 4. A prestação pecuniária deve cumprir o seu caráter educativo atingindo a esfera econômica do condenado, de modo a desestimular a reiteração de práticas criminosas, além de observar a expressão econômica do crime, o que se considera que ocorrerá com o valor fixado na sentença. Tal valor poderá ser parcelado durante a execução penal, de forma a facilitar o pagamento.[...]. 6. Apelação criminal improvida. (TRF4, ACR 5010135-07.2019.4.04.7005, OITAVA TURMA, Relator CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ, juntado aos autos em 27/04/2022)*

### ***Dispositivo***

Ante o exposto, voto por **dar parcial provimento à apelação**, tão-somente, para reduzir a prestação pecuniária, nos termos supra fundamentados.

---

Documento eletrônico assinado por **ÂNGELO ROBERTO ILHA DA SILVA, Desembargador Federal**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003795149v212** e do código CRC **bc510ee4**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): **ÂNGELO ROBERTO ILHA DA SILVA**  
Data e Hora: 10/5/2023, às 14:38:27

---

**5049629-93.2016.4.04.7000**

## **VOTO REVISÃO**

Pedindo vênias ao r. Relator, ousando divergir pontualmente de seu d. voto, especificamente quanto à redução do valor da prestação pecuniária.

Primeiramente, consigne-se que, de acordo com o §1º do artigo 45 do Código Penal, *a prestação pecuniária consiste no pagamento em dinheiro à vítima, a seus dependentes ou a entidade pública ou privada com destinação social, de importância fixada pelo juiz, não inferior a 1 (um) salário mínimo nem superior a 360 (trezentos e sessenta) salários mínimos.*

Com efeito, o valor arbitrado na sentença encontra-se dentro dos limites legais.

*De acordo com o entendimento desta Turma, em síntese, o valor da prestação pecuniária, dentre os parâmetros estabelecidos pelo artigo 45, parágrafo 1º, do Código Penal, deve considerar certos fatores, de modo a não tornar a prestação em pecúnia tão diminuta a ponto de mostrar-se inócua, nem tão excessiva de maneira a inviabilizar seu cumprimento. Dentre os fatores a serem considerados, a referida pena deve ser suficiente para a prevenção e reprovação do crime praticado, atentando-se ainda, para a extensão dos danos decorrentes do ilícito e para a situação econômica do condenado. (TRF4, ACR 5001301-43.2018.4.04.7201, SÉTIMA TURMA, Relatora SALISE MONTEIRO SANCHOTENE).*

Com efeito, a capacidade financeira do réu não é o único parâmetro a balizar o valor da prestação pecuniária.

No caso, trata-se **fraude tributária que implicou a sonegação de quase R\$ 2.000.000,00 apenas a título de imposto de renda, cujo valor do débito tributário consolidado perfazia, à época, R\$ 5.746.256,39 (cinco milhões, setecentos e quarenta e seis mil duzentos e cinquenta e seis reais e trinta e nove centavos)**, não se afigurando desproporcional à condenação o valor da prestação pecuniária, fixada em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Nessa quadra de ideias, e considerando ainda a possibilidade de parcelamento da prestação pecuniária (art. 169 da LEP) - o que, considerando a pena privativa de liberdade, resultará em quantia mensal inferior 30% da renda auferida pelo acusado -, o valor fixado pelo juízo de primeiro grau (R\$ 20.000,00) mostra-se proporcional à gravidade dos delitos e à sua potencialidade lesiva, bem assim à correspondência com a pena substituída (TRF4, ACR 5016680-36.2018.4.04.7003, SÉTIMA TURMA, Relatora CLÁUDIA CRISTINA CRISTOFANI, juntado aos autos em 06/04/2021; TRF4, ACR 5001095-64.2020.4.04.7005, OITAVA TURMA, Relator LEANDRO PAULSEN, juntado aos autos em 17/03/2021), parâmetros que também orientam a fixação do valor da pena restritiva.

Ante o exposto, voto por **negar provimento** à apelação criminal.

---

Documento eletrônico assinado por **DANILO PEREIRA JÚNIOR, Juiz Federal Convocado**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003837879v3** e do código CRC **d6fd4844**.

Informações adicionais da assinatura:  
Signatário (a): DANILO PEREIRA JÚNIOR  
Data e Hora: 25/5/2023, às 11:26:57

**EXTRATO DE ATA DA SESSÃO ORDINÁRIA DE  
09/05/2023**

**APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5049629-93.2016.4.04.7000/PR**

**RELATOR:** DESEMBARGADOR FEDERAL ÂNGELO ROBERTO ILHA DA SILVA

**REVISOR:** JUIZ FEDERAL DANILO PEREIRA JÚNIOR

**PRESIDENTE:** DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ CARLOS CANALLI

**PROCURADOR(A):** MARIA VALESCA DE MESQUITA

**APELANTE:** MARCITO DOMBECK (RÉU)

**ADVOGADO(A):** LIGIA GOEBEL (OAB PR023969)

**ADVOGADO(A):** OSMAR ALVES BAPTISTA (OAB PR005123)

**ADVOGADO(A):** GEOVANA MARIA CORADIN (OAB PR069387)

**APELADO:** MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (AUTOR)

Certifico que este processo foi incluído na Pauta da Sessão Ordinária do dia 09/05/2023, na sequência 70, disponibilizada no DE de 27/04/2023.

Certifico que a 7ª Turma, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, proferiu a seguinte decisão:

A 7ª TURMA DECIDIU, POR MAIORIA, VENCIDO O RELATOR, NEGAR PROVIMENTO À APELAÇÃO CRIMINAL, NOS TERMOS DO VOTO DO JUIZ FEDERAL DANILO PEREIRA JÚNIOR, QUE LAVRARÁ O ACÓRDÃO.

**RELATOR DO ACÓRDÃO:** JUIZ FEDERAL DANILO PEREIRA JÚNIOR

**VOTANTE:** DESEMBARGADOR FEDERAL ÂNGELO ROBERTO ILHA DA SILVA

**VOTANTE:** JUIZ FEDERAL DANILO PEREIRA JÚNIOR

**VOTANTE:** DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ CARLOS CANALLI

**PAULO ANDRÉ SAYÃO LOBATO ELY**  
**Secretário**