



Arbitramento de lucro não pode configurar materialidade de crime

A condenação penal exige certeza. Isto é incontestável. A dúvida, que no ato de recebimento da denúncia é considerada *pro societate* (em favor da sociedade), deve ser tratada de modo diverso ao final do processo. Assim, se persistir, no momento da sentença, eventual dúvida ou falta de certeza, o réu deve ser absolvido. Na fase da sentença, portanto, a dúvida deverá militar sempre em favor do acusado.

O magistrado, no momento em que profere uma sentença penal condenatória, e discorre sobre o mérito das imputações formuladas na denúncia ou queixa, deve basear suas conclusões em provas incontestáveis de autoria e materialidade. É isto que confere certeza à condenação.

O livre convencimento motivado, que vigora em nosso processo penal, faculta ao juiz certa liberdade “na formação de seu convencimento, não estando comprometido por qualquer critério de valoração prévia da prova, podendo optar livremente por aquela que lhe parecer mais convincente” [\[1\]](#). Porém, o magistrado no ato da sentença deve declinar as razões de seu convencimento, amparando-as em provas concretas, sólidas e robustas, que afastem qualquer dúvida acerca da materialidade e autoria do crime. O princípio *in dubio pro reo* incidirá sempre que os elementos de prova reunidos nos autos não conduzirem à certeza para a prolação de sentença condenatória.

A jurisprudência sempre foi pacífica no sentido de exigir certeza para a condenação penal. Veja-se trecho de recente julgado do Supremo Tribunal Federal:

“Da leitura do édito condenatório, verifica-se que o juízo bem fundamentou a condenação, trazendo à colação todos os elementos de prova que formaram sua convicção no sentido da materialidade do crime e da certeza da autoria.” [\[2\]](#) No mesmo sentido, mas a contrario *sensu*: “Conjunto probatório sem fundamentação para a condenação do acusado: ausência de certeza.” [\[3\]](#)

Ou seja, a jurisprudência reforça o entendimento de que não deve haver dúvida para a decretação de uma condenação de natureza penal e que o juiz deve fundamentar o seu livre convencimento, utilizando-se de provas concretas nos autos que apontem para a certeza da autoria do crime e sua materialidade. Eventuais dúvidas ou fragilidade da prova conduzirão, inevitavelmente, à absolvição por falta de provas.

Isto deve ocorrer em todo tratamento de figuras penais, e os crimes de sonegação fiscal previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, portanto, não merecem tratamento diferenciado. Aliás, todos os crimes tributários previstos no referido diploma legal deverão ser tratados de forma idêntica. E o que se verifica é que a prova da materialidade destes delitos, por vezes oriunda do procedimento administrativo fiscal, pode não estar amparada em elementos inequívocos da supressão ou redução de tributos.



É que, muitas vezes, a materialidade do crime de sonegação fiscal é configurada pelos elementos obtidos no curso do procedimento administrativo fiscal. Este procedimento, normalmente, integra os autos da ação penal e contém os elementos de prova a indicar materialidade e, em alguns casos, também a autoria delitiva. Entretanto, deve-se ter certo cuidado na análise da configuração da materialidade do crime quando o procedimento administrativo fiscal ocorrer, exclusivamente, por arbitramento de lucro, pois, neste caso, surgem circunstâncias que podem gerar dúvidas acerca da materialidade do crime.

Com efeito, a apuração efetuada por arbitramento de lucros no procedimento administrativo decorre de uma presunção. A inexistência de livros contábeis na empresa fiscalizada permite ao fiscal arbitrar o lucro da empresa por estimativa e, conseqüentemente, presumir o valor eventualmente sonegado. Algumas vezes o fiscal chega a concluir ter havido redução ou sonegação de tributo, sem aferir a certeza desta informação. E, pior ainda, o fiscal lavra auto de infração aduzindo um valor que é, obviamente, presumido, por não existir documento formal apto a lastrear estas constatações.

Pode-se constatar a configuração do delito de sonegação fiscal, mesmo tendo havido apuração por arbitramento de lucro, através de outros meios de prova. O extrato bancário da empresa e as declarações de imposto de renda da pessoa jurídica objeto da fiscalização tributária poderão denotar que houve crime. É o caso em que a empresa declarou ser isenta em sua declaração anual de renda, quando a movimentação financeira demonstra operações com valores significativos. Porém, existindo declaração de renda e movimentação financeira com valores semelhantes, o fiscal, sem os livros contábeis, jamais saberá o valor, e se houve, eventual sonegação. O arbitramento de lucro, que acarretará a definição presumida do valor sonegado, poderá ensejar execução fiscal, mas nunca poderá conferir certeza da materialidade do crime de sonegação para basear uma sentença penal condenatória.

No arbitramento de lucro, estima-se um valor devido que decorreria de eventual supressão ou redução de tributos, mas não se obtém uma certeza. Nas palavras do professor Ives Gandra da Silva Martins, “o arbitramento deve observar o princípio da razoabilidade interna, com a adequação do motivo (arrecadação imperfeita pelo contribuinte), meio (arbitramento) e fim (obtenção do quantum efetivamente devido)”, como forma de evitar que o arbitramento se confunda com arbitrariedade. [\[4\]](#).

Assim, a materialidade do crime de sonegação fiscal infirmada por procedimento administrativo fiscal por arbitramento de lucro jamais será dotada de certeza, mormente quando outros elementos de prova apontem para a ocorrência de declaração de renda semelhante ao valor movimentado na conta corrente da pessoa jurídica fiscalizada. A incerteza sobre os lançamentos e a dúvida sobre a supressão ou redução de tributos afastaria a possibilidade de sentença penal condenatória. A natureza do arbitramento de lucro já denota a ausência de certeza. E se não há certeza, não pode existir condenação penal.

Conclui-se, assim, que o arbitramento de lucro adotado por auditor fiscal em procedimento administrativo tributário pode gerar execuções fiscais, porém jamais poderá configurar materialidade de crime, diante de sua inevitável incerteza para a condenação, quando não houver outros meios de prova disponíveis a caracterizar a materialidade do delito tributário.



- [1] OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. *Curso de processo penal*. São Paulo: Lumem Juris, 2011, p. 328
- [2] STF — HC 108.586/DF, Ministro Ricardo Lewandowsky, 1ª. Turma, DJe-172 em 8 de setembro de 2011
- [3] STF — AP 427/SP, Ministra Carmen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe-122 em 28 de junho de 2011
- [4] *in Base de Cálculo do Lucro Arbitrado para Apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro — A forma Jurídica para calculá-la*, Revista Dialética de Direito Tributário — RDDT 193, Outubro 2011, Editora Dialética.

Date Created

26/03/2013