

**APELAÇÃO CRIMINAL Nº 0031687-  
51.2007.404.7000/PR**

**D.E.**

Publicado em 30/03/2012

**RELATOR : Des. Federal NÉFI CORDEIRO**

**APELANTE :**

**ADVOGADO : Paulo José Iász de Moraes e outros**

**: Analice Castor de Mattos**

**: Rodrigo Castor de Mattos**

**: Domenico Donnangelo Filho**

**APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**

### **EMENTA**

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 1º, INC. I, DA LEI N.º 8.137/90. MATERIALIDADE. AUTORIA. DOLO. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA.

1. Restou plenamente demonstrado nos autos que o réu omitiu informações e assim suprimiu tributos federais e contribuições sociais.

2. Comprovadas a autoria e a materialidade, e inexistindo causas excludentes de culpabilidade ou antijuridicidade, deve ser mantida a sentença condenatória.

3. O dolo exigido no artigo 1º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90 ficou configurado quando omitiu o réu informações às autoridades fazendárias de suas receitas percebidas, com decorrente e proposital sonegação de tributos.

4. A inexigibilidade de conduta diversa exige confiável prova de dificuldades financeiras da empresa, graves e transitórias, com comprometimento do patrimônio da sociedade e da pessoa do controlador. Não-comprovação na espécie.

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 20 de março de 2012.

**Des. Federal NÉFI CORDEIRO**  
**Relator**

---

Documento eletrônico assinado por **Des. Federal NÉFI CORDEIRO, Relator**, 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 **4672391v7** e, se solicitado, do código CRC **2F52B663**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a):                   Néfi Cordeiro  
Data e Hora:                       22/03/2012 17:01

---

**APELAÇÃO CRIMINAL Nº 0031687-51.2007.404.7000/PR**

**RELATOR : Des. Federal NÉFI CORDEIRO**

**APELANTE :**

**ADVOGADO : Paulo José Iász de Moraes e outros**

**: Analice Castor de Mattos**

**: Rodrigo Castor de Mattos**

**: Domenico Donnangelo Filho**

**APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**

**RELATÓRIO**

O **Ministério Público Federal**, com base nos elementos constantes dos autos de inquérito policial n.º 1362/2007 SR/DPF/PR, ofereceu denúncia em face de ....., brasileiro, casado, empresário, nascido aos 13/08/1962, portador da cédula de identidade RG n.º ..... SSP/PR e inscrito no CPF/MF sob o n.º .....; e Mauro Borges Nadalni; **imputando-lhes**, a prática do delito previsto no art. 1º, I e III, c/c art. 12, I, ambos da Lei n.º 8.137/1990 c/c art. 71 do Código Penal (CP).

Narra a denúncia:

..... *em concurso com o contador da empresa e sócio minoritário*  
....., *de forma livre, consciente e reiterada, agindo como*  
*representantes legais da sociedade empresária* ..... *Suprimentos para*

*Informática, reduziram e suprimiram deliberadamente os seguintes tributos: IRPJ, CSSL, COFINS, PIS - fls. 39/100, mediante a prestação de declaração falsa à autoridade fazendária, omissão de operações em livros exigidos por lei fiscal, bem como falsificaram e alteraram nota fiscal com a finalidade de fraudar fiscalização tributária.*

*Cumpram ressaltar que os autos tratam de fatos apurados em refiscalização feita sobre a empresa, determinada em razão de fortes indícios de corrupção do Auditor responsável pela primeira fiscalização, já objeto de apuração em IPL específico.*

**I - MATERIALIDADE**

*De acordo com as informações constante na referida representação fiscal de fls. 11/27, a sociedade empresária ..... Suprimentos para Informática, CNPJ n.º 80.038.417/0001-82, sediada à época dos fatos na cidade de Curitiba-PR, por intermédio de seus representantes legais, omitiu receita operacional nos anos calendário de 2000, 2001 e 2002, omissão essa demonstrada pelas disparidades entre os valores anuais declarados na DIRPJ em relação aos valores da movimentação financeira anual, conforme o quadro demonstrativo de apuração de base de cálculo (fl. 28) e o gráfico de fl. 16, este transcrito a seguir:*

| ANO CALENDÁRIO | MOV. FINANCEIRA           | DIPJ                     |
|----------------|---------------------------|--------------------------|
| 2000           | R\$ 50.831.998,32         | R\$ 7.295.309,03         |
| 2001           | R\$ 30.713.418,08         | R\$ 3.830.526,13         |
| 2002           | R\$ 30.265.423,08         | R\$ 3.008.776,73         |
| <b>TOTAL</b>   | <b>R\$ 111.810.839,43</b> | <b>R\$ 14.134.611,89</b> |

**Declaração de Informações Econômico-fiscais**

*Além disso, verifica-se na Representação Fiscal (fls. 11/23) que houve, por parte da empresa, emissão de notas fiscais paralelas. Consta a utilização de duplo talonário e que "para o mesmo número de nota fiscal, foram emitidas duas primeiras vias . Apesar de em muitos documentos haver coincidência de datas, os clientes são distintos, os CNPJ's diferentes, as mercadorias vendidas são diversas. Trata-se, portanto, de duas operações comerciais, restando evidente a impressão gráfica de talonário com a mesma numeração." (fls. 19/20). Diante disso, a Receita Federal elaborou o demonstrativo de divergência consolidado de fls. 101/120, efetuando a comparação entre as primeiras vias coletadas junto aos clientes da ..... e a segunda via apresentada à fiscalização (as cópias das notas fiscais estão juntadas às fls. 121/159).*

*Por fim, conclui o órgão fazendário (fl. 26):*

*"Tendo em vista as vultuosas quantias e a prática reiterada (centenas de valores depositados) entre 01/01/2000 a 31/12/2002, a existência no rol da planilha de créditos de operações de cobrança de títulos, caracterizando ou evidenciando a prática de atos comerciais desprovidos da emissão do correspondente documentário fiscal (nota fiscal), substituída ela emissão de notas fiscais paralelas mantidas à margem da escrituração, permite concluir que o contribuinte agiu do fato gerador do imposto de renda e das contribuições sociais devidas pela pessoa jurídica fiscalizada".*

*Em razão das condutas praticadas foram instaurados os Procedimentos Administrativos Fiscais n.º 10980.014009/2006-69 e 10980.014292/2006-29, constando-se a supressão das seguintes quantias (fl. 39/100):*

| ANO CALENDÁRIO | MOV. FINANCEIRA   | DIPJ             |
|----------------|-------------------|------------------|
| 2000           | R\$ 50.831.998,32 | R\$ 7.295.309,03 |

|       |                    |                   |
|-------|--------------------|-------------------|
| 2001  | R\$ 30.713.418,08  | R\$ 3.830.526,13  |
| 2002  | R\$ 30.265.423,08  | R\$ 3.008.776,73  |
| TOTAL | R\$ 111.810.839,43 | R\$ 14.134.611,89 |

### *Declaração de Informações Econômico-fiscais*

Além disso, verifica-se na Representação Fiscal (fls. 11/23) que houve, por parte da empresa, emissão de notas fiscais paralelas. Consta a utilização de duplo talonário e que "para o mesmo número de nota fiscal, foram emitidas duas primeiras vias. Apesar de em muitos documentos haver coincidência de datas, os clientes são distintos, os CNPJ's diferentes, as mercadorias vendidas são diversas. Trata-se, portanto, de duas operações comerciais, restando evidente a impressão gráfica de talonário com a mesma numeração." (fls. 19/20). Diante disso, a Receita Federal elaborou o demonstrativo de divergência consolidado de fls. 101/120, efetuando a comparação entre as primeiras vias coletadas junto aos clientes da..... e a segunda via apresentada à fiscalização (as cópias das notas fiscais estão juntadas às fls. 121/159).

Por fim, conclui o órgão fazendário (fl. 26):

"Tendo em vista as vultuosas quantias e a prática reiterada (centenas de valores depositados) entre 01/01/2000 a 31/12/2002, a existência no rol da planilha de créditos de operações de cobrança de títulos, caracterizando ou evidenciando a prática de atos comerciais desprovidos da emissão do correspondente documentário fiscal (nota fiscal), substituída ela emissão de notas fiscais paralelas mantidas à margem da escrituração, permite concluir que o contribuinte agiu do fato gerador do imposto de renda e das contribuições sociais devidas pela pessoa jurídica fiscalizada".

Em razão das condutas praticadas foram instaurados os Procedimentos Administrativos Fiscais n.º 10980.014009/2006-69 e 10980.014292/2006-29, constando-se a supressão das seguintes quantias (fl. 39/100):

|      | Imposto ou Contribuição | Juros de Mora    | Multa            | Valor do Crédito Apurado |
|------|-------------------------|------------------|------------------|--------------------------|
| IRPJ | R\$ 1.637.508,73        | R\$ 1.439.299,61 | R\$ 2.201.840,11 | 5.278.648,45             |

|        | Imposto ou Contribuição | Juros de Moro    | Multa            | Valor do Crédito |
|--------|-------------------------|------------------|------------------|------------------|
| CSLL   | R\$ 709.377,29          | R\$ 620.019,32   | R\$ 951.257,77   | R\$2.280.588,88  |
| COFINS | R\$ 1.979.792,91        | R\$ 1.764.019,56 | R\$ 2.969.689,28 | R\$ 6.713.501,75 |
| PIS    | R\$ 428.954,98          | R\$ 383.203,95   | R\$643.432,40    | R\$ 1.454.591,33 |

<sup>1</sup> Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

<sup>2</sup> Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

<sup>3</sup> Contribuição para o Programa de Integração Social

Ainda, conforme ofício da Receita Federal n.º 019/2008 (f. 294), o crédito tributário foi devidamente constituído e encaminhado para lançamento como dívida em setembro de 2007, não havendo, até a presente data, informação de pagamento e/ou parcelamento.

## **II - AUTORIA**

A autoria encontra-se confirmada pelo vasto conteúdo probatório pormenorizado nos autos, principalmente pelo contrato social da empresa, no qual consta como sócio o

fundador ..... (f. 197) e o ingresso ....., em 15/09/1999, no quadro societário (fl. 299).

Ademais, em depoimento, o denunciado ..... afirmou ser o sócio controlador da ..... desde a sua função até o término das atividades em 2006. Ainda, aduziu que "referente aos anos de 2000 a 2002 a contabilidade da empresa era feita no escritório de contabilidade do ..... (...) que o serviço de catalogar e registrar as NF's era do serviço de contabilidade, bem como a escrituração contábil. Que as contas bancárias eram controladas pelo declarante" (fl. 306).

Ainda, na oitiva de ..... verificou-se que era o contador da empresa .....i. Outrossim, "(...) que a administração da empresa sempre esteve a cargo de .....; Que entre 1999 e 2001, era o declarante o responsável pela contabilidade. (...) que era o responsável por todos os livros contábeis da empresa. (fl. 193).

Com efeito, a autoria de ..... está devidamente comprovada por ter sido o sócio-administrador da empresa e responsável por toda a movimentação financeira que realizava. No que tange ....., sua responsabilidade está certificada por ter sido o contador e responsável por sua escrituração e contabilidade, além de constar como sócio minoritário da empresa.

Oportuno ressaltar também, que o contador ....., além de ter sido co-autor dos crimes tributários adrede descritos, infringiu os deveres inerentes a suas funções e principalmente ao Código de Ética Profissional dos Contabilistas, Resolução CFC n.º 803/96, mormente o seguinte dispositivo:

art. 2º. São deveres do contabilista:

I - exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissional".

"Conforme o exposto, o acusado deveria fazer a contabilidade da empresa conforme determina a lei e certificando-se da regularidade da situação fiscal, bom como atentando-se para a idoneidade da documentação encaminhada pelo sócio administrador, evitando, assim, a prática de crimes tributários. A sua omissão em agir de acordo com o regramento legal foi penalmente relevante (art. 13, §2º, do CP), pois estava na posição de garantir a não ocorrência do resultado delituoso.

Dessarte, em assim agindo os denunciados, estão eles sujeitos à circunstância de aumento de pena definitiva no art. 12, I, da mesma lei de crimes contra a ordem tributária (Lei n.º 8.137/90), pois em sonogando tributos e elidindo as hipóteses de incidência tributária, mormente relativas a impostos com destinação fortemente social, tais como PIS e COFINS, geraram com suas condutas antijurídicas grave dano à coletividade beneficiária destas verbas vinculadas para custeio de programas sociais e seguridade social.

Ao reduzir e suprimir o pagamento de tributos mediante omissão de informações às autoridades fazendárias, bem como pela alteração e falsificação de notas fiscais, ..... fizeram-se incursos nas sanções do art. 1º, I e III e art. 12, I, todos da Lei n.º 8.137/90, combinado com o art. 71 do Código Penal, razão pela qual o Ministério Público Federal requer, uma vez recebida a presente, sejam citados os acusados para a instauração do devido processo penal, o qual contará com a oitiva das testemunhas arroladas abaixo"

Ainda, consta do aditamento à denúncia (f. 121-123):

**DO ADITAMENTO:**

Desta forma, o Ministério Público Federal apresenta o presente aditamento à denúncia de fls. 02/07, com o fim de adequar a descrição das condutas dos denunciados

..... no tocante aos valores dos tributos e contribuições por eles suprimidos, conforme a seguir<sup>1</sup>:

|                | <i>Imposto ou Contribuição inicialmente lançado</i> | <i>Valor Exonerado (fls. 102-118)</i> | <i>Valor do Imposto ou Contribuição constituído definitivamente</i> |
|----------------|---|---------------------------------------|---|
| <i>IRPJ2</i>   | <i>R\$ 1.637.508,73</i>                             | <i>R\$ 21.639,75</i>                  | <i>R\$ 1.615.868,98</i>   |
| <i>CSLL3</i>   | <i>R\$ 709.377,29</i>                               | <i>R\$9.589,15</i>                    | <i>R\$ 699.788,14</i>   |
| <i>COFINS4</i> | <i>R\$1.979.792,91</i>                              | <i>R\$27.049,82</i>                   | <i>R\$ 1.952.743,09</i>   |
| <i>PIS5</i>    | <i>R\$ 428.954,98</i>                               | <i>R\$ 5.860,80</i>                   | <i>R\$ 423.094,18</i>   |

<sup>1</sup> Trata-se de retificação da tabela consoante às fls. 04-05, face o parcial provimento de recurso em sede administrativa alterando-se, assim, os valores dos impostos e contribuições inicialmente lançados.

<sup>2</sup> Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

<sup>3</sup> Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

<sup>4</sup> Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

<sup>5</sup> Contribuição para o Programa de Integração Social

Esclarece-se, outrossim, consoante documento de fl. 118, que houve constituição definitiva dos créditos tributários acima transcritos. Ademais, sobre o valor do Imposto ou Contribuição constituído definitivamente, acima transcrito, incidirá Juros de Mora e Multa, na forma da legislação pertinente.

Por fim, este órgão ministerial ratifica os demais termos da denúncia de fls. 02/07.

Diante do exposto, requer o Ministério Público Federal seja recebida a denúncia de fls. 02-07, bem como o presente aditamento à denúncia, com a instauração da competente ação penal, com a regular citação dos denunciados.....para serem processados e julgados, nos termos do Código de Processo Penal, procedendo-se também a oitiva da testemunha arrolada à fl. 07."

A denúncia e respectivo aditamentos foram recebidos em 28/04/2009 em relação a ....., tendo sido rejeitados quanto a ..... (f. 131).

Devidamente citado (f. 197), o denunciado ..... apresentou defesa preliminar (f. 147-178).

Não restou comprovada quaisquer das causas de absolvição sumária previstas no art. 397 do CPP (f. 191).

Recebida a denúncia e aditamento unicamente em face de..... (rejeitada quanto ao denunciado .....), e sucedendo regular processamento do feito, sobreveio sentença julgando procedente a denúncia para condenar ..... como incurso nas sanções do art. 1º c/c art. 12, ambos da Lei n.º 8.137/90, e art. 71, *caput*, do CP, às penas de 3 (três) anos, 01 (um) mês e 10 (dez) dias de reclusão, e 140 (cento e quarenta) dias-multa, no valor unitário de um salário mínimo vigente à época do fato, devidamente atualizado. Condenou-o, também, ao ressarcimento do prejuízo causado ao Erário, nos termos do art. 387, IV do CPP (com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 11.719/08), em valor - apurado em março de 2009 - de R\$ 22.120.900,12 (vinte e dois milhões, cento e vinte mil, novecentos reais e doze centavos), montante a ser atualizado desde sua apuração até o pagamento nos termos da Resolução n.º 561/2007, do Conselho da pela Justiça Federal.

A pena privativa de liberdade restou substituída por duas restritivas de direitos, consistentes em prestação pecuniária no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e prestação de serviços à comunidade.

Da decisão apelou o réu, alegando que:

1) a denúncia foi elaborada antes da constituição definitiva do crédito tributário;

2) o próprio MPF afirmou no aditamento à denúncia que a alteração dos valores decorria de parcial procedência de recurso administrativo;

3) o auto de infração foi objeto de impugnação na esfera administrativa, sendo parcialmente reduzidos os valores;

4) o MPF, em seu aditamento à denúncia, não noticiou que na fase administrativa a empresa ....., de propriedade de acusado, teve sua defesa cerceada, uma vez que impedida, por ausência de intimação, de interpor recurso;

5) houve ofensa à súmula vinculante n.º 24;

6) não há tipificação penal enquanto não se der definição no âmbito administrativo de eventual ilícito contra a ordem tributária;

7) há nulidade da ação penal e da peça acusatória, conforme dispõe o art. 564, IV, do CPP, por não serem atendidas as formalidades necessárias;

8) inexistindo o esgotamento da via administrativa, sofreu constrangimento legal consubstanciado na ausência de justa causa a pautar a ação penal, por ausência de materialidade da conduta;

9) o Fisco não poderia exigir o pagamento dos tributos enquanto ausente decisão final administrativa;

10) só é possível a abertura de procedimento administrativo com a finalidade de verificar eventuais irregularidades no lançamento tributário por força de competência de autoridade superior àquela que levado a efeito o primeiro ato de fiscalização, pois o objetivo de nova fiscalização é, sem dúvida, sanar o vício do ato anterior, o qual embora eficaz, não é válido;

11) o CTN veda a possibilidade de instauração de processo administrativo fiscalizador, ainda mais de refiscalizador, para tributos cuja constituição do crédito é impossível devido à decadência;

12) os fatos jurídico-tributários foram praticados no início de 2000, aplicando-se a regra mais gravosa, em face do contribuinte, tem-se que o início do prazo que dispõe o art. 173 do CTN é deslocado para o início seguinte ao fato tributário, assim os créditos teriam decaído em março de 2006, sendo que o procedimento administrativo deu-se em dezembro de 2006;

13) o primeiro ato de lançamento, atacado pelos já demonstrado inválidos atos de fiscalização, fez coisa julgada administrativa, pois o contribuinte não o impugnou no prazo legal;

14) é inviável a convalidação de ato inválido;

15) é necessária a suspensão do processo, nos termos do art. 92 do CPP;

16) teve seu direito de defesa cerceado na esfera administrativa, eis que não houve intimação da decisão que julgou as impugnações dos



precedimentos fiscais nºs 1098001014009/2006.69 e 10980014292/2006.29, fato que o impediu de recorrer ao Conselho de Contribuintes;

17) houve cerceamento na esfera judicial, uma vez que indeferida a produção de prova;

18) houve afronta ao art. 41 do CPP;

19) a denúncia não mencionou concretamente quais seriam as funções de cada um dos denunciados;

20) os valores utilizados pelo juiz sentenciante, bem como na causa de aumento da pena, não foram devidamente adequados aos valores corrigidos no aditamento à denúncia;

21) não houve grave dano a coletividade, bem como não aventado nesse sentido na peça acusatória;

22) inexigibilidade de conduta diversa;

23) deve ser desconsiderada a continuidade delitiva.

O Ministério Público opinou pela rejeição das preliminares arguidas e, no mérito, pelo desprovimento do apelo.

**É O RELATÓRIO.**

**À REVISÃO.**

**Des. Federal NÉFI CORDEIRO**

**Relator**

---

Documento eletrônico assinado por **Des. Federal NÉFI CORDEIRO, Relator**, 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 **4672388v9** e, se solicitado, do código CRC **CFC2986D**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): Néfi Cordeiro

Data e Hora: 06/12/2011 19:30

---

**APELAÇÃO CRIMINAL Nº 0031687-51.2007.404.7000/PR**

**RELATOR : Des. Federal NÉFI CORDEIRO**

**APELANTE : .**

**ADVOGADO : Paulo José Iász de Moraes e outros**

**: Analice Castor de Mattos**

**: Rodrigo Castor de Mattos**



: Domenico Donnangelo Filho  
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

## VOTO

### Segredo de Justiça

Uniformizaram os integrantes da Seção Criminal desta Corte que há sigilo dos atos processuais que contenham informações constitucional ou legalmente protegidas (degravações de conversas, informações especificadas de movimentações bancárias ou fiscais...), ou onde exista o risco de serem tais informações legitimamente abordadas (sessões de instrução e de julgamento). O sigilo não é do processo (que mantém públicos os atos sem sigilo) e menos ainda do réu (cujo crime não é acobertado pelo sigilo), mas tão-somente dos segredos legais. Não sendo possível a separação dos atos com conteúdo sigiloso, situação que é usual, dá-se a classificação do processo como em segredo de justiça, para que somente tenham acesso aos autos as partes, seus procuradores e servidores com dever legal de agir no feito - o que não exclui a publicidade de atos sem transcrição das informações constitucional ou legalmente protegidas (como é o caso em regra das decisões judiciais), ressalvada manifestação em contrário do julgador. Na espécie, esta situação de segredo é necessária, tendo em vista que os autos contêm informações protegidas por sigilo fiscal. Sendo assim, **decreto o segredo de justiça do processo, que não se estenderá a este voto e julgamento**, pois não mencionados nesta peça segredos constitucional ou legalmente protegidos.

As preliminares de nulidade levantadas pela defesa foram muito bem examinadas pela sentença recorrida, proferida pelo Juiz Federal Substituto Tiago do Carmo Martins, cujos argumentos adoto como razão de decidir:

#### *2.1.a) Nulidade: Cerceamento de defesa na esfera administrativa*

*Afirmou a defesa a ocorrência de cerceamento de defesa (não observância dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal) na esfera administrativa/Receita Federal do Brasil, diante da ausência de intimação acerca da decisão que julgou as impugnações atinentes aos procedimentos fiscais nº 10980.014009/2006-69 e 10.980.014292/2006-29, fato que impediu a interposição de recurso ao atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Afirma que, a despeito de a mudança de endereço da empresa ter sido tempestivamente informada ao órgão fiscal, foi indeferido o pedido de devolução de prazo para interposição de recurso no âmbito administrativo.*

*A questão já foi apreciada por este Juízo quando da análise da resposta à denúncia. Conforme registrado na decisão de f. 189-192:*

*"Quanto ao alegado cerceamento de defesa ocorrido no âmbito dos procedimentos administrativos fiscais, registro não ser a seara penal o meio adequado para se discutir a regularidade do lançamento tributário. Isso porque o procedimento adotado pelo Fisco está pautado na legalidade e que não há flagrante ilegalidade no procedimento fiscal - a questão*

ora apontada pela defesa restou apreciada pela competente autoridade administrativa, consoante cópia de decisão juntada nas f. 186-188 destes autos.

Nessa senda, já decidiu o TRF da 4ª Região que "A existência de eventual vício na constituição do crédito tributário não comporta discussão no âmbito da ação penal, devendo ser apurada em ação própria, perante o juízo cível competente, sobretudo em razão da presunção de legitimidade que se confere ao ato administrativo de lançamento" (TRF4, ACr 2004.70.01.006450-0, Sétima Turma, Relator Néfi Cordeiro, D.E. 07/01/2009). Ou, ainda, que "A nulidade do lançamento do crédito tributário deve ser argüida e comprovada no âmbito administrativo ou no juízo cível. Constituído definitivamente o crédito tributário e esgotada a discussão sobre sua exigibilidade na via administrativa, vige presunção de legitimidade do ato, que não pode ser elidida por mera alegação em sentido contrário" (TRF4, ACr 2004.71.09.000372-8, Sétima Turma, Relator Tadaaqui Hirose, D.E. 15/10/2008). Assim, não há que se falar em nulidade. (...)"

*Vício flagrante autorizaria o acolhimento da teses exposta. Não é o caso, todavia.*

*Veja-se o que ficou assentado em decisão administrativa proferida no processo nº 10980.014292/2006-29, que indeferiu a devolução de prazo para recurso:*

1. A interessada sustenta que não foi intimada do Acórdão (...) que julgou a impugnação (...), devido à mudança do endereço do seu domicílio fiscal, devidamente arquivada na Junta Comercial do Paraná, de Curitiba/PR para São Paulo/SP, que alega ter ocorrido em 27/06/2008. Aduz que esta mudança foi informada ao Fisco por meio do 'Documento Básico de Entrada do CNPJ'. Dessa forma, pleiteia a devolução do prazo para interposição do recurso voluntário.

2. O requerimento da interessada não pode ser aceito. E não há que se falar em cerceamento de defesa. Senão vejamos: Verifica-se dos autos que a interessada protocolizou Impugnação ao Auto de Infração em 19/01/2007 (...) A Impugnação foi julgada em 04/05/2007 (...), tendo sido expedida intimação, corretamente, diga-se, via A.R., no endereço então constante do cadastro da SRFB, com certificação de devolução em 23/05/2007 (...). Infrutífera a citação via A.R., em 31/05/2007 foi determinado e elaborado o edital de citação 51/2007, que ficou afixado de 01/06/2007 a 16/06/2007 (...), nos termos da legislação pertinente (Decreto 70.325/72 e Lei 11.196/2005), tendo-se por citada a interessada. Assim, não há que se falar em vício de intimação.

3. Mesmo em se tomando como data correta da mudança de endereço da interessada a data de 27/06/2007, ainda assim a intimação estaria correta, posto que realizada antes da data da mudança alegada pela Interessada.

4. De qualquer sorte, não é verdade que a mudança de endereço ocorreu em 27/06/2007, mas bem depois disso. O documento de f. 88-verso (vigésima sexta alteração contratual) dá conta que a alteração de endereço foi protocolizada na Junta Comercial de São Paulo em data de 27/06/2007. No entanto, esta alteração somente foi informada pela interessada à SRFB em 06/09/2007, conforme documento de fl (...) Assim, a mudança oficial de endereço da Interessada, para todos os efeitos, considera-se ocorrida somente na data em que a SRFB foi efetivamente informada via eletrônica, ou seja, em 06/09/2007.

4. A legislação pertinente à época dos fatos, IN RFB 568/2005, posteriormente revogada pela IN RFB 748/2007, disciplinava, nos seus artigos 8º, § 1º, inc. II e art. 22, que as alterações cadastrais, entre elas a mudança de endereço, deveriam ser comunicadas à SRFB até o último dia do mês subsequente à data do registro da alteração (...) e que estas alterações deveriam ser solicitadas e transmitidas exclusivamente pela internet, conforme anexo IV da referida IN.

(...)

7. Posto isso, indefiro o pedido de devolução de prazo para apresentação de recurso voluntário (...)"

*Destarte, não entendo evidenciada flagrante ilegalidade no procedimento fiscal citado na denúncia a ensejar discussão nesta seara penal. Tampouco entendo cabível a aplicação do disposto no art. 93 do CPP.*

*Afasto, portanto, a preliminar suscitada.*

### **2.1.b) Nulidade: Inépcia da inicial**

*Afirmou a defesa a nulidade do feito em razão da inépcia da denúncia ante a não observância dos requisitos previstos no art. 41 do CP, especialmente quanto à individualização das condutas do acusado e a não descrição dos fatos que supostamente caracterizam a agravante prevista no art. 12, I, da Lei nº 8.137/90.*

*Quanto à ausência de individualização do conduta do acusado, aduziu que mesmo após a rejeição da denúncia quanto a ....., a peça acusatória não foi corrigida e manteve em sua essência o concurso de pessoas (denúncia não descreve quais eram as funções de cada um dos denunciados). Afirmou ainda que a denúncia lhe foi dirigida simples fato de integrar o quadro societário da empresa na época dos fatos (responsabilização objetiva).*

*Em relação à agravante prevista no art. 12, I, da Lei nº 8.137/90, afirmou que somente há na denúncia menção à referida agravante, sem qualquer descrição em que consistiu o grave dano à coletividade (não há articulação de fatos, tampouco referência à obras ou serviços sociais supostamente prejudicados).*

*A despeito do entendimento exposto, não vislumbro a nulidade aventada. Considerando que a questão já foi apreciada nestes autos, por questão de brevidade, novamente me reporto às razões expostas na decisão de f. 189-191:*

*"Quanto à regularidade da peça incoativa, a denúncia preenche suficientemente os requisitos previstos no artigo 41 do Código de Processo Penal, de modo que é plenamente possível ao réu ter conhecimento dos fatos que lhe foram imputados, não havendo qualquer prejuízo ao exercício da defesa. Registre-se ainda que os fatos descritos na peça incoativa estão de acordo com os elementos carreados aos autos de inquérito policial em apenso, especialmente naqueles citados na decisão de f. 131, não procedendo, portanto, a afirmação de imputação genérica. Assim, não há que se falar em inépcia da denúncia."*

*No que tange à causa especial de aumento prevista no art. 12, I, da Lei nº 8.137/90, registro não ser possível ao Ministério Público Federal descrever de forma pormenorizada o efetivo dano à coletividade causado em decorrência da supressão de tributos imputada ao réu, notadamente porque não é possível a identificação do destino dado aos recursos pagos pelo contribuinte. Tal questão é regulada pelo direito financeiro, e é absolutamente dispensável para se aferir o "grave dano à coletividade".*

*Para aferição da referida causa especial de aumento de pena deve ser levado em consideração o montante de tributo suprimido e a correlação com a condição pessoal do contribuinte, sendo suficiente, por consequência, a descrição constante na denúncia. Assim, não há que se falar em inaplicabilidade do disposto no art. 12, I, da Lei nº 8.137/90. Registro, contudo, que a eventual caracterização da referida causa especial de aumento da pena será oportunamente apreciada, se for o caso de condenação."*

*Registre-se que a exclusão do corréu do pólo passivo da presente ação penal somente ocorreu após o recebimento da denúncia (e aditamento) em relação a ..... e rejeição quanto ao então denunciado .....*

*Assim, afasto a preliminar argüida.*

### **2.1.c) Indeferimento de prova pericial**

*A defesa afirmou a nulidade do feito ante o indeferimento da prova pericial contábil (art. 564, II, 'b', do CPP). Destacou que o delito de crime contra a ordem tributária tem caráter material, necessitando para sua consumação que ocorra a efetiva redução ou supressão do tributo. Logo, tratando-se de crime material, portanto, de resultado, é um ilícito penal que deixa vestígios e, por conseguinte, deve ser verificada sua materialidade com a realização do Exame de Corpo de Delito representado pela perícia contábil, a ser feito pelos peritos do Instituto de Criminalística.*

*Não vislumbro a nulidade aventada. Considerando que a questão já foi apreciada nestes autos, novamente me reporto às razões expostas na decisão de f. 189-191:*

*"Relativamente à alegação de imprescindibilidade de realização de exame de corpo de delito (coação ilegal e produção de prova requerida), registre-se que, de acordo com jurisprudência do STF, consolidada a partir do HC 81.611, a persecução penal dos crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 demanda prévio lançamento tributário, que passou a ser considerado condição suprallegal objetiva de punibilidade. No caso, a constituição definitiva dos créditos tributários está devidamente comprovada nos autos (por meio de regular procedimento administrativo fiscal), sendo prescindível, portanto, a realização de exame pericial contábil. Assim, não vislumbro a ocorrência de coação ilegal e indefiro a realização de exame pericial contábil."*

*Nesse sentido já decidiu o Tribunal Regional da 4ª Região:*

**PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE NULIDADES. REDUÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS. AUTORIA E MATERIALIDADE DEMONSTRADAS. DOLO GENÉRICO. DIFICULDADES FINANCEIRAS E EXCLUSÃO DA CULPABILIDADE. DOSAGEM DA PENA.**

*1. O delito do art. 1º da Lei 8.137/90 enquadra-se na espécie de crime material, no qual há de se ter o resultado, a saber, a supressão ou redução de tributo. Diante disso, os vestígios da ação, quando identificados, os são exclusivamente mediante o lançamento fiscal, que é atividade privativa da administração tributária, ex vi do art. 142 do Código Tributário Nacional. Desnecessário para a comprovação da materialidade o exame pericial nos moldes do alegado pela defesa, haja vista que os elementos extraídos do processo administrativo-fiscal suprem tal necessidade, além do que gozam da presunção de legitimidade própria dos atos administrativos.*

*2. Não incorre em cerceamento de defesa o magistrado que, justificadamente, indefere a produção de provas prescindíveis ou inconvenientes à solução da lide. Precedentes.*

*3. Eventuais vícios na constituição do crédito tributário são, em princípio, examináveis na competente via administrativa e/ou cível (âmbito judicial), não competindo ao juízo criminal imiscuir-se na matéria. Para efeitos penais, suficiente é a existência de lançamento definitivo em vigor, valendo a presunção de legitimidade do ato administrativo.*

*4. A materialidade do crime contra a ordem tributária pode ser aferida no procedimento fiscal, em face da presunção de veracidade dos atos administrativos. Hipótese em que não se logrou demonstrar a inexistência da autuação fazendária.*

*5. A autoria do crime é atribuída ao sócio que exercia a gerência do empreendimento, possuindo o controle final do fato e decidindo sobre a prática, circunstância e interrupção do crime. No caso, o próprio réu admitiu que detinha o controle e a administração de fato da pessoa jurídica ao tempo dos fatos delituosos.*

*6. O dolo do tipo penal do art. 1º da Lei nº 8.137/90 é genérico, bastando, para a perfectibilização do delito, que o sujeito queira não pagar, ou reduzir, tributos,*

*consubstanciado o elemento subjetivo em uma ação ou omissão voltada a este propósito. O vocábulo tributo constitui-se em elemento normativo do aludido delito.*

*7. Segundo entendimento desta Corte, "as dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa, no caso concreto, não possui o condão de excluir a culpabilidade, vez que a ação versa sobre utilização de meios fraudulentos para reduzir a carga tributária devida e não sobre a impossibilidade de recolhimentos (omissão de recolhimentos)" (ACr 2000.7108011272-2/RS, rel. Des. Vladimir Freitas, 7ª T., julgada em 20.05.2003).*

*8. Condenação e penas mantidas" (grifado agora)*

*(TRF4 ACr nº 2002.72.04.0022379-8/SC, Oitava Turma, Relator, Paulo Afonso Brum Vaz, D.E. 03/06/2009).*

*Assim, afasto a preliminar argüida."*

A validade do ato fiscalizatório foi devidamente reconhecida no processo administrativo-fiscal, com julgamento final em 04/05/07 (fl. 27 - assim antes da denúncia, ofertada em 26/08/08), inclusive quanto à validade da intimação realizada (por AR, sucedida de edital, afixado de 01/06/07 a 16/06/07).

O posterior aditamento da denúncia apenas corrige em parte os valores do crédito tributário, já antes da própria denúncia definido, e traz valores que foram admitidos no processo e pela sentença, sem erros - como indicado pelo recorrente.

No mais, não se dando evidente invalidade desse processo, ou dos critérios de lançamento, descabida é a pretensão de perícia ou de rediscussão do mérito cível nesta seara penal.

De outro lado, corretamente indicou a denúncia a supressão tributária pelo acusado, especificando sua conduta e vinculação ao tipo penal, inclusive com expressa referência ao processo administrativo-fiscal embasador, que continha a plena delimitação dos tributos sonegados. Daí, inexistente a pretendida inépcia.

Nesse sentido foi o parecer ministerial nesta Corte ofertado:

**"2. PRELIMINARES**

**2.1 Inépcia da denúncia e falta de justa causa para a ação penal**

*Dos autos extrai-se que, em 26/08/2008 ..... foram denunciados pela prática do delito tipificado no artigo 1º, I e III, e 12, I, da Lei nº 8.137/90, eis que, em comunhão de esforços, reduziram e suprimiram deliberadamente o pagamento de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, mediante a prestação de declaração falsa à autoridade fazendária, omissão de operações em livros exigidos por lei fiscal, bem como falsificaram e alteraram nota fiscal com a finalidade de fraudar fiscalização tributária (fls. 02/07).*

*Tendo em vista que a denúncia tinha como base a representação fiscal tributária (fls. 02/07).*

*Tendo em vista que a denúncia tinha como base a representação fiscal relativa aos PAF's nº 10980.014009/2006-69 e 10980.014292/2006-29 e que constava nos autos a apresentação de impugnação que havia sido parcialmente acolhida, o juízo a quo determinou a expedição de Ofício à Procuradoria da Fazenda Nacional (fls.08/090, que noticiou que o primeiro procedimento teve o crédito tributário inscrito em dívida ativa em 17/09/2007 e o segundo 01/10/2007 (fls. 19/20).*

*Em face da mencionada informação, o órgão acusatório aditou denúncia, vez que os autos de infrações foram objeto de impugnação tempestiva na esfera administrativa, restando parcialmente acolhidos, reduzindo-se do IRPJ lançado com multa de 150% a importância de R\$21.639,75; da CSLL lançada a importância de R\$ 9.589,15; do PIS/PASEP lançado a importância de R\$ 5.860,0 e da COFINS lançada a importância de R\$ 27.049,82, alterando-se, portanto, os valores dos créditos tributários apurados, objeto da ação penal.*

*Houve alteração do valor dos tributos sonegados, mas não da imputação oferecida.*

*Em relação à autoria, explicitou a denúncia as responsabilidades criminais: " a autoria de ..... está devidamente comprovada por ter sido o sócio-administrador da empresa e responsável por sua escrituração e contabilidade, além de constar como sócio minoritário da empresa" (fl. 06).*

*Assim, não se verifica a alegada inépcia da denúncia, eis que houve perfeita descrição da conduta delituosa praticada pelos réus, com todas as suas circunstâncias, bem como foi ela devidamente classificada no art. 1º, I e III, da Lei nº 8.137/90, o que possibilitou perfeitamente a defesa.*

*A respeito,:*

*"PENAL. PROCESSO PENAL. NULIDADE. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 105/2001. INÉPCIA DA DENÚNCIA. SONEGAÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. OMISSÃO DE RECEITA/RENDIMENTO. ARTIGO 1º, DA LEI 8.137/90. MATERIALIDADE. PROVAS PRODUZIDAS NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARTIGO 155 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. NECESSIDADE DE PERÍCIA. ARTIGO 42 DA LEI 9.430/96. DOLO GENEÉRICO. 1. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça "a utilização de informações financeiras pelas autoridades fazendárias não viola o sigilo de dados bancários, em face do que dispõe não só o Código Tributário Nacional (art. 144, § 1º), mas também a Lei 9.311/96 (art. 11, § 3º, com a redação introduzida pela Lei 10.174/2001) e Lei complementar 105/2001 (arts. 5º e 6º), inclusive podendo ser efetuada em relação a períodos anteriores à vigência das referidas lei. (...)" Ag Rg no Resp 971.102/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, 1ª Turma, Dje 04/05/2009). 2. Não há se falar em inépcia da inicial se o órgão ministerial descreveu os fatos criminosos de forma clara e objetiva, com as circunstâncias relevantes à configuração do delito de sonegação fiscal preenchendo, assim, os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal. (...)"*

***Em relação à falta de justa causa para a instauração da ação penal, é imprescindível referir a denúncia foi oferecida em 26/08/2008, tendo os créditos tributários sido constituídos em 17/09/2007 e 01/10/2007 ( conforme Ofício SERDA/PROGRAN/PFN/PR nº 1156, de 04 de março de 2009), ou seja, não há que se falar em infringência à súmula vinculante nº 24.***

## ***2.2 Impossibilidade de início da fiscalização por vício de competência e por falta de motivo do ato***

*O recorrente suscitou a nulidade do procedimento administrativo de constituição dos créditos tributários, seja em razão de vício de competência para o início da fiscalização e por falta de motivo do ato, seja porque não foi intimado acerca da decisão que julgou as impugnações atinentes aos procedimentos fiscais nº 10980.014009/2006.69 e 10.980014292/2006-29.*

*Conforme tem decidido esta Corte Regional, a existência de eventual vício na constituição do crédito tributário não comporta discussão no âmbito da ação penal, devendo ser apurada em ação própria, perante o juízo cível competente, sobretudo em razão da presunção de legitimidade que se confere ao ato administrativo. Veja-se:*

*"PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI 8.137/90. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (IRPF). PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. AUTORIA COMPROVADA EM RELAÇÃO AO CORRÉU QUE ATUOU NA CONDIÇÃO DE CONTADOR. AUSÊNCIA DE DOLO POR PARTE DAQUELE QUE CONTRATOUOS SERVIÇOS DE CONTABILIDADE. ELEMENTO SUBJETIVO. DOSIMETRIA. DEMANDAS RELATIVA A CONDUTAS SEMELHANTES, MAS OBJETO DE PROCESSAMENTO SEPARADO E JULGAMENTO DESCONTÍNUO. CONDENAÇÃO DEFINITIVA. REFLEXO SOBRE AS PERSECUÇÕES REMANESCENTES, A TÍTULO DE ANTECEDENTES. POSSIBILIDADE. CONTINUIDADE DELITIVA. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA. CIRCUNSTÂNCIAS JUDICIAIS. PARÂMETRO DE AUMENTO SOBRE A PENA BASE. REPRIMENDAS. REDUÇÃO.1.No que concerne aos delitos de sonegação fiscal, o termo inicial para efeitos prescricionais é a data do término do procedimento fiscal. 2.A jurisprudência dominante manifesta-se no sentido de que eventuais vícios na constituição do crédito tributário são, em princípio, examináveis na competente via administrativa e/ou cível (âmbito judicial), não competindo o juízo criminal imiscuir-se na matéria. Precedentes. 3. (...) (TRF4, ACr 0003526-15.2004.404.7201, Oitava Turma, Relator p/Acórdão Victor Luiz dos Santos Laus, D.E. 02/08/2011 - negritou-se.)"*

(...)

### ***2.3 Cerceamento de defesa: indeferimento da produção de prova pericial***

*Não há se falar em cerceamento de defesa pelo indeferimento da produção de prova pericial eis que a prova da materialidade delitiva está consubstanciada nos autos dos PAF's nº 10980.014009/2006-69 e 10980.014292/2006-29, através dos quais o crédito tributário foi constituído. (...)"*

Tampouco tem-se falha na motivação da sentença, que considerou sim os dados finais do decisório administrativo - questão, aliás, no máximo submissível à correção material dos valores, pois tributação omitida em valor certo, conforme ao constatado no processo fiscal. Também aqui é de serem acrescidos os fundamentos ministeriais:

### ***2.4 Nulidade da sentença: fundamentação errônea***

*Entende o recorrente que os valores utilizados pelo magistrado no item 2.2.4 da sentença, que trata da autoria e materialidade, não considerou os novos valores constantes do aditamento à denúncia.*

*Sem razão, contudo.*

*Isso porque, o magistrado singular deixou bastante claro que "Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Curitiba (PR) considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido (f. 27-30 destes autos). Por sua vez ao analisar a impugnação atinente ao PAF n ° 10980.014009/2006-69 a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Curitiba (PR) julgou parcialmente procedente o lançamento realizado, apenas para reduzir valores lançados a título de multa IRPJ e CSLL, bem como os valores do PIS e COFINS (fl. 371).*



Rejeitadas as preliminares, passo à análise do mérito.

Quanto à materialidade, verifico que já das informações prestadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional do Paraná, à fl. 19, vê-se que os créditos tributários referentes aos PAF's n°s 10980.014292-29 e 10980.014009-69 foram devidamente constituídos, com final decisão anteriormente à instauração da ação penal.

Quanto à autoria, além de ..... integrar o quadro societário (fls. 197-292 do inquérito), era ele quem administrava a empresa ..... no período compreendido entre os anos de 2000 e 2003.

Isto confirmam as declarações prestadas em juízo pelo réu e pelas testemunhas Maria Amélia Silva da Rocha e Silvia Cristina Amâncio:

..... (f. 247):

(...)

**J: Hum-hum. Certo. O senhor, de fato, nesse período aqui no ano de 2000 até o ano de 2002 era o efetivo administrador da empresa ..... (sic)?**

**R: Sim. O administrador.**

(...)

**Maria Amélia Silva da Rocha (f. 229-231):**

(...)

**D: A senhora trabalhou na empresa ..... entre 98 e 2003?**

**T: Sim.**

(...)

**D: Qual era a função da senhora dentro da empresa?**

**T: Eu entrei como auxiliar administrativa**

(...)

**D: Mas a senhora fez parte do financeiro da empresa também?**

**T: Também, mas tarde eu fui crescendo, né, dentro da empresa, fiz daí...fui pra área financeira também.**

**D: Em 2000 até 2003, qual era o cargo exercido pela senhora?**

**T: Eu não tenho lembrança se auxiliar de contas a pagar ou assistente financeiro.**

(...)

**D Muito bem. A senhora conhece a pessoa de .....?**

**T: Eu conheço o ...como e diz, o empregador .....**

**D: E o que ele era na empresa?**

**T: Ele era o gerente...o todo né, o gerente...não é financeiro, era o responsável pela empresa, era o responsável.**

(...)

**Silvia Cristina Amâncio (f. 227-228):**

**D: A senhora trabalhou na empresa .....i entre os anos mais ou menos 98 até 2003?**

**T: Trabalhei.**

(...)

**D: Muito bem. A pessoa de ....., a senhora conhece ele?**

**T: Conheço profissionalmente**

**D: E a senhora tem alguma coisa que desabone a conduta dele?**

**T: Não.**

**D: É uma boa pessoa, pessoa de família?**

**T: Sim.**

(...)

*J: Qual era a atividade do Seu ..... dentro da empresa?*

*T: Eu não sei em documento contrato social, mas ele era o dono da empresa.*

(...)

*T: Sim, ele coordenava a empresa. A gente respondia pra ele.*

*J: Ele comandava a empresa.*

*T: Isso mesmo..*

(...)

O crime de sonegação fiscal, do artigo 1º, da Lei n.º 8.137/90, exige supressão ou redução de tributo, pela conduta de omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

Inobstante a discussão doutrinária acerca do tema, prevalece nesta Corte o entendimento que é genérico o **dolo** de suprimir ou reduzir tributo ao não prestar informação devida ao INSS (ACR 200471000376666/RS, OITAVA TURMA, j. 17/12/2008). Não se tem previsto na norma penal intento ulterior ao resultado naturalístico (supressão/redução de tributo), a configurar o elemento subjetivo.

O fato de o sujeito ter realizado algum dos comportamentos instrumentais descritos nos incisos do dispositivo em análise (art. 1º, caput), com a finalidade de viabilizar a evasão, não configura exigência (pelo tipo) da presença de **dolo** específico (intenção determinada) na conduta, pois o tipo que exige a presença deste elemento subjetivo descreve uma intenção que orienta a prática do crime, o que não ocorre na espécie em análise.

Ou seja, o tipo que descreve o **dolo** específico indica, além do resultado (nos crimes materiais) ou da conduta (nos crimes formais ou de mera conduta), uma finalidade em face da qual foi praticado o crime, consistindo em uma intenção ulterior ao resultado ou à conduta.

A intenção de realizar a conduta nuclear do tipo ou de obter o resultado que configuram a consumação do crime não especifica o **dolo**. Por este motivo, a utilização de um instrumento, com a finalidade determinada de realizar a conduta nuclear do tipo, não altera a configuração do elemento subjetivo (**dolo** genérico).

Por exemplo, o fato de alguém utilizar uma faca com a intenção deliberada de matar alguém, não configura **dolo** específico para fins de tipicidade penal, porque a morte é o resultado, e o **dolo** específico é uma intenção (descrita no tipo) que qualifica a obtenção do resultado.

Da mesma forma, pouco importa que quando da realização das condutas instrumentais descritas nos incisos do caput, o sujeito tenha as direcionado para a finalidade determinada de concretizar a evasão (supressão ou redução) do tributo, pois este fato é o próprio resultado que configura a consumação do crime. (Crimes Contra a Ordem Tributária, Dialética, 2ª edição, p. 144).

Decorre da linha causal ordinária que a conduta de incorretamente informar ao fisco decorre do intento de sonegação, que assim faz compreender a presença do **dolo** - ressalvada especial condição demonstradora de erro, cujo

ônus probatório compete à defesa (na dúvida cabendo, contudo, a absolvição - art. 386, VI, do CPP, na redação da Lei n.º 11.690/08).

Destarte, se os agentes omitiram informação ou prestaram declaração falsas às autoridades fazendárias, reduzindo ou suprimindo, com isso, tributo e qualquer acessório, perfectibilizado estará o tipo penal.

Na espécie, o **dolo** exigido no artigo 1º, I e II da Lei n.º 8.137/90 ficou configurado por ter o réu realizado conscientemente omissões e fraudulentas informações na escrita fiscal, demonstrado agir para a proposital sonegação de tributos.

Comprovadas a materialidade e autoria delitivas, bem como o dolo do agente, e não havendo causas excludentes de ilicitude ou de culpabilidade, passo à análise da dosimetria da pena.

### **Dosimetria da Pena**

#### **Da Dosimetria da Pena Privativa de Liberdade**

Fixada provisoriamente a pena no mínimo legal de 02 (dois) anos de reclusão, nesse limite a mantenho ante a ausência de ministerial, sob pena de *reformatio in pejus*.

Na terceira fase da dosimetria, o magistrado fez incidir a majorante do art. 12, I, da Lei n.º 8137/91 nos seguintes termos:

*Conforme informações prestadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Paraná e Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região (f. 19-20 e 62-68), os valores suprimidos em decorrência dos fatos descritos na denúncia superam R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).*

*Assim, diante da vultuosidade dos tributos suprimidos com as condutas do acusado, bem como considerando que parte dos tributos arrecadados pelo Governo Federal se destina a programas sociais voltados para população carente (maior parte da população brasileira), é certo que as condutas delituosas praticadas pelo réu acarretaram grave dano à coletividade.*

*Assim, deve incidir na espécie a causa de especial aumento de pena prevista no art. 12, inciso I, da Lei n.º 8.137/90, razão pela qual as penas deverão ser majoradas em (1/3) um terço.*

Daí fixou a pena em 02 (dois) anos e 08 (oito) meses de reclusão.

Já decidiu a Seção Criminal desta Corte que se aplica a majorante aos danos superiores a dez milhões de reais - limite estabelecido para o controle de Grandes Devedores, da Portaria PGFN n.º. 320/2008 - como já antes manifestara também a 8ª Turma:

*Se da sonegação de tributos resultar prejuízo grave ao Erário Público, consideram-se negativas as consequências do crime, a fim de justificar o aumento na pena-base, ficando a majorante do artigo 12, I, da Lei 8.137/90 restrita àqueles casos em que o valor suprimido do tesouro federal for superior a dez milhões de reais, valor estabelecido na Portaria PGFN n.º. 320, publicada em 02-05-2008, que regulamentou o chamado Projeto Grandes Devedores - PROGRAN -, que visa a dispensar acompanhamento especial e prioritário aos maiores devedores do Governo.*

(TRF4, ACr 200672040044217, Relator PAULO AFONSO BRUM VAZ, D.E. 22/06/2010)

Ocorre que os valores indicados às fls. 19/20 - e tomados pelo magistrado para o agravamento da pena foram atualizados após a constituição definitiva do débito, devendo ser excluída essa atualização do montante examinado para fins de incidência da agravante.

Do mesmo modo, ressalvado entendimento pessoal diverso, decidiu a 4ª Seção deste Tribunal que para fins penais devem ser desconsideradas as multas tributárias, bem como os acréscimos legais - juros e correção monetária, quando for o caso (*Revisão Criminal nº 0009940-54.2011.404.0000, Rel. Des. Federal Paulo Afonso Brum Vaz, 4ª Seção, por maioria, em 15/12/2011, D.E. de 12/01/2012*).

Deste modo, e seguindo orientação da Seção Criminal, para aferição de incidência, ou não, da majorante em exame deve ser considerado apenas o valor originariamente sonogado, que, no caso, é de R\$ 4.691.494,34 (quatro milhões, seiscentos e noventa e um mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e trinta e nove centavos), razão pela qual, acolho no ponto o recurso defensivo para afastar o agravamento da pena, mantida em 2 anos de reclusão.

No tocante à causa de aumento do art. 71 do Código Penal, pelas continuadas supressões de tributos mediante a omissão de informações devidas à autoridade fazendária nos anos de 2000, 2001 e 2002, e inexistindo recurso da acusação, mantenho o acréscimo pela continuidade delitiva fixado pela sentença em 1/6 (um sexto), ficando a pena definitivamente fixada em **2 (dois) anos e 4 (quatro) meses de reclusão**, pois ausentes outras causas especiais de aumento ou diminuição.

Tendo o crime cominada pena de 2 a 5 anos e sendo a pena definitiva ora fixada em **2 (dois) anos e 4 (quatro) meses**, tenho como excessiva a fixação em 140 dias-multa, razão pela qual a reduzo, proporcionalmente à pena privativa de liberdade, para **48 (quarenta e oito) dias-multa**.

O valor do dia-multa deve variar proporcionalmente à capacidade econômica do réu pois surge da substituição de um dia de pena pelo pagamento equivalente a um dia de trabalho do condenado.

Na espécie, levando-se em consideração a movimentação financeira da empresa e o valor sonogado, entendo que poderia até arcar com quantia maior que a estabelecida na sentença, porém mantenho o valor do dia multa em 1 (um) salário mínimo em face da não *reformatio in pejus*.

#### **Das Penas Substitutivas**

Na espécie o magistrado substituiu a pena privativa de liberdade por duas restritivas de direitos, consistentes em prestação pecuniária no valor único de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e prestação de serviços à comunidade ou entidade pública.

Ausente recurso do Ministério Público, mantenho sem maiores exames a possibilidade de substituição por pena restritiva de direitos.

Quanto à espécie de pena substituída, correta foi a escolha da prestação de serviços à comunidade, pelo tempo da condenação, que possibilita a manutenção do agente na sociedade em que inserido e bem cumpre a função de resposta criminal específica, pois sente o condenado os efeitos da efetiva pena - prestação do trabalho -, que inclusive é socialmente útil, e pela prestação pecuniária, também socialmente útil, sem o gravoso encarceramento do condenado. Não merece ser no caso aplicável a interdição temporária de direitos - pois o crime é desvinculado do exercício de direito limitável por lei -, sendo mais gravosa e menos eficiente (pelo menor aspecto reeducativo e prevalente

caráter de especial medida de restrição da liberdade) a pena de limitação de final de semana.

Quanto ao valor da prestação pecuniária, considerando o dano causado pelo crime - em montante superior a quatro milhões de reais - e o valor financeiro movimentado pela empresa, mantenho o valor fixado pela sentença em R\$ R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

Mantenho também a condenação à reparação do dano, correspondente ao total, atualizado e com acréscimos, da sonegação dos tributos, sem que isso legitime dupla cobrança do mesmo montante.

**Ante o exposto**, voto por dar parcial provimento ao recurso.

**É O VOTO.**

**Des. Federal NÉFI CORDEIRO**  
**Relator**

---

Documento eletrônico assinado por **Des. Federal NÉFI CORDEIRO, Relator**, 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 **4672389v18** e, se solicitado, do código CRC **C473C91**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): Néfi Cordeiro  
Data e Hora: 20/03/2012 14:04

---

**EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 13/03/2012**  
**APELAÇÃO CRIMINAL Nº 0031687-51.2007.404.7000/PR**  
**ORIGEM: PR 200770000316875**

RELATOR : Des. Federal NÉFI CORDEIRO  
PRESIDENTE : Des. Federal Néfi Cordeiro  
PROCURADOR : Dr. Adriano Augusto Silvestrin Guedes  
REVISOR : Des. Federal MÁRCIO ANTÔNIO ROCHA  
SUSTENTAÇÃO ORAL : Dr. José Vecchio Filho pelo apelante .  
APELANTE : .  
ADVOGADO : Paulo José Iász de Moraes e outros  
: Analice Castor de Mattos  
: Rodrigo Castor de Mattos

: Domenico Donnangelo Filho  
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Certifico que este processo foi incluído na Pauta do dia 13/03/2012, na seqüência 6, disponibilizada no DE de 28/02/2012, da qual foi intimado(a) o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Certifico, também, que os autos foram encaminhados ao revisor em 09/12/2011.

Certifico que o(a) 7ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

APÓS A LEITURA DO RELATÓRIO, DAS MANIFESTAÇÕES ORAIS PELA DEFESA E MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, O PROCESSO FOI SUSPENSO POR INDICAÇÃO DO RELATOR.

**Valéria Menin Berlato**  
**Diretora de Secretaria**

---

Documento eletrônico assinado por **Valéria Menin Berlato, Diretora de Secretaria**, 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 **4879142v1** e, se solicitado, do código CRC **32FC2567**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): Valéria Menin Berlato  
Data e Hora: 14/03/2012 17:17

---

**EXTRATO DE ATA DA SESSÃO DE 20/03/2012**  
**APELAÇÃO CRIMINAL Nº 0031687-51.2007.404.7000/PR**  
**ORIGEM: PR 200770000316875**

RELATOR : Des. Federal NÉFI CORDEIRO  
PRESIDENTE : Des. Federal Néfi Cordeiro  
PROCURADOR : Dr. Luiz Felipe Sanzi  
. : .  
ADVOGADO : Paulo José Iász de Moraes e outros  
: Analice Castor de Mattos  
: Rodrigo Castor de Mattos

: Domenico Donnangelo Filho  
APELADO : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Certifico que o(a) 7ª TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A TURMA, POR UNANIMIDADE, DECIDIU DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR, COM RESSALVA QUANTO À REPARAÇÃO DE DANOS PELO DES. FEDERAL ÉLCIO PINHEIRO DE CASTRO.

RELATOR : Des. Federal NÉFI CORDEIRO  
ACÓRDÃO : Des. Federal NÉFI CORDEIRO  
VOTANTE(S) : Des. Federal NÉFI CORDEIRO  
: Des. Federal MÁRCIO ANTÔNIO ROCHA  
: Des. Federal ÉLCIO PINHEIRO DE CASTRO

**Valéria Menin Berlato**  
**Diretora de Secretaria**

---

Documento eletrônico assinado por **Valéria Menin Berlato, Diretora de Secretaria**, 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 **4893591v1** e, se solicitado, do código CRC **19E5EC38**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): VALERIA MENIN BERLATO:11094  
Nº de Série do Certificado: 3643B4DE713A454D  
Data e Hora: 21/03/2012 14:26:03

---