

APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5004848-97.2014.4.04.7115/RS

RELATOR: JOÃO PEDRO GEBRAN NETO

APELANTE: ROBERTO RIBEIRO DANTAS

ADVOGADO: JÁCSON SCHNEIDER

APELADO: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

## **EMENTA**

PENAL. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. OMISSÃO DE INFORMAÇÕES AO FISCO. RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS. ARTIGO 1º, INC. I, DA LEI Nº 8.137/90, NA FORMA DO ART. 71 DO CÓDIGO PENAL.

MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO. COMPROVAÇÃO. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA.

DIFICULDADES FINANCEIRAS NÃO COMPROVADAS.

DOSIMETRIA. ATENUANTE DA CONFISSÃO

ESPONTÂNEA. REDUÇÃO DA PENA. SÚMULA Nº 231 DO STJ. PENA DE MULTA. REDUÇÃO.

1. Comete crime contra a ordem tributária o agente que suprime o pagamento de tributos, consistente na omissão de informação ou prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias. O mero inadimplemento não caracteriza o crime, sendo necessário o emprego de meio fraudulento.

2. 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.

3. Admite-se a causa excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, desde que comprovadas nos

autos as graves dificuldades financeiras enfrentadas para adimplir a obrigação tributária. Não incidência no caso em análise.

4. Reconhecida a circunstância atenuante da confissão espontânea, esta não tem o condão de reduzir a pena aquém do mínimo legal, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial há muito consolidado. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

5. A fixação da pena de multa obedece ao sistema bifásico, devendo guardar proporcionalidade com a sanção corporal imposta, tendo-se como parâmetro a menor e maior pena prevista no ordenamento jurídico. Redução dos dias-multa.

6. Apelação criminal parcialmente provida.

## **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 8a. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, dar parcial provimento à apelação criminal, para o fim de reduzir a pena de multa, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 04 de abril de 2018.

Juiz federal convocado Nivaldo Brunoni.

O Ministério Público Federal ofereceu denúncia em face de ROBERTO RIBEIRO DANTAS, nascido em 24/07/1951, imputando-lhe a prática do delito tipificado no art. 1º, inc. I, e no art. 2º, inc. I, ambos da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

Narra, no que interessa, a inicial acusatória:

No período compreendido entre os anos de 2008 e 2010, o denunciado ROBERTO RIBEIRO DANTAS, durante o exercício da função pública de Tabelião, nos municípios de Cândido Godói, Campina das Missões e São Paulo da Missões, suprimiu o pagamento de tributo mediante a prática reiterada de prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, que deveriam estar escrituradas no Livro Caixa do tabelionato e constar da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPFs).

Conforme consta dos autos fiscais, a Receita Federal do Brasil iniciou o procedimento de fiscalização do IRPF (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) ano-calendário 2007 a 2010, determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 10108002012-00139, intimando o réu em 02/05/2012 para apresentar esclarecimentos sobre sua situação fiscal de acordo com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

O réu atendeu ao requerimento, contudo, sem encaminhar a totalidade dos documentos solicitados (Evento 01, Doc. 06, fl. 01).

Em razão da negativa apresentada, a Receita Federal do Brasil expediu nova intimação para a apresentação de toda a documentação anteriormente solicitada (Evento 01, Doc. 6, fls. 02/03).

Em resposta, o denunciado apresentou cópia do Registro de Boletim de Ocorrência na Polícia Civil (DP-Cruzeiro do Sul/RS) nº 452/2012, com data de 22/05/2012, contendo seu próprio relato de que perdeu vários documentos, dentre eles, alguns muito relevantes para o procedimento fiscal como as certidões de nascimento dos filhos, a certidão de casamento, a certidão de

divórcio e ainda os comprovantes de rendas e despesas cartorárias que existiam em seu poder.

No documento mencionou que deu por falta dos documentos apenas quatro dias antes do registro da ocorrência (Evento 01, Doc. 07, fl. 02/03).

Diante da omissão do requerido, a Receita Federal do Brasil diligenciou aos atuais titulares dos tabelionatos de Campinas das Missões/RS e de Cândido Godói/RS com o objetivo de buscar os documentos solicitados e não apresentados pelo denunciado (Evento 01, Doc. 15).

Não obstante a informação por parte dos titulares dos tabelionatos de que o réu havia levado consigo os documentos relativos aos anos-calendário de 2008 a 2010, foram encontrados no tabelionato de Cândido Godói os recibos e o livros-caixa originais de todo o período (Evento 01, Docs. 16 e 17).

A constatação dessas irregularidades e a aparente tentativa do denunciado em impedir o conhecimento pela autoridade fazendária das receitas recebidas, pois se fosse do seu interesse poderia, ao menos, ter tentado buscar documentos junto as suas antigas serventias, levou o órgão de fiscalização a oficiar a Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, para que enviasse cópia dos livros-caixa, os quais, todos os Tabeliães tem obrigação de remeter para a citada corregedoria.

Assim, após a resposta da corregedoria apresentando todos os livros caixa e demais rendimentos recebidos pelo denunciado é que restou constatada a existência das receitas omitidas em sua plenitude, o que faz deduzir o real motivo pelo qual deixou de

apresentar os diversos livros contábeis, que era esconder tais receitas (Evento 1, Doc. 38, fls. 1/135).

Ao final da apuração fiscal realizada, constatou-se as seguintes omissões entre as receitas brutas constantes dos livros-caixa e o que fora declarado nas DIRPFs referente aos anos de 2008, 2009 e 2010 (Evento 01, Doc. 02, fl. 09):

[...]

Por conta de tais fatos, foi lançado o crédito pela Receita Federal, em sede de Representação Fiscal para Fins Penais, no valor consolidado (com a incidência de juros e multa) de R\$ 225.317,19 (duzentos e vinte e cinco mil e trezentos e dezessete reais e dezenove centavos), referente à sonegação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) (Evento 01, Doc. 04, fl. 05).

A denúncia foi recebida em 12/03/2015 (evento 10 - autos originários).

Processado o feito, foi proferida sentença, publicada em 24/08/2017, que julgou parcialmente procedente a pretensão exposta na denúncia para condenar o réu pela prática do delito previsto no art. 1º, inc. I, da Lei 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal, à pena de 02 (dois) anos, 04 (quatro) meses e 24 (vinte e quatro) dias de reclusão, e à pena de multa de 58 (cinquenta e oito) dias-multa, à base de 1/2 (um meio) do salário mínimo vigente em 2010, tendo a pena privativa de liberdade sido substituída por prestação de serviços à comunidade e por prestação pecuniária no valor de 05 (cinco) salários mínimos (evento 190 - autos originários).

A defesa apelou, requerendo a absolvição, a) em razão da autuação errônea por parte da Recita Federal, b) por não ter havido fraude, mas simples omissão de informações e c) por conta da excludente da inexigibilidade de conduta diversa e estado de necessidade; alternativamente, postulou c) a redução da pena aquém do mínimo legal em razão da atenuante da confissão espontânea e d) a redução da pena de multa (evento 201 - autos originários).

Com contrarrazões (evento 205 - autos originários), subiram os autos a esta Corte.

O Ministério Público Federal ofertou parecer, opinando pelo desprovimento do apelo (evento 4).

É o relatório. À revisão.

## **VOTO**

### 1. Tipicidade

O denunciado foi condenado pela prática do crime previsto no artigo 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, que assim dispõe:

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

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

Para a subsunção de determinada conduta no tipo penal acima descrito, necessário que haja redução ou supressão do tributo mediante emprego de fraude, uma vez que o mero inadimplemento não constitui crime. Isto é, afigura-se necessária a conjugação de dois elementos: o inadimplemento total ou parcial e a fraude.

No presente caso, a conduta narrada na denúncia se amolda ao tipo penal, tendo em vista que o réu teria suprimido tributos, mediante omissão de informações às autoridades fazendárias, relativas aos rendimentos auferidos, nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios 2009, 2010 e 2011.

## 2. Materialidade e autoria

A materialidade restou demonstrada pelos seguintes documentos que constam do IPL nº 5002750-76.2013.4.04.7115: Relatório do Procedimento Fiscal nº 1010800-2012-00139 e anexo demonstrativo de apuração (evento 1, OFIC2, p. 5-14), Representação Fiscal para Fins Penais (evento 1, OUT4), extrato do Livro de Receita e Despesa da Comarca de Campina das Missões (evento 1, OUT38), Livro-Caixa do Tabelionato Dantas (evento 1, OUT8, p. 21-34 e OUT17), Declaração do Imposto de Renda - Pessoa Física do ano-base 2008, 2009 e 2010 (evento 1, OUT40, OUT41 e OUT42), demonstrativo consolidado do crédito tributário (evento 1, OUT44, p. 2), Auto de Infração e demonstrativo de apuração (evento 1, OUT44, p. 3-13 e 14-30)

De acordo com o que se extrai dos documentos acima referidos, o réu, durante o período objeto da autuação, exerceu a função de Tabelião Titular em Cândido Godoi/RS, Campina das Missões/RS e em São Paulo das Missões/RS. A partir da análise dos livros-caixa das serventias cartorárias fornecidos pela Corregedoria do Tribunal de Justiça/RS, constatou-se que o denunciado omitiu, nas DIRPFs dos anos-base 2008, 2009 e 2010, os rendimentos lá escriturados, informando ao Fisco valores consideravelmente menores do que as receitas efetivamente auferidas, conforme as

conclusões da autoridade fazendária abaixo transcritas (evento 1, OUT4, p. 4, do IPL):

No ano-calendário de 2008, constatou-se uma omissão de receitas no valor de R\$ 78.000,00, oriunda de diferença para maior nos livros-caixa referentes à Cândido Godói e Campina das Missões. Ressalte-se que o contribuinte subtraiu reiteradamente os valores das receitas brutas a cada mês, conforme está demonstrado no Anexo I do relatório fiscal.

No ano-calendário de 2009, somando-se as diferenças (omissões) encontradas nos livros caixa referentes à Cândido Godói e Campina das Missões, juntamente com as receitas constantes no livro-caixa de São Paulo das Missões (que foram totalmente omitidas), constatou-se um total de omissões de receitas no valor de R\$ 110.586,20.

No ano-calendário de 2010, somando-se as diferenças (omissões) encontradas nos livros caixa referentes a Cândido Godói e Campina das Missões, juntamente com as receitas constantes no livro-caixa de São Paulo das Missões (que foram totalmente omitidas), constatou-se um total de omissões de receitas no valor de R\$ 165.930,95.

Com isso, foi sonegado o valor de R\$ 225.317,19 (duzentos e vinte e cinco mil, trezentos e dezessete reais e dezenove centavos), incluídos juros e multa, a título de Imposto de Renda - Pessoa Física (IRPF), estando o crédito tributário definitivamente constituído.

Dos documentos acima relacionados, bem como do conjunto probatório amealhado ao longo da instrução, extrai-se que a

autoria delitiva de fato recai sobre o réu, que detinha o poder de decisão quanto à ocorrência ou não do ato ilícito.

Durante o interrogatório judicial, o acusado admitiu a prática delitiva, esclarecendo que o fato não se tratou de erro de escrituração, bem como que tinha ciência do que estava fazendo, tendo atribuído o agir ilícito a dificuldades financeiras (evento 172, VÍDEO3).

O auditor-fiscal responsável pela fiscalização confirmou em juízo as conclusões materializadas na Representação Fiscal para Fins Penais, esclarecendo que foi apurado que o acusado registrava nos livros contábeis por ele firmados, corretamente, os valores da receita bruta auferida nas serventias, mas que, nas DIRPFs, declarava montantes muito aquém dos escriturados (evento 104, VÍDEO3).

Nesse contexto, está suficientemente demonstrado que o acusado, mediante fraude, consistente na deliberada omissão ao Fisco de rendimentos comprovadamente auferidos nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, suprimiu Imposto de Renda Pessoa Física, amoldando-se a conduta ao tipo previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

No que se refere à suposta autuação errônea por parte da Receita Federal, oportuna citação de excerto da sentença que acertadamente refutou esta alegação:

Por outro lado, não merece prosperar a alegação de que não teria sido demonstrado claramente nos autos que houve supressão de informações à autoridade fazendária e que os valores encontrados pelo fisco foram lançados equivocadamente e de forma indevida.

No caso em análise, foi oportunizado ao acusado, no curso do processo administrativo fiscal e também desta ação penal, esclarecer e comprovar a correção das informações prestadas ao fisco. Entretanto, conforme observado pelo Ministério Público Federal, o acusado não cooperou com a autoridade fazendária nesse sentido, impedindo, reiteradamente, o conhecimento das receitas recebidas e a existência dos créditos tributários devidos, revelando pouco interesse em demonstrar sua inocência.

Por fim, a alegação de que houve mera omissão de informações, e não fraude, igualmente não merece amparo.

De fato, é consolidado o entendimento de que o mero inadimplemento tributário não constitui crime, impondo-se, para que haja a censura penal, a comprovação da falta de pagamento aliada à existência de fraude, que pode corresponder tanto à falsificação e uso de documentos falsos, por exemplo, quanto ao ato de suprimir declarações legalmente exigidas.

A propósito:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (LEI N. 8.137/1990, ART. 1º, INC. I, E ART. 2º, INC. II). INÉPCIA DA INICIAL ACUSATÓRIA. PRESENÇA DOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. DENÚNCIA GENÉRICA NÃO EVIDENCIADA. DEMONSTRADA A MÍNIMA CORRELAÇÃO DOS FATOS DELITUOSOS COM A ATIVIDADE DO ACUSADO. JUSTA CAUSA. LASTRO PROBATÓRIO MÍNIMO EVIDENCIADO. PROCESSO CRIMINAL INSTRUÍDO COM BASE EM DADOS DECORRENTES COMPARTILHAMENTO DE DADOS

FINANCEIROS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS COM A  
AUTORIDADE FISCAL. AUSÊNCIA DE PRÉVIA  
AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE  
UTILIZAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS  
PENAIIS. CONSTRANGIMENTO ILEGAL CARACTERIZADO.  
RECURSO DESPROVIDO. ORDEM CONCEDIDA DE  
OFÍCIO.

[...]

2. A conduta de inadimplir o crédito tributário, de per si, pode não constituir crime. Caso o sujeito passivo declare todos os fatos geradores à Administração Tributária, conforme periodicidade exigida em lei, cumpra as obrigações tributárias acessórias e mantenha a escrituração contábil regular, não há falar em sonegação fiscal (Lei n. 8137/1990, art. 1º), mas mero inadimplemento, passível de execução fiscal. Os crimes contra a ordem tributária, exceto o de apropriação indébita tributária e previdenciária, além do inadimplemento, pressupõe a ocorrência de alguma forma de fraude, que poderá ser consubstanciada em omissão de declaração, falsificação material ou ideológica, a utilização de documentos material ou ideologicamente falsos, simulação, entre outros meios.

[...]

15. Recurso desprovido. Ordem concedida de ofício, apenas para determinar o desentranhamento dos autos do processo criminal todas as provas decorrentes da quebra do sigilo bancário do recorrente sem autorização judicial.

(RHC 72.074/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 19/10/2016)

No caso em análise, o denunciado, objetivando evitar que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, omitiu informações consistentes nos rendimentos auferidos, o que caracteriza, assim, o emprego de meio fraudulento exigido pelo tipo penal.

### 3. Dolo

Quanto à existência do dolo, são necessárias algumas observações.

A Lei nº 9.430/96, no art. 44, inc. I e §1º, ao dispor sobre a multa a ser aplicada nos casos de lançamento de ofício, estabelece que o percentual de 75% será duplicado acaso a autoridade fazendária conclua que o contribuinte agiu dolosamente, na forma dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, embora a atividade administrativo-fiscal seja vinculada, o julgamento que resulta no auto de infração e no lançamento do crédito tributário exige, inevitavelmente, a análise do contexto fático, o que abrange o dolo na conduta do agente. Daí exsurge o questionamento a respeito da possibilidade de, para fins penais, pressupor o elemento subjetivo a partir da valoração do Fisco sobre a sua existência ou não.

Dito isso, haverá casos em que a autoridade fazendária concluirá pela inexistência de dolo (multa de 75%), porém, na ação penal, a conduta poderá ser reputada dolosa, situação que, em um primeiro momento, iria de encontro à concepção unitária do direito e, também, ao princípio da intervenção mínima.

Sucedem que o juízo criminal não pode ficar vinculado às conclusões da autoridade administrativa, precipuamente se, na

instrução processual, mediante ampla dilação probatória, restar demonstrado que a conduta foi dolosa.

No caso em análise, afigura-se comprovado o dolo na conduta, na medida em que, além de ter sido aplicada multa qualificada, conforme já argumentado, o próprio denunciado admitiu no seu interrogatório que estava ciente da ilicitude do seu agir e que o fato não se tratou de mero erro de escrituração, estando demonstrado, portanto, que ele, de forma livre e consciente, omitiu informações à autoridade fazendária, culminando, conseqüentemente, na desoneração tributária.

Afora isso, é entendimento consolidado neste Tribunal que, para a configuração do delito do art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90 basta o dolo genérico; o tipo não exige do agente especial estado de ânimo voltado a um fim específico.

### 3.1. Das dificuldades financeiras

Por fim, cabe afastar a alegação defensiva de que a conduta do acusado estaria albergada pela excludente de ilicitude do estado de necessidade ou da excludente de culpabilidade da inexigibilidade de conduta diversa, por conta da existência de dificuldades financeiras arguida no interrogatório. Segundo entendimento desta Corte (o qual deve comportar, a meu juízo, algum tempero), o fato de estar o contribuinte em situação de dificuldade financeira não configura causa excludente de culpabilidade em se tratando de crimes de sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90 e art. 337-A do Código Penal), tendo em vista que tais delitos envolvem não somente a supressão ou redução do pagamento de tributo, mas também - como meio para atingir esse resultado - a prática de conduta fraudulenta (Apelação Criminal nº 0000551-

81.2008.404.7103, 7ª Turma, Rel. Salise Monteiro Sanchotene, D.E. 26/07/2013; Apelação Criminal nº 0001472-

46.2008.404.7004, 8ª Turma, Rel. Victor Luiz dos Santos Laus, D.E. 29/02/2012).

De qualquer forma, para configurar-se uma das causas excludentes, seria necessário que as dificuldades financeiras fossem graves, sérias e extremas. É preciso que se demonstre a real ausência de condições de saldar o compromisso. A conduta deve revelar-se uma medida última.

No caso em apreço, a defesa deixou de apresentar documentos que dessem amparo à sua tese e, diante disso, tenho que a solução dada pela sentença deve ser mantida. Afinal, 'somente em situação anormal, extremamente grave e excepcional é possível a exculpação, sendo, pois, insuficiente a referência genérica à crise econômica e ao desemprego para configurá-la, mormente se o agente abriu mão das vias normais para a solução do conflito' (BRUNONI, Nivaldo, Princípio de Culpabilidade: Considerações, Ed. Juruá, Curitiba, p. 275).

3.2. Comprovados, portanto, a materialidade, a autoria e o dolo, e sendo o fato típico, antijurídico e culpável, não estando presentes causas de exclusão da ilicitude ou da culpabilidade, deve ser mantida a condenação pela prática do crime previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

#### 4. Dosimetria

4.1. Adotou a legislação pátria o critério trifásico para fixação da pena, a teor do disposto no art. 68, do Código Penal. A pena base atrai o exame da culpabilidade do agente (decomposta no art. 59 do Código Penal nas circunstâncias do crime) e em critérios de

prevenção. Não há, porém, fórmula matemática ou critérios objetivos para tanto, 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' (HC 107.409/PE, 1.ª Turma do STF, Rel. Min. Rosa Weber, un., j. 10.4.2012, DJe-091, 09.5.2012). É no juízo subjetivo de reprovação que reside a censurabilidade que recai sobre a conduta.

ZAFFARONI e PIERANGELI, asseveram que 'a medida da pena-base indica o grau de culpabilidade, e que as considerações preventivas permitem fixá-las abaixo desse máximo (...). A culpabilidade abarcará tanto os motivos (é inquestionável que a motivação é problema da culpabilidade), como as circunstâncias e consequências do delito (que podem compor também o grau do injusto que, necessariamente, reflete-se no grau de culpabilidade). (...) A personalidade do agente cumpre uma dupla função: com relação à culpabilidade, serve para indicar - como elemento indispensável - o âmbito de autodeterminação do agente. Insistimos aqui ser inaceitável a culpabilidade de autor. A maior ou menor 'adequação' da conduta ao autor, ou 'correspondência' com a personalidade deste, em nenhum caso pode fundamentar uma maior culpabilidade, e, no máximo, deve servir para baixar a pena do máximo que a culpabilidade de ato permite, que é algo diferente' (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; e PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro, Parte Geral. RT, p. 832/833).

Na lição de NIVALDO BRUNONI, '... a pena quando da sua determinação tem a exclusiva função de retribuição da

culpabilidade, pois ela, em essência, reflete uma reprovação'. Arremata o autor: 'a pena deve corresponder a magnitude da culpabilidade revelada no caso concreto, cuja aferição será realizada com base nas condições pessoais do autor e nas circunstâncias concomitantes, dentre as quais os motivos, as consequências e o comportamento da vítima'. (in Princípio da culpabilidade. Curitiba: Juruá, 2008, p, 325).

4.2. A pena foi assim fixada na sentença:

Individualização da pena

Circunstâncias judiciais:

- a) culpabilidade: A conduta do réu é reprovável, considerando-se que atenta contra a administração pública, mais especificamente no que se refere à supressão de tributos federais, de interesse da Fazenda Nacional. É culpável, e tinha conhecimento da ilicitude de sua conduta;
- b) antecedentes: o acusado registra antecedentes que não poder ser valorados, diante da incerteza acerca do trânsito em julgado;
- c) conduta social: a conduta social foi abonada nos autos;
- d) personalidade: não identifiquei elementos prejudiciais à análise de sua personalidade;
- e) circunstâncias: normais à espécie delitiva;
- f) motivos: normais à espécie, qual seja, enriquecimento à custa da supressão ou omissão de tributo;
- g) comportamento da vítima: o aspecto vitimológico resta prejudicado, eis que se trata de crime contra a administração pública.

Com base no conjunto das circunstâncias judiciais acima examinadas, fixo a pena-base em 2 (dois) anos de reclusão.

Não vislumbro a existência de agravantes. Por outro lado, restou configurada a circunstância atenuante da confissão espontânea (artigo 65, III, d, do Código Penal), conforme interrogatório. Tendo a pena-base sido estabelecida no mínimo legal, nenhuma redução é devida, nos termos do enunciado da Súmula n. 231/STJ (TRF4, ACR 2007.72.05.004524-7, Oitava Turma, Relator Luiz Fernando Wowk Penteado, D.E. 10/06/2010), restando fixada a pena provisória em 2 (dois) anos de reclusão.

Aumento a pena provisória em 1/5 (um quinto), ou seja, em 4 (quatro) meses e 24 (vinte e quatro) dias, nos termos do art. 71 do Código Penal, tornando-a definitiva em 2 (dois) anos, 4 (quatro) meses e 24 dias de reclusão, tendo em vista a existência da **continuidade delitiva**.

Tendo em conta a proporcionalidade com a pena definitiva, a multa vai fixada em 58 (cinquenta e oito) dias-multa, sendo que o valor de cada dia-multa será de 1/2 (meio) salário mínimo vigente em 2010 (data do último fato), ante os valores envolvidos na supressão tributária. O valor da pena multa deve ser devidamente corrigido quando do efetivo pagamento.

O regime de cumprimento da pena será o aberto, forte na alínea 'c' do parágrafo 2º do artigo 33 do Código Penal.

Substituo a pena privativa de liberdade aplicada ao sentenciado por duas restritivas de direitos, consistentes, na (a) prestação pecuniária, estabelecendo-a em 05 (cinco) salários mínimos, a qual deverá ser destinada à instituição social a ser fixada pelo Juízo da Execução Penal e na (b) prestação de serviço à

comunidade, à razão de uma hora de tarefa por dia de condenação. Tudo na conformidade do § 2.º, in fine, do art. 44 do CP.

No ponto, considero que tais modalidades de penas restritivas de direitos no caso vertente são às que melhor se amoldam à ideia de integração social do condenado em crimes da natureza do examinado no presente feito. Note-se que a prestação de serviços à comunidade tem-se mostrado como medida integradora do condenado à sociedade, em especial tratando-se de delitos sem vítima perfeitamente identificada, nos quais é a coletividade a principal prejudicada pela conduta delituosa (se a coletividade foi a principal vítima do delito, é justo que seja beneficiada com o trabalho do apenado).

### 5.3. Atenuante da confissão espontânea

Na segunda fase da dosimetria, o juízo de origem reconheceu a incidência da atenuante da confissão espontânea, todavia, deixou de reduzir a pena por ter estabelecido-a no mínimo legal, com o que se insurge a defesa.

O pedido de redução do apenamento encontra óbice na Súmula nº 231 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual a incidência da circunstância atenuante não pode conduzir à redução da pena abaixo do mínimo legal.

Neste sentido, julgado desta Corte:

**PENAL E PROCESSUAL PENAL. ESTELIONATO EM DETRIMENTO DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS MÉDICAS MEDIANTE FRAUDE. ARTIGO 171, §3º, DO CÓDIGO PENAL. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO**

COMPROVADOS. MANUTENÇÃO DA CONDENAÇÃO. DOSIMETRIA. CONFISSÃO ESPONTÂNEA. PENA AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE EM FACE DA SÚMULA 231 DO STJ. SUBSTITUIÇÃO POR PENAS ALTERNATIVAS. CONDENAÇÃO À REPARAÇÃO CIVIL DO DANO. CABIMENTO. 1. Para a configuração do delito de estelionato é necessário o emprego, pelo agente, do meio fraudulento e a obtenção de vantagem patrimonial indevida, para si ou para outrem, em prejuízo alheio. 2. Devidamente provados a autoria, a materialidade e o dolo do agente, e sendo o fato típico, antijurídico e culpável, considerando a inexistência de causas excludentes de ilicitude ou exculpantes, a manutenção da sentença condenatória é medida que se impõe. 3. A incidência da atenuante da confissão espontânea não permite seja a pena-provisória arbitrada em patamar abaixo do mínimo legal. Inteligência da súmula 231 do Egrégio STJ. 4. Omissis. (ACR 5013528-96.2012.404.7000, 8ª Turma, minha Relatoria, Disponibilizado em 20-10-2014)

O tema, inclusive, já se encontra consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

HABEAS CORPUS. DOSIMETRIA DA PENA. CIRCUNSTÂNCIA ATENUANTE. PENA AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA. 1. A questão controvertida neste writ - acerca da possibilidade (ou não) da fixação da pena abaixo do mínimo legal devido à presença de circunstância atenuante - já foi objeto de vários pronunciamentos desta Corte. 2. Na exegese do art. 65, do Código Penal, 'descabe falar dos efeitos da atenuante se a

sanção penal foi fixada no mínimo legal previsto para o tipo' (HC n 75.726, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 06.12.1998). 3. De acordo com a interpretação sistemática e teleológica dos arts. 59, 67 e 68, todos do Código Penal, somente na terceira fase da dosimetria da pena é possível alcançar pena final aquém do mínimo cominado para o tipo simples ou além do máximo previsto. 4. Há diferença quanto ao tratamento normativo entre as circunstâncias atenuantes/agravantes e as causas de diminuição/aumento da pena no que se refere à possibilidade de estabelecimento da pena abaixo do mínimo legal - ou mesmo acima do máximo legal. 5. O fato de o art. 65, do Código Penal, utilizar o advérbio sempre, em matéria de aplicação das circunstâncias ali previstas, para redução da pena-base em patamar inferior ao mínimo legal, deve ser interpretado para as hipóteses em que a pena-base tenha sido fixada em quantum superior ao mínimo cominado no tipo penal. 6. É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da impossibilidade de redução da pena aquém do mínimo legal quando houver a presença de alguma circunstância atenuante. 7. Ordem denegada. (STF, HC 93141, Rel. Ministra Ellen Gracie, 2ª Turma, DJe 21-8-2008)

Dessa forma, o pleito não comporta acolhimento.

### 3.2. Da pena de multa

A defesa postula a redução da pena de multa, bem como da unidade de cada dia-multa, sob o argumento de que foram consolidados pela Receita Federal valores superiores ao que é efetivamente devido a título de imposto.

Todavia, além de não ter havido comprovação de eventual equívoco na apuração do tributo apontado, conforme argumentado

anteriormente, a pena de multa não tem como parâmetro eventual proveito econômico obtido com o crime. Para a sua fixação, devem ser observados os parâmetros abaixo delineados.

O artigo 49, do Código Penal assim estabelece para fixação da pena de multa: (a) variação de 10 a 360 dias-multa; (b) o valor do dia-multa não será inferior  $1/30$  do salário mínimo ao tempo do fato, nem superior a 5 vezes esse salário. Segue-se os mesmos critérios da sanção corporal previstos no art. 68 do Código Penal. Havendo cumulação com pena corporal, a multa será a ela proporcional. Não havendo, adota-se critério semelhante à primeira fase da dosimetria da pena corporal (EINACR 2002.71.13.003146-0/RS, D.E. 05-06-2007). São relevantes as condições pessoais e econômicas do condenado, devendo o juiz decidir o valor necessário e suficiente para que reprovação do crime e sua prevenção, podendo ser majorado até o triplo (art. 60, § 1º, do CP). A sanção pecuniária deve observar a proporcionalidade em face da menor pena corporal prevista (quinze dias de detenção - art. 330) e a maior sanção corporal possível (trinta anos de reclusão - art. 157, § 3º). Tratando-se, assim, de pena corporal próxima a 15 dias de detenção, a multa ficará próxima do seu mínimo legal; se próxima a 30 anos a corporal, a multa aproximar-se-á de 360 dias-multa.

No caso em análise, apesar da fundamentação do apelante, verifico ser possível a redução da quantidade de dias-multa (fixada em 58 dias-multa), a fim de guardar proporcionalidade com a sanção corporal aplicada (24 meses).

Assim, observando os parâmetros antes expostos, reduzo a pena de multa para 38 (trinta e oito) dias-multa.

De outro lado, o valor de cada dia-multa deve levar em conta a situação econômica do condenado, podendo ser aumentada até o triplo, caso o máximo previsto se mostre ineficaz, em razão da condição econômica do réu. Inteligência dos arts. 49, § 1º e 60, § 1º, ambos do Código Penal.

A última informação sobre a renda do denunciado consta do seu interrogatório, oportunidade em que declarou que auferia a renda mensal bruta aproximada R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) (evento 172, VÍDEO3). Nesse contexto, verifica-se que o valor unitário fixado em metade do salário mínimo vigente em 2010 (R\$ 255,00) guarda proporcionalidade com a renda declarada, devendo ser mantido.

Portanto, no ponto, acolho parcialmente o apelo.

#### 5. Execução imediata das penas

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Habeas Corpus nº 126.292/SP, reviu posicionamento antes fixado no julgamento do HC nº 84.078, firmando orientação no sentido da possibilidade de execução das penas tão logo exaurido o duplo grau de jurisdição. O entendimento foi pela Suprema Corte no julgamento das Ações Declaratórias de Constitucionalidade nº 43 e nº 44, pelo que ficou expresso que o art. 283 do Código de Processo Penal não impede o início da execução da pena depois de esgotadas as instâncias ordinárias. A questão foi novamente examinada nos autos do ARE nº 964.246/STF, quando, 'por maioria, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou jurisprudência no sentido de que é possível a execução provisória do acórdão penal condenatório proferido em grau recursal, mesmo que estejam pendentes recursos aos tribunais

superiores. A decisão foi tomada na análise do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 964246, que teve repercussão geral reconhecida. Assim, a tese firmada pelo Tribunal deve ser aplicada nos processos em curso nas demais instâncias'.

Idêntica orientação vem da Súmula nº 122 deste Tribunal que diz: 'Encerrada a jurisdição criminal de segundo grau, deve ter início a execução da pena imposta ao réu, independentemente da eventual interposição de recurso especial ou extraordinário'. Desse modo, tão logo decorridos os prazos para interposição de recursos dotados de efeito suspensivo ou julgados estes, poderá ter início a execução da pena, inclusive no tocante às restritivas de direito, (TRF4, Agravo de Execução Penal nº 5000985-25.2017.404.7117, 8ª Turma, Juiz Federal NIVALDO BRUNONI, por unanimidades, juntado em 28/04/2017), pelo que deverá ser oficiado ao juízo de primeiro grau para as providências que entender cabíveis.

Vale distinguir que não se está aqui a tratar de prisão cautelar, cujos requisitos são próprios e não coincidentes com o atual estágio do processo, mas sim de execução de pena em razão de título judicial condenatório, sobre o qual não mais se estabelecerá efeito suspensivo diante da eventual interposição de recursos aos Tribunais Superiores.

Assim, a própria condenação em segundo grau é fundamento idôneo para que se permita o cumprimento imediato da pena. Neste caso, diferente da prisão cautelar, tem-se por premissa que 'a presunção de inocência não é absoluta e perde força no decorrer do processo, pelo menos após condenação, ainda que de primeira instância' (HC 114688, LUIZ FUX, STF). Tal perda de força é mais intensa com a condenação em segundo grau.

A presunção de inocência, diversamente do modelo nacional, ganha outros contornos no direito alienígena. Nos Estados Unidos, por exemplo, berço da presunção de inocência e do due process of law, regra geral, não há óbice à APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5004848-97.2014.4.04.7115/RS

RELATOR: JOÃO PEDRO GEBRAN NETO

APELANTE: ROBERTO RIBEIRO DANTAS

ADVOGADO: JÁCSON SCHNEIDER

APELADO: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

### **EMENTA**

PENAL. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. OMISSÃO DE INFORMAÇÕES AO FISCO. RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS. ARTIGO 1º, INC. I, DA LEI Nº 8.137/90, NA FORMA DO ART. 71 DO CÓDIGO PENAL.

MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO. COMPROVAÇÃO. INEXIGIBILIDADE DE CONDUCTA DIVERSA.

DIFICULDADES FINANCEIRAS NÃO COMPROVADAS.

DOSIMETRIA. ATENUANTE DA CONFISSÃO

ESPONTÂNEA. REDUÇÃO DA PENA. SÚMULA Nº 231 DO STJ. PENA DE MULTA. REDUÇÃO.

1. Comete crime contra a ordem tributária o agente que suprime o pagamento de tributos, consistente na omissão de informação ou prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias. O mero inadimplemento não caracteriza o crime, sendo necessário o emprego de meio fraudulento.

APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5004848-97.2014.4.04.7115/RS

RELATOR: JOÃO PEDRO GEBRAN NETO

APELANTE: ROBERTO RIBEIRO DANTAS

ADVOGADO: JÁCSON SCHNEIDER

APELADO: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

## **EMENTA**

PENAL. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. OMISSÃO DE INFORMAÇÕES AO FISCO. RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS. ARTIGO 1º, INC. I, DA LEI Nº 8.137/90, NA FORMA DO ART. 71 DO CÓDIGO PENAL.

MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO. COMPROVAÇÃO. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA.

DIFICULDADES FINANCEIRAS NÃO COMPROVADAS.

DOSIMETRIA. ATENUANTE DA CONFISSÃO

ESPONTÂNEA. REDUÇÃO DA PENA. SÚMULA Nº 231 DO STJ. PENA DE MULTA. REDUÇÃO.

1. Comete crime contra a ordem tributária o agente que suprime o pagamento de tributos, consistente na omissão de informação ou prestação de declarações falsas às autoridades fazendárias. O mero inadimplemento não caracteriza o crime, sendo necessário o emprego de meio fraudulento.

2. 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.

3. Admite-se a causa excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, desde que comprovadas nos autos as graves dificuldades financeiras enfrentadas para adimplir a obrigação tributária. Não incidência no caso em análise.

4. Reconhecida a circunstância atenuante da confissão espontânea, esta não tem o condão de reduzir a pena aquém do mínimo legal, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial há muito consolidado. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

5. A fixação da pena de multa obedece ao sistema bifásico, devendo guardar proporcionalidade com a sanção corporal imposta, tendo-se como parâmetro a menor e maior pena prevista no ordenamento jurídico. Redução dos dias-multa.

6. Apelação criminal parcialmente provida.

## **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 8a. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, dar parcial provimento à apelação criminal, para o fim de reduzir a pena de multa, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 04 de abril de 2018.

Juiz federal convocado Nivaldo Brunoni.

O Ministério Público Federal ofereceu denúncia em face de ROBERTO RIBEIRO DANTAS, nascido em 24/07/1951, imputando-lhe a prática do delito tipificado no art. 1º, inc. I, e no art. 2º, inc. I, ambos da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

Narra, no que interessa, a inicial acusatória:

No período compreendido entre os anos de 2008 e 2010, o denunciado ROBERTO RIBEIRO DANTAS, durante o exercício da função pública de Tabelião, nos municípios de Cândido Godói, Campina das Missões e São Paulo da Missões, suprimiu o pagamento de tributo mediante a prática reiterada de prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, que deveriam estar escrituradas no Livro Caixa do tabelionato e constar da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPFs).

Conforme consta dos autos fiscais, a Receita Federal do Brasil iniciou o procedimento de fiscalização do IRPF (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) ano-calendário 2007 a 2010, determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 10108002012-00139, intimando o réu em 02/05/2012 para apresentar esclarecimentos sobre sua situação fiscal de acordo com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

O réu atendeu ao requerimento, contudo, sem encaminhar a totalidade dos documentos solicitados (Evento 01, Doc. 06, fl. 01).

Em razão da negativa apresentada, a Receita Federal do Brasil expediu nova intimação para a apresentação de toda a documentação anteriormente solicitada (Evento 01, Doc. 6, fls. 02/03).

Em resposta, o denunciado apresentou cópia do Registro de Boletim de Ocorrência na Polícia Civil (DP-Cruzeiro do Sul/RS) nº 452/2012, com data de 22/05/2012, contendo seu próprio relato de que perdeu vários documentos, dentre eles, alguns muito relevantes para o procedimento fiscal como as certidões de nascimento dos filhos, a certidão de casamento, a certidão de

divórcio e ainda os comprovantes de rendas e despesas cartorárias que existiam em seu poder.

No documento mencionou que deu por falta dos documentos apenas quatro dias antes do registro da ocorrência (Evento 01, Doc. 07, fl. 02/03).

Diante da omissão do requerido, a Receita Federal do Brasil diligenciou aos atuais titulares dos tabelionatos de Campinas das Missões/RS e de Cândido Godói/RS com o objetivo de buscar os documentos solicitados e não apresentados pelo denunciado (Evento 01, Doc. 15).

Não obstante a informação por parte dos titulares dos tabelionatos de que o réu havia levado consigo os documentos relativos aos anos-calendário de 2008 a 2010, foram encontrados no tabelionato de Cândido Godói os recibos e o livros-caixa originais de todo o período (Evento 01, Docs. 16 e 17).

A constatação dessas irregularidades e a aparente tentativa do denunciado em impedir o conhecimento pela autoridade fazendária das receitas recebidas, pois se fosse do seu interesse poderia, ao menos, ter tentado buscar documentos junto as suas antigas serventias, levou o órgão de fiscalização a oficiar a Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, para que enviasse cópia dos livros-caixa, os quais, todos os Tabeliães tem obrigação de remeter para a citada corregedoria.

Assim, após a resposta da corregedoria apresentando todos os livros caixa e demais rendimentos recebidos pelo denunciado é que restou constatada a existência das receitas omitidas em sua plenitude, o que faz deduzir o real motivo pelo qual deixou de

apresentar os diversos livros contábeis, que era esconder tais receitas (Evento 1, Doc. 38, fls. 1/135).

Ao final da apuração fiscal realizada, constatou-se as seguintes omissões entre as receitas brutas constantes dos livros-caixa e o que fora declarado nas DIRPFs referente aos anos de 2008, 2009 e 2010 (Evento 01, Doc. 02, fl. 09):

[...]

Por conta de tais fatos, foi lançado o crédito pela Receita Federal, em sede de Representação Fiscal para Fins Penais, no valor consolidado (com a incidência de juros e multa) de R\$ 225.317,19 (duzentos e vinte e cinco mil e trezentos e dezessete reais e dezenove centavos), referente à sonegação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) (Evento 01, Doc. 04, fl. 05).

A denúncia foi recebida em 12/03/2015 (evento 10 - autos originários).

Processado o feito, foi proferida sentença, publicada em 24/08/2017, que julgou parcialmente procedente a pretensão exposta na denúncia para condenar o réu pela prática do delito previsto no art. 1º, inc. I, da Lei 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal, à pena de 02 (dois) anos, 04 (quatro) meses e 24 (vinte e quatro) dias de reclusão, e à pena de multa de 58 (cinquenta e oito) dias-multa, à base de 1/2 (um meio) do salário mínimo vigente em 2010, tendo a pena privativa de liberdade sido substituída por prestação de serviços à comunidade e por prestação pecuniária no valor de 05 (cinco) salários mínimos (evento 190 - autos originários).

A defesa apelou, requerendo a absolvição, a) em razão da autuação errônea por parte da Recita Federal, b) por não ter havido fraude, mas simples omissão de informações e c) por conta da excludente da inexigibilidade de conduta diversa e estado de necessidade; alternativamente, postulou c) a redução da pena aquém do mínimo legal em razão da atenuante da confissão espontânea e d) a redução da pena de multa (evento 201 - autos originários).

Com contrarrazões (evento 205 - autos originários), subiram os autos a esta Corte.

O Ministério Público Federal ofertou parecer, opinando pelo desprovimento do apelo (evento 4).

É o relatório. À revisão.

## **VOTO**

### 1. Tipicidade

O denunciado foi condenado pela prática do crime previsto no artigo 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, que assim dispõe:

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

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

Para a subsunção de determinada conduta no tipo penal acima descrito, necessário que haja redução ou supressão do tributo mediante emprego de fraude, uma vez que o mero inadimplemento não constitui crime. Isto é, afigura-se necessária a conjugação de dois elementos: o inadimplemento total ou parcial e a fraude.

No presente caso, a conduta narrada na denúncia se amolda ao tipo penal, tendo em vista que o réu teria suprimido tributos, mediante omissão de informações às autoridades fazendárias, relativas aos rendimentos auferidos, nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios 2009, 2010 e 2011.

## 2. Materialidade e autoria

A materialidade restou demonstrada pelos seguintes documentos que constam do IPL nº 5002750-76.2013.4.04.7115: Relatório do Procedimento Fiscal nº 1010800-2012-00139 e anexo demonstrativo de apuração (evento 1, OFIC2, p. 5-14), Representação Fiscal para Fins Penais (evento 1, OUT4), extrato do Livro de Receita e Despesa da Comarca de Campina das Missões (evento 1, OUT38), Livro-Caixa do Tabelionato Dantas (evento 1, OUT8, p. 21-34 e OUT17), Declaração do Imposto de Renda - Pessoa Física do ano-base 2008, 2009 e 2010 (evento 1, OUT40, OUT41 e OUT42), demonstrativo consolidado do crédito tributário (evento 1, OUT44, p. 2), Auto de Infração e demonstrativo de apuração (evento 1, OUT44, p. 3-13 e 14-30)

De acordo com o que se extrai dos documentos acima referidos, o réu, durante o período objeto da autuação, exerceu a função de Tabelião Titular em Cândido Godoi/RS, Campina das Missões/RS e em São Paulo das Missões/RS. A partir da análise dos livros-caixa das serventias cartorárias fornecidos pela Corregedoria do Tribunal de Justiça/RS, constatou-se que o denunciado omitiu, nas DIRPFs dos anos-base 2008, 2009 e 2010, os rendimentos lá escriturados, informando ao Fisco valores consideravelmente menores do que as receitas efetivamente auferidas, conforme as

conclusões da autoridade fazendária abaixo transcritas (evento 1, OUT4, p. 4, do IPL):

No ano-calendário de 2008, constatou-se uma omissão de receitas no valor de R\$ 78.000,00, oriunda de diferença para maior nos livros-caixa referentes à Cândido Godói e Campina das Missões. Ressalte-se que o contribuinte subtraiu reiteradamente os valores das receitas brutas a cada mês, conforme está demonstrado no Anexo I do relatório fiscal.

No ano-calendário de 2009, somando-se as diferenças (omissões) encontradas nos livros caixa referentes à Cândido Godói e Campina das Missões, juntamente com as receitas constantes no livro-caixa de São Paulo das Missões (que foram totalmente omitidas), constatou-se um total de omissões de receitas no valor de R\$ 110.586,20.

No ano-calendário de 2010, somando-se as diferenças (omissões) encontradas nos livros caixa referentes a Cândido Godói e Campina das Missões, juntamente com as receitas constantes no livro-caixa de São Paulo das Missões (que foram totalmente omitidas), constatou-se um total de omissões de receitas no valor de R\$ 165.930,95.

Com isso, foi sonegado o valor de R\$ 225.317,19 (duzentos e vinte e cinco mil, trezentos e dezessete reais e dezenove centavos), incluídos juros e multa, a título de Imposto de Renda - Pessoa Física (IRPF), estando o crédito tributário definitivamente constituído.

Dos documentos acima relacionados, bem como do conjunto probatório amealhado ao longo da instrução, extrai-se que a

autoria delitiva de fato recai sobre o réu, que detinha o poder de decisão quanto à ocorrência ou não do ato ilícito.

Durante o interrogatório judicial, o acusado admitiu a prática delitiva, esclarecendo que o fato não se tratou de erro de escrituração, bem como que tinha ciência do que estava fazendo, tendo atribuído o agir ilícito a dificuldades financeiras (evento 172, VÍDEO3).

O auditor-fiscal responsável pela fiscalização confirmou em juízo as conclusões materializadas na Representação Fiscal para Fins Penais, esclarecendo que foi apurado que o acusado registrava nos livros contábeis por ele firmados, corretamente, os valores da receita bruta auferida nas serventias, mas que, nas DIRPFs, declarava montantes muito aquém dos escriturados (evento 104, VÍDEO3).

Nesse contexto, está suficientemente demonstrado que o acusado, mediante fraude, consistente na deliberada omissão ao Fisco de rendimentos comprovadamente auferidos nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, suprimiu Imposto de Renda Pessoa Física, amoldando-se a conduta ao tipo previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

No que se refere à suposta autuação errônea por parte da Receita Federal, oportuna citação de excerto da sentença que acertadamente refutou esta alegação:

Por outro lado, não merece prosperar a alegação de que não teria sido demonstrado claramente nos autos que houve supressão de informações à autoridade fazendária e que os valores encontrados pelo fisco foram lançados equivocadamente e de forma indevida.

No caso em análise, foi oportunizado ao acusado, no curso do processo administrativo fiscal e também desta ação penal, esclarecer e comprovar a correção das informações prestadas ao fisco. Entretanto, conforme observado pelo Ministério Público Federal, o acusado não cooperou com a autoridade fazendária nesse sentido, impedindo, reiteradamente, o conhecimento das receitas recebidas e a existência dos créditos tributários devidos, revelando pouco interesse em demonstrar sua inocência.

Por fim, a alegação de que houve mera omissão de informações, e não fraude, igualmente não merece amparo.

De fato, é consolidado o entendimento de que o mero inadimplemento tributário não constitui crime, impondo-se, para que haja a censura penal, a comprovação da falta de pagamento aliada à existência de fraude, que pode corresponder tanto à falsificação e uso de documentos falsos, por exemplo, quanto ao ato de suprimir declarações legalmente exigidas.

A propósito:

**PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (LEI N. 8.137/1990, ART. 1º, INC. I, E ART. 2º, INC. II). INÉPCIA DA INICIAL ACUSATÓRIA. PRESENÇA DOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. DENÚNCIA GENÉRICA NÃO EVIDENCIADA. DEMONSTRADA A MÍNIMA CORRELAÇÃO DOS FATOS DELITUOSOS COM A ATIVIDADE DO ACUSADO. JUSTA CAUSA. LASTRO PROBATÓRIO MÍNIMO EVIDENCIADO. PROCESSO CRIMINAL INSTRUÍDO COM BASE EM DADOS DECORRENTES COMPARTILHAMENTO DE DADOS**

FINANCEIROS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS COM A AUTORIDADE FISCAL. AUSÊNCIA DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. CONSTRANGIMENTO ILEGAL CARACTERIZADO. RECURSO DESPROVIDO. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO.

[...]

2. A conduta de inadimplir o crédito tributário, de per si, pode não constitui crime. Caso o sujeito passivo declare todos os fatos geradores à Administração Tributária, conforme periodicidade exigida em lei, cumpra as obrigações tributárias acessórias e mantenha a escrituração contábil regular, não há falar em sonegação fiscal (Lei n. 8137/1990, art. 1º), mas mero inadimplemento, passível de execução fiscal. Os crimes contra a ordem tributária, exceto o de apropriação indébita tributária e previdenciária, além do inadimplemento, pressupõe a ocorrência de alguma forma de fraude, que poderá ser consubstanciada em omissão de declaração, falsificação material ou ideológica, a utilização de documentos material ou ideologicamente falsos, simulação, entre outros meios.

[...]

15. Recurso desprovido. Ordem concedida de ofício, apenas para determinar o desentranhamento dos autos do processo criminal todas as provas decorrentes da quebra do sigilo bancário do recorrente sem autorização judicial.

(RHC 72.074/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 19/10/2016)

No caso em análise, o denunciado, objetivando evitar que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, omitiu informações consistentes nos rendimentos auferidos, o que caracteriza, assim, o emprego de meio fraudulento exigido pelo tipo penal.

### 3. Dolo

Quanto à existência do dolo, são necessárias algumas observações.

A Lei nº 9.430/96, no art. 44, inc. I e §1º, ao dispor sobre a multa a ser aplicada nos casos de lançamento de ofício, estabelece que o percentual de 75% será duplicado acaso a autoridade fazendária conclua que o contribuinte agiu dolosamente, na forma dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, embora a atividade administrativo-fiscal seja vinculada, o julgamento que resulta no auto de infração e no lançamento do crédito tributário exige, inevitavelmente, a análise do contexto fático, o que abrange o dolo na conduta do agente. Daí exsurge o questionamento a respeito da possibilidade de, para fins penais, pressupor o elemento subjetivo a partir da valoração do Fisco sobre a sua existência ou não.

Dito isso, haverá casos em que a autoridade fazendária concluirá pela inexistência de dolo (multa de 75%), porém, na ação penal, a conduta poderá ser reputada dolosa, situação que, em um primeiro momento, iria de encontro à concepção unitária do direito e, também, ao princípio da intervenção mínima.

Sucedem que o juízo criminal não pode ficar vinculado às conclusões da autoridade administrativa, precipuamente se, na

instrução processual, mediante ampla dilação probatória, restar demonstrado que a conduta foi dolosa.

No caso em análise, afigura-se comprovado o dolo na conduta, na medida em que, além de ter sido aplicada multa qualificada, conforme já argumentado, o próprio denunciado admitiu no seu interrogatório que estava ciente da ilicitude do seu agir e que o fato não se tratou de mero erro de escrituração, estando demonstrado, portanto, que ele, de forma livre e consciente, omitiu informações à autoridade fazendária, culminando, conseqüentemente, na desoneração tributária.

Afora isso, é entendimento consolidado neste Tribunal que, para a configuração do delito do art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90 basta o dolo genérico; o tipo não exige do agente especial estado de ânimo voltado a um fim específico.

### 3.1. Das dificuldades financeiras

Por fim, cabe afastar a alegação defensiva de que a conduta do acusado estaria albergada pela excludente de ilicitude do estado de necessidade ou da excludente de culpabilidade da inexigibilidade de conduta diversa, por conta da existência de dificuldades financeiras arguida no interrogatório. Segundo entendimento desta Corte (o qual deve comportar, a meu juízo, algum tempero), o fato de estar o contribuinte em situação de dificuldade financeira não configura causa excludente de culpabilidade em se tratando de crimes de sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90 e art. 337-A do Código Penal), tendo em vista que tais delitos envolvem não somente a supressão ou redução do pagamento de tributo, mas também - como meio para atingir esse resultado - a prática de conduta fraudulenta (Apelação Criminal nº 0000551-

81.2008.404.7103, 7ª Turma, Rel. Salise Monteiro Sanchotene, D.E. 26/07/2013; Apelação Criminal nº 0001472-

46.2008.404.7004, 8ª Turma, Rel. Victor Luiz dos Santos Laus, D.E. 29/02/2012).

De qualquer forma, para configurar-se uma das causas excludentes, seria necessário que as dificuldades financeiras fossem graves, sérias e extremas. É preciso que se demonstre a real ausência de condições de saldar o compromisso. A conduta deve revelar-se uma medida última.

No caso em apreço, a defesa deixou de apresentar documentos que dessem amparo à sua tese e, diante disso, tenho que a solução dada pela sentença deve ser mantida. Afinal, 'somente em situação anormal, extremamente grave e excepcional é possível a exculpação, sendo, pois, insuficiente a referência genérica à crise econômica e ao desemprego para configurá-la, mormente se o agente abriu mão das vias normais para a solução do conflito' (BRUNONI, Nivaldo, Princípio de Culpabilidade: Considerações, Ed. Juruá, Curitiba, p. 275).

3.2. Comprovados, portanto, a materialidade, a autoria e o dolo, e sendo o fato típico, antijurídico e culpável, não estando presentes causas de exclusão da ilicitude ou da culpabilidade, deve ser mantida a condenação pela prática do crime previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

#### 4. Dosimetria

4.1. Adotou a legislação pátria o critério trifásico para fixação da pena, a teor do disposto no art. 68, do Código Penal. A pena base atrai o exame da culpabilidade do agente (decomposta no art. 59 do Código Penal nas circunstâncias do crime) e em critérios de

prevenção. Não há, porém, fórmula matemática ou critérios objetivos para tanto, 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' (HC 107.409/PE, 1.ª Turma do STF, Rel. Min. Rosa Weber, un., j. 10.4.2012, DJe-091, 09.5.2012). É no juízo subjetivo de reprovação que reside a censurabilidade que recai sobre a conduta.

ZAFFARONI e PIERANGELI, asseveram que 'a medida da pena-base indica o grau de culpabilidade, e que as considerações preventivas permitem fixá-las abaixo desse máximo (...). A culpabilidade abarcará tanto os motivos (é inquestionável que a motivação é problema da culpabilidade), como as circunstâncias e consequências do delito (que podem compor também o grau do injusto que, necessariamente, reflete-se no grau de culpabilidade). (...) A personalidade do agente cumpre uma dupla função: com relação à culpabilidade, serve para indicar - como elemento indispensável - o âmbito de autodeterminação do agente. Insistimos aqui ser inaceitável a culpabilidade de autor. A maior ou menor 'adequação' da conduta ao autor, ou 'correspondência' com a personalidade deste, em nenhum caso pode fundamentar uma maior culpabilidade, e, no máximo, deve servir para baixar a pena do máximo que a culpabilidade de ato permite, que é algo diferente' (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; e PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro, Parte Geral. RT, p. 832/833).

Na lição de NIVALDO BRUNONI, '... a pena quando da sua determinação tem a exclusiva função de retribuição da

culpabilidade, pois ela, em essência, reflete uma reprovação'. Arremata o autor: 'a pena deve corresponder a magnitude da culpabilidade revelada no caso concreto, cuja aferição será realizada com base nas condições pessoais do autor e nas circunstâncias concomitantes, dentre as quais os motivos, as consequências e o comportamento da vítima'. (in Princípio da culpabilidade. Curitiba: Juruá, 2008, p, 325).

4.2. A pena foi assim fixada na sentença:

Individualização da pena

Circunstâncias judiciais:

- a) culpabilidade: A conduta do réu é reprovável, considerando-se que atenta contra a administração pública, mais especificamente no que se refere à supressão de tributos federais, de interesse da Fazenda Nacional. É culpável, e tinha conhecimento da ilicitude de sua conduta;
- b) antecedentes: o acusado registra antecedentes que não poder ser valorados, diante da incerteza acerca do trânsito em julgado;
- c) conduta social: a conduta social foi abonada nos autos;
- d) personalidade: não identifico elementos prejudiciais à análise de sua personalidade;
- e) circunstâncias: normais à espécie delitiva;
- f) motivos: normais à espécie, qual seja, enriquecimento à custa da supressão ou omissão de tributo;
- g) comportamento da vítima: o aspecto vitimológico resta prejudicado, eis que se trata de crime contra a administração pública.

Com base no conjunto das circunstâncias judiciais acima examinadas, fixo a pena-base em 2 (dois) anos de reclusão.

Não vislumbro a existência de agravantes. Por outro lado, restou configurada a circunstância atenuante da confissão espontânea (artigo 65, III, d, do Código Penal), conforme interrogatório. Tendo a pena-base sido estabelecida no mínimo legal, nenhuma redução é devida, nos termos do enunciado da Súmula n. 231/STJ (TRF4, ACR 2007.72.05.004524-7, Oitava Turma, Relator Luiz Fernando Wowk Penteado, D.E. 10/06/2010), restando fixada a pena provisória em 2 (dois) anos de reclusão.

Aumento a pena provisória em 1/5 (um quinto), ou seja, em 4 (quatro) meses e 24 (vinte e quatro) dias, nos termos do art. 71 do Código Penal, tornando-a definitiva em 2 (dois) anos, 4 (quatro) meses e 24 dias de reclusão, tendo em vista a existência da **continuidade delitiva**.

Tendo em conta a proporcionalidade com a pena definitiva, a multa vai fixada em 58 (cinquenta e oito) dias-multa, sendo que o valor de cada dia-multa será de 1/2 (meio) salário mínimo vigente em 2010 (data do último fato), ante os valores envolvidos na supressão tributária. O valor da pena multa deve ser devidamente corrigido quando do efetivo pagamento.

O regime de cumprimento da pena será o aberto, forte na alínea 'c' do parágrafo 2º do artigo 33 do Código Penal.

Substituo a pena privativa de liberdade aplicada ao sentenciado por duas restritivas de direitos, consistentes, na (a) prestação pecuniária, estabelecendo-a em 05 (cinco) salários mínimos, a qual deverá ser destinada à instituição social a ser fixada pelo Juízo da Execução Penal e na (b) prestação de serviço à

comunidade, à razão de uma hora de tarefa por dia de condenação. Tudo na conformidade do § 2.º, in fine, do art. 44 do CP.

No ponto, considero que tais modalidades de penas restritivas de direitos no caso vertente são às que melhor se amoldam à ideia de integração social do condenado em crimes da natureza do examinado no presente feito. Note-se que a prestação de serviços à comunidade tem-se mostrado como medida integradora do condenado à sociedade, em especial tratando-se de delitos sem vítima perfeitamente identificada, nos quais é a coletividade a principal prejudicada pela conduta delituosa (se a coletividade foi a principal vítima do delito, é justo que seja beneficiada com o trabalho do apenado).

### 5.3. Atenuante da confissão espontânea

Na segunda fase da dosimetria, o juízo de origem reconheceu a incidência da atenuante da confissão espontânea, todavia, deixou de reduzir a pena por ter estabelecido-a no mínimo legal, com o que se insurge a defesa.

O pedido de redução do apenamento encontra óbice na Súmula nº 231 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual a incidência da circunstância atenuante não pode conduzir à redução da pena abaixo do mínimo legal.

Neste sentido, julgado desta Corte:

**PENAL E PROCESSUAL PENAL. ESTELIONATO EM DETRIMENTO DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS MÉDICAS MEDIANTE FRAUDE. ARTIGO 171, §3º, DO CÓDIGO PENAL. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO**

COMPROVADOS. MANUTENÇÃO DA CONDENAÇÃO. DOSIMETRIA. CONFISSÃO ESPONTÂNEA. PENA AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE EM FACE DA SÚMULA 231 DO STJ. SUBSTITUIÇÃO POR PENAS ALTERNATIVAS. CONDENAÇÃO À REPARAÇÃO CIVIL DO DANO. CABIMENTO. 1. Para a configuração do delito de estelionato é necessário o emprego, pelo agente, do meio fraudulento e a obtenção de vantagem patrimonial indevida, para si ou para outrem, em prejuízo alheio. 2. Devidamente provados a autoria, a materialidade e o dolo do agente, e sendo o fato típico, antijurídico e culpável, considerando a inexistência de causas excludentes de ilicitude ou exculpantes, a manutenção da sentença condenatória é medida que se impõe. 3. A incidência da atenuante da confissão espontânea não permite seja a pena-provisória arbitrada em patamar abaixo do mínimo legal. Inteligência da súmula 231 do Egrégio STJ. 4. Omissis. (ACR 5013528-96.2012.404.7000, 8ª Turma, minha Relatoria, Disponibilizado em 20-10-2014)

O tema, inclusive, já se encontra consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

HABEAS CORPUS. DOSIMETRIA DA PENA. CIRCUNSTÂNCIA ATENUANTE. PENA AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA. 1. A questão controvertida neste writ - acerca da possibilidade (ou não) da fixação da pena abaixo do mínimo legal devido à presença de circunstância atenuante - já foi objeto de vários pronunciamentos desta Corte. 2. Na exegese do art. 65, do Código Penal, 'descabe falar dos efeitos da atenuante se a

sanção penal foi fixada no mínimo legal previsto para o tipo' (HC n 75.726, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 06.12.1998). 3. De acordo com a interpretação sistemática e teleológica dos arts. 59, 67 e 68, todos do Código Penal, somente na terceira fase da dosimetria da pena é possível alcançar pena final aquém do mínimo cominado para o tipo simples ou além do máximo previsto. 4. Há diferença quanto ao tratamento normativo entre as circunstâncias atenuantes/agravantes e as causas de diminuição/aumento da pena no que se refere à possibilidade de estabelecimento da pena abaixo do mínimo legal - ou mesmo acima do máximo legal. 5. O fato de o art. 65, do Código Penal, utilizar o advérbio sempre, em matéria de aplicação das circunstâncias ali previstas, para redução da pena-base em patamar inferior ao mínimo legal, deve ser interpretado para as hipóteses em que a pena-base tenha sido fixada em quantum superior ao mínimo cominado no tipo penal. 6. É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da impossibilidade de redução da pena aquém do mínimo legal quando houver a presença de alguma circunstância atenuante. 7. Ordem denegada. (STF, HC 93141, Rel. Ministra Ellen Gracie, 2ª Turma, DJe 21-8-2008)

Dessa forma, o pleito não comporta acolhimento.

### 3.2. Da pena de multa

A defesa postula a redução da pena de multa, bem como da unidade de cada dia-multa, sob o argumento de que foram consolidados pela Receita Federal valores superiores ao que é efetivamente devido a título de imposto.

Todavia, além de não ter havido comprovação de eventual equívoco na apuração do tributo apontado, conforme argumentado

anteriormente, a pena de multa não tem como parâmetro eventual proveito econômico obtido com o crime. Para a sua fixação, devem ser observados os parâmetros abaixo delineados.

O artigo 49, do Código Penal assim estabelece para fixação da pena de multa: (a) variação de 10 a 360 dias-multa; (b) o valor do dia-multa não será inferior  $1/30$  do salário mínimo ao tempo do fato, nem superior a 5 vezes esse salário. Segue-se os mesmos critérios da sanção corporal previstos no art. 68 do Código Penal. Havendo cumulação com pena corporal, a multa será a ela proporcional. Não havendo, adota-se critério semelhante à primeira fase da dosimetria da pena corporal (EINACR 2002.71.13.003146-0/RS, D.E. 05-06-2007). São relevantes as condições pessoais e econômicas do condenado, devendo o juiz decidir o valor necessário e suficiente para que reprovação do crime e sua prevenção, podendo ser majorado até o triplo (art. 60, § 1º, do CP). A sanção pecuniária deve observar a proporcionalidade em face da menor pena corporal prevista (quinze dias de detenção - art. 330) e a maior sanção corporal possível (trinta anos de reclusão - art. 157, § 3º). Tratando-se, assim, de pena corporal próxima a 15 dias de detenção, a multa ficará próxima do seu mínimo legal; se próxima a 30 anos a corporal, a multa aproximar-se-á de 360 dias-multa.

No caso em análise, apesar da fundamentação do apelante, verifico ser possível a redução da quantidade de dias-multa (fixada em 58 dias-multa), a fim de guardar proporcionalidade com a sanção corporal aplicada (24 meses).

Assim, observando os parâmetros antes expostos, reduzo a pena de multa para 38 (trinta e oito) dias-multa.

De outro lado, o valor de cada dia-multa deve levar em conta a situação econômica do condenado, podendo ser aumentada até o triplo, caso o máximo previsto se mostre ineficaz, em razão da condição econômica do réu. Inteligência dos arts. 49, § 1º e 60, § 1º, ambos do Código Penal.

A última informação sobre a renda do denunciado consta do seu interrogatório, oportunidade em que declarou que auferia a renda mensal bruta aproximada R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) (evento 172, VÍDEO3). Nesse contexto, verifica-se que o valor unitário fixado em metade do salário mínimo vigente em 2010 (R\$ 255,00) guarda proporcionalidade com a renda declarada, devendo ser mantido.

Portanto, no ponto, acolho parcialmente o apelo.

#### 5. Execução imediata das penas

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Habeas Corpus nº 126.292/SP, reviu posicionamento antes fixado no julgamento do HC nº 84.078, firmando orientação no sentido da possibilidade de execução das penas tão logo exaurido o duplo grau de jurisdição. O entendimento foi pela Suprema Corte no julgamento das Ações Declaratórias de Constitucionalidade nº 43 e nº 44, pelo que ficou expresso que o art. 283 do Código de Processo Penal não impede o início da execução da pena depois de esgotadas as instâncias ordinárias. A questão foi novamente examinada nos autos do ARE nº 964.246/STF, quando, 'por maioria, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou jurisprudência no sentido de que é possível a execução provisória do acórdão penal condenatório proferido em grau recursal, mesmo que estejam pendentes recursos aos tribunais

superiores. A decisão foi tomada na análise do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 964246, que teve repercussão geral reconhecida. Assim, a tese firmada pelo Tribunal deve ser aplicada nos processos em curso nas demais instâncias'.

Idêntica orientação vem da Súmula nº 122 deste Tribunal que diz: 'Encerrada a jurisdição criminal de segundo grau, deve ter início a execução da pena imposta ao réu, independentemente da eventual interposição de recurso especial ou extraordinário'. Desse modo, tão logo decorridos os prazos para interposição de recursos dotados de efeito suspensivo ou julgados estes, poderá ter início a execução da pena, inclusive no tocante às restritivas de direito, (TRF4, Agravo de Execução Penal nº 5000985-25.2017.404.7117, 8ª Turma, Juiz Federal NIVALDO BRUNONI, por unanimidades, juntado em 28/04/2017), pelo que deverá ser oficiado ao juízo de primeiro grau para as providências que entender cabíveis.

Vale distinguir que não se está aqui a tratar de prisão cautelar, cujos requisitos são próprios e não coincidentes com o atual estágio do processo, mas sim de execução de pena em razão de título judicial condenatório, sobre o qual não mais se estabelecerá efeito suspensivo diante da eventual interposição de recursos aos Tribunais Superiores.

Assim, a própria condenação em segundo grau é fundamento idôneo para que se permita o cumprimento imediato da pena. Neste caso, diferente da prisão cautelar, tem-se por premissa que 'a presunção de inocência não é absoluta e perde força no decorrer do processo, pelo menos após condenação, ainda que de primeira instância' (HC 114688, LUIZ FUX, STF). Tal perda de força é mais intensa com a condenação em segundo grau.

A presunção de inocência, diversamente do modelo nacional, ganha outros contornos no direito alienígena. Nos Estados Unidos, por exemplo, berço da presunção de inocência e do due process of law, regra geral, não há óbice à prisão após uma sentença condenatória, ainda que pendente de recursos. Igual exemplo se retira do Direito francês, onde a Corte de Cassação já decidiu pela compatibilidade entre a restrição de liberdade e a presunção de inocência, após a condenação recorrível.

Com mais razão e força, justifica-se a prisão na forma de execução penal após condenação que é fruto de larga instrução processual e de cognição exauriente em dois graus de jurisdição. Dessa forma, é medida salutar e de efetividade da jurisdição criminal que se inicie imediatamente o cumprimento de penas, sobretudo porque presente a certeza com relação à responsabilidade criminal.

## **6. Conclusões**

6.1. Demonstrados a tipicidade, a materialidade, a autoria e o dolo, e inexistindo causas de exclusão de ilicitude ou culpabilidade, deve ser mantida a condenação pela prática do delito previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

6.2. A atenuante da confissão espontânea não pode implicar na redução da pena aquém do mínimo legal, conforme a Súmula nº 231 do Superior Tribunal de Justiça.

6.3. Pena de multa reduzida para 38 (trinta e oito) dias-multa, mantido o valor de cada dia-multa conforme fixado na sentença.

6.4. Apelação criminal da defesa parcialmente provida.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento à apelação criminal da defesa, tão somente para o fim de reduzir a pena de multa.

Juiz Federal Convocado Nivaldo Brunoni.

Juiz Federal Convocado Antonio César Bochenek

Relator

Desembargador Federal JOÃO PEDRO GEBRAN NETO

Relator

2. 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.

3. Admite-se a causa excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, desde que comprovadas nos autos as graves dificuldades financeiras enfrentadas para adimplir a obrigação tributária. Não incidência no caso em análise.

4. Reconhecida a circunstância atenuante da confissão espontânea, esta não tem o condão de reduzir a pena aquém do mínimo legal, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial há muito consolidado. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

5. A fixação da pena de multa obedece ao sistema bifásico, devendo guardar proporcionalidade com a sanção corporal imposta, tendo-se como parâmetro a menor e maior pena prevista no ordenamento jurídico. Redução dos dias-multa.

6. Apelação criminal parcialmente provida.

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 8a. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, dar parcial provimento à apelação criminal, para o fim de reduzir a pena de multa, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 04 de abril de 2018.

Juiz federal convocado Nivaldo Brunoni.

O Ministério Público Federal ofereceu denúncia em face de ROBERTO RIBEIRO DANTAS, nascido em 24/07/1951, imputando-lhe a prática do delito tipificado no art. 1º, inc. I, e no art. 2º, inc. I, ambos da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

Narra, no que interessa, a inicial acusatória:

No período compreendido entre os anos de 2008 e 2010, o denunciado ROBERTO RIBEIRO DANTAS, durante o exercício da função pública de Tabelião, nos municípios de Cândido Godói, Campina das Missões e São Paulo da Missões, suprimiu o pagamento de tributo mediante a prática reiterada de prestação de informações falsas às autoridades fazendárias, que deveriam estar escrituradas no Livro Caixa do tabelionato e constar da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPFs).

Conforme consta dos autos fiscais, a Receita Federal do Brasil iniciou o procedimento de fiscalização do IRPF (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) ano-calendário 2007 a 2010, determinado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº

10108002012-00139, intimando o réu em 02/05/2012 para apresentar esclarecimentos sobre sua situação fiscal de acordo com o disposto no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

O réu atendeu ao requerimento, contudo, sem encaminhar a totalidade dos documentos solicitados (Evento 01, Doc. 06, fl. 01).

Em razão da negativa apresentada, a Receita Federal do Brasil expediu nova intimação para a apresentação de toda a documentação anteriormente solicitada (Evento 01, Doc. 6, fls. 02/03).

Em resposta, o denunciado apresentou cópia do Registro de Boletim de Ocorrência na Polícia Civil (DP-Cruzeiro do Sul/RS) nº 452/2012, com data de 22/05/2012, contendo seu próprio relato de que perdeu vários documentos, dentre eles, alguns muito relevantes para o procedimento fiscal como as certidões de nascimento dos filhos, a certidão de casamento, a certidão de divórcio e ainda os comprovantes de rendas e despesas cartorárias que existiam em seu poder.

No documento mencionou que deu por falta dos documentos apenas quatro dias antes do registro da ocorrência (Evento 01, Doc. 07, fl. 02/03).

Diante da omissão do requerido, a Receita Federal do Brasil diligenciou aos atuais titulares dos tabelionatos de Campinas das Missões/RS e de Cândido Godói/RS com o objetivo de buscar os documentos solicitados e não apresentados pelo denunciado (Evento 01, Doc. 15).

Não obstante a informação por parte dos titulares dos tabelionatos de que o réu havia levado consigo os documentos relativos aos

anos-calendário de 2008 a 2010, foram encontrados no tabelionato de Cândido Godói os recibos e o livros-caixa originais de todo o período (Evento 01, Docs. 16 e 17).

A constatação dessas irregularidades e a aparente tentativa do denunciado em impedir o conhecimento pela autoridade fazendária das receitas recebidas, pois se fosse do seu interesse poderia, ao menos, ter tentado buscar documentos junto as suas antigas serventias, levou o órgão de fiscalização a oficiar a Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, para que enviasse cópia dos livros-caixa, os quais, todos os Tabeliães tem obrigação de remeter para a citada corregedoria.

Assim, após a resposta da corregedoria apresentando todos os livros caixa e demais rendimentos recebidos pelo denunciado é que restou constatada a existência das receitas omitidas em sua plenitude, o que faz deduzir o real motivo pelo qual deixou de apresentar os diversos livros contábeis, que era esconder tais receitas (Evento 1, Doc. 38, fls. 1/135).

Ao final da apuração fiscal realizada, constatou-se as seguintes omissões entre as receitas brutas constantes dos livros-caixa e o que fora declarado nas DIRPFs referente aos anos de 2008, 2009 e 2010 (Evento 01, Doc. 02, fl. 09):

[...]

Por conta de tais fatos, foi lançado o crédito pela Receita Federal, em sede de Representação Fiscal para Fins Penais, no valor consolidado (com a incidência de juros e multa) de R\$ 225.317,19 (duzentos e vinte e cinco mil e trezentos e dezessete reais e dezenove centavos), referente à sonegação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) (Evento 01, Doc. 04, fl. 05).

A denúncia foi recebida em 12/03/2015 (evento 10 - autos originários).

Processado o feito, foi proferida sentença, publicada em 24/08/2017, que julgou parcialmente procedente a pretensão exposta na denúncia para condenar o réu pela prática do delito previsto no art. 1º, inc. I, da Lei 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal, à pena de 02 (dois) anos, 04 (quatro) meses e 24 (vinte e quatro) dias de reclusão, e à pena de multa de 58 (cinquenta e oito) dias-multa, à base de 1/2 (um meio) do salário mínimo vigente em 2010, tendo a pena privativa de liberdade sido substituída por prestação de serviços à comunidade e por prestação pecuniária no valor de 05 (cinco) salários mínimos (evento 190 - autos originários).

A defesa apelou, requerendo a absolvição, a) em razão da autuação errônea por parte da Recita Federal, b) por não ter havido fraude, mas simples omissão de informações e c) por conta da excludente da inexigibilidade de conduta diversa e estado de necessidade; alternativamente, postulou c) a redução da pena aquém do mínimo legal em razão da atenuante da confissão espontânea e d) a redução da pena de multa (evento 201 - autos originários).

Com contrarrazões (evento 205 - autos originários), subiram os autos a esta Corte.

O Ministério Público Federal ofertou parecer, opinando pelo desprovimento do apelo (evento 4).

É o relatório. À revisão.

## **VOTO**

### 1. Tipicidade

O denunciado foi condenado pela prática do crime previsto no artigo 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, que assim dispõe:

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

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

Para a subsunção de determinada conduta no tipo penal acima descrito, necessário que haja redução ou supressão do tributo mediante emprego de fraude, uma vez que o mero inadimplemento não constitui crime. Isto é, afigura-se necessária a conjugação de dois elementos: o inadimplemento total ou parcial e a fraude.

No presente caso, a conduta narrada na denúncia se amolda ao tipo penal, tendo em vista que o réu teria suprimido tributos, mediante omissão de informações às autoridades fazendárias, relativas aos rendimentos auferidos, nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios 2009, 2010 e 2011.

## 2. Materialidade e autoria

A materialidade restou demonstrada pelos seguintes documentos que constam do IPL nº 5002750-76.2013.4.04.7115: Relatório do Procedimento Fiscal nº 1010800-2012-00139 e anexo demonstrativo de apuração (evento 1, OFIC2, p. 5-14), Representação Fiscal para Fins Penais (evento 1, OUT4), extrato do Livro de Receita e Despesa da Comarca de Campina das Missões (evento 1, OUT38), Livro-Caixa do Tabelionato Dantas (evento 1, OUT8, p. 21-34 e OUT17), Declaração do Imposto de Renda - Pessoa Física do ano-base 2008, 2009 e 2010 (evento 1,

OUT40, OUT41 e OUT42), demonstrativo consolidado do crédito tributário (evento 1, OUT44, p. 2), Auto de Infração e demonstrativo de apuração (evento 1, OUT44, p. 3-13 e 14-30)

De acordo com o que se extrai dos documentos acima referidos, o réu, durante o período objeto da autuação, exerceu a função de Tabelião Titular em Cândido Godói/RS, Campina das Missões/RS e em São Paulo das Missões/RS. A partir da análise dos livros-caixa das serventias cartorárias fornecidos pela Corregedoria do Tribunal de Justiça/RS, constatou-se que o denunciado omitiu, nas DIRPFs dos anos-base 2008, 2009 e 2010, os rendimentos lá escriturados, informando ao Fisco valores consideravelmente menores do que as receitas efetivamente auferidas, conforme as conclusões da autoridade fazendária abaixo transcritas (evento 1, OUT4, p. 4, do IPL):

No ano-calendário de 2008, constatou-se uma omissão de receitas no valor de R\$ 78.000,00, oriunda de diferença para maior nos livros-caixa referentes à Cândido Godói e Campina das Missões. Ressalte-se que o contribuinte subtraiu reiteradamente os valores das receitas brutas a cada mês, conforme está demonstrado no Anexo I do relatório fiscal.

No ano-calendário de 2009, somando-se as diferenças (omissões) encontradas nos livros caixa referentes à Cândido Godói e Campina das Missões, juntamente com as receitas constantes no livro-caixa de São Paulo das Missões (que foram totalmente omitidas), constatou-se um total de omissões de receitas no valor de R\$ 110.586,20.

No ano-calendário de 2010, somando-se as diferenças (omissões) encontradas nos livros caixa referentes a Cândido Godói e

Campina das Missões, juntamente com as receitas constantes no livro-caixa de São Paulo das Missões (que foram totalmente omitidas), constatou-se um total de omissões de receitas no valor de R\$ 165.930,95.

Com isso, foi sonegado o valor de R\$ 225.317,19 (duzentos e vinte e cinco mil, trezentos e dezessete reais e dezenove centavos), incluídos juros e multa, a título de Imposto de Renda - Pessoa Física (IRPF), estando o crédito tributário definitivamente constituído.

Dos documentos acima relacionados, bem como do conjunto probatório amealhado ao longo da instrução, extrai-se que a autoria delitiva de fato recai sobre o réu, que detinha o poder de decisão quanto à ocorrência ou não do ato ilícito.

Durante o interrogatório judicial, o acusado admitiu a prática delitiva, esclarecendo que o fato não se tratou de erro de escrituração, bem como que tinha ciência do que estava fazendo, tendo atribuído o agir ilícito a dificuldades financeiras (evento 172, VÍDEO3).

O auditor-fiscal responsável pela fiscalização confirmou em juízo as conclusões materializadas na Representação Fiscal para Fins Penais, esclarecendo que foi apurado que o acusado registrava nos livros contábeis por ele firmados, corretamente, os valores da receita bruta auferida nas serventias, mas que, nas DIRPFs, declarava montantes muito aquém dos escriturados (evento 104, VÍDEO3).

Nesse contexto, está suficientemente demonstrado que o acusado, mediante fraude, consistente na deliberada omissão ao Fisco de rendimentos comprovadamente auferidos nos anos-calendário

2008, 2009 e 2010, suprimiu Imposto de Renda Pessoa Física, amoldando-se a conduta ao tipo previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

No que se refere à suposta autuação errônea por parte da Receita Federal, oportuna citação de excerto da sentença que acertadamente refutou esta alegação:

Por outro lado, não merece prosperar a alegação de que não teria sido demonstrado claramente nos autos que houve supressão de informações à autoridade fazendária e que os valores encontrados pelo fisco foram lançados equivocadamente e de forma indevida.

No caso em análise, foi oportunizado ao acusado, no curso do processo administrativo fiscal e também desta ação penal, esclarecer e comprovar a correção das informações prestadas ao fisco. Entretanto, conforme observado pelo Ministério Público Federal, o acusado não cooperou com a autoridade fazendária nesse sentido, impedindo, reiteradamente, o conhecimento das receitas recebidas e a existência dos créditos tributários devidos, revelando pouco interesse em demonstrar sua inocência.

Por fim, a alegação de que houve mera omissão de informações, e não fraude, igualmente não merece amparo.

De fato, é consolidado o entendimento de que o mero inadimplemento tributário não constitui crime, impondo-se, para que haja a censura penal, a comprovação da falta de pagamento aliada à existência de fraude, que pode corresponder tanto à falsificação e uso de documentos falsos, por exemplo, quanto ao ato de suprimir declarações legalmente exigidas.

A propósito:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA (LEI N. 8.137/1990, ART. 1º, INC. I, E ART. 2º, INC. II). INÉPCIA DA INICIAL ACUSATÓRIA. PRESENÇA DOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. DENÚNCIA GENÉRICA NÃO EVIDENCIADA. DEMONSTRADA A MÍNIMA CORRELAÇÃO DOS FATOS DELITUOSOS COM A ATIVIDADE DO ACUSADO. JUSTA CAUSA. LASTRO PROBATÓRIO MÍNIMO EVIDENCIADO. PROCESSO CRIMINAL INSTRUÍDO COM BASE EM DADOS DECORRENTES COMPARTILHAMENTO DE DADOS FINANCEIROS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS COM A AUTORIDADE FISCAL. AUSÊNCIA DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. CONSTRANGIMENTO ILEGAL CARACTERIZADO. RECURSO DESPROVIDO. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO.

[...]

2. A conduta de inadimplir o crédito tributário, de per si, pode não constitui crime. Caso o sujeito passivo declare todos os fatos geradores à Administração Tributária, conforme periodicidade exigida em lei, cumpra as obrigações tributárias acessórias e mantenha a escrituração contábil regular, não há falar em sonegação fiscal (Lei n. 8137/1990, art. 1º), mas mero inadimplemento, passível de execução fiscal. Os crimes contra a ordem tributária, exceto o de apropriação indébita tributária e previdenciária, além do inadimplemento, pressupõe a ocorrência

de alguma forma de fraude, que poderá ser consubstanciada em omissão de declaração, falsificação material ou ideológica, a utilização de documentos material ou ideologicamente falsos, simulação, entre outros meios.

[...]

15. Recurso desprovido. Ordem concedida de ofício, apenas para determinar o desentranhamento dos autos do processo criminal todas as provas decorrentes da quebra do sigilo bancário do recorrente sem autorização judicial.

(RHC 72.074/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 19/10/2016)

No caso em análise, o denunciado, objetivando evitar que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, omitiu informações consistentes nos rendimentos auferidos, o que caracteriza, assim, o emprego de meio fraudulento exigido pelo tipo penal.

### 3. Dolo

Quanto à existência do dolo, são necessárias algumas observações.

A Lei nº 9.430/96, no art. 44, inc. I e §1º, ao dispor sobre a multa a ser aplicada nos casos de lançamento de ofício, estabelece que o percentual de 75% será duplicado acaso a autoridade fazendária conclua que o contribuinte agiu dolosamente, na forma dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, embora a atividade administrativo-fiscal seja vinculada, o julgamento que resulta no auto de infração e no lançamento do crédito tributário exige, inevitavelmente, a análise do contexto

fático, o que abrange o dolo na conduta do agente. Daí exsurge o questionamento a respeito da possibilidade de, para fins penais, pressupor o elemento subjetivo a partir da valoração do Fisco sobre a sua existência ou não.

Dito isso, haverá casos em que a autoridade fazendária concluirá pela inexistência de dolo (multa de 75%), porém, na ação penal, a conduta poderá ser reputada dolosa, situação que, em um primeiro momento, iria de encontro à concepção unitária do direito e, também, ao princípio da intervenção mínima.

Sucedo que o juízo criminal não pode ficar vinculado às conclusões da autoridade administrativa, precipuamente se, na instrução processual, mediante ampla dilação probatória, restar demonstrado que a conduta foi dolosa.

No caso em análise, afigura-se comprovado o dolo na conduta, na medida em que, além de ter sido aplicada multa qualificada, conforme já argumentado, o próprio denunciado admitiu no seu interrogatório que estava ciente da ilicitude do seu agir e que o fato não se tratou de mero erro de escrituração, estando demonstrado, portanto, que ele, de forma livre e consciente, omitiu informações à autoridade fazendária, culminando, conseqüentemente, na desoneração tributária.

Afora isso, é entendimento consolidado neste Tribunal que, para a configuração do delito do art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90 basta o dolo genérico; o tipo não exige do agente especial estado de ânimo voltado a um fim específico.

### 3.1. Das dificuldades financeiras

Por fim, cabe afastar a alegação defensiva de que a conduta do acusado estaria albergada pela excludente de ilicitude do estado de necessidade ou da excludente de culpabilidade da inexigibilidade de conduta diversa, por conta da existência de dificuldades financeiras arguida no interrogatório. Segundo entendimento desta Corte (o qual deve comportar, a meu juízo, algum tempero), o fato de estar o contribuinte em situação de dificuldade financeira não configura causa excludente de culpabilidade em se tratando de crimes de sonegação fiscal (art. 1º da Lei nº 8.137/90 e art. 337-A do Código Penal), tendo em vista que tais delitos envolvem não somente a supressão ou redução do pagamento de tributo, mas também - como meio para atingir esse resultado - a prática de conduta fraudulenta (Apelação Criminal nº 0000551-81.2008.404.7103, 7ª Turma, Rel. Salise Monteiro Sanchotene, D.E. 26/07/2013; Apelação Criminal nº 0001472-46.2008.404.7004, 8ª Turma, Rel. Victor Luiz dos Santos Laus, D.E. 29/02/2012).

De qualquer forma, para configurar-se uma das causas excludentes, seria necessário que as dificuldades financeiras fossem graves, sérias e extremas. É preciso que se demonstre a real ausência de condições de saldar o compromisso. A conduta deve revelar-se uma medida última.

No caso em apreço, a defesa deixou de apresentar documentos que dessem amparo à sua tese e, diante disso, tenho que a solução dada pela sentença deve ser mantida. Afinal, 'somente em situação anormal, extremamente grave e excepcional é possível a exculpação, sendo, pois, insuficiente a referência genérica à crise econômica e ao desemprego para configurá-la, mormente se o

agente abriu mão das vias normais para a solução do conflito' (BRUNONI, Nivaldo, Princípio de Culpabilidade: Considerações, Ed. Juruá, Curitiba, p. 275).

3.2. Comprovados, portanto, a materialidade, a autoria e o dolo, e sendo o fato típico, antijurídico e culpável, não estando presentes causas de exclusão da ilicitude ou da culpabilidade, deve ser mantida a condenação pela prática do crime previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

#### 4. Dosimetria

4.1. Adotou a legislação pátria o critério trifásico para fixação da pena, a teor do disposto no art. 68, do Código Penal. A pena base atrai o exame da culpabilidade do agente (decomposta no art. 59 do Código Penal nas circunstâncias do crime) e em critérios de prevenção. Não há, porém, fórmula matemática ou critérios objetivos para tanto, 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' (HC 107.409/PE, 1.ª Turma do STF, Rel. Min. Rosa Weber, un., j. 10.4.2012, DJe-091, 09.5.2012). É no juízo subjetivo de reprovação que reside a censurabilidade que recai sobre a conduta.

ZAFFARONI e PIERANGELI, asseveram que 'a medida da pena-base indica o grau de culpabilidade, e que as considerações preventivas permitem fixá-las abaixo desse máximo (...). A culpabilidade abarcará tanto os motivos (é inquestionável que a motivação é problema da culpabilidade), como as circunstâncias e consequências do delito (que podem compor também o grau do injusto que, necessariamente, reflete-se no grau de culpabilidade).

(...) A personalidade do agente cumpre uma dupla função: com relação à culpabilidade, serve para indicar - como elemento indispensável - o âmbito de autodeterminação do agente.

Insistimos aqui ser inaceitável a culpabilidade de autor. A maior ou menor 'adequação' da conduta ao autor, ou 'correspondência' com a personalidade deste, em nenhum caso pode fundamentar uma maior culpabilidade, e, no máximo, deve servir para baixar a pena do máximo que a culpabilidade de ato permite, que é algo diferente' (ZAFFARONI, Eugenio Raúl; e PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro, Parte Geral. RT, p. 832/833).

Na lição de NIVALDO BRUNONI, '... a pena quando da sua determinação tem a exclusiva função de retribuição da culpabilidade, pois ela, em essência, reflete uma reprovação'. Arremata o autor: 'a pena deve corresponder a magnitude da culpabilidade revelada no caso concreto, cuja aferição será realizada com base nas condições pessoais do autor e nas circunstâncias concomitantes, dentre as quais os motivos, as consequências e o comportamento da vítima'. (in Princípio da culpabilidade. Curitiba: Juruá, 2008, p, 325).

4.2. A pena foi assim fixada na sentença:

Individualização da pena

Circunstâncias judiciais:

a) culpabilidade: A conduta do réu é reprovável, considerando-se que atenta contra a administração pública, mais especificamente no que se refere à supressão de tributos federais, de interesse da Fazenda Nacional. É culpável, e tinha conhecimento da ilicitude de sua conduta;

- b) antecedentes: o acusado registra antecedentes que não poder ser valorados, diante da incerteza acerca do trânsito em julgado;
- c) conduta social: a conduta social foi abonada nos autos;
- d) personalidade: não identifico elementos prejudiciais à análise de sua personalidade;
- e) circunstâncias: normais à espécie delitiva;
- f) motivos: normais à espécie, qual seja, enriquecimento à custa da supressão ou omissão de tributo;
- g) comportamento da vítima: o aspecto vitimológico resta prejudicado, eis que se trata de crime contra a administração pública.

Com base no conjunto das circunstâncias judiciais acima examinadas, fixo a pena-base em 2 (dois) anos de reclusão.

Não vislumbro a existência de agravantes. Por outro lado, restou configurada a circunstância atenuante da confissão espontânea (artigo 65, III, d, do Código Penal), conforme interrogatório. Tendo a pena-base sido estabelecida no mínimo legal, nenhuma redução é devida, nos termos do enunciado da Súmula n. 231/STJ (TRF4, ACR 2007.72.05.004524-7, Oitava Turma, Relator Luiz Fernando Wowk Penteado, D.E. 10/06/2010), restando fixada a pena provisória em 2 (dois) anos de reclusão.

Aumento a pena provisória em 1/5 (um quinto), ou seja, em 4 (quatro) meses e 24 (vinte e quatro) dias, nos termos do art. 71 do Código Penal, tornando-a definitiva em 2 (dois) anos, 4 (quatro) meses e 24 dias de reclusão, tendo em vista a existência da **continuidade delitiva**.

Tendo em conta a proporcionalidade com a pena definitiva, a multa vai fixada em 58 (cinquenta e oito) dias-multa, sendo que o valor de cada dia-multa será de 1/2 (meio) salário mínimo vigente em 2010 (data do último fato), ante os valores envolvidos na supressão tributária. O valor da pena multa deve ser devidamente corrigido quando do efetivo pagamento.

O regime de cumprimento da pena será o aberto, forte na alínea 'c' do parágrafo 2º do artigo 33 do Código Penal.

Substituo a pena privativa de liberdade aplicada ao sentenciado por duas restritivas de direitos, consistentes, na (a) prestação pecuniária, estabelecendo-a em 05 (cinco) salários mínimos, a qual deverá ser destinada à instituição social a ser fixada pelo Juízo da Execução Penal e na (b) prestação de serviço à comunidade, à razão de uma hora de tarefa por dia de condenação. Tudo na conformidade do § 2.º, in fine, do art. 44 do CP.

No ponto, considero que tais modalidades de penas restritivas de direitos no caso vertente são às que melhor se amoldam à ideia de integração social do condenado em crimes da natureza do examinado no presente feito. Note-se que a prestação de serviços à comunidade tem-se mostrado como medida integradora do condenado à sociedade, em especial tratando-se de delitos sem vítima perfeitamente identificada, nos quais é a coletividade a principal prejudicada pela conduta delituosa (se a coletividade foi a principal vítima do delito, é justo que seja beneficiada com o trabalho do apenado).

### 5.3. Atenuante da confissão espontânea

Na segunda fase da dosimetria, o juízo de origem reconheceu a incidência da atenuante da confissão espontânea, todavia, deixou

de reduzir a pena por ter estabelecido-a no mínimo legal, com o que se insurge a defesa.

O pedido de redução do apenamento encontra óbice na Súmula nº 231 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual a incidência da circunstância atenuante não pode conduzir à redução da pena abaixo do mínimo legal.

Neste sentido, julgado desta Corte:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. ESTELIONATO EM DETRIMENTO DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS MÉDICAS MEDIANTE FRAUDE. ARTIGO 171, §3º, DO CÓDIGO PENAL. MATERIALIDADE, AUTORIA E DOLO COMPROVADOS. MANUTENÇÃO DA CONDENAÇÃO. DOSIMETRIA. CONFISSÃO ESPONTÂNEA. PENA AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE EM FACE DA SÚMULA 231 DO STJ. SUBSTITUIÇÃO POR PENAS ALTERNATIVAS. CONDENAÇÃO À REPARAÇÃO CIVIL DO DANO. CABIMENTO. 1. Para a configuração do delito de estelionato é necessário o emprego, pelo agente, do meio fraudulento e a obtenção de vantagem patrimonial indevida, para si ou para outrem, em prejuízo alheio. 2. Devidamente provados a autoria, a materialidade e o dolo do agente, e sendo o fato típico, antijurídico e culpável, considerando a inexistência de causas excludentes de ilicitude ou exculpantes, a manutenção da sentença condenatória é medida que se impõe. 3. A incidência da atenuante da confissão espontânea não permite seja a pena-provisória arbitrada em patamar abaixo do mínimo legal. Inteligência da súmula 231 do Egrégio STJ. 4. Omissis. (ACR 5013528-

96.2012.404.7000, 8ª Turma, minha Relatoria, Disponibilizado em 20-10-2014)

O tema, inclusive, já se encontra consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

HABEAS CORPUS. DOSIMETRIA DA PENA.

CIRCUNSTÂNCIA ATENUANTE. PENA AQUÉM DO

MÍNIMO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA

CONSOLIDADA. 1. A questão controvertida neste writ - acerca

da possibilidade (ou não) da fixação da pena abaixo do mínimo

legal devido à presença de circunstância atenuante - já foi objeto

de vários pronunciamentos desta Corte. 2. Na exegese do art. 65,

do Código Penal, 'descabe falar dos efeitos da atenuante se a

sanção penal foi fixada no mínimo legal previsto para o tipo' (HC

n 75.726, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 06.12.1998). 3. De acordo

com a interpretação sistemática e teleológica dos arts. 59, 67 e 68,

todos do Código Penal, somente na terceira fase da dosimetria da

pena é possível alcançar pena final aquém do mínimo cominado

para o tipo simples ou além do máximo previsto. 4. Há diferença

quanto ao tratamento normativo entre as circunstâncias

atenuantes/agravantes e as causas de diminuição/aumento da pena

no que se refere à possibilidade de estabelecimento da pena abaixo

do mínimo legal - ou mesmo acima do máximo legal. 5. O fato de

o art. 65, do Código Penal, utilizar o advérbio sempre, em matéria

de aplicação das circunstâncias ali previstas, para redução da

pena-base em patamar inferior ao mínimo legal, deve ser

interpretado para as hipóteses em que a pena-base tenha sido

fixada em quantum superior ao mínimo cominado no tipo penal. 6.

É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no

sentido da impossibilidade de redução da pena aquém do mínimo legal quando houver a presença de alguma circunstância atenuante. 7. Ordem denegada. (STF, HC 93141, Rel. Ministra Ellen Gracie, 2ª Turma, DJe 21-8-2008)

Dessa forma, o pleito não comporta acolhimento.

### 3.2. Da pena de multa

A defesa postula a redução da pena de multa, bem como da unidade de cada dia-multa, sob o argumento de que foram consolidados pela Receita Federal valores superiores ao que é efetivamente devido a título de imposto.

Todavia, além de não ter havido comprovação de eventual equívoco na apuração do tributo apontado, conforme argumentado anteriormente, a pena de multa não tem como parâmetro eventual proveito econômico obtido com o crime. Para a sua fixação, devem ser observados os parâmetros abaixo delineados.

O artigo 49, do Código Penal assim estabelece para fixação da pena de multa: (a) variação de 10 a 360 dias-multa; (b) o valor do dia-multa não será inferior 1/30 do salário mínimo ao tempo do fato, nem superior a 5 vezes esse salário. Segue-se os mesmos critérios da sanção corporal previstos no art. 68 do Código Penal. Havendo cumulação com pena corporal, a multa será a ela proporcional. Não havendo, adota-se critério semelhante à primeira fase da dosimetria da pena corporal (EINACR 2002.71.13.003146-0/RS, D.E. 05-06-2007). São relevantes as condições pessoais e econômicas do condenado, devendo o juiz decidir o valor necessário e suficiente para que reprovação do crime e sua prevenção, podendo ser majorado até o triplo (art. 60, § 1º, do CP). A sanção pecuniária deve observar a

proporcionalidade em face da menor pena corporal prevista (quinze dias de detenção - art. 330) e a maior sanção corporal possível (trinta anos de reclusão - art. 157, § 3º). Tratando-se, assim, de pena corporal próxima a 15 dias de detenção, a multa ficará próxima do seu mínimo legal; se próxima a 30 anos a corporal, a multa aproximar-se-á de 360 dias-multa.

No caso em análise, apesar da fundamentação do apelante, verifico ser possível a redução da quantidade de dias-multa (fixada em 58 dias-multa), a fim de guardar proporcionalidade com a sanção corporal aplicada (24 meses).

Assim, observando os parâmetros antes expostos, reduzo a pena de multa para 38 (trinta e oito) dias-multa.

De outro lado, o valor de cada dia-multa deve levar em conta a situação econômica do condenado, podendo ser aumentada até o triplo, caso o máximo previsto se mostre ineficaz, em razão da condição econômica do réu. Inteligência dos arts. 49, § 1º e 60, § 1º, ambos do Código Penal.

A última informação sobre a renda do denunciado consta do seu interrogatório, oportunidade em que declarou que auferir a renda mensal bruta aproximada R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) (evento 172, VÍDEO3). Nesse contexto, verifica-se que o valor unitário fixado em metade do salário mínimo vigente em 2010 (R\$ 255,00) guarda proporcionalidade com a renda declarada, devendo ser mantido.

Portanto, no ponto, acolho parcialmente o apelo.

5. Execução imediata das penas

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Habeas Corpus nº 126.292/SP, reviu posicionamento antes fixado no julgamento do HC nº 84.078, firmando orientação no sentido da possibilidade de execução das penas tão logo exaurido o duplo grau de jurisdição. O entendimento foi pela Suprema Corte no julgamento das Ações Declaratórias de Constitucionalidade nº 43 e nº 44, pelo que ficou expresso que o art. 283 do Código de Processo Penal não impede o início da execução da pena depois de esgotadas as instâncias ordinárias. A questão foi novamente examinada nos autos do ARE nº 964.246/STF, quando, 'por maioria, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou jurisprudência no sentido de que é possível a execução provisória do acórdão penal condenatório proferido em grau recursal, mesmo que estejam pendentes recursos aos tribunais superiores. A decisão foi tomada na análise do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 964246, que teve repercussão geral reconhecida. Assim, a tese firmada pelo Tribunal deve ser aplicada nos processos em curso nas demais instâncias'.

Idêntica orientação vem da Súmula nº 122 deste Tribunal que diz: 'Encerrada a jurisdição criminal de segundo grau, deve ter início a execução da pena imposta ao réu, independentemente da eventual interposição de recurso especial ou extraordinário'. Desse modo, tão logo decorridos os prazos para interposição de recursos dotados de efeito suspensivo ou julgados estes, poderá ter início a execução da pena, inclusive no tocante às restritivas de direito, (TRF4, Agravo de Execução Penal nº 5000985-25.2017.404.7117, 8ª Turma, Juiz Federal NIVALDO BRUNONI, por unanimidades, juntado em 28/04/2017), pelo que deverá ser oficiado ao juízo de primeiro grau para as providências que entender cabíveis.

Vale distinguir que não se está aqui a tratar de prisão cautelar, cujos requisitos são próprios e não coincidentes com o atual estágio do processo, mas sim de execução de pena em razão de título judicial condenatório, sobre o qual não mais se estabelecerá efeito suspensivo diante da eventual interposição de recursos aos Tribunais Superiores.

Assim, a própria condenação em segundo grau é fundamento idôneo para que se permita o cumprimento imediato da pena. Neste caso, diferente da prisão cautelar, tem-se por premissa que 'a presunção de inocência não é absoluta e perde força no decorrer do processo, pelo menos após condenação, ainda que de primeira instância' (HC 114688, LUIZ FUX, STF). Tal perda de força é mais intensa com a condenação em segundo grau.

A presunção de inocência, diversamente do modelo nacional, ganha outros contornos no direito alienígena. Nos Estados Unidos, por exemplo, berço da presunção de inocência e do due process of law, regra geral, não há óbice à prisão após uma sentença condenatória, ainda que pendente de recursos. Igual exemplo se retira do Direito francês, onde a Corte de Cassação já decidiu pela compatibilidade entre a restrição de liberdade e a presunção de inocência, após a condenação recorrível.

Com mais razão e força, justifica-se a prisão na forma de execução penal após condenação que é fruto de larga instrução processual e de cognição exauriente em dois graus de jurisdição. Dessa forma, é medida salutar e de efetividade da jurisdição criminal que se inicie imediatamente o cumprimento de penas, sobretudo porque presente a certeza com relação à responsabilidade criminal.

## **6. Conclusões**

6.1. Demonstrados a tipicidade, a materialidade, a autoria e o dolo, e inexistindo causas de exclusão de ilicitude ou culpabilidade, deve ser mantida a condenação pela prática do delito previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

6.2. A atenuante da confissão espontânea não pode implicar na redução da pena aquém do mínimo legal, conforme a Súmula nº 231 do Superior Tribunal de Justiça.

6.3. Pena de multa reduzida para 38 (trinta e oito) dias-multa, mantido o valor de cada dia-multa conforme fixado na sentença.

6.4. Apelação criminal da defesa parcialmente provida.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento à apelação criminal da defesa, tão somente para o fim de reduzir a pena de multa.

Juiz Federal Convocado Nivaldo Brunoni.

Juiz Federal Convocado Antonio César Bochenek

Relator

Desembargador Federal JOÃO PEDRO GEBRAN NETO

Relator

prisão após uma sentença condenatória, ainda que pendente de recursos. Igual exemplo se retira do Direito francês, onde a Corte de Cassação já decidiu pela compatibilidade entre a restrição de liberdade e a presunção de inocência, após a condenação recorrível.

Com mais razão e força, justifica-se a prisão na forma de execução penal após condenação que é fruto de larga instrução processual e

de cognição exauriente em dois graus de jurisdição. Dessa forma, é medida salutar e de efetividade da jurisdição criminal que se inicie imediatamente o cumprimento de penas, sobretudo porque presente a certeza com relação à responsabilidade criminal.

## **6. Conclusões**

6.1. Demonstrados a tipicidade, a materialidade, a autoria e o dolo, e inexistindo causas de exclusão de ilicitude ou culpabilidade, deve ser mantida a condenação pela prática do delito previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal.

6.2. A atenuante da confissão espontânea não pode implicar na redução da pena aquém do mínimo legal, conforme a Súmula nº 231 do Superior Tribunal de Justiça.

6.3. Pena de multa reduzida para 38 (trinta e oito) dias-multa, mantido o valor de cada dia-multa conforme fixado na sentença.

6.4. Apelação criminal da defesa parcialmente provida.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento à apelação criminal da defesa, tão somente para o fim de reduzir a pena de multa.

Juiz Federal Convocado Nivaldo Brunoni.

Juiz Federal Convocado Antonio César Bochenek

Relator

Desembargador Federal JOÃO PEDRO GEBRAN NETO

Relator