

APELAÇÃO CRIMINAL 2005.38.03.003936-9 – MINAS GERAIS

RELATÓRIO

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL CÂNDIDO RIBEIRO: O

Ministério Público Federal ofereceu denúncia contra Marcelo Henrique Belonsi, imputando-lhe a prática dos delitos capitulados nos arts. 298 e 304, ambos do Código Penal.

Narra a peça acusatória, *verbis*:

*O Denunciado, em suas Declarações de Imposto de Renda dos anos-calendário 1999 (exercício 2000) e 2000 (exercício 2001), remetidas eletronicamente à Receita Federal, respectivamente, nos dias 08.12.2000 e 28.4.2001, praticou crime de sonegação fiscal ao reduzir a base de cálculo e, conseqüentemente, o tributo devido declarando, como “despesas médicas”, serviços que **nunca** foram prestados pelo Hospital Santa Catarina de Uberlândia, CNPJ 25.760.422/0001-96, no valor total de R\$ 15.220,15.*

A Receita Federal, verificando que os valores não correspondiam àqueles informados pelo prestador de serviços, intimou o Denunciado, no ano de 2004, a apresentar os recibos que comprovariam as despesas efetuadas no Hospital Santa Catarina.

*O Denunciado, no intuito de acobertar a conduta delituosa que empreendera em 2000, apresentou à Receita, no dia **5 de maio de 2004**, três notas fiscais supostamente emitidas pelo mencionado hospital, de números 28354, 288831 e 29000, atestando, respectivamente, despesas nos valores de R\$ 6.435,00, R\$ 5.328,00 e R\$ 3.457,15. Somadas as notas fiscais perfazem R\$ 15.220,15.*

*A Fiscalização, confrontando a documentação apresentada pelo contribuinte com os blocos de notas do Hospital Santa Catarina retidos na Delegacia da Receita Federal, bem como os livros “Registro de Serviços Prestados”, Diário e Razão, constatou que **as notas fiscais são falsas**. (Fls. 3/4.)*

Representação fiscal para fins penais a fls. 11/14, autos de infração a fls. 17, 19/20, demonstrativo consolidado do crédito tributário a fls. 18.

A denúncia foi recebida em 14 de junho de 2005 (fl. 96).

Qualificação e Interrogatório a fls. 114/115.

Defesa Prévia a fls. 116/117.

Inquirição das testemunhas arroladas pela acusação a fls. 141, e das arroladas pela defesa a fls. 142, dispensada a oitiva das demais testemunhas arroladas pelas partes.

Na fase do art. 499 do CPP, o Ministério Público Federal requereu a juntada das folhas de antecedentes criminais do réu (fl. 144). A defesa nada requereu (fls. 155/157).

Antecedentes criminais a fls. 120, 148, 150.

Alegações finais do Ministério Público a fls. 159/164 e da defesa a fls. 166/185.

A MMa. Juíza Federal da 3ª Vara da Subseção Judiciária de Uberlândia/MG, Dra. Lana Lígia Galati, julgou parcialmente procedente a denúncia para absolver o réu da prática do delito do art. 298 do Código Penal, e condená-lo pela prática do delito tipificado no art. 304. As penas foram fixadas em 1 (um) ano de reclusão, em regime aberto, e 10 (dez) dias-multa, à razão de 1/30 (um trigésimo) do salário-mínimo vigente à época dos fatos, substituída a pena privativa de liberdade por restritivas de direitos, consistentes em prestações pecuniárias ou fornecimento de cestas básicas a entidade beneficente (fls. 209/216).

A defesa opôs embargos de declaração (fls. 218/222), rejeitados em sentença a fls. 224/225.

Apela a defesa alegando que o réu não sabia da falsidade das notas fiscais apresentadas, de forma que não se pode atribuir-lhe a prática do delito de uso de documento falso, pois os cogitava regulares, acrescentando que ele promoveu o pagamento dos tributos correspondentes, comprovando a ausência de dolo. Afirma também que a realização regular do pagamento dá direito ao réu à suspensão da ação penal até a quitação do débito, e, uma vez quitado, à extinção da punibilidade, nos termos do art. 9º da Lei 10.684/03, e art. 34 da Lei 9.249/95. Requer, assim, sua absolvição (fls. 228/257).

Contrarrazões a fls. 278/288.

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Procurador Regional da República Dr. José Osterno Campos de Araújo, opina pelo não provimento do apelo (fls. 297/301).

É o relatório.

Ao eminente Revisor.

VOTO

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL CÂNDIDO RIBEIRO

(Relator): Busca o apelante reforma da sentença que o condenou pela prática do delito tipificado no art. 304 do Código Penal, às penas de 1 (um) ano de reclusão, em regime aberto, e 10 (dez) dias-multa.

Com a devida vênia do entendimento demonstrado pelo órgão acusador, por ocasião do oferecimento de sua denúncia, quanto pelo magistrado sentenciante, entendo que a conduta perpetrada pelo apelante se subsume ao tipo do art. 1º, I, da Lei 8.137/90, segundo o qual:

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

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

No caso, entendo que o uso do documento falso foi a fraude empregada pelo réu com o fim de reduzir a carga do Imposto de Renda devido, e, assim, configura-se na hipótese como crime-meio, de forma que fica absorvido pelo crime-fim, que seria a sonegação fiscal, ocorrendo, portanto, a consunção.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal tem firmado jurisprudência no sentido de que o falso integra a cadeia do desenvolvimento do crime tributário, absorvendo-o. O Ministro Gilmar Mendes, em voto vista proferido no HC 83.936-6/TO, bem resume o pensamento da Corte, *litteris*:

A jurisprudência desta Corte é no sentido do falso estar absorvido pelo crime tributário, pois a burla ao fisco só se torna possível por

meio da falsificação. Este seria o crime meio para o alcance da sonegação, o crime-fim.

O falso somente não é completamente absorvido pelo crime tributário se pelas circunstâncias fáticas do caso ressaltar que de sua ocorrência possa decorrer mais de um delito, conforme se retira do seguinte julgado:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE USO DE DOCUMENTO FALSO. CÓDIGO PENAL, ART. 304 C/C ART. 297, PARÁGRAFO ÚNICO, E ART. 92, I. LEI 8.137/90, ART. 2º, I.

I. - Inquérito STJ nº 300: ação penal STJ nº 238/SP: uso de documento falso. Inquérito STJ nº 281: apuração de eventual enriquecimento ilícito no exercício do cargo.

II. - O documento falso foi apresentado numa investigação que poderia resultar, em tese, em mais de um delito: o delito contra a ordem tributária e possível ou possíveis delitos decorrentes de enriquecimento ilícito no exercício de cargo público. O pagamento do tributo não elide o crime de falso, por isso que, da investigação, em que o documento falso teria sido apresentado, poderia originar-se outro ou outros delitos, decorrentes de enriquecimento ilícito, que o pagamento do tributo não elidiria.

III. - Prematuro concluir, ademais, no julgamento do habeas corpus, que o crime de falso não pode ser tratado como crime autônomo.

IV. - Exame de provas: impossibilidade no processo de habeas corpus.

V. - H.C. indeferido.

(HC 83115, Rel. Min. Gilmar Mendes, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 18/3/2005 p. 74.)

Para além disso, tenho que, nesse caso, há uma especialidade do dispositivo da Lei 8.137/90 com relação ao tipo previsto no Código Penal, como bem exposto pelo Juiz Federal Saulo Casali, Relator Convocado no RCCR/TRF1 2006.38.03.004345-1/MG:

Ao fazer uso dos recibos objeto de contrafação perante a Receita Federal, o acusado visou fins exclusivamente fiscais, não havendo potencialidade lesiva para além do intuito de lesar a ordem tributária. Não vejo razão, portanto, para não dar aplicação ao princípio da especialidade na hipótese, quanto mais tenha restado evidente que os fatos narrados orientam-se para a

consecução do fim visado pelo agente, qual seja, a redução do tributo. Os recibos falsos também foram objeto de preocupação do legislador quando da elaboração da Lei nº 8.137/1990, sendo intuitivo que a supressão ou redução de tributo – fato atribuído ao recorrido – pode manifestar-se materialmente de diversas formas, elencadas nos incisos no art. 1º da referida norma penal, dentre elas a falsidade ideológica praticada na declaração feita ao Fisco, falsificação de documentos e o uso dos mesmos, dentre outras.

A declaração de imposto de renda de pessoa física subscrita pelo denunciado, supostamente contendo informação falsa, acabou por propiciar redução do tributo em referência, pelo que há elementos suficientes para inferir que tal conduta se amolda, em tese, ao tipo previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990. Poderia o acusado ter ficado por aí, mas, ao que afirma o órgão acusador, teria ele também feito uso de documento falso – nota fiscal “fria” – perante o Fisco, o que, como dito a pouco, configuraria o crime do art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/1990, e não o contido no art. 304 do CP, em razão da incidência do princípio da especialidade.

Sendo assim, teríamos que o denunciado supostamente praticou a conduta prevista no inciso I quando da inserção de informação falsa em sua declaração e a conduta do inciso IV quando apresentou a nota fiscal falsificada à Receita Federal. No entanto, não há que se falar em concurso material de crimes, como se demonstrará.

Com efeito, em crimes como os descritos na denúncia, inicialmente o sujeito ativo declara à Receita Federal valores que ensejam dedução em seu imposto de renda, fato que se enquadra perfeitamente no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/1990. Posteriormente, em face de procedimento fiscal visando apurar a veracidade da declaração do imposto de renda, o sujeito ativo apresenta documento falso à Receita Federal. Mas aqui, como descrito na própria denúncia, o intuito é o mesmo, ou seja, evitar que o tributo não pago seja cobrado.

Dizer que o só fato do documento falso ter sido apresentado após a declaração do imposto de renda importaria na conclusão de que estar-se-ia diante de um concurso material entre as condutas dos incisos I e IV do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 seria o mesmo que esvaziar de conteúdo jurídico o entendimento segundo o qual aquele absorve a falsidade empregada para a prática do delito tributário. O contribuinte, na maioria dos casos – tributos sujeitos a lançamento por homologação –, declara valores sujeitos à dedução, somente apresentando documentos ao Fisco quando assim é chamado a fazer. O uso de documento falso – art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/1990 – seria sempre crime autônomo em relação ao delito contido no inciso I do mesmo artigo de lei, o que não é verdade. O crime consumado é um só, a redução do tributo mencionado, mesmo que praticado, nesse

caso, mediante duas condutas separadas temporalmente, mas orientadas inequivocamente para a consecução do mesmo fim.

Nessa linha de idéias, penso não haver concurso material entre os delitos contidos nos incisos I e IV do art. 1º da Lei nº 8.137/1990. A apresentação da documentação falsa atinge novamente o mesmo bem jurídico – ordem tributária –, relacionando-se ao mesmo tributo objeto de redução quando da declaração do imposto de renda, não apresentando autonomia fora do contexto de evitar que o tributo não pago seja cobrado. É fato circunscrito dentro do conceito de fato posterior não punível, que Fernando Capez assim conceitua: “ocorre quando, após realizada a conduta, o agente pratica novo ataque contra o mesmo bem jurídico, visando apenas tirar proveito da prática anterior”^[1].

Ademais, o momento da produção e apresentação da nota fiscal falsificada parece ser irrelevante nessa quadra de fatos, porque o pressuposto é o de que, no momento da feitura da declaração ao Fisco, os documentos que ali são mencionados já possuem existência material. Se a fabricação ou apresentação dos mesmos é posterior ou simultânea ao ato de declaração é questão desimportante para os fins de adequação típica da conduta.

A esse respeito, tratando sobre a questão atinente às falsidades que dão ensejo à supressão ou redução de tributos, assinala **Pedro Roberto Decomain** que “as falsidades previstas nos incisos do artigo 1º da lei são absorvidas pelo crime contra a ordem tributária, não se constituindo em infrações autônomas nem podendo, em decorrência, a tal título ser punidas. (...) Trata-se de uma decorrência do princípio da especialidade, um dentre vários consolidados pela doutrina para resolver conflitos aparentes entre duas ou mais normas penais, todas, à primeira vista, incriminando a mesma conduta. (...) Nos crimes contra a ordem tributária, as falsidades cometidas em sua realização, embora também puníveis com base no Código Penal, foram erigidas pela lei em elementos constitutivos de outro ilícito, pelo que tem-se, na hipótese, delito único.” (Crimes contra a ordem Tributária, 3ª ed., Obra Jurídica, p. 67.)

Veja-se que, ao se referir à absorção das falsidades pelo crime de sonegação fiscal, o autor o faz em relação a todos os incisos do artigo 1º da mencionada lei, o que é de todo compreensível, pelo que entendo ter sido absorvida a conduta do inciso IV pela do inciso I, crime em torno do qual gravitam questões acessórias – tais como a falsificação da nota fiscal e sua apresentação ao Fisco. A apresentação dos recibos falsificados aparece no contexto de possibilitar o proveito

[1] CAPEZ, Fernando, volume 1: parte geral (arts. 1º a 120)/Fernando Capez. – 9. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 76.

econômico com o crime de sonegação fiscal, atingindo novamente o mesmo bem jurídico.

Portanto, a partir desses fundamentos, há consunção do crime de falso pelo crime tributário mesmo considerando-se a apresentação posterior do documento objeto da falsificação, desde que do falso não decorram outros delitos.

Assim sendo, no presente caso, tem-se que o crime perpetrado é o de sonegação fiscal, sendo o falso por ele absorvido, pois constitui meio necessário para seu cometimento.

Aliás, o próprio Ministério Público Federal reconheceu que o caso dos autos era de sonegação fiscal, porém afastando a possibilidade de consunção, contrariamente ao entendimento aqui exposto, adotado por este Tribunal.

Dessa forma, em obediência ao art. 383 do Código de Processo Penal, procedo à recapitulação da conduta, por entendê-la subsumida ao tipo do art. 1º, I, da Lei 8.137/90.

Tendo em vista a recapitulação da conduta de acordo com o tipo descrito acima, tenho que as regras de suspensão e extinção da pretensão punitiva estatal, em virtude da promoção do pagamento dos valores devidos antes do recebimento da denúncia, nos termos do art. 9º da Lei 10.684/03 e art. 34 da Lei 9.249/95, são perfeitamente aplicáveis à espécie.

Dessa forma, entendo que a punibilidade está suspensa, devido ao pagamento das parcelas do tributo, conforme devidamente comprovado pelo réu a fls. 186/195 dos autos. Havendo, portanto, hipótese de suspensão da punibilidade, no contexto da qual foi proferida a sentença de primeiro grau, há que se concluir pela nulidade do julgamento proferido da instância originária, pois proferida quando em situação de suspensão processual. Sendo a nulidade observada de caráter absoluto, e patente o prejuízo à parte pela condenação proferida em sentença inválida, declaro, de ofício, a nulidade da sentença guerreada, devendo os autos retornar à origem, onde deverão aguardar o fim da suspensão da punibilidade

Ap 2005.38.03.003936-9/MG

enquanto o réu adimplir regularmente as parcelas do débito tributário, conforme determinação do art. 9º da Lei 10.684/03. Finda a suspensão, em caso de não pagamento de parcelas, deve ser retomada a persecução penal; ou, quitado integralmente o débito, declara-se a extinção da punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei 9.249/95.

Ante o exposto, declaro a nulidade da sentença guerreada, determinando o retorno dos autos à origem, obedecendo-se à suspensão da punibilidade durante o regime de parcelamento.

É como voto.