

RELATOR(A) : DESEMBARGADORA FEDERAL ASSUSETE MAGALHÃES  
RECORRENTE : JUSTICA PUBLICA  
PROCURADOR : CARLOS ALEXANDRE RIBEIRO DE SOUZA MENEZES  
RECORRIDO : BRUNO ALBANESE CEZARINI  
ADVOGADO : RICARDO AUGUSTO TEIXEIRA DOS REIS  
ADVOGADO : MAYRON CAMPI LIMA BARBOSA  
ADVOGADO : LEONARDO DE CASTRO FRANCISCO  
RECORRIDO : ROSINES BRAGA OLIVEIRA  
DEFENSOR : DEFENSORIA PUBLICA DA UNIAO

## RELATÓRIO

**A EXM<sup>a</sup> SR<sup>a</sup> DESEMBARGADORA FEDERAL ASSUSETE MAGALHÃES (RELATORA):** - Trata-se de recurso em sentido estrito, interposto pelo Ministério Público Federal, contra decisão prolatada pelo ilustrado Juízo Federal da 9ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais, que, nos autos do Inquérito Policial 2006.38.00.015735-4/MG, rejeitou a denúncia, na qual é imputada, a Bruno Albanese Cezarini, a conduta prevista no art. 304 c/c o art. 71 do CP, e, a Rosinês Braga Oliveira, a conduta prevista no art. 171, § 3º, c/c o art. 71 do Código Penal, fazendo-o com fundamento no art. 43, III, do Código de Processo Penal (fls. 97/98).

Sustenta o recorrente, em síntese, que se cuida de representação fiscal para fins penais, encaminhada pela Receita Federal, dando conta da prática de crime de uso de documento falso, previsto no art. 304 do CP, por Bruno Albanese Cezarini, e de estelionato qualificado, previsto no art. 171, § 3º, do Código Penal, por Rosinês Braga Oliveira.

Afirma que Bruno Albanese Cezarini, nos anos-base de 1999 a 2002, declarou despesas referentes a tratamentos de terapia ocupacional, valendo-se de recibos falsos emitidos por Rosinês Braga Oliveira.

Deduz que o crime de uso de documento falso foi praticado após a consumação do crime contra a ordem tributária, razão lógica para não ser havido como meio necessário para a prática deste.

Argumenta que, em casos como o presente, os crimes previstos nos arts. 171, § 3º, e 304 do CP são autônomos, em relação ao delito previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, haja vista que os recibos falsos somente foram apresentados em data posterior à própria consumação da sonegação fiscal, no intuito, inclusive, de garantir a sua impunidade.

Invoca jurisprudência e acrescenta que a potencialidade lesiva dos recibos médicos em questão extrapola sua utilização perante a Receita Federal. Pede, por esses motivos, o provimento do recurso, dando regular prosseguimento ao feito (fls. 100/106).

As contra-razões do recorrido Bruno Albanese Cezarini foram apresentadas (fls. 113/116).

Apesar de devidamente intimada, por edital, a recorrida Rosinês Braga Oliveira não apresentou contra-razões (fl. 122).

Mantida a decisão recorrida, foram os autos remetidos a esta Corte (fl. 122).

Atendendo a promoção ministerial (fls. 125/126), nomeei a Defensoria Pública da União para defender os interesses da recorrida, no Tribunal (fl. 128).

Contra-razões oferecidas a fls. 130/135.

A PRR/1ª Região opina pelo provimento do recurso (fls. 138/147).

É o relatório.

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

Processo na Origem: 155951320064013800

RELATOR(A) : DESEMBARGADORA FEDERAL ASSUSETE MAGALHÃES  
RECORRENTE : JUSTICA PUBLICA  
PROCURADOR : CARLOS ALEXANDRE RIBEIRO DE SOUZA MENEZES  
RECORRIDO : BRUNO ALBANESE CEZARINI  
ADVOGADO : RICARDO AUGUSTO TEIXEIRA DOS REIS  
ADVOGADO : MAYRON CAMPI LIMA BARBOSA  
ADVOGADO : LEONARDO DE CASTRO FRANCISCO  
RECORRIDO : ROSINES BRAGA OLIVEIRA  
DEFENSOR : DEFENSORIA PUBLICA DA UNIAO

**VOTO**

**A EXM<sup>a</sup> SR<sup>a</sup> DESEMBARGADORA FEDERAL ASSUSETE MAGALHÃES (RELATORA):** - Como visto do relatório, trata-se de recurso em sentido estrito, interposto pelo Ministério Público Federal, contra decisão prolatada pelo ilustrado Juízo Federal da 9ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais, que, nos autos do Inquérito Policial 2006.38.00.015735-4/MG, rejeitou a denúncia, na qual é imputada, a Bruno Albanese Cezarini, a conduta prevista no art. 304 c/c o art. 71 do CP, e, a Rosinês Braga Oliveira, a conduta prevista no art. 171, § 3º, c/c o art. 71 do Código Penal, fazendo-o com fundamento no art. 43, III, do Código de Processo Penal (fls. 97/98).

A respeitável decisão recorrida encontra-se lavrada nos seguintes termos:

*“O Ministério Público Federal ofereceu denúncia em desfavor BRUNO ALBANESE CEZARINI e ROSINÊS BRAGA OLIVEIRA, pela prática, em tese, dos delitos previstos nos artigos 304 c/c artigo 71, e artigo 171, § 3º, c/c artigo 71, todos do Código Penal.*

*Entretanto, entendo imprescindível a aplicação do princípio da especialidade, uma vez que os fatos narrados se amoldam ao delito previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90.*

*Nesse sentido o entendimento jurisprudencial:*

**PENAL E PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. ESTELIONATO. ABSORÇÃO. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PARCELAMENTO DA DÍVIDA FISCAL. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. INVIABILIZAÇÃO. DEFERIMENTO DO PARCELAMENTO. CONCURSO DE AGENTES. EXTENSÃO DOS EFEITOS. HABEAS CORPUS CONCEDIDO DE OFÍCIO.**

**1. Ao fazer uso dos recibos objeto de contrafação perante a Receita Federal, a indiciada visou a fins exclusivamente fiscais, não havendo potencialidade lesiva para além do intuito de lesar a ordem tributária. Não existe 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 pela 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 à recorrida – pode manifestar-se materialmente de diversas formas, arroladas nos incisos no art. 1º da referida norma penal, dentre elas a falsidade ideológica**

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

*praticada na declaração feita ao Fisco, falsificação de documentos e o uso dos mesmos, e o estelionato, dentre outras.*

**2. O art. 9º da Lei nº 10.684/2003 deixa expresso que a pretensão punitiva estatal fica suspensa com o deferimento do parcelamento do débito fiscal em favor do suposto agente do crime previsto no art. 1º da Lei n.º 8.137/1990. Sob esse prisma, o ato de recebimento da denúncia configura violação a dispositivo de lei, maiormente porque se traduz em prosseguimento da pretensão punitiva, vedado que é.**

**3. O parcelamento da dívida tributária não consubstancia circunstância de caráter exclusivamente pessoal, devendo os efeitos decorrentes do deferimento do parcelamento pela Receita Federal ser estendidos ao co-indiciado, considerando-se que a conduta que lhe foi imputada não extravasa a pretensa contribuição para a suposta consumação do crime atribuído à recorrida.**

**4. Recurso em sentido estrito a que se nega provimento. Concessão, de ofício, de habeas corpus para cassar a decisão recorrida no ponto em que recebe a denúncia em relação a co-indiciado. (RCCR 200738150004632, Terceira Turma, Relator Desembargador Federal Olindo Menezes. Decisão de 26/02/2008, publicada no e-DJF1 de 07/03/2008, página 123.)**

*Pelo exposto, rejeito a denúncia oferecida contra BRUNO ALBANESE CEZARINI e ROSINÊS BRAGA OLIVEIRA, nos termos do artigo 43, III do Código de Processo Penal. (fls. 92/98)*

A respeitável decisão atacada merece ser mantida.

A jurisprudência majoritária dos Tribunais tem adotado o entendimento de que o crime de sonegação fiscal absorve os crimes de uso de documento falso e de falsidade ideológica, quando necessários à tipificação daquele. Nesse sentido, vale citar os precedentes a seguir:

*“EMENTA: Crimes contra a ordem tributária, quadrilha e falsidade ideológica. 1. O aperfeiçoamento do delito de quadrilha ou bando não depende da prática ou da punibilidade dos crimes a cuja comissão se destinava a associação criminosa. 2. Por isso, a suspensão da punibilidade de crimes contra a ordem tributária imputados a membros da associação para delinquir, por força da adesão ao REFIS II (L. 10684/03), não se estende ao de quadrilha. 3. O crime contra a ordem tributária absorve os de falsidade ideológica necessários à tipificação daquele; não, porém, o falsum cometido na organização da quadrilha.” (STF, HC 84.453/PB, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, maioria, DJU de 04/02/2005, p. 27).*

*“RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE. ABSORÇÃO. ANÁLISE FÁTICA INCABÍVEL NA VIA ELEITA. INQUÉRITO POLICIAL. TRANCAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JUSTA CAUSA EVIDENCIADA.*

*1. A teor do entendimento pacífico desta Corte, o trancamento de inquérito policial pela via estreita do habeas corpus é medida de exceção, só admissível quando emerge dos autos, de forma inequívoca e sem a*

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

*necessidade de valoração probatória, a inocência do acusado, a atipicidade da conduta ou a extinção da punibilidade.*

*2. O tipo do art. 1º, inc. I, da Lei 8.137/90 é crime especial, que engloba a falsidade cometida unicamente com a intenção de suprimir ou reduzir tributo. A falsidade ideológica tem, em princípio, existência própria e volta-se contra a fé pública, fazendo-se necessária incursão na seara probatória, impossível na via estreita do habeas corpus, para reconhecê-la como crime-meio do delito de sonegação fiscal.*

*3. In casu, extinta a punibilidade do crime de sonegação fiscal, e havendo indícios de que persiste a materialidade lesiva da falsidade ideológica, torna-se possível o indiciamento do Paciente, já que as excepcionais circunstâncias que o impedem não se evidenciam de plano.*

*4. Recurso desprovido.” (STJ, RHC 14.635/PR, Rel. Min. Laurita Vaz, 5ª Turma, unânime, DJU de 02/05/2005, p. 378).*

**“PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME TRIBUTÁRIO. TRIBUTO. PAGAMENTO. FALSIDADE IDEOLÓGICA. CRIME MEIO PARA A PRÁTICA DA SONEGAÇÃO FISCAL.**

*1. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário, por força do artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei 10.684, de 30.05.2003.*

*2. Sendo a falsidade ideológica crime meio para a prática da sonegação fiscal, extinta a punibilidade desse pelo pagamento do tributo, não pode o primeiro ser imputado ao acusado em sua figura autônoma.” (TRF/1ª Região, HC 2008.01.00.025787-0/MG, Rel. Des. Fed. Tourinho Neto, 3ª Turma, unânime, e-DJF1 de 04/07/2008, p. 88).*

**“PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. LEI N. 8.137/1990. DÉBITO. QUITAÇÃO. LEI N. 10.684/2003. HABEAS CORPUS. FALSIDADE IDEOLÓGICA (ART. 299, CP). INEXISTÊNCIA. USO DE DOCUMENTO FALSO (ART. 304, CP).. CRIME-MEIO. ABSORÇÃO. ESTELIONATO (ART. 171, § 3º, CP). PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. AÇÃO PENAL. TRANCAMENTO. 1. Comprovada que a falsificação não é imputável ao Paciente e, bem assim, a quitação do tributo devido nos termos do artigo 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003, configurado está o constrangimento ilegal pelo recebimento de denúncia pela prática dos crimes de estelionato, falsificação de documentos e uso de documentos falsos.**

*2. Demonstrado que o uso de documento falso se destinou exclusivamente à redução do tributo, resta este delito absorvido pelo crime de sonegação fiscal (artigo 1º, inciso IV, última figura, Lei 8.137/1990), por se tratar aquele de crime-meio para o atingimento deste último.*

*3. O conflito aparente de normas entre estelionato e sonegação fiscal resolve-se pela aplicação do princípio da especialidade (Precedente do STJ).” (TRF/1ª Região, HC 2006.01.00.029231-1/MG, Rel. Des. Mário César Ribeiro, 4ª Turma, unânime, DJU de 28/02/2007, p. 25).*

A propósito do tema, colho trecho do voto do ilustre Juiz Federal Convocado César Fonseca, que bem examina a controvérsia, em hipótese fática análoga à versada nos presentes autos – na qual se discute exatamente a autonomia dos crimes de estelionato e de uso de documento falso, apresentado posteriormente à Receita Federal, para comprovar deduções constantes da declaração de rendimentos já apresentada ao Fisco.

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

***“Sobre a questão, cabe, antes de mais nada, resolver o seguinte conflito aparente de normas: a apresentação dos recibos falsificados à Receita Federal constitui, em tese, o crime de estelionato qualificado, como entende o MPF, ou configura o delito constante do art. 1º da Lei 8.137/1990, na linha que consignou o Juízo a quo?***

*Estabelece o art. 1º, I, da Lei 8.137/1990 o seguinte: “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;”. É preciso que a conduta do agente tenha efetivamente gerado resultado em termos de supressão ou de redução de tributos, o que se demonstra com o competente auto de infração (lançamento), não bastando à configuração do crime – e isso se estende às demais figuras típicas do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 – a elaboração de documentos que não tenham a aptidão direta para propiciar como resultado a sonegação fiscal, pois se trata de crime de dano e não de mera conduta.<sup>1</sup>*

***Ao fazer uso dos recibos objeto de contrafação perante a Receita Federal, a indiciada visou a fins exclusivamente fiscais, não havendo potencialidade lesiva para além do intuito de lesar a ordem tributária. Não existe 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 pela agente, qual seja, a redução do tributo. Os recibos falsos também foram objeto de preocupação do legislador quando da elaboração da Lei 8.137/1990, sendo intuitivo que a supressão ou redução de tributo – fato atribuído à recorrida – pode manifestar-se materialmente de diversas formas, arroladas 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, e o estelionato, dentre outras.***

***A declaração de imposto de renda de pessoa física subscrita pela indiciada, 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, I, da Lei 8.137/1990. Poderia a recorrida ter ficado por aí, mas, ao que afirma o órgão acusador, teria ela também feito uso de documento falso – recibos inverídicos – perante o Fisco, o que configuraria o crime do art. 1º, IV, da Lei 8.137/1990, e não o contido no art. 304 do Código Penal, em razão da incidência do princípio da especialidade.***

***Sendo assim, tem-se que a indiciada 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 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, o intuito é o mesmo, ou seja, evitar que o tributo não pago seja cobrado.***

<sup>1</sup> - Cf. Tribunal Regional Federal da 2ª Região – Apelação Criminal nº 99.02.20105-9, 4ª Turma – DJ 26/09/2000.

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

*Dizer que o só fato do documento falso ter sido apresentado após a declaração do imposto de renda importaria na conclusão de que se estaria diante de um concurso material entre as condutas dos incisos I e IV do art. 1º da Lei 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, IV, da Lei 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, não há concurso material entre os delitos contidos nos incisos I e IV do art. 1º da Lei 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”<sup>2</sup>.*

*Ademais, o momento da produção e apresentação dos recibos falsificados 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 está absorvida a conduta do inciso IV pela do inciso I, crime em torno do qual gravitam questões acessórias – tais como a falsificação dos recibos e sua apresentação ao Fisco. A apresentação dos recibos falsificados aparece no contexto de possibilitar o proveito econômico*

<sup>2</sup> CAPEZ, Fernando, volume 1: parte geral (arts. 1º a 120)/Fernando Capez. – 9. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 76.

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

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

*Assim, não vigora a pretensão do recorrente no sentido de que seja a denúncia recebida em relação ao crime de estelionato qualificado por já se encontrar absorvido pelo crime tipificado no art. 1º, IV, da Lei 8.137/1990.” (RCCR 2007.38.15.000463-2/MG)*

O referido julgado restou assim ementado:

**“PENAL E PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. ESTELIONATO. ABSORÇÃO. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PARCELAMENTO DA DÍVIDA FISCAL. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. INVIABILIZAÇÃO. DEFERIMENTO DO PARCELAMENTO. CONCURSO DE AGENTES. EXTENSÃO DOS EFEITOS. HABEAS CORPUS CONCEDIDO DE OFÍCIO.**

**1. Ao fazer uso dos recibos objeto de contrafação perante a Receita Federal, a indiciada visou a fins exclusivamente fiscais, não havendo potencialidade lesiva para além do intuito de lesar a ordem tributária. Não existe 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 pela agente, qual seja, a redução do tributo. Os recibos falsos também foram objeto de preocupação do legislador quando da elaboração da Lei 8.137/1990, sendo intuitivo que a supressão ou redução de tributo – fato atribuído à recorrida – pode manifestar-se materialmente de diversas formas, arroladas 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, e o estelionato, dentre outras.**

**2. O art. 9º da Lei 10.684/2003 deixa expresso que a pretensão punitiva estatal fica suspensa com o deferimento do parcelamento do débito fiscal em favor do suposto agente do crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990. Sob esse prisma, o ato de recebimento da denúncia configura violação a dispositivo de lei, maiormente porque se traduz em prosseguimento da pretensão punitiva, vedado que é.**

**3. O parcelamento da dívida tributária não consubstancia circunstância de caráter exclusivamente pessoal, devendo os efeitos decorrentes do deferimento do parcelamento pela Receita Federal ser estendidos ao co-indiciado, considerando-se que a conduta que lhe foi imputada não extravasa a pretensa contribuição para a suposta consumação do crime atribuído à recorrida.**

**4. Recurso em sentido estrito a que se nega provimento. Concessão, de ofício, de habeas corpus para cassar a decisão recorrida no ponto em que recebe a denúncia em relação a co-indiciado.” (TRF/1ª Região, RCCR 2007.38.15.000463-2/MG, Rel. Juiz Federal Convocado César Fonseca, 3ª Turma, unânime, e-DJF1 de 07/03/2008, p. 123).**

Em igual sentido outros julgados do TRF/1ª Região:

**“PENAL. PROCESSO PENAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I E IV, LEI 8.137/90.**

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

**FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. ARTS. 299 E 304 CP. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. DENÚNCIA. REJEIÇÃO. 1. A Lei 8.137/90, por seu art. 1º, incisos I e IV, é especial em relação aos crimes de falsidade ideológica e uso de documento falso (CP, arts. 299 e 304), não havendo que se falar em delitos autônomos. 2. A apresentação de recibos falsificados à Receita Federal, para comprovação de despesas odontológicas supostamente realizadas e que foram inseridas na declaração anual de ajuste (IRPF), in casu, aparece no contexto de possibilitar a redução ou supressão do tributo. 3. O momento da produção e apresentação dos citados recibos 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 de somenos importância para os fins de adequação típica da conduta (TRF1 - HC 2008.05.00.001895-5/MT). 4. Recurso em sentido estrito não provido.” (TRF/1ª Região, RCCR 2006.38.11.008180-6/MG, Rel. Des. Fed. Tourinho Neto, 3ª Turma, unânime, DJF1 de 19/09/2008, p. 65)**

**“PENAL E PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. USO DE DOCUMENTO FALSO. ABSORÇÃO. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. REJEIÇÃO DA DENÚNCIA.**

**1. Ao fazer uso dos recibos objeto de contrafação perante a Receita Federal, a indiciada visou a fins exclusivamente fiscais, não havendo potencialidade lesiva para além do intuito de lesar a ordem tributária. Não existe 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 pela 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 à recorrida – pode manifestar-se materialmente de diversas formas, arroladas nos incisos no art. 1º da referida norma penal, dentre os quais encontra-se o uso de documento falso.**

**2. Recurso em sentido estrito não provido.” (TRF/1ª Região, RCCR 2007.38.11.001726-0/MG, Rel. Juiz Federal Convocado César Fonseca, 3ª Turma, unânime, e-DJF1 de 25/04/2008, p. 226).**

**PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. IMPOSTO DE RENDA. CONSUNÇÃO. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. ART. 9º, § 2º, LEI 10.684/03.**

**1. Os crimes de falsidade ideológica e uso de documento falso, em princípio, são autônomos em relação ao delito de sonegação fiscal.**

**2. A apresentação de recibos falsificados à Receita Federal, com o intuito de comprovar despesas médicas supostamente realizadas, in casu aparece no contexto de possibilitar o proveito econômico com o crime de sonegação fiscal, conduzindo ao entendimento de que houve absorção do primeiro pelo segundo.**

**3. O momento da produção e apresentação dos citados recibos parece ser irrelevante nessa quadra de fatos, porque o pressuposto é**

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

***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 de somenos importância para os fins de adequação típica da conduta (Juiz Federal César Cintra Fonseca).***

4. *O parcelamento do débito junto à Receita Federal tem o condão de suspender a pretensão punitiva estatal, nos estritos termos do § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03.*

5. *Recurso em sentido estrito não provido.” (TRF/1ª Região, RCCR 2007.38.02.000949-0/MG, Rel. Juíza Federal Convocada Vânia Cardoso André de Moraes, 3ª Turma, unânime, e-DJF1 de 18/04/2008, p. 102).*

Dispõe o art. 1º da Lei 8.137/90, **in verbis**:

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

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

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

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

*IV - **elaborar**, distribuir, **fornecer**, **emitir** ou **utilizar** documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;*

*V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.*

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

Como se vê, o art. 1º, IV, da Lei 8.137/90 prevê, como conduta típica contra a ordem tributária, suprimir ou reduzir tributo, mediante **elaboração** de documento falso ou **uso** do documento contrafeito, pelo que, em face do princípio da especialidade, fica afastada a incidência da lei geral, que tipifica os crimes dos arts. 171, § 3º, 299 e 304 do Código Penal.

Com efeito, se, nos crimes contra a ordem tributária, a supressão ou redução do tributo, mediante a contrafação ou o uso do **falsum**, foram erigidos, pela Lei 8.137/90, em elementos constitutivos de outro ilícito, tem-se, na espécie, delito único, que é o de suprimir ou reduzir tributo, mediante aquelas ações referidas no art. 1º, IV, da mencionada Lei 8.137/90, afastando-se, na espécie, pelo princípio da especialidade, os crimes previstos nos arts. 171, § 3º, 299 e 304 do Código Penal.

Ademais, a legislação do imposto de renda determina que o contribuinte que lançar deduções em sua declaração deverá estar de posse dos respectivos comprovantes para apresentação posterior à autoridade administrativa, quando solicitado. A simples entrega da declaração de ajuste anual, elaborada com base em recibos falsos, que não corresponderam à efetiva prestação de serviços, com a indicação do beneficiário no informe de rendimentos pagos, implica no uso dos respectivos recibos, para o fim de eliminação ou redução do tributo, dada a efetiva possibilidade de a Receita Federal averiguar as informações ali prestadas e intimar o contribuinte para a apresentação das provas das despesas declaradas. Assim, a apresentação, ao

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

Fisco, dos recibos falsos, usados na anterior declaração de rendimentos anual, constitui mero exaurimento do crime contra a ordem tributária.

Sobre o assunto bem pondera o Ministério Público Federal, em parecer de lavra do douto Procurador Regional da República Luís Wanderley Gazoto, ao opinar pelo improvimento do RSE 2008.38.11.001467-2/MG, interposto, em hipótese análoga, pelo MPF, **in verbis**:

***“2. Parecer ministerial***

***Tem-se, no caso, dois fatos históricos: a apresentação da declaração do Imposto de Renda, com falsa declaração de despesa médica e, posteriormente, o emprego, também perante a Receita Federal, do recibo falso, correspondente à declaração.***

***Em suma, a controvérsia processual reside no deslinde da questão se o segundo fato seria autônomo ou um mero exaurimento do primeiro.***

***Como ensinam Zaffaroni e Pierangelli, dois fatores são indispensáveis para considerar uma pluralidade de movimentos voluntários como uma única conduta: um plano comum (fator finalístico) e um fator normativo que a converta em uma unidade de desvalor.***

***O caso concreto ora examinado atende, perfeitamente, a essas hipóteses. Com efeito, é evidente que o planejamento criminal envolvia a inclusão dos dois fatos históricos, um certo, a falsa declaração, e outro eventual, a apresentação do falso recibo. Resta claro que o denunciado Oelton, ao colher o falso recibo de Vilda, o fez para eventualmente empregá-lo; não fosse assim, nem o teria colhido, ao tempo da declaração (2004).***

***Quanto à questão do desvalor, de fato, a apresentação de um documento falso, para comprovar uma anterior declaração falsa, perante o mesmo órgão fiscal, há que se entender como mero exaurimento de uma sonegação fiscal, apenas diferenciada pelo fato de que, no curso da ação, foi solicitada a comprovação da sua alegação de despesa médica.***

***Destaque-se que, tempos atrás, quando as declarações para fins de Imposto de Renda ainda não eram feitas pela Internet, os comprovantes das despesas médicas eram apresentados juntamente com a declaração anual. Assim, se os fatos em apuração tivessem ocorrido àquela época, não se estaria, agora, cogitando da possibilidade de dupla incidência típica. Isso faz ressaltar que o desvalor das duas condutas é unitário.***

**3. Conclusão**

***Assim sendo, a Procuradoria Regional da República, entendendo que a apresentação de falso recibo médico, para o fim de confirmar anterior declaração falsa, perante o órgão fiscal, é mero exaurimento do crime de sonegação, é de parecer pelo não-provimento do recurso em sentido estrito.” (fls. 68/69 do RSE 2008.38.11.001467-2/MG)***

Assim sendo, considerando que os acusados teriam praticado o crime previsto no art. 1º, IV, da Lei 8.137/90, passo a apreciar a subsunção da hipótese dos autos ao disposto no art. 9º da Lei 10.684/2003, em face do parcelamento do débito tributário, conforme comprovado pelo documento de fl. 62.

O art. 9º da Lei 10.684/2003 deixa expresso que a pretensão punitiva estatal fica suspensa, durante o período do parcelamento do débito fiscal, em favor do suposto agente do crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990:

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG

*“Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.*

*§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.*

*§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”*

Depreende-se, da leitura da supramencionada norma, que o parcelamento do débito implica na suspensão da pretensão punitiva do Estado, enquanto ele se cumpre, enquanto a quitação da dívida provoca a extinção da punibilidade dos crimes ali referidos.

Como o acusado Bruno Albanese Cezarini foi denunciado pela conduta prevista no art. 304 c/c o art. 71 do CP, e a denunciada Rosinês Braga Oliveira, pela conduta prevista no art. 171, § 3º, c/c o art. 71 do Código Penal, é possível a atribuição de nova definição jurídica ao fato, com base no art. 383 do CPP, para ajustar a conduta dos acusados ao tipo previsto no art. 1º, IV, da Lei 8.137/90, em face do princípio da especialidade, já que o aludido dispositivo legal prevê também a elaboração, o fornecimento e a emissão de documento falso, para reduzir ou suprimir tributo, contribuição social e qualquer acessório.

Sobre a possibilidade de nova capitulação dos fatos no momento do recebimento da peça acusatória, cabe ressaltar o seguinte julgado do colendo Superior Tribunal de Justiça:

**“PENAL E PROCESSUAL PENAL MILITAR. HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. DENÚNCIA. VIOLÊNCIA ARBITRÁRIA. EXCESSO DE ACUSAÇÃO. FLAGRANTE ILEGALIDADE. REFLEXOS JURÍDICOS IMEDIATOS. DESCLASSIFICAÇÃO. LESÕES CORPORAIS. NULIDADE. AUSÊNCIA DE EXAME DE CORPO DE DELITO.**

***I - Não há vedação a que se altere a capitulação logo no recebimento da exordial, nos casos em que é flagrante que a conduta descrita não se amolda ao tipo penal indicado na denúncia. Tal possibilidade acentua-se ainda mais quando o tipo indicado e aquele aparentemente cometido possuem conseqüências jurídicas diversas, com reflexos imediatos na defesa no acusado. Nessas hipóteses, é patente o excesso de acusação (Precedentes do STJ e do STF).***

***II - Na espécie, o enquadramento da conduta descrita na denúncia como delito de violência arbitrária (art. 333 do CPM) é manifestamente inadequada, já que descreve, de fato, as elementares do delito de lesões corporais, previsto no art. 209 do CPM.***

***III - O equívoco na capitulação jurídica, na espécie, acarreta reflexos jurídicos imediatos na defesa no paciente, já que a correta classificação jurídica do fato, no caso, implicaria nulidade da ação penal, por ausência do exame de corpo de delito, imprescindível, na hipótese, por se tratar de crime que deixa vestígio (art. 328, caput, do CPPM).***

***Ordem concedida.”*** (STJ, HC 103763/MG, Relator Min. Felix Fischer, 5ª Turma, unânime, DJe de 16/03/2009)

**RECURSO EM SENTIDO ESTRITO 155951320064013800/MG**

Desse modo, com fundamento na argumentação expendida, amoldando-se a conduta dos denunciados à figura típica do art. 1º, IV, da Lei 8.137/90 e restando comprovada a realização do parcelamento tributário, pelo documento de fl. 62, fazem jus ambos os acusados à suspensão da pretensão punitiva do Estado e do prazo prescricional, prevista no art. 9º e § 1º, da Lei 10.684/2003.

Com efeito, em face do art. 580 do CPP, os efeitos do parcelamento do débito tributário, pelo contribuinte Bruno Albanese Cezarini, alcançam a co-denunciada Rosinês Braga Oliveira, por não consubstanciar o parcelamento circunstância de caráter exclusivamente pessoal, na forma da jurisprudência do TRF/1ª Região, citada no **decisum** recorrido (RCCR 2007.38.15.000463-2/MG, Rel. Juiz Federal Convocado César Cintra Fonseca, 3ª Turma do TRF/1ª Região, unânime, e-DJF1 de 07/03/2008, p. 123).

Pelo exposto, com fundamento na argumentação expendida, amoldando-se a conduta dos denunciados à figura típica do art. 1º, IV, da Lei 8.137/90 e restando comprovada a realização do parcelamento tributário, pelo documento de fl. 62, fazem jus ambos os acusados, em face do art. 580 do CPP, à suspensão da pretensão punitiva do Estado e do prazo prescricional, prevista no art. 9º e § 1º, da Lei 10.684/2003, pelo que correta a decisão recorrida, que rejeitou a peça acusatória, quanto a ambos os denunciados.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.