

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso em sentido estrito interposto pelo MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL contra Decisão que, desclassificando a imputação descrita na denúncia (fls. 292/294), rejeitou a denúncia oferecida contra MARÍLIA ALVES MOREIRA, “*pela conduta tipificada como crime no art. 299 (23 vezes), na forma do art. 71, ambos do CPB*” (fl. 294), ao entendimento de que aplicável, à hipótese, o princípio da consunção, uma vez que, se “*a inserção de dados falsos e a conseqüente apresentação dos recibos foram necessários para que a denunciada chegasse a seu fim último, não há que se falar em subsistência autônoma do crime de falso (art. 299), do uso de documento falso, na modalidade descrita no art. 304 do CP, nem da suposta falsidade por parte dos profissionais de saúde, então acusados, uma vez que esses foram, em tese, meios necessários para se alcançar aquele*” (fls. 295/296).

Inconformado, recorre o *Parquet* Federal, arguindo, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida por ofensa ao princípio do devido processo legal, uma vez que “*a aplicação da regra prevista no art. 383 do CPP, foi descumprida em benefício da acusada, numa nítida violação ao princípio do in dubio pro societate que vigora na fase de prelibação*” (fl. 304). No mérito, sustenta a inaplicabilidade, ao caso, do princípio da consunção “*haja vista que **os documentos falsos possuem potencialidade lesiva independente da sonegação**, tendo sido utilizados apenas para garantir a impunidade da sonegação fiscal*” (fl. 305). Afirma, ainda, que “*o crime de falsidade ideológica se consumou quando da elaboração dos recibos, o que de fato ocorreu em momento anterior ao da apresentação das DIRPF’s de VITOR MASELLI, ocasião em que se consumou a sonegação fiscal*” (fl. 308).

Com contrarrazões (fls. 313/317) e mantida a decisão recorrida (fl. 318), subiram os autos a esta Corte onde receberam parecer ministerial pelo provimento do recurso (fls. 324/332).

**É o relatório.**

Desembargador Federal **Mário César Ribeiro**  
Relator

## VOTO

O MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL ofereceu denúncia, narrando os seguintes fatos:

“(…)

1. A acusada **MARÍLIA ALVES** Moreira, entre 26.02.1999 e 29.12.2000, emitiu em favor de Vitor Masseli 23 (vinte e três) recibos ideologicamente falsos, totalizando o valor de R\$10.000,00 (dez mil reais) (fls.28-39), a fim de criar obrigação para a União e alterar a verdade sobre fatos juridicamente relevantes.

2. Referidos recibos documentam o suposto pagamento de serviços de psicoterapia que não foram prestados pela acusada, tendo sido adquiridos por Vítor Maselli com o objetivo de conferir lastro a deduções espúrias lançadas em suas declarações de ajuste de imposto de renda relativas aos anos-base de 1999 e 2000, e, **com isso, assegurar a impunidade da sonegação fiscal praticada pelo mesmo.**

3. Com efeito, nas declarações prestadas perante a Polícia Federal (fls. 76/77), a denunciada confessou que na verdade não realizou **NENHUM** serviço de psicologia em favor de Vítor ou seus familiares, e que recebeu **em contraprestação à emissão dos recibos a importância equivalente a 5% do valor de cada recibo vendido.**

4. No seu depoimento colhido na esfera policial (f. 87), Vítor Maselli confirmou que a acusada não executou nenhuma espécie de tratamento médico ou de procedimentos de psicologia em sua pessoa, dizendo que tomou conhecimento, através de sua filha, de que a psicóloga **MARÍLIA ALVES** estaria vendendo recibos médicos para dedução em imposto de renda e que diante disso, a referida profissional foi até a sua residência oferecendo tais recibos mediante pagamento de cerca de 5% do valor de face dos mesmos.

5. Assim agindo, a acusada inseriu reiteradamente declarações inverídicas em documentos particulares, com o fim de criar obrigação para a União e alterar a verdade sobre fatos juridicamente relevantes.

6. A materialidade e a autoria do crime encontram-se comprovados pelo procedimento administrativo que culminou com a representação fiscal para fins penais de fls. 06-11, bem como pela confissão dos acusados na fase inquisitória (fls. 76-77 e 87).

7. Ante o exposto, o Ministério Público Federal oferece a presente denúncia em desfavor de **MARÍLIA ALVES MOREIRA** pela conduta tipificada como crime no art. 299 (23 vezes), na forma do art. 71, ambos do CPB (...)

8. Apesar de haver nos autos prova de que **VÍTOR MASELLI** praticou o crime previsto no art. 304 c/c art. 299 do Código Penal, ao apresentar os recibos falsos emitidos por Marília perante a Receita Federal, este Parquet deixa de incluí-lo na denúncia em virtude da

## TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

## RECURSO CRIMINAL N. 2003.38.00.068962-2/MG

*ocorrência da prescrição da pretensão punitiva do Estado” (fls. 292/294 - grifei).*

Pois bem, o MM. Juiz *a quo* proferiu a r. decisão recorrida, nesses termos, *verbis*:

*“Manifesta o MPF, nessa oportunidade, pela decretação de extinção da punibilidade de Vítor Maselli com relação ao delito capitulado no art. 1º da Lei nº 8.137/90, em razão da quitação do débito tributário, e com relação ao crime de uso de documento falso por ter consumado a prescrição pela pena em abstrato.*

*No tocante à Marília Alves, o MPF propôs denúncia pela prática do delito previsto no art. 299 do Código Penal, em razão da contrafação dos recibos de prestação de serviços de saúde, tendo sido estes vendidos ao contribuinte Vítor para que fossem utilizados perante à Receita Federal, com o intuito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda.*

*Entende o MPF que os crimes de falsidade ideológica e de uso de documento falso configurariam crimes autônomos em relação à sonegação fiscal.*

*Porém, tal entendimento não se coaduna com os princípios atinentes às soluções adotadas nos casos de conflito aparente de normas.*

*O art. 1º, I, da Lei 8.137/90 prevê a figura típica da sonegação fiscal, que consiste, dentre outros comportamentos, na conduta de suprimir ou reduzir tributo e qualquer acessório, mediante a omissão de informação ou prestação de declaração falsa à autoridade fazendária (art. 1º, inciso I).*

*Quando um contribuinte ou responsável suprime ou reduz a base de cálculo de um tributo de forma ilegal, inegavelmente obtém vantagem ilícita, uma vez que pagará tributo em valor inferior ao realmente devido.*

*No que tange ao imposto de renda, tributo esse cujo lançamento se dá por homologação, o contribuinte recolhe o imposto devido no decorrer do ano-base, e, posteriormente, no ano da declaração, informa ao Fisco os seus ganhos tributáveis, aqueles isentos da incidência do imposto e as despesas que geram deduções na base imponible.*

*O crime de sonegação, como no caso em tela, não se configura sem a omissão dos fatos geradores ou, então, com a inserção de informação que reduza a base de cálculo.*

*Se a inserção de dados falsos e a conseqüente apresentação dos recibos foram necessários para que a denunciada chegasse a seu fim último, não há que se falar em subsistência autônoma do crime de falso (art. 299), do uso de documento falso, na modalidade descrita no art. 304 do CP, nem da suposta falsidade por parte dos profissionais de saúde, então acusados, uma vez que esses foram, em tese, meios necessários para se alcançar aquele. Fizeram parte do iter criminis. Aplica-se, portanto, o princípio da consunção.*

*Neste sentido, o aresto a seguir colacionado:*

*1. Ao fazer uso dos recibos objeto de contração perante a*

## TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

## RECURSO CRIMINAL N. 2003.38.00.068962-2/MG

*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 8.137/90, 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.’ (TRF – 1ª Região; Recurso Criminal; Processo 200738150004632; UF:MG; Órgão Julgador: Terceira Turma; Data da decisão: 26/02/2008; Relator: Desembargador Federal Olindo Menezes; Data da publicação: 07/03/2008).*

*Malgrado a tese do MPF, de autonomia dos crimes que são ‘fases’ do delito tributário, entendo que subsiste tão só a conduta de supressão do tributo, sendo equivocadas as imputações feitas na denúncia.*

*Ademais, considero, com fundamento nos elementos até então constantes nos autos, que à acusada Marília Alves cabe a imputação referente ao crime de sonegação fiscal, como co-partícipe da conduta de Vítor Maselli, eis que há indícios de que prestou auxílio material para a concretização do crime de sonegação fiscal, encontrando os fatos descritos na denúncia melhor abrigo no referido tipo penal.*

*Isso posto, desclassifico as imputações descritas na peça acusatória para o crime tipificado no art. 1º, I, da Lei 8.137/90.*

**Considerando a quitação integral do crédito tributário pelo contribuinte, decreto a extinção da punibilidade do delito previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90 referente ao autor da conduta objeto da denúncia, Vítor Masselli, e à partícipe Marília Moreira, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.684/02.**

*Prejudicada, portanto, a análise quanto à prescrição do crime tipificado nos arts. 304 e 299, supostamente cometidos pelo contribuinte Vítor à vista da consumação operada.*

*Tendo em vista a extinção da punibilidade, **rejeito a denúncia***” (cf. fls. 295/296 – grifos no original).

Irresignado, recorre o Ministério Público Federal, sustentando que: **(a) “(...) a decisão é nula por violar o devido processo legal”**; **(b) “(...) quando da análise da denúncia o magistrado deverá restringir-se à presença dos indícios de autoria e materialidade e do nexa causal entre a conduta e o resultado, não podendo adentrar no mérito dos fatos”**; **(c) a decisão recorrida merece reforma “(...) eis que se tratam de duas condutas típicas distintas, a saber, a fraude para afastar o surgimento de uma obrigação**

## TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

## RECURSO CRIMINAL N. 2003.38.00.068962-2/MG

*tributária e suprimir o imposto devido (sonegação fiscal) e a inserção de declaração falsa em documento para assegurar a impunidade do primeiro delito”; e (d) “(...) **a sonegação fiscal consumou-se independente da apresentação de recibos pelo contribuinte sonegador.**”*

Diante disso, requer o conhecimento e provimento do recurso, “*a fim de ser **anulada a decisão recorrida**, diante da violação ao princípio do processo legal e da regra insculpida no art. 383 do CPP.*” Caso assim não entenda, pugna “*pela **reforma da decisão, recebendo-se a denúncia oferecida em face de MARÍLIA ALVES MOREIRA pela prática do crime descrito no art. 299 do Código Penal**, nos exatos termos em que oferecida*” (fl. 300 – grifos no original).

Vejamos.

Consta da Denúncia:

“(...)

2. Referidos recibos documentam o suposto pagamento de serviços de psicoterapia que não foram prestados pela acusada, tendo sido adquiridos por Vítor Maselli com o objetivo de conferir lastro a deduções espúrias lançadas em suas declarações de ajuste de imposto de renda relativas aos anos-base de 1999 e 2000, e, com isso, assegurar a impunidade da sonegação fiscal praticada pelo mesmo.

3. Com efeito, nas declarações prestadas perante a Polícia Federal (fls. 76/77), a denunciada confessou que na verdade não realizou **NENHUM** serviço de psicologia em favor de Vítor ou seus familiares, e que recebeu **em contraprestação à emissão dos recibos a importância equivalente a 5% do valor de cada recibo vendido**.

4. No seu depoimento colhido na esfera policial (f. 87), Vítor Maselli confirmou que a acusada não executou nenhuma espécie de tratamento médico ou de procedimentos de psicologia em sua pessoa, dizendo que tomou conhecimento, através de sua filha, de que a psicóloga MARÍLIA ALVES estaria vendendo recibos médicos para dedução em imposto de renda e que diante disso, a referida profissional foi até a sua residência oferecendo tais recibos mediante pagamento de cerca de 5% do valor de face dos mesmos.

.....”  
(cf. fl. 293)

A Denúncia foi rejeitada pelo MM. Juiz *a quo* ao entendimento de que aplicável, à hipótese, o princípio da consunção, uma vez que, se “*a inserção de dados falsos e a conseqüente apresentação dos recibos foram necessários para que a denunciada chegasse a seu fim último, não há que se falar em subsistência autônoma do*

## TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

## RECURSO CRIMINAL N. 2003.38.00.068962-2/MG

*crime de falso (art. 299), do uso de documento falso, na modalidade descrita no art. 304 do CP, nem da suposta falsidade por parte dos profissionais de saúde, então acusados, uma vez que esses foram, em tese, meios necessários para se alcançar aquele” (fls. 295/296).*

Pois bem, o colendo Superior Tribunal de Justiça vem sufragando o entendimento que os delitos constantes dos artigos 299 e 304 do Código Penal, somente são absorvidos pelo crime de sonegação fiscal se o falso constitui meio necessário para a sua consumação.

A propósito, em caso semelhante aos dos presentes autos o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, ao proferir voto no Habeas Corpus n. 89.194-MG, de que foi o Relator, acolhido à unanimidade pelos seus eminentes Pares, sobre o tema assim se pronunciou:

*“(...) asseverou o Tribunal que, na espécie em exame, o uso dos falsos recibos de pagamento de despesas médicas não teria se dirigido, propriamente, à supressão de tributos federais, visto que para a consumação do delito (redução fraudulenta da base de cálculo do IRPF) bastou a falsa declaração; foram, sim, tais documentos forjados e apresentados em momento posterior, objetivando, tão-somente, assegurar a isenção de futura responsabilidade penal.*

*Com base neste quadro fático, concluiu, então, o ilustre Relator do feito na instância anterior:*

*Nesse contexto, em face do narrado na denúncia, tem-se, no caso ora em exame, que o suposto uso dos documentos contrafeitos teria ocorrido em momento posterior à entrega da declaração de imposto de renda, circunstância essa que leva à conclusão, data venia, de que o delito de falso não foi o meio necessário ou norma fase de execução do delito de sonegação fiscal, razão pela qual não poderia ser aplicado, na hipótese dos autos, o princípio da consunção, por se tratarem, na espécie, de crimes autônomos (fls. 141).*

*Tal orientação não discrepa da jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, em situações semelhantes à que ora se descortina (...).”*

Tem o acórdão em referência a seguinte ementa:

**HABEAS CORPUS. DENÚNCIA. REJEIÇÃO. USO DE DOCUMENTO IDEOLOGICAMENTE FALSO (ARTS. 304 C/C 299 DO CPB). CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF). CONSUNÇÃO. DELITO FISCAL CONSUMADO COM A MERA DECLARAÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS NÃO EFETUADAS. FALSIFICAÇÃO POSTERIOR DOS RECIBOS PARA APRESENTAÇÃO PERANTE A**

## TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

## RECURSO CRIMINAL N. 2003.38.00.068962-2/MG

*AUTORIDADE FISCAL. CRIME AUTÔNOMO. PRECEDENTES DO STJ. ORDEM DENEGADA.*

1. *Esta Corte Superior vem entendendo que os delitos constantes dos arts. 299 e 304 do CP, somente são absorvidos pelo crime de sonegação fiscal, se o falso constitui meio necessário para a sua consumação.*

2. *Na espécie em exame, o uso dos falsos recibos de pagamento de despesas médicas não teria se dirigido, propriamente, à supressão de tributos federais, visto que para a consumação do delito (redução fraudulenta da base de cálculo do IRPF) bastou a falsa declaração; foram, sim, tais documentos forjados e apresentados em momento posterior, objetivando, tão-somente, assegurar a isenção de futura responsabilidade penal.*

3. *O delito de falso não foi o meio necessário ou norma fase de execução do delito de sonegação fiscal, razão pela qual não poderia ser aplicado, na hipótese dos autos, o princípio da consunção, por se tratarem, na espécie, de crimes autônomos. Precedentes do STJ.*

4. *Parecer do MPF pela denegação da ordem.*

5. *Ordem denegada.”*

(DJe: 13.10.2008)

E nessa mesma linha de orientação, podem ser mencionados, ainda, entre outros, os seguintes julgados:

*“PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. ART. 1º, II E III, DA LEI Nº 8.137/90 C/C O ART. 299 DO CÓDIGO PENAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. VIOLAÇÃO AO ART. 12 DO CP. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. ABSORÇÃO DO DELITO DO ART. 299 DO CP PELAS CONDUTAS TIPIFICADAS NOS INCISOS II E III, DO ART. 1º, DA LEI Nº 8137/90. VIOLAÇÃO AO ART. 619 DO CPP. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO QUANTO À PENA DE MULTA APLICADA E O REGIME PRISIONAL FIXADO.*

.....

*II – O delito constante do preceito primário do art. 299 do CP, somente é absorvido pelo crime de sonegação fiscal, se o falso teve como finalidade a sonegação, constituindo, em regra, **meio necessário para a sua consumação**. Na hipótese dos autos, o delito de falsidade ideológica deve ser tido como crime autônomo, posto que praticado não para que fosse consumada a sonegação fiscal, **mas sim para assegurar a isenção de futura responsabilidade penal.***

.....”

(REsp n. 503368/PR, 5ª Turma, rel. Min. FELIX FISCHER, DJ de 16.08.2004, p. 277 - grifei)

*“PENAL. PROCESSUAL PENAL. RECURSO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90.*

## TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

## RECURSO CRIMINAL N. 2003.38.00.068962-2/MG

FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. ARTS. 299 E 304, DO CÓDIGO PENAL. ABSORÇÃO. INOCORRÊNCIA. RECEBIMENTO DENÚNCIA.

7. Em face do narrado na denúncia, tem-se, no caso em exame, que **o suposto uso dos documentos contrafeitos teria se dado em momento posterior à entrega da declaração de imposto de renda, circunstância essa que leva à conclusão de que o delito de falso não foi o meio necessário ou normal fase de execução do delito de sonegação fiscal, razão pela qual não poderia ser aplicado, na hipótese dos autos, o princípio da consunção, por se tratar, na espécie, de crimes autônomos. Precedentes do eg. Superior Tribunal de Justiça e deste Tribunal Regional Federal.**

8. Na hipótese dos autos, constata-se que o crime de falso e uso de documento falso, uma vez que supostamente praticados em momento posterior ao delito tipificado no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, caracterizam-se como crimes autônomos, não devendo, por conseguinte, ser mantida a decisão que rejeitou a denúncia quanto a esses delitos que se indica como praticados.

9. Decisão reformada em parte.

10. Recurso em sentido estrito parcialmente provido.”

(RCCR n. 2003.35.00.012400-2/GO, 4ª Turma, rel. Des. Federal ÍTALO FIORAVANTI SABO MENDES, DJ de 12.01.2007, p. 27 - grifei)

“PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL E CRIME DE DOCUMENTO FALSO.

**Não é possível o trancamento da ação penal, sob a alegação de que o crime de sonegação fiscal, crime fim, absorve o de uso, se este é praticado para encobrir aquele.”**

(HC n. 2007.01.00.008766-1/MG, 3ª Turma, rel. Des. Federal TOURINHO NETO, DJ de 20.04.2007, p. 27 - grifei)

No caso concreto, consoante consignou o ilustre Procurador Regional da República, Dr. Guilherme Magaldi Netto:

“(…) verifica-se que o crime de uso de documento falso ocorreu em momento ulterior à sonegação, isto é, depois de consumado o crime de sonegação fiscal, o que leva à conclusão de que o ‘falsum’ não foi o meio necessário ou normal fase de execução do delito de sonegação fiscal” (fl. 332).

Isto posto, por tais razões e fundamentos, dou provimento ao recurso, para receber a denúncia e determinar o regular prosseguimento da ação penal, em relação ao delito tipificado no artigo 299 c/c o artigo 71, ambos do Código Penal Brasileiro.

**É como voto.**

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO

RECURSO CRIMINAL N. 2003.38.00.068962-2/MG

Desembargador Federal **Mário César Ribeiro**  
Relator

