

RELATÓRIO

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL I'TALO FIORAVANTI SABO MENDES (RELATOR):-

Trata-se de recurso em sentido estrito interposto pelo Ministério Público Federal (fls. 283/289), em face da r. decisão de fls. 278/282, que, em resumo, ao reconhecer, “(...) com fundamento no § 2º do art. 9º da Lei n.º10.684, de 30 de maio de 2003, a configuração de causa extintiva da punibilidade do ilícito tipificado no artigo 1º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90 (...)” (fl. 282), rejeitou a denúncia oferecida pelo Parquet Federal em desfavor de Nali Rosa Silva Ferreira, Magda Mascarenhas Alemão, Ana Paula Campolina Pereira e Rosália Ribeiro Silva.

O Ministério Público Federal, ao postular fosse o presente recurso conhecido e provido, alegou, em síntese, que:

1) “1 – A acusada Nali, nos exercícios fiscais de 2000, 2002 e 2204, reduziu, fraudulentamente, o valor de seu IRPF mediante a indicação de falsas despesas com serviços médicos, supostamente prestados pelas acusadas Magda, Rosália e Ana Paula.

2 – Iniciada a ação fiscal, a recorrida Nali apresentou perante a Receita Federal os falsos recibos médicos, emitidos pelas demais apeladas, na tentativa de assegurar a impunidade pela sonegação fiscal anteriormente praticada” (fls. 284/285);

2) “Já com relação à confecção dos documentos falsos, ficou igualmente demonstrado a prática do tipo penal previsto no art. 299 do CP pelas demais acusadas, valendo salientar que elas se dedicavam a comercializar de forma indiscriminado recibos médicos com a finalidade de sonegar tributos” (fl. 285);

3) “(...) o Juízo a quo rejeitou a denúncia, ao fundamento de que os delitos de falsidade e de uso de documento falso são absorvidos pelo crime contra a ordem tributária, previsto na Lei nº 8.137/90 (princípio da especialidade). Em razão da quitação integral do débito junto à Receita Federal, concluiu-se pela extinção da punibilidade” (fl. 285);

4) “(...) para a redução fraudulenta da base de cálculo do IRPF não foi necessária a utilização de qualquer documento falso, bastando às falsas declarações. Apenas em um momento posterior, tendo o recorrido a infelicidade de cair na chamada ‘malha fina’ e vendo a necessidade de assegurar o proveito de seu crime, partiu para a realização de outra conduta típica, a saber, a apresentação de falsos recibos para a autoridade fazendária” (fls. 285/286); e

5) “(...) os crimes previstos nos artigos 299 e 304 do CP são inegavelmente autônomos em relação ao crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, haja vista que os bens jurídicos tutelados são indubitavelmente distintos. Com efeito: (a) os recibos médicos falsos somente foram apresentados em data posterior à própria consumação da sonegação fiscal, no intuito, inclusive, de garantir a sua impunidade; (b) para a própria consumação do crime contra a ordem tributária em comento, não se faz necessária a apresentação de qualquer documento, bastando a mera prestação de informações falsas à Receita Federal” (fl. 286).

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO Nº 0021039-27.2006.4.01.3800
(2006.38.00.021302-3)/MG

O MM. Juízo Federal *a quo*, no exercício do juízo de retratação, manteve a decisão recorrida (fl. 290).

Contrarrazões apresentadas pelos recorridos às fls. 300/312, 320/331 e 350/351.

Vieram os autos a esta Corte Regional Federal, ocasião em que o d. Ministério Público Federal, na função de fiscal da lei, ofereceu o parecer de fls. 355/357, em que opinou pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

ITALO FIORAVANTI SABO MENDES
Desembargador Federal
Relator

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO Nº 0021039-27.2006.4.01.3800
(2006.38.00.021302-3)/MG

VOTO

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL I'TALO FIORAVANTI SABO MENDES (RELATOR):-

Por vislumbrar presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do presente recurso.

De início, cabe transcrever o r. *decisum* recorrido, naquilo que, *concessa venia*, vislumbro como essencial para a compreensão da matéria em exame:

“Conforme se depreende dos documentos acostados às fls. 173/200, o débito tributário que ensejou a representação para fins penais se encontra integralmente quitado.

Assim, impõe-se à espécie a extinção da pretensão punitiva do Estado, com fundamento no que dispõe o artigo 9º, § 2º da Lei 10.684/03, in verbis:

‘Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 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.

(...)

§ 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’.

A conduta em tese perpetrada pelas referidas denunciadas se amolda perfeitamente ao estabelecido no art. 1º, inciso I, da Lei nº 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;...

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa’.

Trata-se de delito material ou de resultado, sendo imprescindível que a conduta do agente efetivamente gere, como consequência, a supressão ou a redução do tributo, o que, no caso em apreço, restou demonstrado com o competente auto de infração (lançamento), que culminou, ao final, no pagamento do débito.

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO Nº 0021039-27.2006.4.01.3800
(2006.38.00.021302-3)/MG

Não há de se falar em tipos penais autônomos e concurso material de crimes. Ao adquirir e apresentar recibos médicos contrafeitos, a primeira denunciada possuía como único fim ludibriar o órgão fazendário, não restando a esses documentos potencialidade lesiva residual.

A jurisprudência pátria é uníssona no entendimento de que a sonegação fiscal absorve o crime de falsidade e de uso, quando empregados como meio fraudulento para a prática de delito tributário.

Nesse sentido, a recente decisão proferida no bojo do Habeas Corpus nº 200801000018955, da lavra do Juiz Federal César Cintra Fonseca (relator convocado), Terceira Turma do TRF – 1ª Região, unânime, assim ementada¹:

PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. USO DE DOCUMENTO FALSO. ABSORÇÃO. CONCESSÃO DA ORDEM.

- 1. A sonegação absorve a falsidade e o uso de documento falso, quando empregados para a prática do delito tributário.*
- 2. A apresentação de recibo falso à repartição da Receita (relativo à despesa com tratamento odontológico, efetivamente não realizada), ainda que posterior à indicação da despesa como dedução para o imposto de renda, não constitui delito autônomo em relação ao crime de sonegação fiscal (previsto na Lei 8.137/1990, art. 1º, I).*
- 3. Concessão da ordem.*

É ver, outrossim, ementa resultante do acórdão proferido pela c. Segunda Turma do TRF – 3ª Região, no julgamento do RSE nº 4231, Processo nº 200461060079569-SP, de relatoria do Desembargador Federal, Dr. Cotrim Guimarães, unânime²:

RECURSO SENTIDO ESTRITO. ARTIGO 304, C/C ARTIGO 299, DO CÓDIGO PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. RECURSO IMPROVIDO.

- 1. O crime de sonegação fiscal absorve a falsidade e o uso de documento falso, quando empregados para a prática do delito tributário.*
- 2. A apresentação de recibos falsos à Receita Federal, mesmo que posterior à indicação da despesa como dedução para o imposto de renda, não constitui crime autônomo em relação ao crime de sonegação fiscal.*
- 3. O crime consumado é um só, a redução do tributo, mesmo que praticado mediante duas condutas separadas temporalmente, porque inequivocadamente orientadas para a consecução do mesmo fim.*

¹ Data da decisão: 12/02/2008. Documento: TRF100266815. Fonte e-DJF1, 22/02/2008, pg. 96.

² Data da decisão: 11/03/2008. Documento: TRF300149243. Fonte DJU, 04/04/2008, pg. 692.

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO Nº 0021039-27.2006.4.01.3800
(2006.38.00.021302-3)/MG

4. *Presume-se que no momento da feitura da declaração ao Fisco os documentos nela relacionados já existiam materialmente, sendo sua apresentação posterior ao ato de declaração ser enquadrado como fato posterior não punível.*

5. *Recurso Improvido.*

Destarte, o uso de documento falso não pode ser considerado delito autônomo, mas, necessariamente, crime-meio para a supressão ou redução do tributo, sendo este o único e especial fim de agir.

Por conseguinte, inexistindo ilícito residual, e considerando que o pagamento da dívida tributária não consubstancia circunstância de caráter exclusivamente pessoal, m devem os efeitos advindos da quitação serem estendidos às co-denunciadas” (fls. 279/281).

No caso, deve ser anotado, acerca do princípio da consunção, que, em ocasiões anteriores, esta Corte Regional Federal já se posicionou no sentido de que o crime de falso, quando realizado com a finalidade exclusiva de consumir o crime de sonegação fiscal, é por este absorvido, pois se constitui no meio necessário para a prática do delito final, conforme se depreende do acórdão cuja ementa segue abaixo transcrita:

“PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. FALSIFICAÇÃO DE GUIAS DARF’s. DENÚNCIA. AUSÊNCIA DE INQUÉRITO POLICIAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. PAGAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ABSORÇÃO DO CRIME-MEIO. FALSIFICAÇÃO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL.

1. (...)

4. *O crime de sonegação fiscal absorve o crime de falsidade, quando este for usado como meio fraudulento empregado para a prática do primeiro. (Precedentes do STF e STJ).*

5. *Ocorrendo a extinção da punibilidade do crime-fim pelo pagamento do débito tributário antes do oferecimento da denúncia, impõe-se, conseqüentemente, o trancamento da ação penal instaurada para apurar a responsabilidade do crime de falsidade, por falta de justa causa. O falso, na sonegação fiscal, não é crime autônomo, mas meio fraudulento empregado para a prática desse último.*

6. *Ordem concedida”*

(TRF – 1ª Região, HC nº 2000.01.00.131780-9/AM, Relator Juiz Mário César Ribeiro, 4ª Turma, julgado por unanimidade em 18/09/2001, publicado no DJ de 16/04/2002, p. 105).

Ocorre, todavia, que, na hipótese dos autos, é possível, *data venia*, a partir da análise da descrição dos fatos constates da denúncia (fls. 1B/1G), se chegar ao entendimento de que a suposta apresentação dos documentos contrafeitos teria se dado em momento posterior à prática do delito fiscal, o que estaria a indicar não ter o delito de falso se constituído em meio necessário ou em uma normal fase de execução do crime de

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO Nº 0021039-27.2006.4.01.3800
(2006.38.00.021302-3)/MG

sonegação fiscal, razão pela qual se apresenta no mínimo como discutível a aplicação desse posicionamento jurisprudencial à situação em comento.

Assim, ao menos no atual momento processual, não se pode falar, com a necessária segurança, *concessa venia*, na absorção dos delitos capitulados nos arts. 304 e 299, ambos do Código Penal, pelo delito previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, embora com o encerramento da instrução processual possa até se possa ter demonstrado o contrário, pois é na fase probatória que se tem a ocasião processual adequada para se perquirir a própria intenção dos agentes com a suposta prática do *falsum*, além de se poder averiguar, no caso, se o crime de falso possui, ou não, potencialidade lesiva ampla, que eventualmente não se esgote na prática do crime tributário.

Por outro lado, não se pode ignorar, *data venia* de eventual ponto de vista em contrário, que a denúncia oferecida em desfavor das ora recorridas (fls. 1B/1G) preenche os requisitos previstos no art. 41, do Código de Processo Penal, não se vislumbrando, ainda, no caso em comento, qualquer das hipóteses elencadas no art. 395 desse mesmo diploma legal, que autorize a rejeição da peça inicial da ação penal.

Não merece, portanto, ser mantida a r. decisão agravada.

Diante disso, dou provimento ao presente recurso criminal, para o fim de, reformando o r. *decisum* recorrido, receber a denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal em desfavor das ora recorridas, devendo, em consequência, ocorrer o retorno dos autos ao MM. Juízo Federal *a quo*, para que o processo tenha o seu normal prosseguimento.

É o voto.

I'TALO FIORAVANTI SABO MENDES
Desembargador Federal
Relator