



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.154.371 - MG (2009/0169671-1)

RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES
AGRAVANTE : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
AGRAVADO : L DE O
ADVOGADO : JOSÉ MARIA FORTES DE CARVALHO
AGRAVADO : J DE A P
ADVOGADO : CARLOS GUILHERME BICHARA DA SILVA

EMENTA

PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, IV, DA LEI 8.137/90. DELITOS DOS ARTS. 171, § 3º, 299 E 304 DO CÓDIGO PENAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. PRECEDENTES DO STJ. EXTENSÃO AO OUTRO DENUNCIADO. ART. 580 DO CPP. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. 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.

II. Com efeito, se, nos crimes contra a ordem tributária, 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.

III. 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 ulterior apresentação, ao Fisco, dos recibos falsos, usados na anterior declaração de rendimentos anual, deu-se para facilitar ou encobrir a falsa declaração, com vistas à efetivação do crime de sonegação fiscal – crime-fim –, que ainda viria a se consumar, com o lançamento definitivo do crédito tributário, por constituir o delito do art. 1º, IV, da Lei 8.137/90 crime material, na forma da Súmula Vinculante 24, do colendo STF.

IV. Consoante a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, "o crime de falso cometido



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

única e exclusivamente com vistas a suprimir ou reduzir tributos é absorvido pelo crime de sonegação fiscal, sendo irrelevante, para tanto, que a apresentação do documento falso perante a autoridade fazendária seja posterior à entrega da declaração de imposto de renda porque apenas materializa a informação falsa antes prestada" (STJ, AgRg no REsp 1.372.457/MG, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJe de 10/09/2013).

V. Em face do disposto no art. 580 do CPP, os efeitos da suspensão da pretensão punitiva do crime de sonegação fiscal – que absorve, como crimes-meio, os de falso e de estelionato –, pelo parcelamento do débito tributário, pelo contribuinte, alcançam a corré, por não consubstanciar o aludido parcelamento do débito circunstância de caráter exclusivamente pessoal. Precedentes.

VI. Na forma da jurisprudência do STJ, "é de se reconhecer a consunção do crime de falso pelo delito fiscal quando a falsificação/uso se exaurem na infração penal tributária. **In casu**, foram forjados documentos por um paciente e vendidos a outro, no ano de 2001. Tais recibos foram referidos em declaração de imposto de renda no ano de 2002, para se obter restituição. Os papéis foram apresentados à Receita Federal no ano de 2005, a fim de justificar despesas médicas. Não há falar, nas circunstâncias, em crimes autônomos, mas em atos parcelares que compõem a meta tendente à obtenção de lesão tributária. Comprovado o pagamento do tributo, é de se reconhecer o trancamento da ação penal" (STJ, HC 111.843/MT, Relatora p/ acórdão Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJe de 03/11/2010). Em igual sentido: STJ, RHC 26.891/MG, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, DJe de 01/08/2012.

VII. Agravo Regimental improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEXTA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Rogerio Schietti Cruz, Maria Thereza de Assis Moura e Sebastião Reis Júnior votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Marilza Maynard (Desembargadora Convocada do TJ/SE).

Brasília (DF), 03 de dezembro de 2013 (data do julgamento).

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES
Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.154.371 - MG (2009/0169671-1)

RELATÓRIO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Agravo Regimental, interposto pelo Ministério Público Federal, contra decisão de minha lavra, que negou seguimento ao Recurso Especial, com fundamento no art. 557, **caput**, do Código de Processo Civil c/c art. 3º do Código de Processo Penal.

Sustenta o agravante, em síntese, que resta clara a autonomia entre os delitos narrados na denúncia – arts. 304 e 171, § 3º, do Código Penal –, uma vez que o delito de falso foi praticado posteriormente à consumação do delito tributário, quando da intimação de Luiz de Oliveira, contribuinte, ora recorrido, para prestar esclarecimentos relativamente aos gastos médicos constantes de sua Declaração de Imposto de Renda do ano-calendário 2002, em vista dos diversos recibos falsos de despesas médicas, emitidos pela recorrida, a fonoaudióloga Jaqueline de Assis Pinto.

Alega, ainda, que a conduta criminosa imputada à recorrida Jaqueline de Assis Pinto, qual seja, a continuada comercialização de recibos médicos falsos, embora precipuamente dirigida à prática de crime contra a ordem tributária, pode servir de objeto até mesmo de pretensão reembolso de despesas médicas em face de empresas de plano de saúde.

Requer, assim, a reconsideração da decisão agravada ou a sua reforma, pelo Colegiado, a fim de que seja recebida a denúncia, contra os recorridos, também pelos crimes dos arts. 304 e 299 do Código Penal. Caso assim não se entenda, requer o provimento parcial do Recurso Especial, a fim de ser deflagrada a Ação Penal, em desfavor de Jaqueline de Assis Pinto, pela prática do crime previsto no art. 171, § 3º, do Código Penal.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.154.371 - MG (2009/0169671-1)

VOTO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES (Relatora): A decisão agravada tem o seguinte teor:

"Trata-se de Recurso Especial, interposto pelo Ministério Público Federal, com fundamento no art. 105, III, **a** e **c**, da Constituição Federal, contra acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado:

"PENAL. PROCESSO PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. IMPOSTO DE RENDA. ART. 1º, IV, DA LEI 8.137/90. ARTS. 304 E 171, § 3º DO CP. CRIME-MEIO.

1 - O crime de falso e de estelionato qualificado foram absorvidos pelo delito de sonegação fiscal, uma vez que aqueles constituem meio necessário para o cometimento deste, tendo-se exaurida a potencialidade lesiva da falsidade no crime fiscal.

II - Recurso desprovido".

Sustenta o recorrente, em apertada síntese, a ocorrência de violação aos arts. 171, § 3º, e 304 do Código Penal, sob o argumento de que a falsidade cometida pelos recorridos não teve por fim a sonegação fiscal em si, a qual se esgotou com a inserção de dados inexatos nas respectivas declarações de ajuste anual, não havendo que se falar em ante-fato impunível (crime-meio) ou subsunção da conduta à hipótese do art. 1º, IV, da Lei 8.137/90.

Invoca dissídio jurisprudencial, alegando que o Tribunal Regional Federal da 5ª Região deu ao caso interpretação divergente da expendida pelo Tribunal de origem.

Requer, assim, o provimento do Recurso Especial, para reformar a decisão recorrida e receber a denúncia quanto aos delitos capitulados nos arts. 171, § 3º, e 304 do Código Penal.

É o relatório.

Decido.

O Recurso Especial não merece prosperar.

Com efeito, nos crimes contra a ordem tributária, a contrafação ou o uso do falsum foram erigidos, pela Lei 8.137/90, em elementos constitutivos de outro ilícito, consubstanciado-se em delito único, que é o de suprimir ou reduzir tributo, mediante aquelas ações referidas no art. 1º, IV,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

da mencionada Lei, afastando-se, na espécie, pelo princípio da especialidade, os crimes previstos nos art. 304 e 171, § 3º, do Código Penal.

Ademais, a ulterior apresentação, ao Fisco, dos recibos falsos, usados na anterior declaração de rendimentos anual, deu-se para facilitar ou encobrir falsa declaração, com vistas à efetivação do crime de sonegação fiscal – crime fim –, que, em face do parcelamento do débito tributário, teve suspensa a pretensão punitiva do Estado.

No mesmo sentido, destacam-se os seguintes precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

"PENAL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO. DOCUMENTO FALSO. USO. RECIBO. DESPESAS ODONTOLÓGICAS. COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO. ABSORÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL.

1. **A conduta do agente de apresentar recibos ideologicamente falsos à Receita Federal, como forma de comprovar a dedução de despesas para a redução da base de cálculo do Imposto de Renda, visou unicamente perpetrar o crime previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90, configurando as demais condutas, pois, simples fase do iter criminis.**

2. **Não há justa causa para o prosseguimento do feito em relação ao uso de documento falso, por não se vislumbrar a autonomia entre os delitos. Precedentes.**

3. Não trazendo o agravante tese jurídica capaz de modificar o posicionamento anteriormente firmado, é de se manter a decisão agravada na íntegra, por seus próprios fundamentos.

4. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, AgRg no AREsp 350165/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, DJe de 30/08/2013).

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. APRESENTAÇÃO DE RECIBO MÉDICO IDEOLOGICAMENTE FALSO A AUTORIDADE FAZENDÁRIA, NO BOJO DE AÇÃO FISCAL MOVIDA CONTRA TERCEIRO. INEQUÍVOCO INTENTO DE JUSTIFICAR DESPESA INVERÍDICA NOTICIADA AO FISCO EM MOMENTO ANTERIOR, VISANDO A REDUÇÃO OU O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO. MERO EXAURIMENTO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. **A apresentação de recibo ideologicamente falso quando o contribuinte é chamado a comprovar as declarações prestadas em momento anterior não poderia ter outra finalidade senão a de justificar despesa noticiada ao fisco,**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

visando a redução ou o não pagamento de tributo devido - prática ilícita prevista na Lei nº 8.137/90. Ainda que essa ação tenha se dado no bojo de procedimento fiscal instaurado contra terceira pessoa, tratando-se de mero exaurimento da conduta necessária para a sonegação fiscal, inexistente, por essa razão, potencialidade lesiva para o cometimento de outros crimes, o que atrai a incidência do instituto da consunção.

2. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, AgRg no REsp 1350276/MG, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, DJe de 21/05/2013).

"DIREITO PENAL. HABEAS CORPUS. FALSIFICAÇÃO E USO DE DOCUMENTO FALSO. SONEGAÇÃO FISCAL. CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA QUE SE EXAUREM NO DELITO FISCAL. CONSUNÇÃO. RECONHECIMENTO. ILEGALIDADE. OCORRÊNCIA.

1. É de se reconhecer a consunção do crime de falso pelo delito fiscal quando a falsificação/uso se exaurem na infração penal tributária. In casu, foram forjados documentos por um paciente e vendidos a outro, no ano de 2001. Tais recibos foram referidos em declaração de imposto de renda no ano de 2002, para se obter restituição. Os papéis foram apresentados à Receita Federal no ano de 2005, a fim de justificar despesas médicas. Não há falar, nas circunstâncias, em crimes autônomos, mas em atos parcelares que compõem a meta tendente à obtenção de lesão tributária. Comprovado o pagamento do tributo, é de se reconhecer o trancamento da ação penal.

2. Ordem concedida para trancar a ação penal (com voto vencido) (STJ, HC 111843/MT, Rel. p/ Acórdão Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJe de 03/11/2010).

Assim, como o acórdão do Tribunal de origem está em consonância com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, o recurso não merece trânsito.

Ademais, como já assinalado, estando o acórdão recorrido em sintonia com a jurisprudência desta Corte, deve ser aplicada ao caso a Súmula 83/STJ, segundo a qual "não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, nego seguimento ao Recurso Especial, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil c/c o art. 3º do Código de Processo Penal."



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

As razões expendidas no Agravo Regimental não são capazes de infirmar os fundamentos da decisão agravada.

Com efeito, a denúncia imputou, ao contribuinte Luiz de Oliveira – que usou recibos falsos, emitidos pela fonoaudióloga Jaqueline de Assis Pinto, no valor de R\$ 4.125,00, de janeiro a dezembro de 2002 (fls. 35/38e), para fins de dedução, na declaração de Imposto de Renda do exercício de 2002 –, o delito do art. 304 do Código Penal, deixando de denunciar os dois réus pelo crime de sonegação fiscal, em face do parcelamento do débito tributário, que suspendeu a pretensão punitiva. A peça acusatória imputou, à corré Jaqueline de Assis Pinto, que forneceu os recibos falsos, usados por Luiz de Oliveira, para fins de redução de tributo, o delito do art. 171, § 3º, do Código Penal, **in verbis**:

"1- Consta do incluso apuratório que, ao prestar sua Declarações (sic) de Imposto de Renda - DIRPF relativas ao exercício de 2002, o denunciado LUIZ DE OLIVEIRA, com o fim de reduzir tributo, lançou deduções referentes a despesas médicas inexistentes, alusivas a pretensos serviços de saúde prestados pela fonoaudióloga JAQUELINE DE ASSIS PINTO, os quais não foram efetivamente prestados.

2- Após ter sido intimado a comprovar o desembolso dos aludidos valores pagos a título de despesa por serviços fonoaudiológicos, o denunciado LUIZ DE OLIVEIRA, com o escopo de garantir a impunidade da sonegação fiscal que havia cometido, apresentou à Delegacia da Receita Federal de Juiz de Fora diversos recibos contendo declarações falsas acerca do pagamento por prestação de serviços de saúde, referentes ao ano de 2002, que efetivamente não foram prestados (fls. 23/26).

3- Restou apurado que os recibos, emitidos e firmados pela segunda denunciada, continham declarações falsas acerca do pagamento e da prestação de serviços de fonoaudiologia, vez que em correspondência manuscrita de próprio punho e encaminhada à Receita Federal a denunciada JAQUELINE DE ASSIS PINTO admitiu que não prestou qualquer serviço de saúde ao primeiro denunciado (fls. 34).

4- A denunciada, inclusive, intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços neste e outros casos, durante investigação realizada pela auditora da Receita Federal, não o fez, deixando de justificar adequadamente a discrepância entre sua renda declarada no ano-calendário de 2002 (R\$ 14.680,00) e àquela referente à declaração de pagamento por parte do conjunto de supostos clientes (R\$ 168.798,62) (fls. 15).

5- Quadro abaixo demonstra os valores totais (principal) referentes aos recibos falsos, apresentados pelo primeiro denunciado:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Recibos referentes à 2002	R\$ 4.125,00
---------------------------	--------------

6- A materialidade delitiva dos denunciados encontra sua comprovação através do processo fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração de fls. 06/10, bem como nos recibos acostados às fl. 23/25.

7- A materialidade da conduta criminosa restou comprovada através da lavratura do Auto de Infração (fls. 06/10) em relação ao denunciado LUIZ DE OLIVEIRA, bem como, através dos recibos apresentados pelo mesmo, adquiridos da denunciada JAQUELINE DE ASSIS PINTO (fls. 23/26), pois, a mesma reconhece suas assinaturas nos referidos recibos.

8- Deve-se atentar para o fato que o denunciado LUIZ DE OLIVEIRA, ainda apresenta parcelamento administrativo do débito (fls. 36/38), ou seja, reconheceu a existência de dívida contra o Erário, sendo a mesma, indício da prática do crime, para efetuar redução de impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

9- Com os elementos carreados aos autos restou demonstrado que a denunciada JAQUELINE DE ASSIS PINTO, mediante vontade livre e consciente, realizou a emissão, assinatura e comercialização, com o fim de obter para si vantagem ilícita em prejuízo do Erário e mediante fraude, de recibos ideologicamente falsos para o denunciado LUIZ DE OLIVEIRA.

10- Ante o exposto, o MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL denuncia LUIZ DE OLIVEIRA pela conduta típica descrita no art. 304 c/c 71 (continuidade delitiva) ambos do Código Penal, e também denuncia JAQUELINE DE ASSIS PINTO pela conduta típica descrita no art. 171, § 3º c/c art. 71, do mesmo diploma legal" (fls. 4/5e).

A denúncia foi rejeitada, em 1º Grau (fls. 79/80e), mantida a decisão pelo acórdão de 2º Grau (fls. 141/151e).

Admitido o Recurso Especial, na origem, a decisão ora agravada regimentalmente negou-lhe seguimento (fls. 184/186e).

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, sendo certo que a denúncia não imputa, aos réus, o delito de sonegação fiscal, que teve a sua exigibilidade suspensa, em face do parcelamento do débito, consoante documentos de fls. 53e, 75e e 149e.

Ademais, a legislação do imposto de renda determina que o contribuinte que lançar deduções em sua declaração deverá estar de posse dos respectivos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 ulterior apresentação, ao Fisco, dos recibos falsos, usados na anterior declaração de rendimentos anual, deu-se para facilitar ou encobrir a falsa declaração, com vistas à efetivação do crime de sonegação fiscal – crime-fim –, que ainda viria a se consumar, com o lançamento definitivo do crédito tributário, por constituir o delito do art. 1º, IV, da Lei 8.137/90 crime material, na forma da Súmula Vinculante 24, do colendo STF, que assim dispõe:

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo” (Súmula Vinculante 24, do STF).

Ademais, a jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça orienta-se no sentido de que os crimes de falso ou de estelionato, quando praticados com a finalidade exclusiva de ocultar a supressão ou redução de tributo, constituem crime-meio para a prática de sonegação fiscal, como se vê dos seguintes precedentes:

"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. ABSORÇÃO DOS DELITOS DE ESTELIONATO, FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE. FALSIDADE PRATICADA COM FIM EXCLUSIVO DE LESAR O FISCO, VIABILIZANDO A SONEGAÇÃO DO TRIBUTO. FALSO EXAURIDO NA SONEGAÇÃO. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. É aplicável o princípio da consunção quando os crimes de estelionato, uso de documento falso e falsidade ideológica - crimes meio - são praticados para facilitar ou encobrir a falsa declaração, com vistas à efetivação do pretendido crime de sonegação fiscal - crime fim -, localizando-se na mesma linha de desdobramento causal de lesão ao bem jurídico, integrando, assim, o iter criminis do delito-fim.

2. No caso dos autos, as instâncias ordinárias, após minuciosa análise dos elementos de prova coligidos aos autos, entenderam que os Acusados usaram recibos falsos de despesas médicas com o fim único e específico de burlar o Fisco, visando, exclusivamente, à sonegação de tributos. A



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

lesividade das condutas não transcendeu, assim, o crime fiscal, razão porque tem aplicação, na espécie, mutatis mutandis, o comando do Enunciado n.º 17 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça . Precedentes.

3. Não tendo o Agravante trazido tese jurídica capaz de modificar o posicionamento anteriormente firmado, mantenho, na íntegra, a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

4. Agravo regimental desprovido (STJ, AgRg no REsp 1.366.714/MG, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, DJe de 05/11/2013).

"PENAL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO. DOCUMENTO FALSO. USO. RECIBO. DESPESAS ODONTOLÓGICAS. COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO. ABSORÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL.

1. A conduta do agente de apresentar recibos ideologicamente falsos à Receita Federal, como forma de comprovar a dedução de despesas para a redução da base de cálculo do Imposto de Renda, visou unicamente perpetrar o crime previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90, configurando as demais condutas, pois, simples fase do iter criminis.

2. Não há justa causa para o prosseguimento do feito em relação ao uso de documento falso, por não se vislumbrar a autonomia entre os delitos. Precedentes.

3. Não trazendo o agravante tese jurídica capaz de modificar o posicionamento anteriormente firmado, é de se manter a decisão agravada na íntegra, por seus próprios fundamentos.

4. Agravo regimental a que se nega provimento" (STJ, AgRg no AREsp 350.165/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, DJe de 30/08/2013).

Ademais, em face do disposto no art. 580 do CPP, os efeitos da suspensão da pretensão punitiva do crime de sonegação fiscal – que absorve, como crimes-meio, os de falso e de estelionato –, pelo parcelamento do débito tributário (fls. 53e, 75e e 149e), pelo contribuinte, alcançam a corré Jaqueline de Assis Pinto, por não consubstanciar o aludido parcelamento do débito circunstância de caráter exclusivamente pessoal.

Em tal sentido orienta-se a jurisprudência do STJ, que, no julgamento de caso análogo, no HC 111.843/MT (Relator Ministro HAROLDO RODRIGUES, Relatora p/ acórdão Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJe de 03/11/2010), no qual, ao contribuinte e ao médico fornecedor dos recibos falsos, usados na declaração de rendimentos ao Fisco, foram imputados, na denúncia, os delitos dos arts. 171, § 3º, 304, 298 e 299 do Código Penal – e não o crime de sonegação fiscal, por ter sido integralmente pago o débito tributário, pelo contribuinte –, entendeu, por maioria, vencido o Relator, nos termos do voto vencedor da eminente Ministra MARIA THEREZA



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DE ASSIS MOURA, que o caso era de conceder integralmente a ordem, para trancar a Ação Penal, quanto aos dois acusados, **in verbis**:

"Pelo seu voto, o nobre relator concede a ordem em menor extensão:
(...)

De outro lado, tendo em vista que houve o pagamento integral do tributo sonegado pelo réu Cláudio Vieira Marques, objeto da denúncia aqui tratada, conforme informações prestadas pela Secretaria da Receita Federal (fl. 237), deve ser extinta a punibilidade dos pacientes no tocante ao crime tributário, a teor do artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003.

(...)

Ante o exposto, concedo parcialmente a ordem para, reconhecendo a adequação típica dos fatos praticados, em tese, pelos pacientes ao art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, trancar a ação penal de que aqui se cuida tão somente no que diz respeito ao crime tributário, mantendo, todavia, o regular prosseguimento em relação às demais condutas imputadas aos pacientes.

Passo, então, às minhas considerações.

Eis o teor da denúncia:

"No segundo semestre do ano de 2002, em dia ainda desconhecido, o denunciado Cláudio Vieira Marques obteve, para si, vantagem ilícita, em prejuízo da União, induzindo em erro a Administração Tributária Federal, mediante prestação de falsas informações que lhe haviam sido sugeridas pelo co-denunciado Nelson Souza Rangel. Já no ano de 2005, também em data incógnita do segundo semestre, o denunciado Cláudio Vieira Marques fez uso de três documentos particulares inidôneos, sendo dois deles maquiados pelo comparsa Nelson Souza Rangel, com vistas a dificultar a percepção, por parte da Receita Federal, do estelionato que tinham perpetrado anteriormente.

Consta do anexo inquérito policial que, no dia 24 de abril de 2002, o denunciado Cláudio Vieira Marques encaminhou, por meio eletrônico, sua declaração de ajuste anual de imposto de renda referente ao ano-calendário de 2001 (fls. 27/29 do IPF). Nela, consignou despesas médicas e odontológicas fictícias, no valor total de R\$ 18.000,00 (dezoito mil reais), tendo por supostos beneficiários o médico e corréu Nelson Souza Rangel (CPF já declinado na qualificação introdutória), o dentista Jorge Alberto dos Santos Souza (CPF nº 109.505.751-00) e o Hospital e Maternidade São Francisco de Assis (nome de fantasia da firma individual Helvécio Oliveira de Azevedo, CNPJ nº 03.957.263/0001-81).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Com a dedução desses falsos gastos da base-de-cálculo do tributo, o denunciado Cláudio Vieira Marques logrou obter indevida restituição da Receita Federal, no montante de R\$ 8.661,93 (oito mil, seiscentos e sessenta e um reais e noventa e três centavos), que lhe foi creditada, alguns meses depois, na conta 0704058-4, agência 0466-9, do banco 356.

Em meados de 2005, a Receita Federal instaurou ação fiscal em face do denunciado Cláudio Vieira Marques, que, instado a comprovar as despesas declaradas, apresentou três recibos, um deles no valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) em nome do corréu Nelson Souza Rangel, outro no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) em nome de SEPESC - Serviço de Profissionais de Saúde de Santa Cruz (CNPJ nº 00.060.931/0001-85) e com carimbo do cirurgião dentista Jorge Alberto dos Santos Souza, e um terceiro no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) em nome do Hospital e Maternidade São Francisco de Assis. Todos esses documentos são intelectualmente falsos, na medida em que os dispêndios neles plasmados e os serviços correspectivos nunca foram realizados. O último recibo é também inautêntico, porquanto emitido por pessoa que não tinha poderes para representar o Hospital e Maternidade São Francisco de Assis.

Deveras, apurou-se que os três mencionados recibos haviam sido forjados pelo denunciado Nelson Souza Rangel, no mês de abril de 2001, e em seguida vendidos ao co-acusado Cláudio Vieira Marques, pelo preço de R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais), a fim de que este os utilizasse para fraudar o Fisco, como de fato os utilizou.

Nelson Souza Rangel era, à época, administrador da entidade SEPESC - Serviço de Profissionais de Saúde de Santa Cruz. Com relação ao Hospital e Maternidade São Francisco de Assis, no entanto, não tinha ele qualquer mandato ou representatividade, de modo que o correspondente recibo, que subscrevera em nome desta pessoa jurídica, é a um só tempo material e ideologicamente falso.

É dos autos, por fim, que Nelson Souza Rangel foi quem instigou Cláudio Vieira Marques a praticar o estelionato, oferecendo-lhe os falsos comprovantes de despesas dedutíveis do imposto de renda.

Ante o exposto, estando os denunciados Cláudio Vieira Marques e Nelson Souza Rangel incurso, por uma vez, no art. 171, § 3º, e, por três vezes, no art. 304 - duas das quais combinadas com o preceito secundário do art. 298 e uma com o do art. 299 -, sempre em combinação, ainda, com o art. 29, **caput**, e na forma do art. 69, todos do Código Penal Brasileiro, o Ministério Público Federal requer sejam eles citados, regularmente processados e, ao final, depois de ouvidas as testemunhas abaixo arroladas e de cumpridas as diligências postuladas em cota apartada, condenados nas penas que



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

lhes couberem." (fls. 47/49)

Da leitura da exordial acusatória, percebe-se que os documentos foram forjados e utilizados com um fim único, instrumentalizar a fraude fiscal.

Desta maneira, sem qualquer desdouro ao voto proferido pelo culto relator, na minha ótica, existe um nexo etiológico entre a elaboração/utilização dos documentos em foco e a sonegação fiscal. Imputação esta que, de acordo com o entendimento firmando pelo ilustrado relator, deve ser afastada, dado o pagamento do tributo.

Desde o início, quando da criação, passando pela venda, e pela efetiva apresentação dos mendazes recibos, a meta perseguida era única: contribuir, de algum modo, para o desfalque do Erário.

O próprio *Parquet*, nesta instância, opinou pelo reconhecimento da consunção, e pelo trancamento, *in totum* da ação penal, *verbis*:

Portanto, havendo o próprio *Parquet* admitido que as aludidas falsificações foram forjadas e utilizadas à época em que praticado o ilícito tributário em testilha, com o propósito específico de eximir CLÁUDIO VIEIRA MARQUES, ainda que parcialmente, do pagamento do imposto de renda por ele devido, imperioso é concluir que as imputações lastreadas nos arts. 298 e 304, ambos do Código Penal, estão absorvidas pelo ilícito do art. 2.º, inciso I, da Lei nº 8.137/90.

Resta esclarecido, assim, que a acusação dirigida contra os ora Pacientes resume-se, tão-somente, ao crime de sonegação tributária. (fl. 260).

Nesta linha, também os seguintes precedentes desta Corte:

HABEAS CORPUS. TESE DE ABSORÇÃO DO CRIME DE USO DE DOCUMENTO FALSO PELO DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONSUMAÇÃO DO CRIME FISCAL SOMENTE COM O LANÇAMENTO DEFINITIVO DO DÉBITO. FALSIDADE PRATICADA COM FIM EXCLUSIVO DE LESAR O FISCO, VIABILIZANDO A SONEGAÇÃO DO TRIBUTO. FALSO EXAURIDO NA SONEGAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. O delito previsto no art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90 não se consuma com a mera inserção de informações falsas, mas com o lançamento definitivo do débito.

2. *In casu*, constata-se que o crime de uso de documento falso – crime meio – foi praticado para facilitar ou encobrir a falsa declaração, com vistas à efetivação do crime de sonegação



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

fiscal – crime fim –, localizando-se na mesma linha de desdobramento causal de lesão ao bem jurídico, integrando, assim, o *iter criminis* do delito-fim.

3. **Constatado que o uso do documento falso ocorreu com o fim único** e específico de burlar o Fisco, visando, exclusivamente, à sonegação de tributos, e que lesividade da conduta não transcendeu o crime fiscal, incide, na espécie, *mutatis mutandis*, o comando do Enunciado n.º 17 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça, *ad litteram*: "Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido", aplicando-se, portanto, o princípio da consunção ou da absorção.

4. **Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal pelo crime previsto no art. 304, c.c. o art. 299, ambos do Código Penal. (HC 70.930/SP, Rel. Ministra LAURITA VAZ, DJe 17/11/2008)**

PROCESSUAL PENAL. *HABEAS CORPUS*. FALSIDADE IDEOLÓGICA. CRIME MEIO NECESSÁRIO PARA A SONEGAÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE AÇÃO PENAL TENDENTE A APURAR EXCLUSIVAMENTE O CRIME MEIO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA.

1. **Nos casos em que a falsidade ideológica ocorreu com a finalidade exclusiva de pagar tributo a menor, tem-se que ela é o crime meio para a consecução do delito fim de sonegação fiscal.**

2. **Falta justa causa para a ação penal que denuncia as pacientes pela prática do delito meio que deve ser absorvido pelo delito fim tributário, o qual ainda sequer apurado por meio de processo administrativo.**

3. **Ordem concedida para trancar a ação penal em relação às pacientes. (HC 94.452/SP, Rel. Ministra JANE SILVA (Desembargadora Convocada do TJ/MG), DJe 08/09/2008)**

Em idêntico trilha, **colhe-se o seguinte precedente da Suprema Corte:**

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**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

absorve os de falsidade ideológica necessários à tipificação daqueles; não, porém, o falsum cometido na organização da quadrilha.

(HC 84453, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 17/08/2004, DJ 04-02-2005 PP-00027 EMENT VOL-02178-01 PP-00177 RJSP v. 53, n. 328, 2005, p. 151-156 RT v. 94, n. 835, 2005, p. 479-484 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 450-460 RTJ VOL-00192-03 PP-00981)

Por mais estejam envolvidos bens jurídicos de distinta natureza, fé pública e ordem tributária, a jurisprudência em foco reconhece a absorção como medida de política criminal, tornando menos exasperada a possível resposta penal.

Foi justamente tal compreensão que esta Corte à edição do seguinte verbete sumular:

QUANDO O FALSO SE EXAURE NO ESTELIONATO, SEM MAIS POTENCIALIDADE LESIVA, É POR ESTE ABSORVIDO.

(Súmula 17, TERCEIRA SEÇÃO, 20/11/1990, DJ 28/11/1990 p. 13963)

Verifica-se, assim, que o pleito deduzido se encontra em sintonia com a compreensão firmada por esta Corte.

Ante o exposto, pedindo vênias ao brilhante voto do nobre relator, acolhendo o parecer ministerial, concedo a ordem.

O respectivo acórdão restou assim ementado:

"DIREITO PENAL. HABEAS CORPUS. FALSIFICAÇÃO E USO DE DOCUMENTO FALSO. SONEGAÇÃO FISCAL. CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA QUE SE EXAUREM NO DELITO FISCAL. CONSUNÇÃO. RECONHECIMENTO. ILEGALIDADE. OCORRÊNCIA.

1. **É de se reconhecer a consunção do crime de falso pelo delito fiscal quando a falsificação/uso se exaurem na infração penal tributária. In casu, foram forjados documentos por um paciente e vendidos a outro, no ano de 2001. Tais recibos foram referidos em declaração de imposto de renda no ano de 2002, para se obter restituição. Os papéis foram apresentados à Receita Federal no ano de 2005, a fim de justificar despesas médicas. Não há falar, nas circunstâncias, em crimes autônomos, mas em atos parcelares que compõem a meta tendente à obtenção de lesão tributária. Comprovado o**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

pagamento do tributo, é de se reconhecer o trancamento da ação penal.

2. Ordem concedida para trancar a ação penal" (com voto vencido) (STJ, HC 111.843/MT, Relatora p/ acórdão Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJe de 03/11/2010).

Em igual sentido decidiu a 5ª Turma do STJ, em hipótese análoga, na qual a denúncia imputava, ao contribuinte e ao médico que fornecera os recibos falsos, apresentados ao Fisco, o crime de sonegação fiscal – em relação ao qual foi suspensa a pretensão punitiva, quanto aos dois acusados, pelo parcelamento do débito tributário, pelo contribuinte – e os delitos dos arts. 299 e 304 do Código Penal:

"RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. USO DE DOCUMENTO FALSO. DECLARAÇÃO FALSA PRESTADA PARA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. APRESENTAÇÃO DE RECIBOS ODONTOLÓGICOS IDEOLOGICAMENTE FALSOS À AUTORIDADE FAZENDÁRIA. EXAURIMENTO DA CONDUTA ANTERIOR. DELITOS AUTÔNOMOS. INOCORRÊNCIA. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. RECURSO PROVIDO.

1. Na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física, o sujeito passivo da obrigação tributária presta ao Fisco todas as informações relativas às hipóteses de incidência do referido tributo no prazo previsto na legislação aplicável, para que seja conhecida a base de cálculo sobre a qual irá incidir a alíquota respectiva.

2. Sem olvidar o entendimento consolidado no enunciado n. 24 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, eventual omissão ou declaração com a intenção de reduzir ou suprimir tributo se verifica no momento em que a legislação tributária atribui ao próprio contribuinte o dever de fornecer ao Fisco as informações necessárias à apuração e definição da exação.

3. **A declaração falsa inserida na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física nada mais é do que a representação da informação contida no documento ideologicamente falsificado, do qual se utiliza o agente para obter a redução ou supressão do referido tributo, circunstância que impede a incidência dos tipos penais previstos no artigo 299 e 304 do Código Penal, para que não ocorra o vedado *bis in idem*.**

4. **O fato do sujeito passivo da obrigação tributária apresentar o documento ideologicamente falsificado à autoridade fazendária, quando chamado a comprovar as declarações**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

prestadas em momento anterior, se trata de mero exaurimento da conduta necessária para a configuração do delito de sonegação fiscal, já que desprovido, neste momento, de qualquer outra potencialidade lesiva que exija a aplicação autônoma do delito descrito no artigo 304 do Estatuto Repressor.

5. Recurso ordinário provido para determinar o trancamento da ação penal deflagrada em desfavor do recorrente, estendendo-se os efeitos desta decisão ao corrêu, por força do disposto no artigo 580 do Código de Processo Penal" (STJ, RHC 26.891/MG, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, unânime, DJe de 01/08/2012).

Ante o exposto, nego provimento ao Agravo Regimental.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEXTA TURMA

Número Registro: 2009/0169671-1

AgRg no
REsp 1.154.371 /
MG
MATÉRIA CRIMINAL

Número Origem: 200738150004410

EM MESA

JULGADO: 03/12/2013
SEGREDO DE JUSTIÇA

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ASSUSETE MAGALHÃES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SEBASTIÃO REIS JÚNIOR**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **HAROLDO FERRAZ DA NOBREGA**

Secretário

Bel. **ELISEU AUGUSTO NUNES DE SANTANA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
RECORRIDO : L DE O
ADVOGADO : JOSÉ MARIA FORTES DE CARVALHO
RECORRIDO : J DE A P
ADVOGADO : CARLOS GUILHERME BICHARA DA SILVA

ASSUNTO: DIREITO PENAL - Crimes contra a Fé Pública - Uso de documento falso

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
AGRAVADO : L DE O
ADVOGADO : JOSÉ MARIA FORTES DE CARVALHO
AGRAVADO : J DE A P
ADVOGADO : CARLOS GUILHERME BICHARA DA SILVA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEXTA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Sexta Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Rogério Schietti Cruz, Maria Thereza de Assis Moura e Sebastião Reis Júnior votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Marilza Maynard (Desembargadora Convocada do TJ/SE).