



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.347.646 - MG (2012/0208799-3)

RELATOR : **MINISTRO JORGE MUSSI**
AGRAVANTE : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
AGRAVADO : FERNANDO ANTÔNIO COLARES
ADVOGADOS : ANDRE BARROSO LOPES MOURA FERRAZ
RENATA CARVALHO LOPES E OUTRO(S)
AGRAVADO : REINALDO FRANCISCO BATISTA
ADVOGADOS : JOAQUIM PEREIRA DE SOUZA
JOSÉ FAUSTINO MARTINS DE SOUZA E OUTRO(S)

EMENTA

PENAL. 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 FISIOTERAPÊUTICOS IDEOLOGICAMENTE FALSOS À AUTORIDADE FAZENDÁRIA. EXAURIMENTO DA CONDUTA ANTERIOR. DELITOS AUTÔNOMOS. INOCORRÊNCIA.

1. 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*.

2. O fato do sujeito passivo da obrigação tributária apresentar o documento ideologicamente falsificado à autoridade fazendária, quando chamado a comprovar as declarações prestadas em momento anterior, configura 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.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da QUINTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental.

Os Srs. Ministros Marco Aurélio Bellizze, Campos Marques (Desembargador convocado do TJ/PR), Marilza Maynard (Desembargadora convocada do TJ/SE) e Laurita Vaz votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 05 de fevereiro de 2013. (Data do Julgamento).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MINISTRO JORGE MUSSI
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.347.646 - MG (2012/0208799-3)

AGRAVANTE : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
AGRAVADO : FERNANDO ANTÔNIO COLARES
ADVOGADOS : ANDRE BARROSO LOPES MOURA FERRAZ
RENATA CARVALHO LOPES E OUTRO(S)
AGRAVADO : REINALDO FRANCISCO BATISTA
ADVOGADOS : JOAQUIM PEREIRA DE SOUZA
JOSÉ FAUSTINO MARTINS DE SOUZA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO JORGE MUSSI (Relator): Trata-se de agravo regimental interposto pelo MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL contra decisão monocrática de fls. 403/410 que negou seguimento ao recurso especial anteriormente manejado.

Sustenta que a falsificação de documentos e o seu respectivo uso pelos Agravados perante a Receita Federal não teria constituído meio necessário para a perpetração do delito fiscal e, sim, modo para se assegurar a impunidade criminosa, razão pela qual deve ser determinado o recebimento da exordial acusatória em relação às infrações descritas nos arts. 299 e 304 do Código Penal.

Requer a reconsideração da decisão agravada ou que seja o feito remetido à apreciação da Turma.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.347.646 - MG (2012/0208799-3)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JORGE MUSSI (Relator): Em que pesem as razões expendidas pelo Agravante, deve o *decisum* monocrático ser mantido *in totum*.

O Agravante busca o recebimento da denúncia em desfavor dos Agravados pela prática das infrações descritas nos arts. 304 e 299 do Código Penal em relação a FERNANDO e do art. 299 do mencionado Diploma Normativo em face de REINALDO.

Para tanto, trago à baila a manifestação exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, quando da análise do recurso em sentido estrito lá manejado pelo *Parquet* Federal, *in verbis*:

"Entendo que o Juiz a quo decidiu corretamente.

A Lei 8.137/90 é norma especial em relação aos tipos penais insertos no Código Penal e prevê no art. 1º, IV, as hipóteses de falsidade ideológica e uso de documento falso perante a autoridade tributária. Trata-se de tipo misto alternativo, tendo por objetivo a sonegação fiscal.

[...]

Nesse contexto, é incorreta a tese de que a falsidade ideológica e o uso de documento falso são autônomos em relação ao art. 1º da lei 8.137/90, porquanto os recibos falsos teriam sido produzidos em momento posterior ao da consumação do crime tributário.

[...]

A apresentação posterior da documentação à Receita Federal não tem o condão de transferir a consumação da falsidade ideológica e do uso de documento falso para momento diferente daquele referente à consumação da sonegação, porquanto tais figuras típicas não só integram o art. 1º da Lei 8.137/90, como a existência material dos recibos de despesas com fisioterapia, utilizados pelo denunciado Fernando Antônio Colares para reduzir a base de incidência do imposto de renda de pessoa física, por inferência lógica, é contemporânea à declaração apresentada ao Fisco, haja vista ser necessário que o declarante tenha à sua disposição o número do cadastro de pessoa física - CPF do prestador do serviço para lançar os valores no ajuste anual do IRPF.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Verifica-se, assim, que os recibos falsos também foram objeto de preocupação do legislador quando da elaboração da Lei n.º 8.137/90, sendo intuitivo que a supressão ou redução de tributo - fato atribuído a recorrido Fernando Antônio, tendo por base documento ideologicamente falso emitido por Reinaldo Francisco Batista - pode manifestar-se materialmente de diversas formas, elencadas no art. 1º da referida norma penal, dentre elas a falsidade ideológica praticada na declaração feita ao Fisco, falsificação de documentos e o uso dos mesmos, dentre outras.

Ademais, é possível concluir que no contexto do delito sub examine, "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.

O crime de uso de documento falso, ainda que praticado posteriormente, mas com o propósito de encobrir a sonegação é por este crime absorvido. O crime de falso foi, tão somente, um crime meio.

Diante disso, verifica-se a incidência do princípio da consunção no caso em discussão, pois a conduta de uso de documento falso foi excluída pela conduta final, consistente na prática do crime de sonegação fiscal. Registro, para corroborar a aplicação desse princípio, o fato de que o bem jurídico efetivamente ofendido não foi a fé pública, mas a ordem tributária, em decorrência da declaração de informação falsa à Receita.

Portanto, in casu, prevalece apenas o crime contra a ordem tributária (crime fim) que, na hipótese dos autos, inclusive, teve extinta a punibilidade pela quitação do parcelamento junto à Receita Federal do Brasil, sendo que os delitos de falsidade ideológica e uso de documento falso constituíram-se meio para a consumação daquele.

Vale esclarecer que o princípio da consunção é aplicável, também à conduta praticada por REINALDO FRANCISCO BATISTA. Muito embora este réu tenha sido denunciado por infração ao art. 299 do Código Penal (emitir recibos com declarações falsas), se foi declarado extinto o crime de sonegação e o crime de uso de documento falso em relação ao autor do crime de sonegação, evidentemente que o réu que forneceu o documento falso para aquele agente não poder responder por nenhum crime.

Além disso, o sujeito que fornece recibos com informações falsas, seja a título oneroso, seja a título gratuito, pratica, em tese, apenas a conduta prevista no inciso IV da referida



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

legislação penal extravagante, restando, afastada, por conseguinte, a imputação pelo crime de falsidade ideológica previsto no Código Penal." (fls. 276/278)

A controvérsia posta nesta insurgência limita-se a definir se a falsidade ideológica perpetrada nos recibos fisioterapêuticos, bem como a sua utilização no procedimento administrativo de fiscalização, seriam condutas independentes do delito contra a ordem tributária, ou se serviriam como meio para alcançar a sonegação pretendida, ainda que utilizados em momento posterior à declaração falsa já prestada ao Fisco.

O deslinde da questão passa, necessariamente, pela definição da modalidade de lançamento utilizada para a exação em questão, qual seja, o Imposto de Renda de Pessoa Física.

É consenso na doutrina e jurisprudência pátrias que o referido tributo, em regra, é apurado mediante o chamado lançamento por homologação, pois o contribuinte presta ao Fisco todas as informações necessárias para o estabelecimento da base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota prevista na legislação tributária aplicável, apurando e recolhendo aos cofres públicos, de forma antecipada, o montante devido, conforme disciplina o artigo 150, *caput*, do Código Tributário Nacional.

A título de ilustração, colhe-se a lição de Hugo de Brito Machado:

"O lançamento do imposto de renda já foi um exemplo típico de lançamento mediante declaração, previsto no artigo 147 do CTN. Atualmente, porém, a declaração de rendimentos é entregue e o contribuinte recebe, desde logo, a intimação para o pagamento do tributo nos termos de sua declaração, de sorte que o lançamento, a rigor, já não se faz por declaração, mas por homologação.

Se o contribuinte não faz, como devia, sua declaração, ou se a faz de forma errada, ou incompleta, a autoridade administrativa fará o lançamento de ofício, nos termos do artigo 149. Pode, também, ser efetuada de ofício a revisão de lançamento já feito com base na declaração do contribuinte.

Em se tratando de imposto descontado na fonte, o lançamento é feito por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN.

Ocorre também lançamento por homologação em



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

todos os casos nos quais o pagamento do imposto seja feito sem que a autoridade administrativa tenha examinado os elementos fornecidos pelo contribuinte e expedido manifestação a respeito.

A sistemática do imposto de renda tem evoluído no sentido de que o lançamento se fala por homologação, e esta parece ser a modalidade mais praticada atualmente." (Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 325.)

Estabelece o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ainda, que, se a Fazenda Pública não homologar expressamente o lançamento operado pelo contribuinte, este ocorrerá de forma tácita se decorridos 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, extinguindo-se o crédito tributário.

Assim, 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.

Nesse norte, sem olvidar o entendimento consolidado no enunciado n. 24 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, e com relação ao tributo em apreço, eventual omissão ou declaração falsa com a intenção de reduzir ou suprimir tributo se verifica neste momento, no qual a legislação tributária atribui ao próprio contribuinte o dever de fornecer ao Fisco as informações necessárias à apuração e cobrança da exação.

E como o Fisco não tem contato imediato com a documentação comprobatória das informações prestadas na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte, exigindo-a apenas se constatada alguma irregularidade ou indício de fraude no prazo que lhe é dado para se pronunciar sobre o lançamento, não há como se dividir como autônomas as condutas previstas no artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 e aquelas previstas nos artigos 299 e 304, ambas do Código Penal, quando praticadas com a finalidade de suprimir ou reduzir tributos, desprovidas de qualquer outra potencialidade lesiva.

Com efeito, o delito contra a ordem tributária descrito no inciso I do artigo 1º da Lei n. 8.137/90 exige para a sua configuração que a supressão ou redução do



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tributo seja alcançada mediante a omissão de informação ou por declaração falsa prestada por quem tem o dever legal de fazê-la, nos termos da legislação aplicável.

Assim, ou o agente deixa de inserir na sua declaração informação relevante, como, por exemplo, uma fonte de renda alternativa, ou insere declaração falsa, iludindo as autoridades fazendárias na composição da base de cálculo.

Tratando-se a declaração falsa de uma das formas pela qual a sonegação fiscal se opera, tem-se, nesse ponto, a configuração de um crime complexo, o qual, segundo a classificação proposta por Luiz Regis Prado, *"é a reunião de condutas distintas que a lei disciplina como uma só. Os seus elementos constitutivos ou circunstâncias agravantes representam de per si um outro crime, sendo seus componentes expressamente descritos"* (Curso de direito penal brasileiro - V. 1. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 251).

A declaração falsa inserida na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, assim, 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*.

O fato do sujeito passivo da obrigação tributária apresentar o documento ideologicamente falso à autoridade fazendária, quando chamado a comprovar as declarações prestadas em momento anterior, configura 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.

A propósito, colhe-se a lição de Pedro Roberto Decomain:

"As falsidades previstas nos incisos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 são absorvidas pelo crime contra a ordem tributária, não se constituindo em infrações penais autônomas nem podendo, em decorrência, a tal título ser punidas. O mesmo acontece com relação à falsidade que possa caracterizar o crime previsto pelo artigo 2º, I, da lei.

(...)

Na sonegação fiscal (crime previsto pelo art. 1º, caput,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

da Lei nº 8.137/90), 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 se tem, na hipótese, delito único." (Crimes contra a ordem tributária. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 253.)

Embora seja certo que esta Corte Superior de Justiça já perfilhou de entendimento contrário ao ora sustentado, encontra-se na jurisprudência recente julgado que se amolda ao raciocínio jurídico externado:

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). (HC 111.843/MT, Rel. Ministro HAROLDO RODRIGUES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/CE), Rel. p/ Acórdão Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 03/11/2010)

HABEAS CORPUS. FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. APRESENTAÇÃO DE RECIBO MÉDICO IDEOLOGICAMENTE FALSO À 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 TRIBUTOS DEVIDO. MERO EXAURIMENTO. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. ORDEM CONCEDIDA.

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 que não justificar despesa noticiada ao fisco, visando a redução ou o não pagamento de tributo devido - prática ilícita prevista na Lei nº 8.137/90 -, ainda



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, inexistindo, por essa

razão, potencialidade lesiva para o cometimento de outros crimes, o que atrai a incidência do instituto da consunção.

2. Na hipótese, considerando que a apresentação do documento falso possuía o fim único e exclusivo de eximir ou reduzir o pagamento do tributo, que o falso restou absorvido pelo intento de suprimir ou diminuir tributo - haja vista ser crime-meio do delito de sonegação fiscal -, e que sequer houve instauração de procedimento fiscal em desfavor do paciente, uma vez adimplido devidamente o tributo que se visava suprimir com a declaração prestada à Receita Federal (fl. 143), não se vislumbra justa causa apta a autorizar o prosseguimento da ação penal.

3. Habeas corpus concedido a fim de extinguir a Ação Penal nº 0019151-58.2007.4.05.8300, em trâmite na 13ª Vara Federal de Pernambuco, por ausência de justa causa. (HC n.º 131787/PE, MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Quinta Turma, julgado em 14/8/2012 e DJe 3/9/2012).

Na hipótese em apreço, infere-se que o Recorrido FERNANDO ANTÔNIO adquiriu recibos ideologicamente falsos, emitidos pelo corréu REINALDO FRANCISCO BATISTA, utilizando-os na sua declaração de Imposto de Renda para reduzir a base de cálculo da exação, e os apresentou à autoridade fazendária quando chamado para comprovar os gastos fisioterapêuticos previamente declarados em Malha Fina.

Ora, quer fazer crer o Órgão Acusatório que a conduta de falsificar ideologicamente os recibos referentes aos supostos serviços fisioterapêuticos, bem como a sua apresentação à Secretaria da Receita Federal, tiveram propósitos diversos da declaração falsa previamente prestada pelo recorrente na sua Declaração de Ajuste Anual, atribuindo-lhe a prática de novos delitos.

Entretanto, da narrativa contida na própria peça vestibular, apenas se depara com uma única conduta, a de reduzir ou suprimir tributo mediante declaração falsa prestada à autoridade fazendária, consubstanciada nos próprios documentos particulares ideologicamente falsos que, por sua vez, foram confeccionados com o único propósito de reduzir tributos.

Por tal razão, a utilização dos referidos documentos no procedimento posteriormente deflagrado pela Secretaria da Receita Federal, bem como sua falsificação não passa de mero exaurimento da conduta delituosa anterior, já que



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

retratam a própria declaração falsa já prestada pelo recorrente.

E tendo em vista que a punibilidade do recorrente pelo delito do artigo 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 se encontra extinta pelo pagamento integral do débito tributário, circunstância, inclusive, que serviu de fundamento à rejeição da denúncia por parte do magistrado singular (fls. 211/215), em relação aos crimes dos arts. 299 e 304 do Estatuto Repressor, é de rigor a manutenção do aresto fustigado por estar em consonância com os julgados mais recentes deste Sodalício Superior.

Ante o exposto, nega-se provimento ao agravo regimental.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO QUINTA TURMA

Número Registro: 2012/0208799-3 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AgRg no**
REsp 1.347.646 /
MG
MATÉRIA CRIMINAL

Números Origem: 200838070032719 201202087993 32277720084013807

EM MESA

JULGADO: 05/02/2013

Relator

Exmo. Sr. Ministro **JORGE MUSSI**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ALCIDES MARTINS**

Secretário

Bel. **LAURO ROCHA REIS**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
RECORRIDO : FERNANDO ANTÔNIO COLARES
ADVOGADOS : ANDRE BARROSO LOPES MOURA FERRAZ
RENATA CARVALHO LOPES E OUTRO(S)
RECORRIDO : REINALDO FRANCISCO BATISTA
ADVOGADOS : JOSÉ FAUSTINO MARTINS DE SOUZA E OUTRO(S)
JOAQUIM PEREIRA DE SOUZA

ASSUNTO: DIREITO PENAL - Crimes contra a Fé Pública - Falsidade ideológica

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
AGRAVADO : FERNANDO ANTÔNIO COLARES
ADVOGADOS : ANDRE BARROSO LOPES MOURA FERRAZ
RENATA CARVALHO LOPES E OUTRO(S)
AGRAVADO : REINALDO FRANCISCO BATISTA
ADVOGADOS : JOSÉ FAUSTINO MARTINS DE SOUZA E OUTRO(S)
JOAQUIM PEREIRA DE SOUZA

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental."

Os Srs. Ministros Marco Aurélio Bellizze, Campos Marques (Desembargador convocado do TJ/PR), Marilza Maynard (Desembargadora convocada do TJ/SE) e Laurita Vaz votaram com o Sr. Ministro Relator.