

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**MARCELO ALEXANDRE DOS SANTOS**

**A RELEVÂNCIA DO LANÇAMENTO DO TRIBUTO NA  
CONFIGURAÇÃO DO CRIME TRIBUTÁRIO: IMPOSTO SOBRE A  
RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA – PESSOA  
FÍSICA**

**Uberlândia - MG**

**2008**

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**MARCELO ALEXANDRE DOS SANTOS**

**A RELEVÂNCIA DO LANÇAMENTO DO TRIBUTO NA  
CONFIGURAÇÃO DO CRIME TRIBUTÁRIO: IMPOSTO SOBRE A  
RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA – PESSOA  
FÍSICA**

Trabalho de final de curso apresentado ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, no Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista.

**Uberlândia - MG**

**2008**

## RESUMO

Este trabalho pretende confrontar, com a devida *venia*, as interpretações divergentes que têm sido consolidadas na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e de alguns dos Tribunais Regionais Federais, quando dos julgamentos acerca dos *habeas corpus* (para o trancamento de ações penais), bem como dos recursos em sentido estrito motivados pela rejeição da denúncia (e as reformas dessas decisões de primeiro grau nesta sede recursal) em determinadas ações criminais tributárias específicas. Nos casos de crimes tributários, os parcelamentos permitidos pela legislação impedem o curso da ação penal e acarretam a sua suspensão da pretensão punitiva estatal durante o prazo de cumprimento das parcelas, havendo a extinção da punibilidade ao término da dívida fiscal. O pagamento total do tributo leva a extinção da punibilidade. Diante da configuração legal e doutrinária do lançamento por homologação e, caso verificada a sua irregularidade, do lançamento de ofício, pode-se partir, com propriedade, ao combate dos entendimentos que não admitem, de plano, a absorção dos crimes de falso quando os contribuintes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – pessoa física inserem, em suas declarações anuais de ajuste, despesas efetivamente não realizadas. Embora a jurisprudência do STJ siga mais no sentido de que, sem o exame aprofundado da prova, não haveria como determinar se os recibos apresentados pelos contribuintes, para justificar a declaração, podem ou não ser considerados como crime-meio, a abordagem da matéria tributária (lançamento tributário) é o elemento que comprova a desnecessidade de se aferir qualquer conjunto probatório além dos documentos fiscais que acompanham a denúncia do Ministério Público Federal. Alguns acórdãos, ao serem confrontadas com o estudo do direito tributário, foram considerados fundamentais para explicitar a incoerência das decisões dos Tribunais que não acatam de imediato a absorção do crime de falso pelo delito tributário – ao se utilizar como elemento essencial de interpretação sistemática do ordenamento jurídico a configuração do lançamento definitivo. A doutrina também é abordada para se fixar os contornos de direito que deveriam ser considerados nas decisões pátrias, o que afastaria de plano a base motivacional dos julgados, visto que a prova fornecida *ab initio* pela Fazenda Pública ao órgão legitimado para a ação penal é suficiente para indicar a absorção do crime de falso pelo crime-fim, de natureza tributária.

**Palavras-chave:** lançamento tributário, crime tributário, crime de falso, crime-meio, crime-fim, absorção, imposto sobre a renda pessoa e proventos de qualquer natureza - pessoa física.

## SUMÁRIO

<b>Introdução .....</b>	<b>05</b>
<b>Capítulo 1 .....</b>	<b>08</b>
<b>A natureza jurídica do lançamento tributário.....</b>	
<b>Capítulo 2.....</b>	<b>10</b>
<b>As espécies de lançamento .....</b>	
2.1. Lançamento de ofício .....	10
2.2. Lançamento por declaração .....	11
2.3. Lançamento por homologação .....	11
<b>Capítulo 3 .....</b>	<b>13</b>
<b>Art. 1º da Lei nº 8.137/90: delito material e precedente do STF .....</b>	
<b>Capítulo 4 .....</b>	<b>16</b>
<b>Declaração anual, procedimento administrativo de ofício e a constituição definitiva do crédito – fatores impeditivos da consumação do delito autônomo.....</b>	
4.1. Da prévia exigência do registro do CPF do profissional .....	
4.2. Da unidade do procedimento fiscalizatório .....	16
4.3. Da ausência do lançamento definitivo .....	17
4.4. Do impedimento objetivo à configuração do crime .....	17
4.5. Das conseqüências da ação penal indevida .....	19
<b>Capítulo 5 .....</b>	<b>21</b>
<b>A jurisprudência dos Tribunais: STF, STJ e Tribunais Regionais Federais .....</b>	
<b>Conclusão .....</b>	<b>27</b>
<b>Referências bibliográficas .....</b>	<b>30</b>

## INTRODUÇÃO

A atividade estatal de “arrecadação tributária”, dada a importância das receitas advindas dessas constantes exações, foi erigida à categoria de bem jurídico penalmente relevante. O Estado Democrático e Social de Direito necessita obter os recursos que proporcionarão o devido funcionamento da Administração Pública na consecução dos interesses da coletividade.

Partindo-se dessa premissa, a criminalização das condutas que atentem contra o bem jurídico “arrecadação tributária” ocorreu por meio de vários diplomas normativos, com especial destaque para a Lei nº 8.137/90. Esta, inclusive, continua sendo a principal fonte dos tipos penais incriminadores que buscam enquadrar as condutas ilícitas que permitam a supressão ou a redução do pagamento dos tributos.

A atividade penal tributária, porém, deve ser encarada sob o manto da imprescindibilidade, conforme leciona Heloisa Estellita<sup>1</sup>:

“O bem jurídico-penal da *arrecadação tributária* assim definido, de forma determinada e concreta, está apto a exercer as funções de limite ao *ius puniendi* e de instrumento crítico do direito positivo.

Não se deve descurar, porém, de que o *merecimento da pena* é insuficiente, por si só, para fundamentar o emprego da sanção penal na tutela do bem jurídico-penal. Impõe-se, ainda que se comprove a *necessidade de pena*, isto é, a comprovação da insuficiência de outras espécies de sanção na proteção do bem, e a *danosidade social* da conduta que se extrai da concorrência da *gravidade acentuada do ataque* (ameaça ou lesão) a um *bem jurídico-penal*.

A observação é importante para que não se pense que com o reconhecimento da *arrecadação tributária* como bem jurídico se está, implicitamente, aceitando o emprego da tutela penal contra o mero inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. Embora não seja esta a sede apropriada a tal discussão, não se deve olvidar que a tutela penal desse bem jurídico somente estará autorizada contra as formas de ataque mais graves contra ele dirigidas, após a comprovada insuficiência da tutela sancionatória extrapenal.”

Embora disponha de forma bastante abrangente sobre as condutas incriminadas, a legislação ordinária pátria, repetidamente, inova o ordenamento jurídico com hipóteses de atenuação ou de exclusão das penas previstas na legislação penal tributária. Tal fato acarretou

---

<sup>1</sup>ESTELLITA, Heloísa. A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001, p. 188/189.

seguidas decisões dos Tribunais no sentido de tolerar, por vias transversas, a continuação de processos penais em trâmite em face de determinados infratores, quando o meio empregado por estes para suprimir ou reduzir os tributos devidos passava por atos materiais configuradores de falsidade ideológica ou documental.

O Superior Tribunal de Justiça e alguns Tribunais Regionais Federais, atendendo aos fundamentos defendidos amplamente pelo Ministério Público Federal, porém desconsiderando a natureza do procedimento de lançamento por homologação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, comumente têm indeferido os pedidos de trancamento das ações penais, desfavoráveis a esses contribuintes, quando são apresentadas declarações falsas de renda, bem como têm julgado procedentes os recursos em sentido estrito do MPF quando são rejeitadas as denúncias oferecidas em desfavor desses mesmos contribuintes. Essas decisões não despertariam maiores indagações, se os réus desses processos não fossem integrantes dos programas de parcelamento tributário ou não tivessem quitado seus débitos junto ao Fisco. Porém, em interpretações que ferem a essência do procedimento administrativo de lançamento, bem como a natureza benéfica da norma penal discriminante, os recibos apresentados por estes contribuintes com a finalidade exclusiva de comprovação dos gastos com as deduções têm sido considerados de forma completamente destacada do contexto em que são utilizados.

O contribuinte que paga o tributo devido ou que efetiva o parcelamento do débito tem a seu favor, respectivamente, a suspensão da pretensão punitiva estatal ou a extinção da punibilidade do delito tributário. Porém, caso apresente ao órgão fazendário os recibos de tratamento médico, odontológico ou qualquer outro ligado ao abatimento do tributo com despesas de saúde, terá contra si a permanência do trâmite da ação penal pelo delito de falsidade documental. Contrariando a legislação e a doutrina de direito tributário, bem como a lógica da decisão emanada pelo Supremo Tribunal Federal no HC 81.611-DF, as decisões que mantêm essas ações penais são baseadas em fundamentos nada criteriosos, argüindo-se que o contribuinte teria apresentado tais documentos, ínsitos ao percurso administrativo, com a finalidade de subtraírem-se da persecução penal.

O presente trabalho busca, servindo-se da legislação e de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais a respeito do tema, de forma sucinta, questionar a ambivalência de orientações que tem ocorrido nos Tribunais pátrios acerca do prosseguimento das ações penais pelo crime-meio de falso, considerando-o autônomo frente ao delito de natureza tributária, sendo que é objetivamente comprovável, e de plano, que os contribuinte

que assim agiam visavam tão somente a obter a redução ou supressão do pagamento do imposto sobre a renda – pessoa física.

A seqüência do trabalho busca abordar o lançamento tributário por homologação e o lançamento de ofício substitutivo deste, como sendo os procedimentos administrativos aptos a ensejar a configuração una e incindível dos delitos contra a ordem tributária e dos delitos de falso específicos e necessários à consumação daqueles.

A constituição definitiva do crédito tributário é abordada segundo a própria decisão do precedente maior emanado do STF, que deixou patente a natureza de crime material dos delitos tributários prescritos no art. 1º da Lei nº 8.137/90. A abordagem da declaração anual de ajuste, por si só, como fator de insuficiência à configuração do lançamento definitivo respalda o entendimento de que, somente após o lançamento de ofício pelo Fisco, é que se pode considerar como consumada a infração penal tributária.

## CAPÍTULO 1

### A NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional assim dispôs sobre o lançamento tributário:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

A julgar pela expressão utilizada pelo legislador, o lançamento possui natureza jurídica de procedimento administrativo. Não obstante, há forte divergência doutrinária sobre a matéria, sendo que muitos consideram o lançamento como ato administrativo, outros o tratam como procedimento administrativo, enquanto há quem defenda ser ambos (ato e procedimento).

Para os fins deste trabalho, é importante se considerar que até mesmo os autores que entendem o lançamento como ato administrativo, ressaltam que muitas vezes consistirá em resultado de um procedimento, como leciona o douto Paulo de Barros Carvalho:

“Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde.”<sup>2</sup>

Afora as discussões existentes sobre a natureza jurídica do lançamento é importante ter em mente que o lançamento delimitará o objeto da obrigação tributária. A norma geral e abstrata ganhará concretude após o ato do lançamento, quando a Administração

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. in **Curso de Direito Tributário**. 13ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 383

Pública puder materializar os fatos do mundo fenomênico que ensejaram o direito de exigir a prestação tributária.

Assim, ocorrendo o evento sujeito à incidência da norma tributária, a autoridade fazendária cuidará para traduzi-lo na linguagem jurídica competente, concretizando a norma individual por via do lançamento. Nesse sentido, como prescreve o já citado dispositivo legal, o ato do lançamento é atividade vinculada da Administração Pública.

Por sua vez, o lançamento também possui o condão de declarar a existência do fato ocorrido e constituir o tributo devido. Nesse aspecto, fazemos coro à lição de Maria Rita Ferragut:

“Entendemos, ademais, que a eficácia do ato de lançamento é tanto declaratória, quanto constitutiva. Declaratória por declara o fato, e constitutiva por constitui a relação jurídica”<sup>3</sup>.

Quando os administrados, sujeitos à norma tributária, deixam de proceder conforme os ditames legais, o Fisco é impelido a emitir o auto de infração, ato jurídico que poderá constar do mesmo suporte físico documental do lançamento, porém traduzindo não mais a constituição do crédito tributário, mas a sanção a ser aplicada em razão do ato ilícito praticado.

---

<sup>3</sup> In **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 318

## CAPÍTULO 2

### AS ESPÉCIES DE LANÇAMENTO

De acordo com o CTN, o lançamento tributário foi dividido em três modalidades, conforme a maior ou menor participação do administrado em sua realização<sup>4</sup>. Há o lançamento de ofício (art. 149), o lançamento por declaração (art. 147) e o intitulado lançamento por homologação (art. 150). Trata-se, na realidade, de modalidades de procedimentos adotados pela lei para se concretizar o ato do lançamento.

#### 2.1. Lançamento de ofício

Nesta modalidade de ato jurídico, a Administração Fazendária realiza o lançamento do tributo sem que haja a necessidade de participação do contribuinte. São previstas como hipóteses deste tipo de lançamento as elencadas no art. 149 do CTN<sup>5</sup>.

Com efeito, esta modalidade de lançamento terá, juntamente com o denominado lançamento por homologação, bastante relevância para a compreensão deste trabalho, tendo em vista que as irregularidades surgidas nas demais modalidades de lançamentos são

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. in **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 420

<sup>5</sup> “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

passíveis da atividade vinculada das autoridades fiscais, que se utilizam freqüentemente desse meio procedimental como instrumento de correção na verificação das ocorrências fáticas.

## **2.2. Lançamento por declaração**

O lançamento por declaração é a modalidade em que há a participação do Fisco e do contribuinte na concretização do ato. Modernamente quase não é empreendido como forma de procedimento administrativo tendente a apurar o tributo. Está previsto no art. 147 do CTN<sup>6</sup>.

## **2.3. Lançamento por homologação**

Aqui, neste procedimento, a apuração e o pagamento do tributo são atribuídos ao contribuinte, sem que haja lançamento pela Administração Pública. O art. 150 do CTN<sup>7</sup> dispõe sobre a sua forma operacional.

É de singular relevância apontar que quando os tributos sujeitos a esta modalidade de lançamento não forem constituídos e pagos pelo contribuinte, o lançamento será efetuado de ofício pelo Fisco.

---

<sup>6</sup> “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

<sup>7</sup> “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Conforme a mencionada classificação legal, bem como o entendimento da doutrina, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – pessoa física é um tributo sujeito a esta modalidade de lançamento. Assim, diante das peculiaridades deste trabalho, será realizado um corte metodológico quanto à modalidade de lançamento que permanecerá a ser tratada, bem como sobre a incidência específica das normas penais que visam proteger a tributação desse imposto.

### CAPÍTULO 3

#### ART. 1º DA LEI nº 8.137/90: DELITO MATERIAL E O PRECEDENTE DO STF

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Habeas Corpus nº 81.611-DF em composição plenária, pacificou o entendimento sobre a natureza material dos delitos inculpidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Assim está redigida a ementa do referido acórdão:

“EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.”<sup>8</sup>

A doutrina já se orientava no sentido de admitir a natureza material dos delitos em questão, conforme se pode constatar pelo trabalho de Andreas Eisele:

“O texto do caput do art. 1º indica a conduta mediante a descrição de seus efeitos, motivo pelo qual a referência àquela é elaborada de forma indireta, assim como ocorre com no tipo do art. 121, caput, do CP (matar alguém).

---

<sup>8</sup> STF, HC 81.611/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 13/05/2005, p. 84.

Portanto, a conduta típica é aquela que implementa o resultado, ou seja, a suficiente a proporcionar a supressão ou a redução do tributo devido.

Em conseqüência dessa estrutura típica, é indicada (implicitamente) a modalidade material do crime (conforme classificação que considera os efeitos da conduta).”<sup>9</sup>

Diante desse quadro, é forçoso reconhecer que tais crimes contra a ordem tributária não se consumam enquanto inexistir o imprescindível lançamento tributário definitivo.

Neste contexto, somente após a aferição da irregularidade da declaração de anual do contribuinte, seguida pelo procedimento tendente a verificar se efetivamente ocorreu a falsidade das informações fornecidas, é que se poderá cogitar em processo criminal contra o infrator.

Como a atividade administrativa se presta a aferir a regularidade da declaração de renda apresentada em confronto com o pagamento do tributo já efetivamente realizado, tem-se que as hipóteses previstas no art. 1º, I e IV da Lei nº 8.137/90 consubstanciam a norma abstrata aplicável ao fato:

“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;

(...)

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

(...)

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

(...)”

Isso ocorre porque a atividade fiscalizadora não se debruça sobre declarações de renda em que, embora pudesse haver efetiva prestação de informações falsas, não ocorressem a supressão ou a redução dos tributos devidos. O Fisco age em razão da sua finalidade precípua, que é essencialmente arrecadadora.

Além disso, tanto o art. 15 da Lei nº 9.964/00 como o art. 9º da Lei nº 10.684/03 vieram ao socorro dos praticantes dos delitos tributários materiais e formais consumados,

---

<sup>9</sup> EISELE, Andreas. in **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 144.

inclusive para excluir a ação penal quanto àqueles que, visando o abatimento de suas obrigações, se valeram da utilização de documentos falsos<sup>10</sup>.

Logo, não há nem mesmo que se falar na incidência isolada do delito previsto no art. 2º, I da Lei nº 8.137/90 na busca de manter-se a criminalização da conduta, eis que esta também é abrangida pelas leis penais benéficas em matéria de crimes contra a ordem tributária.

Outrossim, frente ao procedimento incindível deflagrado pela autoridade fiscal, não há como atribuir ao contribuinte a prática de delito autônomo de falsidade documental, conforme restará claro no capítulo seguinte.

---

<sup>10</sup> Art. 15. 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 no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º 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, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

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.

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

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

## CAPÍTULO 4

### DECLARAÇÃO ANUAL DO IRPF, PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE OFÍCIO E A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO – FATORES IMPEDITIVOS DA CONSUMAÇÃO DO DELITO AUTÔNOMO

#### 4.1. Da prévia exigência do registro do CPF do profissional

A declaração de renda da pessoa física é prestada nos termos da Lei nº 9.250/95, na qual se exige expressamente que se indiquem os números do CPF dos profissionais ali elencados<sup>11</sup>, que deverão constar nas informações prestadas até o mês de abril do ano-calendário subsequente. Logo, os recibos das despesas, fornecidos pelo contribuinte à autoridade fiscalizadora em procedimento de lançamento de ofício, configuram tão somente a materialização do suporte físico da declaração feita em momento bem anterior.

#### 4.2. Da unidade do procedimento fiscal

Para que sejam iniciadas, as ações penais necessitam de um mínimo lastro probatório que seja suficiente a apontar a materialidade do delito e os indícios da autoria criminosa.

---

<sup>11</sup> **Art. 8º** A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (...)

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

(...)

§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

Ocorre que os recibos considerados falsos pelo órgão fazendário são remetidos por ele mesmo ao Ministério Público Federal, no bojo dos autos do procedimento administrativo fiscal que ensejou a lavratura do auto de infração no mesmo suporte físico do lançamento tributário definitivo. Deste modo, nenhum crime autônomo subsiste, tendo em vista que a autoridade fiscal tem plena ciência sobre os atos que praticou ao exigir que os recibos fossem apresentados para se comprovarem os gastos com as deduções.

#### **4.3. Da ausência do lançamento definitivo**

Por último, vale ser destacado que a apresentação dos recibos considerados falsos pelo Fisco, além de conterem o CPF do profissional indicado na declaração de renda objeto da fiscalização e além de integrarem o mesmo procedimento de ofício produzido pela Administração Pública, é feita em momento anterior à constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, é cristalino que a apresentação dos malsinados recibos integram o procedimento tendente a se apurar o montante do tributo devido, porque do contrário o Fisco sequer se dignaria a notificar o contribuinte para tal ato de exibição.

#### **4.4. O impedimento objetivo à configuração do crime**

Observados os aspectos supramencionados, cumpre ser indagado: como uma norma, ao ser interpretada segundo os mesmos ditames de um único ordenamento jurídico, poderá receber dois comandos diferentes? A prova obtida pela Administração Pública Fazendária é suficiente para considerar como falsa a declaração apresentada pelo sujeito passivo e rechaçar a dedução do imposto de renda devido, porém, perante o mesmo ordenamento jurídico, mas sob a ótica do Poder Judiciário, no exercício das suas funções típicas, não poderá ser considerada suficiente para jungir o crime de falsidade à finalidade de supressão do tributo?

Eis um paradoxo intransponível até o momento para a jurisprudência das Cortes Federais, uma vez que ainda é forte o resquício da sugestão interpretativa dada pelo eminente ex-Procurador Geral da República Cláudio Fonteles, quando ofereceu parecer em ação semelhante perante o STF (HC nº 83.115-0/SP). Considerou o eminente professor que a

apresentação posterior ao Fisco de documentos referentes à falsidade perpetrada configuraria conduta isolada do contexto de subsunção da norma tributária.

Naquele entendimento, o então membro do MPF considerou não existir a aplicação do princípio penal da consunção, e ponderou que a oferta de declaração retificadora falsificada ao agente fiscal consubstanciaria novo delito, autônomo em relação ao delito tributário, tendo em vista que tal conduta seria dirigida para se furtar da ação penal. *Verbis*:

16. Como pontua Mezger, citado pelo **sempre** presente Heleno Cláudio Fragoso, a propósito desse princípio, **verbis**:

“... **todas** as características típicas do tipo **geral** (da **lex generalis**) se acham **também** contidas no tipo **especial** (da **lex specialis**), mas este contém **ademais** ainda outra ou outras características ulteriores (isto é, as características que fundamentam a especialidade e, com isso, a precedência da **lex specialis** frente à **lex generalis**).” (in - Lições de Direito Penal - A Nova parte Geral, 11ª edição, pg. 275, grifos do original)

17. Por isso, incide o critério da especialidade no **infanticídio** em relação ao **homicídio**.

18. Na relação delito **contra a ordem tributária** - sonegação fiscal - e **contra a fé pública** - uso de documento falso -, nestes tipos, **não** se reconhecem características gerais comuns.

19. O **sonegar** está em **suprimir ou reduzir tributo**, ou contribuição social, ou...; já o **usar documento falso**, **tal se dá no caso**, compromete a **autenticidade** (função de garantia) de documento, ou seu **valor probante**.

20. Na verdade, a relação possível entre o **delito de sonegação fiscal** e o **falso** pode dar-se **no plano da consunção** porque, pela própria **definição** do crime de sonegação fiscal, como posta no **artigo 1º, caput**, da Lei 8137/90, este fica **reconhecido** nas condutas descritas nos **subseqüentes incisos**, **que se constituem em etapas necessariamente anteriores à sua caracterização**. **Nestas etapas, o falso insere-se**, por isso que se o tem como consumido, visto que “há consunção quando um crime é meio necessário ou normal fase de preparação ou de execução de outro crime” (in - obra citada, **pg. 376**).

21. Aqui, não!

22. Aqui, como está no trecho do voto do il. Min. Fernando Gonçalves - vide: **item 5**, deste parecer - **em volição destacada**, porque o auto de infração já fora lavrado, e **portanto em momento ulterior**, o acusado **usa documento falso** para estabelecer **a prova de que oferecera declaração retificadora em 12.01.99** quando, **na verdade, a retificação só aconteceu em 09.01.2001**.

23. O reconhecimento, em princípio, do crime de uso de documento falso é **bastante, de per se**.(grifos originais)<sup>12</sup>

<sup>12</sup> FONTELES, Cláudio Lemos. in **Parecer** apresentado perante o STF, no HC nº 83.115-0/SP. Brasília. 2003.

Porém, em que pese existirem decisões no mesmo sentido quanto à apresentação dos recibos falsos de gastos com despesas de saúde, está claro que se tratam de casos totalmente diferentes, incidindo nestes últimos o raciocínio jurídico trazido pelo citado parecer e, conseqüentemente, havendo a incidência do princípio da consunção, apto a dirimir o conflito aparente de normas.

Ocorre que, como é de conhecimento notório por todos os agentes públicos afeitos à matéria tributária, a inserção dos gastos considerados fictícios é feita durante o preenchimento da declaração de renda, com a expressa menção ao número do cadastro de inscrição da pessoa física. Logo, não é admissível que a mera apresentação do suporte físico referente à falsa informação já prestada tenha o condão de separar a unicidade da conduta perpetrada. A Administração Pública Fazendária utiliza os dados apresentados pelo contribuinte em sua declaração para chegar à conclusão de que não foram utilizados aqueles valores com as despesas legais de dedução do imposto. Nesse sentido, se nem mesmo o procedimento administrativo de lançamento está finalizado no momento da apresentação dos recibos falsos, como pode tal fato ser dissociado do delito tributário?

#### **4.5. Das conseqüências da ação penal indevida**

Percebe-se, portanto, que as interpretações dadas aos casos *sub judice* nos Tribunais pátrios, afrontam as garantias dos indivíduos dentro do ordenamento jurídico justo. Como leciona o professor Aury Lopes Jr.:

“Da mesma forma, um processo penal que não possa gerar pena alguma é inconcebível. Por vezes, nos deparamos com processos penais que são apenas geradores de estigmatização e degradação, atuando como pena em si mesmo.

Existe uma injustificada resistência em admitir a possibilidade de uma extinção imediata do feito ou mesmo uma sentença absolutória antecipada. Nada justifica, por exemplo, manter-se um processo penal quando vislumbra-se uma prescrição pela provável pena a ser aplicada, ou ainda, quando a prova é absolutamente insuficiente (e o inquérito já é um indicativo de que dali nada mais poderá ser extraído). A instrumentalidade do processo é toda voltada para impedir uma pena sem o devido processo (princípio da necessidade), mas esse nível de exigência não existe quando se trata de não aplicar pena alguma. Logo, para não aplicar uma pena, o Estado pode

prescindir completamente do instrumento, absolvendo sem processo algum.”<sup>13</sup>

O processo penal não deve seguir ao sabor de considerações de natureza subjetiva, tendo em vista a magnitude da repercussão na vida pessoal do cidadão comum. Responder a uma ação penal jamais se igualaria a ser cobrado por qualquer dívida pecuniária, inclusive a tributária. Em razão disso, os critérios que determinam a existência de um crime ou não devem ser aferidos da maneira mais objetiva possível.

Desta forma, nem sequer precisaria ser cogitada a utilização de qualquer princípio penal solucionador de conflitos aparentes de normas, visto que a matéria é afeita à tipicidade penal. Nos casos aqui debatidos, os elementos tributários analisados são suficientes para se excluir a tipicidade penal dos delitos de falso, previstos nos artigos 298, 299 e 304 do CP. A norma penal aplicável se situa no plano da especialidade, e a aferição da conduta dos agentes passa tão simplesmente pela análise documental do procedimento de lançamento tributário produzido pelo agente estatal responsável.

---

<sup>13</sup> LOPES JR., Aury; in *Introdução Crítica ao Processo Penal (Fundamentos da Instrumentalidade Constitucional)*. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, p. 6/8.

## CAPÍTULO 5

### A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS – STF, STJ E TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS

Os Tribunais possuem repertório bastante divergente quanto a aceitação da tese defendida neste trabalho. O Supremo Tribunal Federal ainda não se posicionou em um caso idêntico, sendo certo que no HC nº 83.115-0/SP, já citado anteriormente, manteve a posição de que a análise da autonomia do crime de falso em caso semelhante seria prematura:

“EMENTA: Penal. Processual Penal. Habeas Corpus. Crime de uso de documento falso. Código Penal, art. 304 c/c art. 297, parágrafo único, e art. 92, I. Lei 8.137/90, art. 2º, I. I. - Inquérito STJ nº 300: ação penal STJ nº 238/SP: uso de documento falso. Inquérito STJ nº 281: apuração de eventual enriquecimento ilícito no exercício do cargo.

II. - O documento falso foi apresentado numa investigação que poderia resultar, em tese, em mais de um delito: o delito contra a ordem tributária e possível ou possíveis delitos decorrentes de enriquecimento ilícito no exercício de cargo público. O pagamento do tributo não elide o crime de falso, por isso que, da investigação, em que o documento falso teria sido apresentado, poderia originar-se outro ou outros delitos, decorrentes de enriquecimento ilícito, que o pagamento do tributo não elidiria.

III. - Prematuro concluir, ademais, no julgamento do habeas corpus, que o crime de falso não pode ser tratado como crime autônomo.

IV. - Exame de provas: impossibilidade no processo de habeas corpus.

V. - H.C. indeferido.”<sup>14</sup>

O STJ possui farta produção jurisprudencial sobre a matéria especificamente tratada aqui. No entanto, ainda há resistência por parte dessa Corte em julgar procedentes os *habeas corpus* que buscam trancar as ações penais deste tipo. Esse Colendo Tribunal, na maioria das suas decisões, e na linha seguida pela Suprema Corte, considera o habeas corpus como meio inidôneo para se aferir a prova pré-constituída e já produzida pelo Fisco:

CRIMINAL. HC. FALSIDADE IDEOLÓGICA. USO DE DOCUMENTO FALSO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL.

---

<sup>14</sup> STF, HC nº 83.115-0/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 18-03-2005 PP-00074.

AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA NÃO-EVIDENCIADA DE PLANO. ALEGAÇÃO DE QUE OS REFERIDOS DELITOS CONSTITUEM CRIME-MEIO PARA O DELITO DE SONEGAÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. FATOS CONSTROVERTIDOS. ILEGALIDADE NÃO DEMONSTRADA DE PRONTO. IMPROPRIEDADE DO MEIO ELEITO. CLASSIFICAÇÃO ALEGADAMENTE ERRÔNEA DOS DELITOS. PRETENSÃO DE PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ORDEM DENEGADA.

O habeas corpus é um meio impróprio para a análise de questões que exijam o reexame do conjunto fático-probatório – como as alegações de que o delito de sonegação teria sido o crime-fim, absorvendo os crimes de uso de documento falso e de falsidade ideológica, não se podendo olvidar que os delitos imputados têm, em princípio, existência própria, ainda que se possa vir a reconhecer, eventualmente e após a devida instrução do feito, a ocorrência do delito de sonegação.

A defesa é dos fatos narrados e não da tipificação legal. O cheque equipara-se a documento público, para efeitos penais, determinando a pena máxima de 05 anos e o conseqüente prazo prescricional de 12 anos, para o crime de uso de documento falsificado.

Não se acolhe alegação de prescrição dos delitos imputados ao paciente, se não transcorrido o lapso temporal exigido para tanto. A falta de justa causa para a ação penal só pode ser reconhecida quando, de pronto, sem a necessidade de exame valorativo do conjunto fático ou probatório, evidenciar-se a atipicidade do fato, a ausência de indícios a fundamentaram a acusação ou, ainda, a extinção da punibilidade, hipóteses não verificadas in casu.

Ordem denegada.<sup>15</sup>

Não obstante, contrariando a tendência emanada dos julgamentos mais recentes dos Tribunais Regionais Federais, o STJ, em recente acórdão, decidiu de maneira frontalmente oposta à que aqui foi defendida:

*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 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

<sup>15</sup> STJ, HC n° 16927/PE; Quinta Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, DJU 29/10/2001, PG: 00228.

sonegação fiscal, se o falso constituiu 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.<sup>16</sup>

Embora haja essas oscilações nas instâncias decisivas superiores, com tendência a se rejeitar o argumento esposado neste trabalho, os Tribunais Regionais Federais acenam com a ventilação do tema, sendo que em dois deles a tese da aplicação do princípio da consunção vem ganhando campo. É o que pode ser verificado nos Tribunais Regionais da 4ª e 5ª Regiões:

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/90. MOMENTO CONSUMATIVO. CRIME MATERIAL. PROCESSO FISCAL. ELEMENTO OBJETIVO DO TIPO. ARTIGOS 299 E 304 DO CP. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. APLICABILIDADE.

1. Conforme entendimento do STF e desta Corte, o crime tipificado no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 perfectibiliza-se com o lançamento definitivo no processo destinado a consolidar o débito tributário. 2. Assim, eventuais condutas fraudulentas perpetradas, pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento administrativo (tais como falsidade ideológica e uso de documento falso) com o intuito de suprimir e/ou reduzir tributo, integram o *iter criminis* da **sonegação** (delito que, *in casu*, ainda não estava consolidado em face da pendência da ação fiscal) sendo por essa absorvidos.<sup>17</sup>

De forma ainda mais contundente é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

<sup>16</sup> STJ, HC nº 89.194/MG, 5ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJE: 13/10/2008

<sup>17</sup> TRF 4ª Região, RESE nº 2005.70.11.002273-7/PR, 8ª Turma, Rel. Des. Federal Elcio Pinheiro de Castro, DE: 19/04/2007

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO (ART. 581, I, DO CÓDIGO PENAL). DENÚNCIA. REJEIÇÃO. FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. ART. 299 C/C O ART. 304 DO CÓDIGO PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL ART. 10, I E IV DA LEI 8.137/90. CONFLITO APARENTE DE NORMAS. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. PRECEDENTES DESTA CORTE DE JUSTIÇA. RECURSO NÃO PROVIDO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO.

1. As condutas de prestar declaração falsa e utilizar documento falso quando fazem parte da mesma relação causal e são praticadas com o intuito de suprimir ou reduzir tributo, caracterizam crime contra a ordem tributária.

2. O uso de documento falso, que em princípio tem existência própria e dirige-se contra a fé pública, constituiu apenas etapa do iter criminis do delito contra a ordem tributária previsto no art. 1º, inciso IV, da Lei 8.137/90, constituindo, em verdade, crime-meio, devendo ser absorvido pelo crime-fim (sonegação fiscal), em razão do princípio da consunção.

3. Extinta a punibilidade do crime-fim pelo pagamento, nos termos do art. 9º, parág. 2º da Lei 10.684/03, não há que se falar no crime-meio em sua forma autônoma.

4. Precedentes desta Corte Regional: RSE 1.051- PE, Relator Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel, DJ 27.06.08, P. 122; RSE 981-PE, Relator Desembargador Federal José Maria Lucena, Decisão unânime da primeira turma em 19/04/2007.

5. Recurso improvido.<sup>18</sup>

No mesmo sentido foram as decisões: RSE nº 1.114/PE (2ª Turma do TRF 5ª Região); RSE nº 1.123/PE e RSE nº 1.043/PE (1ª Turma do TRF 5ª Região); HC nº 3.309 e HC nº 3.220/PE (3ª Turma do TRF 5ª Região). Em todos estes acórdãos foi reconhecida a dependência do delito-meio (crime de falso) com relação ao delito-fim (crime contra a ordem tributária).

Por fim, sendo desnecessária a abordagem às decisões de todos os Tribunais Regionais Federais, por afigurar-se exaustivo, é importante conhecer os recentes posicionamentos do TRF da 1ª Região, tendo em vista que neste as decisões favoráveis aos réus não raro são proferidas por juízes federais convocados para atuar naquela Casa:

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

<sup>18</sup> TRF 5ª Região, RSE nº 1.156/PE, 2ª Turma, Rel. Des. Federal Manoel Erhardt, DJ: 08/10/2008, p. 239, nº: 195 – 2008.

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 nº 8.137/1990, art. 1º, I).
3. Concessão da ordem.<sup>19</sup>

Por outro lado, também não é raro que o Ministério Público Federal deixe de interpor Recurso Especial quando isso ocorre, como pôde ser constatado no caso infracitado, pendente de RE:

PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. FALSIDADE DE DOCUMENTO PARTICULAR E IDEOLÓGICA. USO DE DOCUMENTO FALSO. ABSORÇÃO.

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 nº 8.137/1990, art. 1º, I).
3. Recurso em sentido estrito improvido.<sup>20</sup>

Assim, diante desse quadro, acórdãos como o a seguir exposto, de procedência do STJ, oferecem a esperança de que, em breve, a matéria finalmente será pacificada:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, FALSIDADE IDEOLÓGICA, USO DE DOCUMENTO FALSO E FORMAÇÃO DE QUADRILHA. DENÚNCIA RECEBIDA ANTES DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE. DELITOS DE FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO QUE SE APRESENTAM COMO MEIO NECESSÁRIO PARA A PRÁTICA DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. ABSORÇÃO. FORMAÇÃO DE QUADRILHA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SEUS ELEMENTOS.

<sup>19</sup> TRF 1ª Região, HC nº 2008.01.00.001895-5/MT, 3ª Turma, Rel. Conv. Juiz Federal César Cintra Fonseca, e-DJF 22/02/2008, p. 96.

<sup>20</sup> TRF 1ª Região, RCCR nº 2006.38.03.004345-1/MG, 3ª Turma, Rel. Conv. Juiz Federal Saulo Casali Bahia, e-DJF 16/02/2007, p. 49.

I - O trancamento de inquérito, conquanto possível, cabe apenas nas hipóteses excepcionais em que, prima facie, mostra-se evidente a atipicidade do fato ou a inexistência de autoria por parte do indiciado.

II - O Plenário do Pretório Excelso ao julgar o HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 13/05/2005, firmou o entendimento, que posteriormente veio a ser seguido também nesta Corte, de que nos crimes contra a ordem tributária a constituição definitiva do crédito tributário e conseqüente reconhecimento de sua exigibilidade (an debeat) e valor devido (quantum debeat) configura uma condição objetiva de punibilidade, ou seja, se apresenta como um requisito cuja existência condiciona a punibilidade do injusto penal. (Precedentes do Pretório Excelso e desta Corte).

III - Dessarte, o início da persecutio criminis in iudicio, ou até mesmo a instauração de inquérito policial somente se justificam após a constituição definitiva do crédito tributário, sendo flagrante o constrangimento ilegal decorrente da inobservância deste dado objetivo.

IV - Em princípio, o crime de sonegação fiscal e os de falsidade ideológica e uso de documento falso apresentam existências autônomas, ainda que, ocasionalmente, se possa reconhecer a ocorrência somente do crime contra a ordem tributária.

V - Os delitos constantes dos art. 299 e 304 do CP, somente são absorvidos pelo crime de sonegação fiscal, se o falso teve como finalidade a sonegação, constituindo, em regra, meio necessário para a sua consumação. (Precedentes desta Corte e do Pretório Excelso).

VI - Na hipótese, os crimes de falsidade ideológica e uso de documento falso estão indissociavelmente ligados a descrição de um potencial crime contra a ordem tributária, razão pela qual são por ele absorvidos.

VII - Para a caracterização do delito de formação de quadrilha é necessário o concurso de pelo menos quatro pessoas, além da finalidade dos agentes voltada ao cometimento de delitos e da exigência de estabilidade e permanência da associação criminosa o que, à toda evidência não se verifica no caso. (Precedente do Pretório Excelso).

Habeas corpus concedido para trancar o inquérito policial nº 19-0286/06/2006.61.21.001667-2 em trâmite perante a Polícia Federal de São José dos Campos/SP.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> STJ, HC nº 75.599/SP, 5ª Turma, Rel. Min. Felix Fischer, DJ 08/10/2007 p. 332

## CONCLUSÃO

No transcurso deste trabalho foram apresentados aspectos gerais do lançamento tributário e sua repercussão imediata na configuração dos crimes contra a ordem tributária, especificamente na supressão ou redução do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – pessoa física.

Os crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/91 são de natureza material, ou seja, dependem, para a sua configuração, da ocorrência do resultado naturalístico. Assim, necessitam que haja a efetiva supressão ou redução do tributo devido para que se perfeçam. O tributo em questão é sujeito ao lançamento por homologação, mas em casos de irregularidades apresentadas por parte do contribuinte, sofre lançamento de ofício pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, sempre que se constatar, no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – pessoa física, alguma irregularidade na declaração anual entregue pelo contribuinte, e este vício puder acarretar supressão ou redução dos valores referentes ao tributo devido, a Administração Fazendária realizará o procedimento de lançamento de ofício, uma vez que sua atividade é vinculada por força legal.

Durante o procedimento instaurado para a aferição da veracidade das deduções declaradas pelo contribuinte, há oportunidade para que sejam apresentados os documentos comprobatórios dos gastos médicos (ou de outra natureza) informados expressamente na declaração sob investigação administrativa. A autoridade fiscal somente efetuará o lançamento definitivo do crédito tributário após não aceitar os recibos apresentados pelo contribuinte. Do contrário, haveria a homologação da obrigação na forma em que apresentada originalmente.

Diante do precedente do STF que pacificou o entendimento sobre a natureza material dos delitos tributários, uma vez que somente pode ocorrer a denúncia do MPF após o término do procedimento administrativo fiscal – sendo que este muitas vezes se confunde com o próprio lançamento – é incoerente que alguns Tribunais Regionais Federais e o STJ ainda não aceitem de forma pacífica que o contribuinte não seja processado pelo delito de falsificação de documento particular ou o uso deste, uma vez que o procedimento perpetrado na esfera administrativa fiscal isenta de dúvidas acerca da finalidade do uso e da apresentação

de tais documentos. Diante do teor da Súmula 17 do próprio STJ<sup>22</sup>, a contradição ainda apresentada em seus julgados recentes torna-se incompreensível.

Não há sequer que se confundir a apreciação da matéria sob o enfoque do concurso de crimes, uma vez que o próprio teor do art. 1º da Lei 8.137/90 é expresso ao prever as hipóteses em que se incrimina a conduta da prática do delito de falso com pretensões evasivas fiscais.

Por fim, conclui-se que, com advento das Leis nº 9.964/00 e nº 10.684/03 a permanência do trâmite das ações penais fundadas nos supostos crimes autônomos de falso, indicam a existência de meras tentativas de se combater o trabalho legislativo e de penalizar desnecessariamente o devedor tributário, com base no uso do suporte físico documental da informação falsa já prestada perante o Fisco.

Como ressaltado neste trabalho, o processo penal não se prestar a impor por si mesmo as agruras de uma persecução penal. O direito penal é tido pela doutrina moderna como a *ultima ratio*,<sup>23</sup> não devendo ser utilizado senão para a efetiva proteção dos bens jurídicos mais relevantes. É o que preleciona Luiz Regis Prado:

“(…) o princípio da intervenção mínima (*ultima ratio*) estabelece que o Direito Penal só deve atuar na defesa dos bens jurídicos imprescindíveis à coexistência pacífica dos homens, e que não podem ser eficazmente protegidos de outra forma (...) ‘na seleção dos recursos próprios do Estado, o Direito Penal deve representar a *ultima ratio legis*, colocar-se em último lugar e só entrar em ação quando for indispensável para a manutenção da ordem jurídica’ (...) O Estado existe para o indivíduo e não o oposto: *omne jus hominum causa introductum est*. De sorte que ele só pode se concebido como garantidor da liberdade/dignidade do homem. É meio e não fim.”

Logo, impor ao contribuinte o fardo do processo penal única e exclusivamente em razão da discordância das decisões democráticas tomadas pelo Congresso Nacional não é o melhor caminho para se obter justiça social.

---

<sup>22</sup> Súmula 17: Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido.

<sup>23</sup> PRADO, Luiz Regis. in **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Editora RT, 1997, p. 56/57 e 73.

A utilização de fortes instrumentos de fiscalização pelo aparato estatal, bem como a produção legislativa benéfica em favor do contribuinte, denota que não se deve perseguir o sujeito passivo da relação jurídica tributária para além dos fins almejados verdadeiramente pelo Estado: a arrecadação tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.); **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 4. ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

LOPES JR., Aury. **Introdução Crítica ao Processo Penal (Fundamentos da Instrumentalidade Constitucional)**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

\_\_\_\_\_. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Editora RT, 1997

SALOMÃO, Heloísa Estellita. **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.); **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FONTELES, Cláudio Lemos. **Parecer** apresentado perante o STF, no HC 83.115-0/SP. Brasília, 04/06/2003.

Anjos Neto, Francisco Chaves dos. Artigo **Concurso de Crimes (Fiscal e Comum) e regimes jurídicos diversos em sede de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo: inexistência de concurso aparente de normas**. Disponível na internet: [http://www.prr5.mpf.gov.br/nucrim/boletim/2008\\_07/doutrina/artigo\\_concurso\\_de\\_crimes\\_fiscal\\_e\\_comum.pdf](http://www.prr5.mpf.gov.br/nucrim/boletim/2008_07/doutrina/artigo_concurso_de_crimes_fiscal_e_comum.pdf)

STF, HC 81.611/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 13.05.2005.

STF, HC 83.115-0/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 18.03.2005.

STJ, HC 16.927/PE; 5ª Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, DJU 29.10.2001.

STJ, HC 89.194/MG, 5ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJE 13.10.2008

STJ, HC 75.599/SP, 5ª Turma, Rel. Min. Felix Fischer, DJ 08/10/2007.

TRF 4ª Região, RSE 2005.70.11.002273-7/PR, 8ª Turma, Rel. Des. Federal Élcio Pinheiro de Castro, DE 19.04.2007.

TRF 5ª Região, RSE 1.156/PE, 2ª Turma, Rel. Des. Federal Manoel Erhardt, DJ 08/10/2008.

TRF 1ª Região, HC 2008.01.00.001895-5/MT, 3ª Turma, Rel. Conv. Juiz Federal César Cintra Fonseca, e-DJF 22/02/2008.

TRF 1ª Região, RCCR 2006.38.03.004345-1/MG, 3ª Turma, Rel. Conv. Juiz Federal Saulo Casali Bahia, e-DJF 16/02/2007.