

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. JUIZ FEDERAL GUILHERME MENDONÇA DOEHLER (RELATOR CONVOCADO):** Trata-se de *habeas corpus*, impetrado em favor de EUDES FREIRE CARDOSO, visando ao trancamento de inquérito policial instaurado por requisição do Ministério Público Federal em Montes Claros, que apura a suposta prática do delito de sonegação fiscal (art. 1º, inciso I da Lei n.º 8.137/90).

Conforme consta dos autos, a apuração dos crimes foi deflagrada em virtude de Representação Fiscal para Fins Penais que relata que o paciente EUDES FREIRE CARDOSO, logrou reduzir o imposto de renda pessoa física devido nos anos-calendário 1999 a 2003, em virtude da inserção de informações falsas a respeito de pagamento de serviços de saúde não prestados, tendo apresentado os recibos médicos ideologicamente e materialmente falsos perante a Receita Federal no ano de 2004.

Sustenta o impetrante falta de justa para o prosseguimento do procedimento investigatório, em virtude da extinção da punibilidade, vez que o paciente reconheceu o débito tributário e procedeu ao pagamento total do tributo e dos acessórios. Defende a impossibilidade de instauração de inquérito policial para apurar a prática do delito de uso de documento falso (art. 304 do Código Penal), pois trata-se de mero crime-meio utilizado para alcançar o crime contra a ordem tributária. Afirmo que a utilização de documento falso já está compreendida no tipo previsto no art. 1º, IV, da Lei 8.137/90, cuja punibilidade encontra-se extinta.

Defende, por fim, a ocorrência de prescrição da pretensão punitiva em perspectiva, vez que, na hipótese de condenação a pena eventualmente aplicada não superaria o patamar de 1 (um) ano de reclusão.

As informações foram prestadas às fls. 73/77 e 92/93.

O Ministério Público Federal, em parecer de fls. 97/98, da lavra da Procuradora Regional da República Dra. Maria Célia Mendonça, opina pela concessão da ordem.

É o relatório.

## VOTO

**O EXMO. SR. JUIZ FEDERAL GUILHERME MENDONÇA DOEHLER (RELATOR CONVOCADO):** Afasto, de plano, a alegação de “prescrição em perspectiva” da pretensão punitiva, vez que esta é. Corte tem entendimento pacífico no sentido de que a prescrição não pode ser avaliada a partir de uma condenação hipotética, que seria na verdade um julgamento antecipado, sem que tenha havido a produção de provas pelas partes. Neste sentido:

*“PENAL. PRETENSÃO PUNITIVA. PRESCRIÇÃO EM PERSPECTIVA, OU PRÉ-CALCULADA, OU PROJETADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*

1. O Supremo Tribunal Federal posiciona-se contrariamente ao reconhecimento da prescrição em perspectiva, tendo em vista a falta de previsão no ordenamento jurídico.

2. *Recurso em sentido estrito provido.*” (RSE 2004.38.00.047800-1/MG, Rel. Des. Federal Tourinho Neto, DJ 29/01/2010)

Demais, o e. Superior Tribunal de Justiça, firmando o posicionamento recorrente, editou, em 13/05/2010, a Súmula nº 438, que assim dispõe, *verbis*:

*“Súmula 438: É inadmissível a extinção da punibilidade pela prescrição da pretensão punitiva com fundamento em pena hipotética, independentemente da existência ou sorte do processo penal.”*

Passo, assim, à análise do mérito da questão.

O impetrante pretende o trancamento do inquérito policial que visa a apuração dos crimes tipificados no art. 1º, inciso I da Lei n.º 8.137/90, tendo em vista a extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo.

Conforme se verifica dos autos o inquérito policial n.º 2006.38.07.006483-8 foi instaurado em 15 de dezembro de 2006, em virtude de requisição do Ministério Público Federal, para apurar os fatos que configurariam em tese o delito previsto no art. 1º, incisos I, da Lei n.º 8.137/90 que dispõe:

*“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;”*

Assim dispõe a Portaria que instaurou o referido procedimento investigatório a respeito dos fatos investigados:

*“o contribuinte EUDES FREIRE CARDOSO, CPF 478.372.176-91, teria informado à Receita Federal, em suas declarações de IRPF dos exercícios de 2000 a 2004 – anos calendário de 1999 a 2003, respectivamente – ter arcado com despesas médicas com profissionais liberais de valores bastante elevados, despesas estas que teriam por embasamento recibos médicos com fortes indícios de serem inverídicos, no intuito de se reduzir e/ou suprimir o pagamento do imposto de renda, sendo certo que alguns dos profissionais mencionados em sua declaração do IRPF informaram à Receita Federal acerca da inexistência, em seus arquivos, de qualquer serviço prestado para o contribuinte em investigação;”* (fls. 22)

Verifica-se, no entanto que, no curso das investigações, em 22 de abril de 2009, o Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Minas Gerais enviou ofício PFN/MG/GAB. 3210/2009 ao Delegado de Polícia Federal que preside o inquérito, informando que o procedimento administrativo fiscal que deu origem à representação fiscal para fins penais foi extinto por pagamento.

Informa a autoridade apontada como coatora que, em virtude da quitação do crédito tributário, o delito de sonegação fiscal não se encontra mais em apuração, dada a extinção da punibilidade. Entende, no entanto, que o procedimento investigatório deve ter continuidade em relação aos delitos tipificados nos arts. 304 c/c 299 e 298 do Código Penal (uso de documento falso, falsidade ideológica e falsificação de documento particular).

Defende o il. Procurador da República que a apresentação dos recibos ideologicamente e materialmente inidôneos perante a Receita Federal, em momento posterior ao envio das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, constitui postura criminosa autônoma que visa assegurar a impunidade do crime tributário.

A questão ora em debate encontra-se pacificada na jurisprudência não merecendo maiores digressões. Extinta a punibilidade do paciente em relação ao crime tributário, em decorrência do pagamento integral do débito, conforme regra do artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, não há falar em possibilidade de continuação das investigações pela prática, em tese do delito de uso de documento falso.

A apresentação de recibos falsos perante a autoridade fazendária, ainda que em momento posterior ao lançamento das deduções indevidas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, visa tão somente garantir a redução ou supressão do tributo, sendo, portanto, mero exaurimento do crime contra a ordem tributária e não crime autônomo como sustenta a autoridade apontada como coatora.

Assim, no caso em tela, tendo em vista que o crime de sonegação fiscal absorve o crime-meio da falsidade ideológica ou uso de documento falso, incidindo o princípio da consunção, não é possível a continuidade das investigações em relação ao crime de uso de documento falso. Neste sentido a jurisprudência desta e. Corte e do c. STJ, *verbis*:

*“PENAL E PROCESSUAL PENAL - SONEGAÇÃO FISCAL - ART. 1º, IV, DA LEI 8.137/90 - USO DE DOCUMENTO FALSO - ART. 304 DO CÓDIGO PENAL - APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE - DELITO ÚNICO - REJEIÇÃO PARCIAL DA DENÚNCIA - DEFERIMENTO DO PARCELAMENTO DO DÉBITO - SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO E DO PRAZO PRESCRICIONAL - ART. 9º, E § 1º, DA LEI 10.684/2003.*

*I - "Ao fazer uso dos recibos objeto de contrafação perante a Receita Federal, a indiciada visou a fins exclusivamente fiscais, não havendo potencialidade lesiva para além do intuito de lesar a ordem tributária. Não existe razão, portanto, para não dar aplicação ao princípio da especialidade na hipótese, quanto mais tenha restado evidente que os fatos narrados orientam-se para a consecução do fim visado pelo agente, qual seja, a redução do tributo. Os recibos falsos também foram objeto de preocupação do legislador quando da elaboração da Lei nº 8.137/90, sendo intuitivo que a supressão ou redução de tributo - fato atribuído à recorrida - pode manifestar-se materialmente de diversas formas, arroladas nos incisos no art. 1º da referida lei penal, dentre elas a falsidade ideológica praticada na declaração feita ao Fisco, falsificação de documentos e o uso dos mesmos, e o estelionato, dentre outras." (RCCR 2007.38.15.000463-2/MG, Rel. convocado Juiz Federal César Fonseca, 3ª Turma do TRF/1ª Região, unânime, e-DJF1 de 07/03/2008, p. 123).*

*II - Com efeito, se, nos crimes contra a ordem tributária, a supressão ou redução do tributo, mediante 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, o crime previsto no art. 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 apresentação, ao Fisco, dos recibos falsos, usados na anterior declaração de rendimentos anual, constitui mero exaurimento do crime contra a ordem tributária.*

*IV - A prova da realização de parcelamento do débito tributário impõe a suspensão da pretensão punitiva do Estado e do prazo prescricional (Lei 10.684/2003, art. 9º e § 1º), quanto ao crime do art. 1º, IV, da Lei 8.137/90.*

*V - Recurso improvido.” (RSE 2007.38.12.000770-8/MG, Rel. Desembargadora Federal Assusete Magalhães, Terceira Turma,e-DJF1 p.47 de 17/07/2009)*

**“PENAL. PROCESSO PENAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I E IV, LEI 8.137/90. FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO. ARTS. 299 E 304 CP. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. DENÚNCIA. REJEIÇÃO.**

*1. A Lei 8.137/90, por seu art. 1º, incisos I e IV, é especial em relação aos crimes de falsidade ideológica e uso de documento falso (CP, arts. 299 e 304), não havendo que se falar em delitos autônomos.*

*2. A apresentação de recibos falsificados à Receita Federal, para comprovação de despesas odontológicas supostamente realizadas e que foram inseridas na declaração anual de ajuste (IRPF), in casu, aparece no contexto de possibilitar a redução ou supressão do tributo.*

*3. 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 (TRF1 - HC 2008.05.00.001895-5/MT).*

*4. Recurso em sentido estrito não provido.” (RSE 2007.38.00.012218-1/MG, Rel. Juiz Tourinho Neto, Terceira Turma,e-DJF1 p.13 de 07/08/2009)*

**“RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME DE FALSIDADE IDEOLÓGICA. VERBETES SUMULARES N.ºS 284 DO STF E 211 DO STJ. NÃO CONHECIMENTO. USO DE DOCUMENTO FALSO E 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. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, DESPROVIDO.*

*1. Observa-se que o acórdão recorrido não se referiu ao crime do art. 299 do Código Penal (falsidade ideológica), até porque a denúncia imputa ao Réu a prática do delito do art. 304 (uso de documento falso) em combinação com o do art. 298 (falsificação de documento particular) do Código Penal. Incidem, assim, os verbetes sumulares n.ºs 282 e 284 do Supremo Tribunal Federal.*

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

*3. No caso, 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 fiscal – crime fim –, localizando-se na mesma linha de desdobramento causal de lesão ao bem jurídico, integrando, assim, o iter criminis do delito-fim.*

*4. 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. Precedentes.*

*5. Recurso parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido." (REsp 1114016/PE, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 29/09/2009, DJe 26/10/2009)*

*"Extinta a punibilidade do regime previsto no art. 1º, inciso IV da Lei nº 8.137, de 27/12/90, em razão do pagamento da contribuição (FGTS) antes do recebimento da denúncia (Lei nº 9.249/95 – art. 34), não resta possibilidade de prosseguimento da ação penal pelo resíduo da falsificação utilizada no cometimento do delito-fim, que absorve o crime-meio (princípio da consumação). (...)." (STJ, DJ 17.12.1999, 3ª Turma)*

Ante o exposto, concedo a ordem de *habeas corpus*, para determinar o trancamento do inquérito policial nº 2006.38.07.006483-8, em relação ao paciente.

É como voto.