

Necessidade do prévio esgotamento da instância administrativa para a caracterização do delito do art. 2, I, da Lei 8.137/90

Rodrigo José Mendes Antunes¹

Resumo

Trata-se de estudo por meio do qual se procura chamar a atenção da necessidade da prévia decisão definitiva das autoridades fazendárias no que concerne a exigibilidade do tributo, não só para a configuração dos crimes materiais do art. 1º da Lei 8.137/90, mas, também, para os crimes formais previstos no art. 2º da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, em específico o art. 2º, I, da lei em tela, visto que este contém a mesma natureza jurídica do art.1º já referido, exigindo-se que – no mínimo – para a instauração do inquérito policial ou ação penal, tenha a existência do tributo, o qual deverá ser “constituído” pela autoridade competente.

Palavras-Chave: Crime contra a Ordem Tributária; Lançamento definitivo administrativo; Natureza jurídica; Tributo; Elemento normativo.

Introdução

Após a publicação da Lei 8.137/90 (que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências), iniciou-se a discussão no âmbito doutrinário e jurisprudencial, da necessidade ou não do esgotamento da instância administrativa para o início da ação penal e do inquérito policial, nos crimes definidos nos arts. 1º da referida lei.

Com o advento do art. 83, da Lei 9.430/96, a qual exigia uma decisão final na esfera administrativa para que seja encaminhada representação fiscal ao Ministério Público, acirraram-se ainda mais os debates².

No entanto, em dezembro de 2003 o Supremo Tribunal Federal decidiu, através do Habeas Corpus nº 81.611³, que o crime do artigo 1º, da Lei 8.137/90, de natureza material,

¹ Advogado. Especialista em Direito Penal e Processo Penal da Universidade Estadual de Londrina.

² DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. *O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, n. 22, p. 63-79, abr./jun. 1998. p. 63.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas-corpus nº 81.611. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2003. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Diário da Justiça da União, Brasília, 13 maio 2005.

somente se consuma após o lançamento do crédito tributário, o qual ocorre apenas com o esgotamento da instância administrativa.

Em que pese seja o entendimento supra focado nos crimes de resultado (ou materiais) descritos nos incisos do art. 1º da lei em tela, indubitado é que para a caracterização dos delitos dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, se faz necessário à existência – no mínimo – do tributo devido.

Desse modo, no decorrer do presente artigo será analisado, à luz da doutrina e jurisprudência, a necessidade ou não, para a instauração do inquérito policial e da ação penal, da existência prévia do esgotamento da instância administrativa no que tange ao art. 2º, I, da Lei 8.137/90. Para realizar tal intento, serão abordadas questões relativas sobre a exata natureza jurídica do dispositivo supra, descrevendo-se sua estrita relação com o art. 1º da mesma lei, além da demonstração da influência do Direito Tributário nos crimes Contra a Ordem Tributária.

Assim, ainda que se trate de um tema pouco debatido na doutrina, será indagado no presente trabalho a imprescindibilidade do lançamento definitivo administrativo (elemento normativo do tipo do art. 2º, I, da lei 8.1367/90) para a configuração do crime em apreço, mesmo em se tratando de um delito formal.

2 Observações preliminares

2.1 O artigo 1º da Lei 8.137/90

Já se pode dizer que é pacífico tanto na doutrina como na jurisprudência o entendimento de que o crime do art. 1º, da lei 8.137/90 é infração material, sendo necessário para a sua consumação, a efetiva supressão ou redução do tributo⁴.

Tal ilação é corroborada pelo magistério de Hugo de Brito Machado, ao consignar que “o crime previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90, é crime de dano, que *“somente se consuma com a supressão ou redução do tributo devido”*⁵ (grifo nosso). Mesmo posicionamento de

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas-corpus nº 75.945-2-DF, 1ª T., Brasília, DF, 2 dezembro de 1997. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Diário da Justiça da União, Brasília, 13 fev. 1998.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Granda (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 114,

Aristides Junqueira Alvarenga⁶, Rui Stoco⁷, Nelson Bernardes de Souza⁸, Jose Carlos Tórtima⁹, Paulo José da Costa Jr. e Zelmo Denari¹⁰, dentre outros. Desse modo, se está pendente procedimento administrativo que discute débito tributário perante as autoridades fazendárias, não existe obrigação tributária exigível e, via de consequência, o tipo penal (art. 1º Lei 8.137/90) configura-se após a exigibilidade do tributo.

Assim, é indubitoso que a “autoridade administrativa é a única exclusivamente competente para dizer da existência do tributo devido, conforme o art. 142, caput, do CTN, *verbis*:

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 o caso, propor aplicação da penalidade cabível¹¹

Diante disso, conforme já alegado, a Suprema Corte fixou o entendimento no HC 81.611 (Rel. Ministro Sepúlveda Pertence), e HC 83.414-1 (Rel. Ministro Joaquim Barbosa)¹², de que se está pendente recurso administrativo que discute débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto “tributo” é elemento normativo do tipo¹³.

⁶ ALVARENGA, Aristides Junqueira. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 50-51.

⁷ STOCO, Rui. Sonegação fiscal temas controvertidos. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 84, n. 713, p. 315-327, mar. 1995. p. 326.

⁸ SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo, v. 5, n. 18, p. 93-101, abr./jun. 1997. p. 94.

⁹ TÓRTIMA, Jose Carlos. O objeto da tutela jurídica nos crimes fiscais. In: SALOMÃO, Heloisa Estelita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 147.

¹⁰ COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 107.

¹¹ DELMANTO, 1998. p. 72.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas-corpus* nº 83.414-1, da 1ª T., Brasília, DF, 2 de março de 2004. Relator: Min. Joaquim Barbosa. *Diário da Justiça da União*, Brasília, 23 abr. 2004.

¹³ Ibid.

2.2 Condição objetiva de punibilidade, condição de procedibilidade ou elemento normativo do tipo?

A questão da necessidade do prévio exaurimento da instância administrativa pode levar a conclusão, de que se trata de mera condição de procedibilidade da ação penal. Tal entendimento não encontra respaldo lógico e legal, simplesmente porque a condição de procedibilidade concerne exclusivamente ao processo¹⁴, *não interferindo na tipicidade do delito*. Ademais, por força do prescrito no artigo 15 da Lei 8.137/90, a ação nos crimes tributários será de iniciativa pública e incondicionada.

Noutra vertente, embora na ementa do Habeas Corpus nº 81.611 restou decidido que o lançamento definitivo seja uma condição objetiva de punibilidade, tal entendimento não se mostra correto, pois conforme a observação de Walter Barbosa Bittar, nas chamadas condições objetivas de punibilidade, os elementos do fato punível estão localizados fora do tipo de injusto¹⁵, no que é corroborado por Marta Saad e Diogo Malan ao afirmarem que é incorreta a interpretação do Supremo Tribunal Federal no sentido do lançamento em questão consubstanciar condição objetiva de punibilidade, pois esta é por definição estranha aos elementos integrantes do tipo penal¹⁶.

O art. 1º, caput da lei 8.137/90 é claro ao prescrever “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir *tributo*, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:”.

Ora, indubitável que o lançamento definitivo administrativo se trata de um elemento normativo do tipo, pois somente com a declaração (pelas autoridades fazendárias) da existência de um crédito tributário é que se poderá falar em tributo, para – somente após tal declaração – pensarmos na existência do crime contra a ordem tributária, caso haja fraude (ou tentativa de fraude) na sua redução do crédito devido à fazenda pública.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 154.

¹⁵ BITTAR, Walter Barbosa. As condições objetivas de punibilidade e as causas pessoais de exclusão da pena. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p. 72.

¹⁶ SAAD, Marta; MALAN, Diogo. Crimes contra a ordem tributária e a portaria SRF 326/05: novo esforço para restaurar a lógica do sistema. Boletim IBCCRIM, v. 13, n. 150, p. 11-12, maio 2005. p. 11.

Nesse diapasão, Luiz Flávio Gomes leciona que elementares do delito são os “dados descritivos essenciais de cada crime. Seus dados nucleares”¹⁷ sem os quais não se identifica o delito.¹⁸

Assim, não havendo dúvida quanto a sua condição nuclear do tipo penal do art. 1º e 2º, basta retirar a palavra “tributo” do tipo penal em apreço para concluir sua imprescindibilidade na norma primária¹⁹, sem o qual tal descrição típica fica vazia, sem conteúdo, não se podendo falar em crime tributário.

Ainda que possa parecer tal entendimento meramente acadêmico, considerando que a manifestação definitiva administrativa é um elemento normativo do tipo, pois será declarado a existência ou não de um tributo, é de importância ímpar esta conclusão para fundamentar a necessidade do prévio esgotamento da instância administrativa no que tange também aos crimes formais (que não são todos) do art. 2º, da Lei 8.137/90.

3 O art. 2º, caput da Lei 8.137/90 – natureza jurídica

A descrição legal do caput do artigo 2º da Lei 8.137/90 é bastante sucinta quanto à conduta delituosa ao prescrever “Constitui crime da mesma natureza:”.

Segundo o magistério de Andreas Eisele, o “art. 2º, caput, da Lei 8.137/90, resume-se à indicação de que os crimes previstos em seus incisos possuem a mesma natureza dos crimes tipificados no art. 1º, ou seja, incluem-se entre os crimes contra a ordem tributária”²⁰, sendo necessário, portanto, a redução ou supressão do tributo para a consumação do delito investigado²¹ (grifo nosso).

Antônio Corrêa assevera que a “afirmação ‘crime da mesma natureza’ refere-se logicamente ao do art. 1º da mesma lei, ou seja, os delitos contra a ordem tributária

¹⁷ GOMES, Luiz Flávio. Direito penal: parte geral: teoria constitucionalista do delito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 79.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Segundo René Ariel Dotti são normas primárias as que “contém um imperativo de comando (fazer) ou imperativo de proibição (não fazer)”. (DOTTI, René Ariel. *Curso de direito penal: parte geral*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 222).

²⁰ EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 147.

²¹ Ibid., p. 149.

praticados por particulares, informados pelo dolo específico de sonegar tributos, contribuições ou obrigações equiparadas, com supressão total ou redução dos valores.”²².

Por fim, no que diz respeito ao art. 2º, caput da Lei 8.137/90, é preciso analisar cada uma das hipóteses ali elencadas, já que, apesar da redação defeituosa do caput, a tutela penal do bem jurídico tutelado se faz de forma diversa em cada uma delas²³, o que não descaracteriza a sua natureza jurídica de delito contra a ordem tributária.

4 Conceito normativo do direito tributário

Em face à íntima relação entre o Direito Tributário e o Direito Penal Tributário, é preciso ressaltar que “na Teoria Geral do Direito é inegável a distinção entre conceitos normativos, estabelecidos pela Ciência do Direito, e aqueles não normativos, ou descritivos, estabelecidos por outros setores do conhecimento humano”²⁴.

Assim, baseado na doutrina de Karl Engisch, que distingue os conceitos normativos dos descritivos²⁵, Paulo José da Costa Júnior afirma que “se a norma penal tributária, para tipificar uma conduta, se utiliza de conceitos normativos auridos do Direito Tributário, é esta disciplina que deverá ser consultada para precisar o alcance da norma. *Em suma, é o Direito Tributário que deverá explicar e definir o que é “tributo”, e “contribuição social” ou “sujeito passivo de obrigação”, com vistas à tipificação do crime contra a ordem tributária*”²⁶ (grifo nosso).

Diante do exposto, reportando-se a tributo, e a contribuição social, na definição de tipo penal, o dispositivo criminal restou preenchido pelos dispositivos da legislação tributária dos quais resultam aqueles conceitos²⁷.

²² CORRÊA, Antônio. *Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 154.

²³ SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 210.

²⁴ MACHADO, 2002. p. 158.

²⁵ Ibid.

²⁶ COSTA JR.; DENARI, 1995. p. 101.

²⁷ MACHADO, op. cit. p. 159.

4.1 O tributo devido

Esclarecida a influência do Direito Tributário no campo penal tributário, ainda que seja competência exclusiva da autoridade fazendária declarar o crédito tributário, para uma análise de um crime tributário, é preciso considerar o tributo no “contexto do tipo penal. Cuida-se o débito fiscal de dado essencial à tipicidade e, portanto, intrinsecamente ligado ao juízo da antijuridicidade (ou ilicitude)”.²⁸

Desse modo, para a configuração do crime do art. 2º da Lei 8.137/90 (como no artigo 1º) exige-se seja o tributo devido cuja supressão ou redução²⁹ do crédito tributário decorra de qualquer modalidade descrita nos incisos do art. 2º da referida lei.

Neste diapasão, em qualquer hipótese, “o tipo penal, tanto o descrito no art. 1º, como o descrito no art. 2º, somente se configura se houver um tributo devido”³⁰.

Segundo o magistério de Hugo de Brito Machado “[...] as diversas ações descritas nos incisos I e II do art. 2º, referem-se a tributo devido. *Não havendo tributo devido, porque inócurre o fato que, nos termos da lei aplicável, faz nascer à obrigação tributária correspondente, não se configura qualquer dos crimes em referência.*”³¹ (grifo nosso)

Portanto, nesta mesma linha, destacou Agostinho Toffoli Tavoraro que “[...] em outras palavras, *não se cogita, no tipo penal, somente de tributo ou contribuição, mas sim de tributo ou contribuição exigível*, aquele que se reveste dos atributos de constitucionalidade e legalidade indispensáveis”³² (grifo nosso).

5 A exegese do art. 2º, I da Lei 8.137/90

Prescreve o art. 2º, I, da Lei 8.137/90 que constitui crime da mesma natureza (caput) “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

²⁸ PITOMBO, Antônio Sergio Altieri de Moraes. *O que não nos ensinaram sobre crime tributário*. Boletim IBCCRIM, v. 12, n. 147, p. 4-5, fev. 2005. p. 4.

²⁹ SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. *A criminalidade contra a ordem tributária no universo do direito econômico*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, n. 30, abr./jun. 2000. p. 101.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito apud SCHOLZ, 2000, p.101.

³¹ MACHADO apud. SCHOLZ, op. cit. p. 101.

³² TAVOLARO, apud SCHOLZ, 2000. p. 101.

De início, importa esclarecer que não pagar tributo, mesmo que seja devido, não é crime. O que tipifica o delito de sonegação fiscal é a intenção (dolo) do agente em não pagar o tributo mediante algum artifício fraudulento.

No que tange ao dispositivo supra, entende Andréas Eisele que “trata-se, na hipótese do art. 1º, caput, de crime progressivo, pois o agente pratica, na conduta naturalística, o fato previsto no art. 2º, I, mediante alguma das formas indicadas nos incisos do art. 1º, caput, e, se, mediante a fraude perpetrada, obtiver o resultado consistente na evasão fiscal, suprindo ou reduzindo tributo, praticará o crime material, definido no art. 1º, caput”³³, concluindo que o art. 2º, I, representa uma modalidade tentada do art. 1º, caput, visto que não houve o resultado consistente na efetiva evasão tributária³⁴.

Em que pese discorde a maioria da doutrina quanto à hipótese da tentativa nos delitos formais³⁵ (o que não será objeto de discussão do presente trabalho), o que não resta dúvida e o que importa é a natureza formal do art. 2º, I, da lei supra, sendo tal dispositivo “crime de perigo concreto e direto para o bem jurídico tutelado”³⁶, consumando-se com a prática de ato que vise à supressão ou redução do crédito tributário, produzindo-se efeitos permanentes, eis que os objetos mediante os quais foi praticada a fraude conservam sua eficácia³⁷.

³³ EISELE, 1998. p. 148.

³⁴ Ibid.

³⁵ Cezar Roberto Bitencourt classifica os delitos formais (em regra) como unissubisistentes, onde o “processo executivo unitário, que não admite fracionamento, coincide temporalmente com a consumação, sendo impossível, conseqüentemente, a tentativa”. (BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral*. v. 1. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 195). Neste mesmo sentido, René Ariel Dotti (2004. p. 328) e Luiz Regis Prado (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 254). Já Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangelli entendem que na legislação brasileira todos os crimes admitem tentativa. “Portanto, qualquer crime pode ficar em grau de tentativa, inclusive os crimes de perigo e os denominados ‘crimes de pura atividade’”. (ZAFFARONI, Eugênio Raúl; PIERANGELLI, José Henrique. *Da tentativa: doutrina e jurisprudência*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 20).

³⁶ SALOMÃO, 2001. p. 210.

³⁷ EISELE, 1998. p. 149.

6 A necessidade da prévia decisão definitiva administrativa para a configuração do crime do art. 2º, I da Lei 8.137/90

Com base nas alegações em tela, seria possível a prévia declaração definitiva das autoridades fazendárias da existência do tributo, como elemento normativo do tipo para a configuração do delito do art. 2º, I da Lei 8.137/90?

A doutrina em geral e a jurisprudência, no que tange aos crimes pena tributários têm exigido a prévia decisão definitiva administrativa apenas nos crimes materiais e não nos formais, pois segundo Alex Nunes de Figueiredo, o qual entende ser imprescindível o término do procedimento administrativo-fiscal apenas nos crimes materiais, explica que

o lançamento somente se tornará imutável quando o agente passivo da obrigação tributária, após ter sido regularmente notificado, deixa de oferecer a competente defesa, ou recurso administrativo, ou se defendendo, não lograr êxito na instância recursal tendo contra si decisão transitada em julgado no âmbito administrativo; aí sim estará definitivamente constituído o crédito tributário, passando, portanto, a ser exigível.³⁸

Em um caso concreto, a 8ª Turma do Tribunal da 4ª Região, de Porto Alegre, tendo como relator do Habeas Corpus nº 2004.04.01.051515-4/PR o Desembargador Federal Élcio Pinheiro de Castro, decidiu que na omissão de declaração de valores a Receita Federal, conduta tipificada no art. 2º, I, Lei 8.137/90, não se faz necessário o término do procedimento administrativo para a persecução penal, pois se trata de delito instantâneo, “sendo suficiente para configurar o fato típico a simples constatação de não terem sido declaradas as quantias na época apropriada (crime formal). Assim o tipo penal em comento independe do exaurimento na esfera fiscal, porquanto tal circunstância se afigura irrelevante para efeito de sua caracterização”³⁹.

Data máxima vênua, o presente artigo segue de forma contrária aos entendimentos supra mencionados, sendo indubitável o “trânsito em julgado” da esfera administrativa não só para os crimes materiais, mas, também, para os crimes formais previstos no art. 2º da Lei

³⁸ ALMEIDA apud. DELMANTO. op. cit.. p. 75.

³⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). *Habeas-corpus* nº 2004.04.01.051515-4/PR, 8ª T., Porto Alegre, 16 de fevereiro de 2005. Relator: Élcio Pinheiro de Castro. Diário da Justiça da União, Brasília, DF, Seção 2, n. 36, p. 642, 23 fev. 2005.

dos Crimes Contra a Ordem Tributária”⁴⁰, visto que o art. 2º, I, da lei em comento, está inserido nos delitos tributários, exigindo-se que – no mínimo – para a persecução criminal (investigação policial), tenha a existência do tributo o qual deverá ser “constituído” pela autoridade competente.

Desse modo, para que se possa iniciar uma investigação criminal ou ação penal (quanto aos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90) é preciso – no mínimo – que já exista o tributo, e que este seja devido.

Ademais, admitindo-se o crime em tela como um delito subsidiário (tentado)⁴¹ do art. 1º, I, da Lei 8.137/90, também é preciso a existência do tributo, visto que a tentativa é a “figura intrincada de um crime. Deve possuir tudo o que caracteriza o crime, menos a consumação”⁴², caso contrário o fato será atípico.

Ainda que assim não fosse, se o elemento subjetivo do tipo do art. 2º, I, constitui-se no fim especial de *eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de créditos tributados*, a exemplo do que ocorre nos crimes materiais, se o contribuinte, no delito formal, vier a provar na esfera administrativa (exercendo seus direitos constitucionais) que o tributo não era exigível, não há como subsistir o crime do art. 2º⁴³, impedindo-se o início até mesmo do inquérito policial, enquanto não declarado pelas autoridades fazendárias a existência do tributo.

Neste mesmo sentido, Hugo de Brito Machado, ao comentar o delito do art. 2º, da lei 8.137/90 afirmou que “*mesmo em se tratando de crime formal, como é o tipo previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, tem-se como imprescindível o exaurimento da via administrativa, pois o dolo específico é indispensável à configuração do crime, e não poderá estar presente se não houver um tributo devido*”⁴⁴ (grifo nosso), o que se verifica também quanto ao inciso I do delito supra.

O que se verifica *in casu* é que *não há tributo suprimido ou reduzido, quando, repita-se, nem mesmo há instauração de procedimento administrativo a fim de declarar a existência ou não de créditos tributários*.

⁴⁰ DELMANTO, op. cit.. p. 75.

⁴¹ Conforme entendimento de Andréas Eisele (1998. p. 148).

⁴² BITENCOURT, 2004. p. 418.

⁴³ DELMANTO, 1998. p.76.

⁴⁴ MACHADO, 2002. p. 168,.

Se não há instauração (ou decisão definitiva) de processo administrativo para apurar suposta supressão ou redução de débito tributário perante as autoridades fazendárias, não existe obrigação tributária exigível⁴⁵.

Neste panorama de incerteza sobre o valor e a própria existência do tributo (como por exemplo, na apreensão de valores na residência do agente), imprescindível à decisão definitiva administrativa do suposto tributo omitido ou não declarado, pois conforme decidiram a “maioria dos ministros do Supremo, o procedimento administrativo em trâmite gera ‘estado de incerteza objetiva’, que impede a configuração do crime tributário [...]. Em comum, pouco ou nenhum valor probatório é conferido ao procedimento administrativo tributário não encerrado”.⁴⁶

A adoção do posicionamento majoritário da inexistência do lançamento definitivo para constatação do delito do art. 2º, I, leva a conclusão de que a pendência ou até mesmo a inexistência do procedimento administrativo estão arrimadas em prova particularmente frágil, modelo este incompatível com o estado de incerteza ocasionado pelo procedimento administrativo ainda não concluído, *onde muito além do desconhecimento do valor devido, não se sabe sequer se há algo a ser pago*⁴⁷ (grifo nosso)

Admitir-se qualquer procedimento criminal (seja inquisitorial ou acusatório) antes da decisão definitiva administrativa “é forma clara de negação do direito à certeza no que concerne à relação jurídica tributária e, assim, negação da supremacia constitucional”⁴⁸.

Outra questão (de divergência doutrinária) está na grande semelhança entre os dispositivos do art. 1º, I e art. 2º, I, ambos da lei 8.137/90, onde a conduta do primeiro (omitir informação ou prestar declaração falsa) encontra também previsão no art. 2º, I (fazer declaração falsa ou omitir declaração), tipificando-se as “mesmas condutas, mas em artigos diferentes. No art. 1º, exigiu a ocorrência da supressão ou redução do tributo; já no art. 2º, relevou o resultado, contentando-se tão-somente com a mera conduta.”⁴⁹

Segundo Fábio Machado de Almeida Delmanto, “se para a ocorrência do crime material do art. 1º - cuja pena é mais severa – doutrina e jurisprudência exigem o término do

⁴⁵ PELUSO, Cezar. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas-corpus* nº 81.611-8/DF. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2003. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Diário da Justiça da União, Brasília, 13 maio 2005.

⁴⁶ PIMENTEL, Débora; DALL’ACQUA, Rodrigo. *Procedimento administrativo tributário e medida cautelar no processo penal*. Boletim IBCCRIM, v. 12, n. 144, p. 9-10, nov. 2004. p. 9.

⁴⁷ PIMENTEL; DALL’ACQUA, 2004. p. 9.

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit. p. 163.

⁴⁹ DELMANTO, 1998. p. 77.

procedimento administrativo-fiscal, por que não exige-lo também para a configuração do art. 2º, que é bem menos grave? Haveria total desproporcionalidade e tratamento desigual para condutas que, no fundo, são as mesmas”⁵⁰.

Tanto no ordenamento jurídico brasileiro como no contemporâneo, a aplicação e o entendimento do princípio da proporcionalidade, que deriva das constituições, principalmente na aplicação do direito penal, ganhou relevante importância, sendo que o princípio da proporcionalidade “representa uma especial característica de *garantia aos cidadãos*, na medida em que impõe sejam as restrições à liberdade individual contrabalançadas com a necessária tutela a determinados bens jurídicos, e somente confere legitimidade às intervenções que se mostrarem conformes aos seus ditames”⁵¹.

Diante disso, pode-se concluir que o reconhecimento da necessidade do lançamento definitivo do tributo apenas quanto ao art. 1º e não ao 2º, viola (além do princípio da proporcionalidade) o princípio da igualdade, pois no termos da lição de Rui Stoco, “não basta a igualdade perante a lei, mas ainda é mister a igualdade através da lei”⁵², o que não se verifica neste caso.

Assim, a conduta de *fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude para eximir-se de pagamento de tributo (art. 2º, I)* apenas será típica diante da existência material de fato que se ajuste ao dever de declarar⁵³, o que somente poderá ser constatado após o lançamento definitivo da autoridade fazendária, visto que até então inexistente o “tributo”, incorrendo justa causa para a *persecutio criminis*.

7 Conclusão

Verificou-se no presente estudo que o art. 2º, I, da lei já referida possui a mesma natureza jurídica do crime do art. 1º, ou seja, é um delito penal tributário, sendo que para sua configuração se exige – no mínimo – a existência do tributo.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *O princípio da proporcionalidade no direito penal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003. p. 59.

⁵² FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coord.). *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 604.

⁵³ DELMANTO, 1998. p. 78.

Conforme o estabelecido pela Carta Magna, o direito constitucional garante a todos o contraditório e a ampla defesa não somente no âmbito judicial, mas também no procedimento administrativo (art. 5º, LV), bem como ninguém será privado da sua liberdade sem o devido processo legal. Isso também vale para o contribuinte que discute o débito tributário na via administrativa.

Valendo-se pelo princípio da igualdade e da proporcionalidade, como a existência do tributo devido é pressuposto para a configuração do crime dos arts. 1º e 2º, I da lei 8.137/90, pouco importando se o delito é material ou formal, imperioso se faz uma decisão definitiva administrativa acerca da exigibilidade do tributo, antes mesmo da instauração de inquérito policial, pois conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a competência para dizer da existência do tributo é exclusiva das autoridades fazendárias.

Ante o exposto, tratando-se o delito descrito no art. 2º, I da Lei nº 8.137/90, crime de natureza formal, sendo neste “imprescindível a existência de um tributo devido, sem o qual o dolo específico não é possível”⁵⁴, imperioso a necessidade da prévia decisão definitiva administrativa acerca do crédito tributário, pois tal condição figura-se como um elemento normativo do tipo em tela, sem o qual não existirá obrigação tributária exigível e conseqüentemente inexistirá delito contra a Ordem Tributária.

Referências

ALVARENGA, Aristides Junqueira. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Granda (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. v. 1.

BITTAR, Walter Barbosa. *As condições objetivas de punibilidade e as causas pessoais de exclusão da pena*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas-corpus* nº 75.945-2-DF, 1ª T., Brasília, DF, 2 dezembro de 1997. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Diário da Justiça da União, Brasília, 13 fev. 1998.

⁵⁴ MACHADO apud. DELMANDO, op. cit., p. 77.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas-corpus* nº 81.611. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2003. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Diário da Justiça da União, Brasília, 13 maio 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas-corpus* nº 83.414-1, da 1ª T., Brasília, DF, 2 de março de 2004. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Diário da Justiça da União, Brasília, 23 abr. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas-corpus* nº 81.611-8/DF. Brasília, DF, 10 de dezembro de 2003. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Diário da Justiça da União, Brasília, 13 maio 2005.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). *Habeas-corpus* nº 2004.04.01.051515-4/PR, 8ª T., Porto Alegre, 16 de fevereiro de 2005. Relator: Élcio Pinheiro de Castro. Diário da Justiça da União, Brasília, DF, Seção 2, n. 36, p. 642, 23 fev. 2005.

CORRÊA, Antônio. *Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990*. São Paulo: Saraiva, 1994.

COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995.

DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. *O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 63-79, abr./jun. 1998.

DOTTI, René Ariel. *Curso de direito penal: parte geral*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

EISELE, Andréas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coord.). *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. 2 v.

GOMES, Luiz Flávio. *Direito penal: parte geral: teoria constitucionalista do delito*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *O princípio da proporcionalidade no direito penal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Granda (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

PIMENTEL, Débora; DALL'ACQUA, Rodrigo. *Procedimento administrativo tributário e medida cautelar no processo penal*. Boletim IBCCRIM, ano 12, n. 144, p. 9-10, nov. 2004.

PITOMBO, Antônio Sergio Altieri de Moraes. O que não nos ensinaram sobre crime tributário. *Boletim IBCCRIM*, v. 12, n. 147, p. 4-5, fev. 2005.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro: parte geral*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999.

SAAD, Marta; MALAN, Diogo. Crimes contra a ordem tributária e a portaria SRF 326/05: novo esforço para restaurar a lógica do sistema. *Boletim IBCCRIM*, v. 13, n. 150, p. 11-12, maio 2005.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. A criminalidade contra a ordem tributária no universo do direito econômico. *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, São Paulo, v. 6, n. 30, p. 95-107, abr./jun. 2000.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, São Paulo, v. 5, n. 18, p. 93-101, abr./jun. 1997.

STOCO, Rui. Sonegação fiscal temas controvertidos. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 84, n. 713, p. 315-327, mar. 1995.

TÓRTIMA, Jose Carlos. O objeto da tutela jurídica nos crimes fiscais. In: SALOMÃO, Heloisa Estelita (Coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl; PIERANGELLI, José Henrique. *Da tentativa: doutrina e jurisprudência*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995.

