

OMISSÃO DE RENDIMENTOS PRESUMIDOS

ARNALDO MALHEIROS FILHO

À memória de Geraldo Ataliba

Sumário: 1. Colocação do problema — 2. Relevância penal da omissão em matéria tributária — 3. Tipicidade da omissão da Lei 8.137/90 — 4. Principais características do tipo em exame — 5. Imprestabilidade das presunções, mesmo para a pretensão fiscal — 6. Dimensão constitucional do tema — 7. Ainda sobre a justa causa — 8. Conclusão — 9. Bibliografia.

1. Colocação do problema

Depois do sucesso investigatório do caso “Collor/PC”, em que o exame de contas bancárias serviu como ponto de partida para revelação de toda uma rede de fantasmas e corrupção, o acesso a esses registros ganhou enorme popularidade. Agora, no entanto, em lugar de tomar as contas bancárias como início do trabalho de prospecção, certas autoridades pretendem usá-las como meta, tal se fossem prova definitiva de ilícitos. Em matéria fiscal houve um sensível aumento de autuações contra pessoas físicas, nas quais se *presume* rendimentos e/ou acréscimo patrimonial a descoberto a partir da simples existência de depósitos superiores ao montante da receita declarada.

Muito embora os escalões mais qualificados da Receita Federal tenham posição mais séria e prudente a esse respeito, afirmando a inidoneidade dos depósitos bancários como prova suficiente da existência de rendimentos não declarados, grassa no baixo clero da fiscalização uma espécie de comodismo, com a freqüente autuação de contribu-

intes apenas em razão da movimentação bancária, sem o estorvo de verificar e comprovar a real natureza dela. Quando muito, o que se faz é intimar o contribuinte, pessoa física — que não tem obrigação de manter escrita contábil — a exibir “documentos hábeis e idôneos” sobre os depósitos questionados, abusando-se da impossibilidade material de fazer essa prova para incriminá-lo.

Pior que isso, no entanto, é a constância com que o Ministério Público Federal, à luz só e só de cópia da autuação, oferece denúncia contra o contribuinte, sob a alegação de que o mesmo omitiu rendimentos em sua declaração anual, muito embora nem o auto de infração nem o órgão acusatório cuidem de afirmar e muito menos de provar que o fato supostamente omitido existiu no mundo real.

Ora, deduzir de meros depósitos bancários — cujas origens podem ser as mais variadas — que uma pessoa teve *rendimentos* cuja existência omitiu, é mera presunção. O objetivo deste trabalho é demonstrar que presunções são insuficientes até mesmo para fundamentar a pretensão fiscal mas, ainda que

assim não fosse (como ocorre, por exemplo, em situações legais de “lucro presumido”), nem mesmo assim seriam elas idôneas para lastrear a existência de uma ação penal.

A proposta é, portanto, discutir não só tipicidade como condições da ação penal, para demonstrar a inaceitabilidade do proceder que se vem rotinizando.

Aqueles para quem a tese a defender aqui soa óbvia, lembramos que em sentido contrário vêm diversas denúncias, com a chancela do recebimento por parte de magistrados, certamente porque a faina os tem impedido de uma reflexão sobre o tema nesse momento processual. Parece-nos, pois, que o debate se justifica.

2. Relevância penal da omissão em matéria tributária

Num Estado de Direito Democrático o Direito Penal se pauta pelo *princípio da intervenção mínima*,¹ herança cultural da Revolução Francesa, cuja célebre “Declaração” elencou entre os direitos humanos a redução das leis ao estrita e evidentemente necessário.² Essa diretriz constitucional atinge não apenas o legislador — que deve limitar a atuação do Direito da sanção máxima e mínimas hipóteses de grave perturbação social — como também o intérprete que, na análise da norma, não poderá se esquecer do caráter fragmentário e subsidiário do

Direito Penal³ e de que “o Direito Penal é a *ultima ratio*”.⁴

O primeiro corolário dessa circunstância em relação à lei penal tributária é a subsidiariedade dela à norma tributária, da qual é verdadeiro “direito de superposição”.⁵ Crime contra a ordem tributária é um ilícito tributário patrimonial qualificado por uma fraude típica.⁶ Onde não houver ilícito tributário, não poderá haver crime. Por outro lado, somente quando o ilícito fiscal for resultado de fraude definida na legislação penal poder-se-á falar em crime contra a ordem tributária.

No elenco das fraudes tipificadas pela Lei 8.137/90 inclui-se a modalidade de falso ideológico consistente na falta ao dever de prestar ao Fisco as declarações que a norma tributária, sem afronta a garantias constitucionais, considere obrigatórias.

Vícios de redação desse diploma legal criaram grande confusão sobre esse assunto, devida ao tratamento do tema em mais de um dispositivo, a saber: a) “Art. 1º — Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer

(1) Cf. Luiz Luisi, *Os Principios Constitucionais Penais*, p. 26: “Embora não explicito no texto constitucional, o princípio da intervenção mínima se deduz de normas expressas de nossa *Grundnorm*, tratando-se, portanto, de um postulado nela inequivocadamente implícito”. Luigi Ferrajoli (*Derecho y Razón — Teoría del Garantismo Penal*) inclui entre os “axiomas garantistas” os princípios do *nulla lex (poenalis) sine necessitate* e *nulla necessitas sine injuria*.
(2) Art. 8.º da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão.

(3) V. Francisco de Assis Toledo, *Principios Básicos de Direito Penal*, § 8.º.

(4) Antonio Garcia-Pablos, *Derecho Penal — Introducción*, p. 5.

(5) Geraldo Ataliba, “Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal”, in *Revista de Informação Legislativa* 125/241 e s.

(6) Utilizamos o conceito de “ilícito tributário patrimonial” adotado por Hugo de Brito Machado in “Ilícito Tributário”, RT 709/287, ressaltando que o sistema penal brasileiro desconhece crime contra a ordem tributária que não se relacione ao quantum de imposto. Sobre a fraude, dada a amplitude de seu conceito, especialmente entre os tributaristas (cf., e.g., Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 123), é mais preciso referir-se a ela como “típica”, ou seja, prevista na legislação penal.

acessório, mediante as seguintes condutas: I — *omitir informação* ou prestar informação falsa às autoridades fazendárias. Pena: Reclusão de dois a cinco anos e multa.” b)” Art. 2.º — Constitui crime da mesma natureza: I — 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. Pena: detenção de seis meses a dois anos e multa”.

Não falta, ainda, quem acene com a possibilidade de vir a omissão de rendimentos a ser enquadrada no n. II do art. 1.º, o que é de se afastar de imediato, pois o dispositivo diz com “documento exigido pela lei fiscal” outro que as declarações do contribuinte, objeto de atenção em norma especial que, por ostentar essa condição, exclui a geral.

Resta, no entanto, a discussão sobre qual dos dois dispositivos acima transcritos — inc. I do art. 1.º ou inc. I do art. 2.º — é o modelo da conduta que ora se examina, discussão esta, cujo relevo, avulta diante da gritante disparidade de penas cominadas a condutas que não parecem se distinguir uma da outra.

3. Tipicidade da omissão na Lei 8.137/90

Vozes autorizadas da doutrina sustentaram a existência de uma diferença — que se chegou a adjetivar de “clara” — entre as duas previsões legais acima transcritas. Rui Stoco pretende ver na palavra “eximir” do art. 2.º, em sua sinonímia com “isentar-se”, uma referência à falsa criação de isenções fiscais: “Eximir-se é isentar-se e, *in casu*, eximir-se é isentar-se e, *em caso*, eximir-se indevidamente, ou seja, o agente faz declaração falsa ou omite informação para insinuar numa isenção que, embora

a lei tenha concedido, não se coaduna com a sua real situação”.⁷ Segundo Pedro Roberto Decomain, “para que ocorra o crime do n. I do art. 1.º, necessário se faz que aconteça efetiva supressão ou redução de tributo, circunstância que o n. I do art. 2.º, contudo, dispensa”.⁸ Na mesma linha está o pensamento de Paulo José da Costa Júnior: “Para que se realize o crime tipificado no n. I do art. 1.º, que é crime de resultado, indispensável que, em razão da omissão ou da falsidade, haja efetiva supressão do tributo devido ou sua redução. O artigo seguinte, ao revés, contenta-se com a declaração falsa ou com a omissão, desde que visem ao não pagamento, ou pagamento reduzido do tributo”.⁹

Para esses ilustres monografistas da matéria — o último mencionado, nosso Mestre de sempre — o tipo do art. 2.º seria uma combinação de tentativa com arrependimento eficaz, ou seja, enquadraria a omissão para o fim de reduzir tributos, apenas quando esse resultado não é alcançado — seja por vontade do agente, seja pela presteza da fiscalização; a consumação tipificaria o delito do art. 1.º, crime caracterizado pelo dano¹⁰ de supressão ou redução de tributo.

Em nossa opinião a proposta citada é inaceitável, pois afirma que a figura do n. I do art. 2.º descreve um crime consumado contra a ordem tributária

(7) Cf. o capítulo “Sonegação Fiscal” em *Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial*, de Silva Franco, Rui Stoco et alii, RT, São Paulo, 1995, p. 1.484.

(8) *Crimes contra a Ordem Tributária*, p. 52.

(9) Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Denari, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, 107.

(10) Preferimos dizer “crime de dano” a “crime de resultado”, pois todo crime demanda resultado, que tanto pode ser um dano como um perigo concreto — Cf., a propósito, STJ, RHC 3.831-RJ, Rel. Min. Vicente Cernicchiaro, Lex STJ 69/271 e s.

sem ilícito tributário patrimonial, pois se esse existisse, estar-se-ia diante da figura do n. I do art. 1º. Ora, no art. 1º, a *conduta, o núcleo do tipo*, encontra previsão no texto do inciso, não no *caput*; trata-se, na verdade, da *mesma conduta*, pois “suprimir tributo” só pode significar o mesmo que pretender eximir-se de seu pagamento. Não existe a diferença, procurada pelos dois últimos autores citados, entre um crime de dano e outro de perigo, pois o que existe é a diferença entre “tributo” e “pagamento de tributo”, que faz com que a pretensão a se eximir deste, equivalha a suprimir aquele. Por outro lado, com o devido respeito à posição de Rui Stoco, que o fim de “eximir-se de pagamento de tributo” nada mais é do que a intenção de não pagar tributo, não tendo relação necessária com isenções fiscais.

O que, numa e noutra hipótese, caracteriza o fato como crime contra a ordem tributária e o distingue da falsidade ideológica do art. 299 do Código Penal é o elemento subjetivo do tipo consistente no fim especial de se conduzir no sentido da supressão ou redução de tributo.

A esta altura é importante recordar certos conceitos básicos de Direito Tributário, seja em homenagem à idéia de *direito de superposição* referido por Ataliba, seja porque os defensores da tese do crime de dano no art. 1º não explicam o que significa “suprimir tributo” ou “reduzir tributo”, especialmente quando se lança mão dessas expressões em oposição a “pagamento de tributo”.

Por mais acaciano que seja, não custa lembrar que o *tributo* nasce da lei: “Está criado um tributo desde que expedida a lei que lhe descreve a hipótese de incidência”.⁽¹¹⁾ Já a *obrigação tributária* surge com a ocorrência do fato gerador,

também chamado fato imponible: “O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força de lei, da ocorrência do fato imponible”.⁽¹²⁾

Momento culminante da relação jurídico-tributária é o *lançamento*. Conquanto a doutrina se incline majoritariamente por sua conceituação como ato administrativo meramente declaratório do crédito tributário, o direito positivo — que nos parece bastante aos estreitos limites deste estudo — o tem, através do art. 142 do Código Tributário Nacional, como *procedimento* que visa à *constituição do crédito tributário*. A boa doutrina, mais exata do que o Código, ensina que a *obrigação tributária* (que compreende o crédito, tanto quanto o débito) nasce no momento em que ocorre fato que se ajuste à previsão legal, mas que, sem *lançamento*, não se pode falar em *exigibilidade* do crédito tributário, como bem destaca Geraldo Ataliba.⁽¹³⁾ Paulo de Barros Carvalho⁽¹⁴⁾ afirma, na mesma linha, que o lançamento *formaliza* o crédito tributário.

Mas, para o Direito positivo, o lançamento *constitui* o crédito tributário. O que antes era meramente fato ajustado à hipótese de incidência — conquanto já fosse *obrigação* — só com o lançamento se torna obrigação *liquida, certa e exigível*. Ou, como diz Hugo de Brito Machado, “o lançamento é *constitutivo do crédito tributário* e apenas declaratório da obrigação correspondente”.⁽¹⁵⁾

Vistos esses três grandes momentos da relação jurídico-tributária (hipótese de incidência, fato imponible, lançamento), cabe recolocar a pergunta: O que significa *suprimir tributo* ou *reduzir tributo*? Se o tributo é ente jurídico criado pela lei que lhe definiu a hipótese

(12) *Idem*, p. 65.

(13) *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, p. 277.

(14) *Curso de Direito Tributário*, p. 233.

(15) *Curso de Direito Tributário*, p. 119.

(11) Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 109.

de incidência, só a revogação ou alteração desta o poderia *suprimir* ou *reduzir*. Portanto, a primeira conclusão é de que a Lei 8.137/90 não quis dizer “suprimir” ou “reduzir” no sentido técnico.

Já a obrigação tributária (que, à míngua de qualquer rigor terminológico, poderia se ver chamada de “tributo”) também não se suprime ou reduz pelas condutas elencadas nos incisos do art. 1.º. É que, nascendo do fato imponível, só a não ocorrência deste, poderia suprimir aquela, ou a ocorrência de fato imponível diverso poderia reduzi-la. No entanto, fazer com que o fato imponível não aconteça é direito sagrado do cidadão.¹⁶ A segunda conclusão, pois, é no sentido de que a norma em exame não se referiu nem a “tributo” no sentido técnico, nem com essa palavra quis significar “obrigação tributária”.

Resta, pois, analisar o lançamento. Usando o conceito legal de que o lançamento é um *procedimento*, veremos que não raro o contribuinte é chamado a participar dele,¹⁷ seja nos casos de homologação, seja nos mistos. Essa participação se dá, geralmente, por uma *declaração* que deve ser prestada pelo contribuinte ao Fisco, no bojo da qual, afirmações falsas ou omissão, podem levar à *redução ou supressão do crédito tributário a ser constituído pelo lançamento*.

Parece fora de dúvida — e não só por exclusão — que ao utilizar a palavra “tributo” no *caput* do art. 1.º, a Lei 8.137/90 quis se referir ao valor do crédito tributário constituído pelo lançamento.

Porém, na prática, o dispositivo se torna inaplicável, além de ter sua exclusão determinada pelo inc. I do art. 2.º, que é lei especial e, simultaneamente, lei mais benigna. É que o lançamento tributário pode ser revisto de ofício,¹⁸ constituindo, assim, o crédito tributário na medida arbitrada pelo Fisco.

Assim os casos de *efetiva* supressão ou *efetiva* redução, como frisam os autores que pensam diversamente, comporão o *chiffre noir* da criminalidade tributária, aquele dos casos que nunca chegam às Cortes ou às estatísticas, por não serem descobertos. Descoberta que seja a fraude, a autoridade administrativa, de ofício, constituirá o crédito tributário, fazendo com que nada tenha de *efetiva* a supressão ou redução de balde almejada pelo contribuinte. Constituído o crédito tributário, verificar-se-á que o devedor omitiu informação *com o fim* de suprimir ou reduzir o valor devido, o que é rigorosamente o mesmo que dizer *para eximir-se total ou parcialmente do pagamento de tributo*. Será inevitável, nessa hipótese, o afastamento do n. I do art. 1.º pelo n. I do art. 2.º.

Não se pode dizer que seja serôdia a constituição do crédito tributário através do lançamento de ofício, pois, nos termos do art. 34 da Lei 9.249/95, o tempo para a constituição do lançamento vai até o recebimento da denúncia.

É necessário, também, salientar que o Direito Penal é indiferente ao inadimplemento das obrigações, conquanto se interesse por sua constituição. Assim, por exemplo, quando se vê elemento de estelionato na *intenção preordenada de não adimplir*, não se está criminalizando a inadimplência, mas o vício na formação da obrigação. Pretender o contrário em desfavor do réu seria intervenção vedada, por compreender a possibilidade de prisão por dívida. Portanto, em matéria tributária, o Direito Penal pune

⁽¹⁶⁾ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral (...)* cit., p. 122 e s. O autor cita Rubens Gomes de Sousa, que afirma a distinção entre evasão e fraude a partir do tempo em que praticado o ato atribuído ao contribuinte: Se anterior ao fato imponível, seria mera evasão, se posterior, fraude.

⁽¹⁷⁾ CTN, art. 147.

⁽¹⁸⁾ CTN, art. 149, incs. IV a VII.

a conduta que, com a fraude, se dirige ao fim de não adimplir e não o inadimplemento.

Os dois tipos em exame preocupam-se com a *constituição do crédito tributário pelo lançamento* (conforme a terminologia do art. 142 do CTN), nas hipóteses em que este exige a participação do contribuinte através da entrega de uma declaração, sendo indiferente ao Direito Penal a satisfação ou não desse crédito tributário.

A discussão, no entanto, poderia se alongar antes do advento da Lei 9.249/95, cujo art. 34 reintroduziu em nosso Direito positivo a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do *quantum debeatur* (assim entendido o tributo elidido mais seus consectários) antes do recebimento da denúncia.

A restauração do texto original da Lei 8.137/90 (pois, na verdade, o art. 34 da Lei 9.249/95 revigorou o art. 14 daquele diploma) reforça a idéia de que não há crime contra a ordem tributária sem ilícito tributário patrimonial, pois sua retificação tempestiva — como já ocorria, mas limitada aos termos do art. 138 do CTN¹⁹ — é incompatível com a existência do delito. Importantíssimo é recordar que, se “não posso exigir que uma repartição fiscal receba dinheiro e me dê quitação antes do lançamento”,²⁰ pois “tal exigência, antes de ser legal é lógica: não se pode cumprir obrigação ilíquida”,²¹ é relevante, tanto no caso do art. 138 do CTN como no art. 34 da Lei 9.249/95, a *retificação do lançamento* que antecede ao pagamento, muito embora, sem ele não se dê a extinção da punibilidade.

Estabelecido que a punibilidade se extingue com o pagamento anterior à

denúncia, tem-se que a interpretação dos doutrinadores mencionados conduz à inaceitável abrogação da *lex mitior* pela *lex gravior*, pois nunca se poderia receber denúncia na hipótese de apenamento mais benigno do n. I do art. 2.º. Se a omissão fosse com o fim de reduzir tributo, mas esse fim não tivesse sido atingido em razão do pagamento integral, estaria extinta a punibilidade; se pagamento algum fosse feito, ter-se-ia — por aquele raciocínio — consumado a figura do n. I do art. 1.º. Tal interpretação, mesmo que pudesse ser lógica, seria inegavelmente iníqua.

Mais nítido agora se revela o acerto da posição há tempos defendida por Hugo de Brito Machado a respeito do tema: “O tipo descrito no art. 2.º, inc. I, descreve, com maior especificidade, o mesmo fato descrito de forma genérica no art. 1.º, inc. I, da Lei 8.137/90. Assim, seja em virtude do princípio segundo o qual, em matéria penal, deve prevalecer a interpretação mais favorável ao réu, seja em face do princípio da especialidade, tem-se que o fato de omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, deve ser capitulado no art. 2.º, submetendo-se seu autor à pena neste cominada, restando inútil a norma do art. 1.º, inc. I”.²²

Ainda que não se chegue ao extremo de afirmar a cabal inoperância da figura descrita no art. 1.º, o certo é que, seja por ser *lex mitior*, seja por ser *lex specialis*, a norma do n. I do art. 2.º prevalece quando se trata de “omitir informação sobre rendimentos”, que é o objeto de nosso estudo.

Prosseguimos, pois, tomando como certo que a omissão dolosa de rendimentos na declaração anual configura, em tese, o delito previsto no n. I do art. 2.º da Lei 8.137/90.

(19) V. Ataliba, “Denúncia espontânea (...)” cit. na nota 5, supra.

(20) Ataliba, *Apontamentos*, cit., p. 278.

(21) *Idem*, p. 277.

(22) “Ilícito Tributário”, in RT 709/289.

4. Principais características do tipo em exame

É conhecida a objeção naturalista à causalidade omissiva: Se a omissão é um não-fazer e o não-fazer é um nada, o nada nada pode criar, não podendo a omissão ser causa de qualquer resultado.

A realidade, no entanto, é que a omissão não é um simples não-fazer, mas sim “*não fazer algo determinado*”.²³ Assim, o primeiro requisito de qualquer crime omissivo é a existência da *situação típica*, que é aquela que “permite deduzir em cada caso o conteúdo concreto do dever de atuar”,²⁴ dever esse, cuja inobservância leva a um resultado vedado pela norma.

Além do elemento objetivo, que é a existência real da situação típica, há, nos delitos omissivos de um modo geral, o elemento subjetivo, que inclui o conhecimento do agente quanto à existência da situação típica, de seu dever de agir, e sua consciência e vontade de não fazer o que a lei determina para aquela situação.²⁵ Por força do princípio da excepcionalidade da culpa,²⁶ nem só a omissão involuntária, resultante de esquecimento, deixa de ser punível: Também a omissão que resulte de franca negligência para com o cumprimento do dever ou da realização de uma tarefa, com manifesta imprudência, serão imunes à persecução penal, pois, como é notório, inexistente crime culposo contra a ordem tributária.

Na figura que estudamos há, além disso, um elemento subjetivo do tipo, consistente no fim especial de agir para suprimir ou reduzir o pagamento de tributos. A culpa do réu, é cediço, não

se presume, cabendo à Acusação a prova do dolo e da intenção especial exigida por lei.

A omissão de quem pretende se eximir parcialmente do pagamento de tributo há de acarretar efeito fiscal de alguma relevância no confronto com a obrigação tributária. A omissão de pequeno porte induz ao convencimento da falta de dolo, além de ter sua tipicidade desnaturada pela insignificância.²⁷

Por fim, vemos que a lei trata a omissão como fraude (tanto que se refere a “*outra fraude*” além da declaração falsa ou da omissão), o que fortalece a interpretação de que o tipo em questão é forma de falsidade ideológica²⁸ qualificada pela intenção do agente. Por isso o tipo omissivo não alcança o contribuinte remisso, que não entrega sua declaração no prazo, pois esse comportamento não pode equivaler a fraude alguma. O crime será cometido quando a declaração é entregue como se completa fora, mas dela tenham sido omitidas informações obrigatórias, com o fim de obter vantagem fiscal.

Assim, ao lado dos remissos, estão também fora da esfera de incidência da norma penal os que omitirem informações que não levem à incidência ou ao acréscimo de imposto.²⁹

Também a omissão inidônea ao efeito para o qual praticada é alheia ao Direito Penal. Um indivíduo que em determinado ano ganhou 100 e declarou somente 20, omitindo 80, mas acusou em sua declaração de bens que seu patrimônio

(23) Hans-Heinrich Jescheck, *Tratado de Derecho Penal — Parte General*, II/848.

(24) *Idem*, *ibidem*.

(25) Cf. o monumental estudo de Alberto Cadopi, *Il Reato Omissivo Proprio*.

(26) Código Penal, art. 18, parágrafo único.

(27) Sobre o princípio da insignificância como excludente de tipicidade, v. Toledo, *Princípios (...)* cit., p. 133.

(28) Cf. Rui Stoco, *ob. cit.*, p. 1.483.

(29) Assim, por exemplo, quem omite a existência de um filho como dependente, não se exime parcialmente do pagamento de imposto de renda, antes se onera. Quem omite rendimento tributável exclusivamente na fonte pagadora não causa reflexo algum na regular constituição do crédito tributário.

saltou de 200 para 250 não praticou fraude alguma, por manifesta ausência de potencialidade lesiva, já que não é preciso sequer o uso da inteligência para descobrir que algo está faltando: Uma simples máquina o faz, o que ocorre quando o computador “rejeita” uma declaração nesses termos.

Do que se expôs neste item já é possível desdobrar o ônus probatório da Acusação quando imputa esta figura penal a alguém. Ao autor da ação penal caberá alegar e provar além de qualquer dúvida razoável:

a) *A existência da situação típica* — A denúncia deverá descrever que o agente teve rendimentos, descrevendo-os com suas circunstâncias, como exige o art. 41 do CPP.

b) *O conhecimento que o réu tinha da situação típica* — Ninguém pode ser responsabilizado porque deixou de incluir na declaração rendimentos dos quais não teve conhecimento. Por isso a inicial deverá afirmar e o Ministério Público fica com o ônus de na instrução provar que o réu sabia da existência da situação típica, mas se omitiu intencionalmente.

c) *O direcionamento consciente da conduta para a evasão fiscal* — Somente a omissão decorrente da vontade de se eximir total ou parcialmente do pagamento de tributo é punível.

d) *A idoneidade da omissão para atingir o fim colimado.*

Sem a fundada afirmação desses elementos não pode haver processo. Sem sua prova em Juízo, à luz do contraditório, não pode haver condenação.

5. Imprestabilidade das presunções, mesmo para a pretensão fiscal

Como dissemos no item I supra, se presunções pudessem servir de funda-

mento à pretensão fiscal, nem mesmo assim se prestariam a embasar um pedido de condenação criminal.

No entanto, o mero fato de ter alguém depósitos em sua conta-corrente é tão insignificante que não se presta sequer para embasar a pretensão fiscal. É evidente que esse mero fato poderia dar ensejo à apuração detalhada do que se pretende provar contra o contribuinte; o que a jurisprudência não admite é que ele e só ele seja bastante para a constituição de um crédito tributário, por se *presumir* tratar-se de rendimento, sem qualquer prova disso.

Por serem reiterados os pronunciamentos jurisdicionais nesse sentido, o extinto Tribunal Federal de Recursos já editara o verbete n. 182 de sua *Súmula*, assim escrito: “*É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*”.

É torrencial é a jurisprudência, da qual se destacam alguns exemplos: “Imposto de Renda. Lançamento ‘ex officio’. É processo de arbitramento que não pode limitar-se a tomar como rendimento a soma dos depósitos bancários efetuados pelo contribuinte no exercício em causa”.³⁰ “O sinal exterior de riqueza, os depósitos bancários que evidenciaram a renda auferida ou consumida pelo contribuinte deve ser o marco inicial da investigação do Fisco, e não o objetivo final. Impossibilidade da tributação incidir simplesmente sobre os depósitos bancários”.³¹ “Os depósitos bancários, embora possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si sós, rendimentos tributáveis”.³²

(30) TRF, agr. pet. 28.991-SP, Rel. Min. Décio Miranda, “Resenha Tributária”, 1.2, 166/70.

(31) TRF, remessa “ex officio” 77.266-SP, Rel. Min. Carlos Mário Velloso.

(32) TRF, 5.ª Turma, in “Fisco & Contribuinte” 7, p. 653; DJU 30.05.1985, p. 8.411.

“O imposto de renda arbitrado, exclusivamente, com suporte em extratos de contas bancárias, já não encontra qualquer suporte legal após a edição do Decreto-lei 2.471/88, que, em seu art. 9º, inciso VII, proibiu o lançamento do IR com base exclusiva nos extratos bancários”.³³ “É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários (Súmula 182/TFR)”.³⁴ “Imposto de renda. Arbitramento com base em extratos bancários. A questão está abrangida pelo disposto na Súmula 182 do extinto TFR”.³⁵ “É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos bancários (Súmula 182 do extinto TFR). A mera presunção não permite autuação fiscal, que deve ser anulada”.³⁶ “Descabe lançamento de imposto de renda por presunção de omissão de receitas com base exclusivamente em depósitos bancários, a menos que comprovada, inequivocadamente, a distribuição disfarçada de lucros. (...) Apelação parcialmente provida para anular lançamento quanto à omissão de receitas com base exclusivamente nos depósitos bancários (...)”.³⁷

Se esse cômodo procedimento de fabricar a responsabilidade do contribuinte com base em mera presunção não ampara nem mesmo a pretensão tributária, como admitir que ele possa ser o *único* subsídio de uma pretensão de natureza penal?

As decisões acima transcritas revelam que um auto de infração lavrado contra pessoa física com base exclusiva na apuração de depósitos em conta-corrente é ineficaz. Absurdo, pois, é pretender fazer dele o supedâneo único da responsabilização criminal de um indivíduo.

6. Dimensão constitucional do tema

Denúncia que se limite a copiar os termos de uma representação fiscal sem atentar para a necessidade de incorporar os elementos referidos no item 4 supra, consuma gravíssimo constrangimento ilegal, que desafia, a um só tempo, os direitos individuais instituídos na Lei Maior pelos incs. LIV, LV, LVII e LXII de seu art. 5º.

Realmente, o que uma denúncia nessas condições pretende é que um cidadão seja submetido a processo penal porque agentes fiscais presumiram que existiu um fato (percepção de rendimentos que teriam sido depositados em contas bancárias), o qual, se tivesse mesmo existido criaria para o acusado a obrigação de declará-lo e que, ao não declarar o que não se sabe — mas se presume — que existiu, um crime teria sido perpetrado!

Essa proposta subverte valores consagrados pelos povos livres desde a Revolução Americana, que hoje se acham inscritos na Constituição do Brasil.

E é importante que, antes mesmo de descer ao exame da legislação ordinária, se proceda ao exame da compatibilidade da acusação aos cânones consagrados nas cláusulas pétreas da Carta Magna, até porque, na sempre lembrada advertência de Ferrajoli, “una Constitución puede ser avanzadísima por los principios y los derechos que sanciona y, sin embargo, no pasar de ser um pedazo de papel si carece de técnicas coercitivas — es decir, de garantías — que permitan el control y la neutrali-

(33) TRF/1.ª, remessa “ex officio” 89.01.10986-1/MG, Rel. Juiz Gomes da Silva, j. 14.02.1990.

(34) TRF/1.ª, remessa “ex officio” 89.01.24082-3/MG, Rel. Juiz Eustáquio Silveira, DJU de 25.11.1993, p. 50.900.

(35) TRF/2.ª, ap. civ. 91.02.00695-2/RJ, Rel. Des. Fed. Tânia Haine, j. 08.06.1992.

(36) TRF/3.ª ap. civ. 89.03.31644-4, Rel. Juíza Diva Malerbi, j. 12.5.1993.

(37) TRF/3.ª ap. civ. 89.03.05181-5, Rel. Juíza Ana Scartezini, j. 10.03.1993.

zación del poder y del derecho ilegítimo".³⁸

Na hipótese em debate, uma teia de garantias constitucionais entrelaçadas foi devastada de um só golpe: O devido processo legal exige que as ações penais apenas se instaurem quando houver justa causa, cuja existência principia pela razoabilidade da acusação; a ampla defesa impõe o conhecimento, pelo acusado, já desde o ajuizamento da ação, das provas a serem produzidas no curso da instrução;³⁹ a inocência, até o momento da condenação, é a única presunção que se admite no processo penal⁴⁰ e tem como corolário o direito ao silêncio, mercê do qual ninguém pode ser acusado ou condenado pelo que deixou de falar ou deixou de provar. Assim, a se observarem, com o respeito que merecem, os direitos individuais consagrados pela Constituição, é impossível dizer que, por ter o réu deixado de comprovar isso ou aquilo, *presume-se* que tenha tido rendimentos e, portanto, que os tenha omitido.

O verdadeiro significado dessa importante conquista da civilização, que é a presunção de inocência, é o de que o Juiz deve assumir, *juris tantum*, que

o imputado não é responsável pela conduta descrita. Enquanto presunção *juris tantum*, cabe, por óbvio, a prova em contrário, que é da essência do processo. Mas esse ônus é exclusivo da Acusação não podendo, sob nenhum pretexto, ser carreado à Defesa: "La presunción de inocencia (...) es una presunción iuris tantum que atribuye la carga de la prueba de los hechos supuestamente delictivos a quienes tratan de articular sobre ellos una acusación, de manera que aquél a quien se acusa no soporte ningún tipo de carga probatoria, aunque con evidencia admite prueba en contrario y se destruye siempre que haya existido una actividad probatoria suficiente".⁴¹

Não se está a afirmar o absurdo de que o réu não produz prova no processo, até porque a ampla defesa — garantia constitucional de igual relevo — inclui o direito de se defender provando, ou seja, destruindo o panorama construído pela prova acusatória.⁴² O que se diz (e é inquestionável) é que a acusação deve partir de peças de informação que revelem a existência *efetiva*, e não presumida, de uma determinada situação típica, e se propor a fazer na instrução a *prova* dessa *efetiva* existência e não a mera prova de que alguém *presumiu* a existência de um ilícito e, pior, *presumiu-a* do *silêncio* do imputado!

Esse é o sentido da Declaração Universal dos Direitos Humanos (que hoje goza do elevado *status* que lhe foi outorgado pelo § 2.º, *in fine*, do art. 5.º da Constituição) ao estabelecer: "Artigo XI — Toda a pessoa acusada de um ato delituoso tem o direito de ser presumida inocente até que a sua culpabilidade

(38) Luigi Ferrajoli, *Derecho y Razón*, p. 852. Não custa, ainda, lembrar que além das atitudes de franco desprezo pelas garantias constitucionais, há as "formas subliminares de tangenciá-las", tão bem lembradas por Silva Franco (*Temas de Direito Penal*, p. 2).

(39) CPP, art. 41, *in fine*. A oportunidade do art. 499 diz respeito, apenas, a diligências "cuja necessidade ou conveniência se origine de circunstância ou de atos apurados na instrução".

(40) Cf. a esse propósito, Luiz Flávio Gomes, "Acusações genéricas, responsabilidade objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária" in RBCCrim 11/249: "A presunção que existe em Direito Penal (e que funciona como premissa geral impostergável) é a de inocência (ou da não-culpabilidade)".

(41) Decisão do Tribunal Constitucional da Espanha citada por José F. Lorca Navarrete em *Derechos Fundamentales y Jurisprudencia*, p. 214.

(42) V., a propósito, Ada Pellegrini Grinover, *O Processo em Evolução*, p. 323.

tenha sido *provada de acordo com a lei*, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa". (grifo nosso)⁴³

Evidentemente o que há de *provar de acordo com a lei* não é a existência de uma presunção deduzida do silêncio do acusado, mas sim a de um *fato*, o que se faz por elementos hábeis a demonstrá-la. Recorrendo novamente a lições do Tribunal Constitucional espanhol, cabe lembrar: "Tal presunción [de inocência] supone que la carga probatoria corresponde a los acusadores y que toda acusación debe ir acompañada de probanzas de los hechos en que consiste".⁴⁴

E os elementos que levem à convicção da viabilidade do pedido e da proposta probatória — ensejando assim a decisão liminar de recebimento da denúncia — devem vir com a inicial, sob pena de faltar justa causa à ação penal. Quanto a isso é importantíssima a lição de Canuto em boa hora lembrada por Maria Thereza Rocha de Assis Moura e Cleunice A. Valentim Bastos no sentido de que a defesa ampla e real exige: "a) a fixação dos termos da imputação e a determinação das provas incriminatórias que constituem a acusação; b) que o acusado tenha conhecimento de toda a postulação e de todas as provas incriminatórias; c) que o juiz fique limitado pelas questões resultantes da contrariedade entre a acusação e a defesa".⁴⁵

E se a presunção de inocência é, já de si, corolário do *due process of law*,⁴⁶ tem ela como decorrência necessária a consagração do direito ao silêncio.⁴⁷ A presunção de inocência implica em atribuir à Acusação a incumbência de demonstrar, acima de qualquer dúvida razoável, a culpabilidade do réu, sem depender do que ele diga ou deixe de dizer. Como registra Antônio Magalhães Gomes Filho, para a necessária demonstração da tese acusatória, "a atividade probatória deve tender à verificação da existência dos fatos imputados, e não à investigação sobre as desculpas apresentadas pelo acusado".⁴⁸

Afirmar que houve rendimento omitido porque o réu — que, na forma da legislação vigente, não escriturou sua movimentação financeira — não respondeu satisfatoriamente à interpelação do Fisco com documentos "hábeis e idôneos" é pretender extrair a responsabilidade penal do exercício do direito ao silêncio. Este, se pode ser questionado em sede tributária, há que ser sempre reconhecido em matéria penal, seja por imposição da lógica (como decorrência da presunção de inocência), seja — e *tollitur quaestio* — por sua explicitação no elenco das garantias individuais.

Por esse motivo, impossível se torna a pretensão de responsabilização criminal do contribuinte em razão do que deixou de dizer e provar, e a decisão que a admite assume foros de constrangimento ilegal. Como ensina Rogério Lauria Tucci, "consistiria inominado absurdo entender-se que o exercício de um direito, expresso na Lei das Leis

(43) Também esse orgulho da América Latina que é o Pacto de San José, ao qual o Brasil igualmente deu autoridade constitucional, afirma que a presunção de inocência vigora até que "se comprove legalmente a culpa" (art. 8, alínea 2).

(44) Decisão citada por José Antonio Tomé García em *Protección Procesal de los Derechos Humanos ante los Tribunales Ordinarios*, p. 128.

(45) Maria Thereza Rocha de Assis Moura e Cleunice A. Valentim Bastos, "Defesa penal:

Direito ou garantia" in RBCCrim 4/110, esp. p. 117 — grifamos.

(46) Cf. a propósito Rogério Lauria Tucci, *Direitos e Garantias Individuais no Processo Penal Brasileiro*, p. 401 e ss.

(47) Garantia constitucional explicitada no art. 5.º, inc. LXIII.

(48) *Presunção de Inocência e Prisão Cautelar*, p. 40.

como fundamental do indivíduo, possa acarretar-lhe qualquer desvantagem".⁴⁹ É que "tendo sido consagrado constitucionalmente, em nosso País, o direito do imputado permanecer calado, nenhuma ilação dele poderá ser tirada".⁵⁰

Para dar vida à Constituição, para fazer com que ela não se reduza a um pedaço de papel com belas palavras, é preciso repelir com vigor esse tipo de violência contra os direitos individuais que é a incriminação por mera presunção.

7. Ainda sobre a justa causa

É pacífico em nossos Tribunais o entendimento de que não pode a ação penal ser proposta sem a demonstração prévia do *fumus boni juris* que indique a viabilidade da pretensão. Em sua aferição consiste o juízo de prelibação, expresso no despacho de recebimento ou rejeição.

Para que isso fosse possível, criou-se a Polícia Judiciária,⁵¹ hoje com *status* constitucional.⁵² Se é certo que o inquérito policial não é adendo obrigatório da denúncia, certo é também que sua dispensa somente se admite "se com a representação forem oferecidos elementos que habilitem [o Ministério Público] a promover a ação penal".⁵³ E esses elementos, segundo nossa Suprema Corte, são os que caracterizam a materialidade e autoria do delito.⁵⁴ Em opúsculo clássico afirma Sérgio Pitombo que o inquérito policial exerce a *função*

legalizadora da acusação: É da índole do sistema não se admitirem acusações sem liminar base objetiva, não podendo o juiz, para apreciação dos fundamentos objetivos da denúncia ou queixa, encontrá-los senão no resultado da atividade da Polícia e corpo de delito".⁵⁵

A questão merece reexame à luz da Constituição de 1988, que estendeu a garantia do contraditório ao inquérito policial.⁵⁶ E o importante a destacar é que mesmo no Código de Processo do Estado Novo, baixado pelo Executivo sob a "polaca" de 1937, o inquérito policial ostenta um compromisso com a verdade acima de sua função acusatória, desde a determinação genérica à Autoridade de "colher todas as provas que servirem para o esclarecimento do fato e suas circunstâncias"⁵⁷ (e não somente à prova do crime), até seu dever específico de buscar "objetos necessários à defesa do réu".⁵⁸

Ora, nos casos que inspiraram este estudo, havia, de fato, uma representação fiscal, de cujos documentos talvez se pudesse inferir (o que se diz apenas para argumentar) uma responsabilidade tributária, mas que não descrevem, não suportam e não caracterizam a materialidade de delito algum. Além do mais, a fiscalização representa o interesse arrecadatório da entidade tributante, sem maiores compromissos legais com a verdade, como os que são atribuídos ao inquérito policial.

O máximo que se admite de participação do acusado não guarda relação alguma com o contraditório, sendo mera intimação a que apresente "documentos hábeis e idôneos" sobre toda sua movimentação bancária dos últimos anos. Mas, para uma pessoa física, que não

(49) *Direitos e Garantias (...)* cit., p. 396.

(50) *Idem*, p. 397.

(51) CPP, art. 4.º.

(52) Constituição, art. 144, § 1.º, incs. I e IV e § 4.º.

(53) CPP, art. 39, § 5.º.

(54) RTJ, 76/641 e 64/343, cit. por Damásio de Jesus em nota ao art. 12 em seu *Código de Processo Penal Anotado*, Saraiva, São Paulo, 4.ª ed., 1991.

(55) *Inquérito Policial — Novas Tendências*, p. 20.

(56) Constituição, art. 5.º, inc. LV e LXIII.

(57) CPP, art. 6.º, inc. III.

(58) CPP, art. 240, § 1.º, alínea e.

tem o dever legal de manter escrita contábil, que ao longo dos anos faz sua movimentação sem a preocupação de anotá-la ou de arquivar e relacionar documentos que um agente fiscal se digne a considerar “hábeis e idôneos”, isso é o mesmo que exigir a prova diabólica! Não tendo sucesso, o contribuinte sofre a mais severa das punições: A presunção de veracidade da imaginação fiscal com suas conseqüências penais.

Não se nega que a existência de depósito em conta bancária gere suspeita, mas suspeitas devem ser investigadas e não apresentadas como prova plena de culpabilidade por presunção.

Assim, as peças que têm acompanhando as denúncias não habilitam o Ministério Público à propositura da ação penal, porque inconclusivas quanto à materialidade do fato imputado.

8. Conclusão

Resumindo a exposição feita até aqui, podemos arrolar as conclusões a que chegamos da seguinte forma:

1. A omissão de declaração de rendimentos havidos, na forma e prazos estabelecidos pelas normas tributárias, tendente à supressão ou redução do lançamento tributário, configura, em tese, o delito do inc. I do art. 2.º da Lei 8.137/90 (não o do inc. I do art. 1.º).

2. A omissão penalmente relevante pressupõe uma *situação típica*, caracterizada pela existência material de fato que se ajuste ao dever de declarar. Além disso deve ser fraudulenta e idônea para o fim de eximir o agente, total ou parcialmente, mas significativamente, do pagamento de tributo.

3. O simples fato de que conta bancária do contribuinte recebeu depósitos

em volume maior do que os rendimentos declarados, conquanto possa sugerir investigação, não é suficiente para evidenciar que o contribuinte percebeu rendimentos cuja declaração omitiu.

4. É essencial que a denúncia descreva todos os elementos da omissão apon-tada, inclusive e especialmente a efetiva existência da situação típica e os meios com os quais pretende prová-la.

5. Falta justa causa à ação penal iniciada por denúncia que se estriba somente em auto de infração decorrente de presunção sem nenhum elemento indicativo da efetiva existência da situação típica, nem o requerimento de provas nesse sentido.

6. O recebimento de denúncia em tais condições configura constrangimento ilegal, com violação das garantias constitucionais dos incs. LIV, LV, LVII e LXII do art. 5º da Constituição.

7. Para que a Constituição tenha real eficácia e não seja reduzida a um mero pedaço de papel cheio de belas palavras é indispensável o repúdio judicial a denúncias nessas condições.

9. Bibliografia

- ASSIS MOURA, Maria Thereza Rocha de e Bastos, Cleunice A. Valentim, “Defesa penal: Direito ou garantia” in RBCCrim 4/110.
- ATALIBA, Geraldo, *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, RT, São Paulo, 1969.
- . “Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal”, in Revista de Informação Legislativa 125/241.
- . *Hipótese de Incidência Tributária*, 2.ª ed., RT, São Paulo, 1984.
- BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2.ª ed., Saraiva, São Paulo, 1972.
- CADOPI, Alberto, *Il Reato Omissivo Proprio*, Cedam, Pádua, 1988.

- CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., Saraiva, São Paulo, 1986.
- COSTA JÚNIOR, Paulo José e Denari, Zelmo, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Saraiva, São Paulo, 1995.
- DECOMAIN, Pedro Roberto, *Crimes contra a ordem Tributária*, 2ª ed., Obra Jurídica, Florianópolis, 1995.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y Razón — Teoría del Garantismo Penal*, ed. Trotta, Madri, 1995.
- GARCIA-PLABOS, Antonio, *Derecho Penal — Introducción*, ed. Complutense, Madri, 1995.
- GOMES FILHO, Antônio Magalhães, *Presunção de Inocência e Prisão Cautelar*, Saraiva, São Paulo, 1991.
- GOMES, Luiz Flávio, "Acusações genéricas, responsabilidade objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária" in RBCCrim 11/249.
- GRINOVER, Ada Pellegrini, *O Processo em Evolução*, Forense, Rio, 1996.
- JESCHECK, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal — Parte General*, trad. S. Mir Puig, Bosch, Barcelona, 1981.
- LORCA NAVARRETE, José F., *Derechos Fundamentales y Jurisprudencia*, ed. Pirámide, Madri, 1994.
- LUISI, Luiz, *Os Principios Constitucionais Penais*, Sérgio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 11ª ed., RT, São Paulo, 1995.
- "Ílícito Tributário", in RT 709/289.
- PITOMBO, Sérgio Marcos de Moraes, *Inquérito Policial — Novas Tendências*, ed. Cejup, Belém, 1986.
- SILVA FRANCO, Alberto, *Temas de Direito Penal*, Saraiva, São Paulo, 1986.
- et alii, *Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial*, RT, São Paulo, 1995, especialmente o capítulo "Sonegação fiscal", de responsabilidade de Rui Stoco.
- TOLEDO, Francisco de Assis, *Principios Básicos de Direito Penal*, 4ª ed., Saraiva, São Paulo, 1991.
- TOMÉ GARCIA, José Antonio, em *Protección Procesal de los Derechos Humanos ante los Tribunales Ordinarios*, ed. Montecorvo, Madri, 1987.
- TUCCI, Rogério Lauria, *Direitos e Garantias Individuais no Processo Penal Brasileiro*, Saraiva, São Paulo, 1993.