

FLUXOS DE CADEIA OU DE CAIXA – O EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVO-FISCAL COMO CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA A AÇÃO PENAL

Edson Vidigal

Ministro do Superior Tribunal de Justiça e
Professor de Direito Penal da Universidade de
Brasília

A idéia de que o direito penal não é a solução mais inteligente para os problemas de caixa do Governo vem-se impondo, felizmente, à compreensão das mentes que decidem.

Prova disso é a Lei nº 9.430/96:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro do 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo Único. As disposições contidas no *caput* do Art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos policiais e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo Juiz.

Não se trata, a toda evidência, de cerceamento da ação institucional do Ministério Público. O que a lei restringe é a ação da repartição fazendária, proibida agora – como esteve quando da vigência da Lei nº 4.357/64, Art. 11, § 3º – de remeter papéis, para fins de denúncia, ao Ministério Público, enquanto não se concluir, no processo administrativo, sobre a existência ou não da obrigação tributária. Isto é, o crime em tese contra a ordem

tributária somente despontará, em princípio, configurado ao término do procedimento administrativo. Não é mais um simples auto de infração, resultante quase sempre de apressadas conquanto tensas inspeções, o instrumento com potencialidade indiciária suficiente para instruir denúncia criminal.

Portanto, não há inconstitucionalidade alguma nisso. Inconstitucionalidade é quando a lei, em seus requisitos formais e materiais, não encontra adequação com a Constituição, ou seja, quando sua proposição soa esquisito e colide com a harmonia que resume em si o corpo e o espírito da Constituição.

Ora, essa Lei nº 9.430/96, Art. 83 e seu parágrafo único não apenas melhora as coisas para o Ministério Público na medida em que, prudentemente, reduz o fluxo de representações para fins penais nem sempre consistentes, sem provas suficientes, como tem ocorrido muitas vezes, como também melhora quanto à afirmação de um sagrado direito constitucional – o da presunção da inocência.

Nenhuma ação de agente público algum pode prescindir da eficácia. Não agir com eficácia é desperdiçar tempo no serviço público. E como quem paga a conta é sempre o contribuinte, não agir eficazmente é desperdiçar dinheiro público.

Muito equívoco imaginar que essa lei cerceia a ação institucional do Ministério Público. O que ela faz, muito ao contrário, é agregar à nobre ação institucional do Ministério Público um valor maior chamado eficácia, no sentido de praticidade e objetividade. Essa é a orientação imposta pelos desafios do Estado moderno. Sem esse sentido de prática e de objetividade, de concisão, nas ações do poder público o Estado continuará lento e caro e os cidadãos cada vez mais reféns da burocracia.

Nenhuma dúvida, portanto.

A Lei nº 9.430/96, Art. 83, refere-se à **representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Diz que

essa representação fiscal para fins penais será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do débito tributário correspondente.

Não quer dizer que, diante dos papéis requisitados ou do relatório do inquérito policial, tenha o Ministério Público de, obrigatoriamente, oferecer denúncia.

Representação fiscal para fins penais não pode ser entendida, à luz do Direito Processual Penal, como simples comunicação do fisco, apenas uma notícia-crime para o Ministério Público proceder conforme achar melhor. **Representação fiscal para fins penais** há de ser entendida como condição de procedibilidade, sim. A expressão – **representação fiscal para fins penais** – reveste-se de condição técnica, não cabendo outra leitura, senão a que apreenda o seu sentido técnico.¹

¹ Conforme anota o Professor David Teixeira de Azevedo, da Universidade de São Paulo: “Considerar que a representação aludida no dispositivo significa tão-só mera comunicação ao Ministério Público da existência do ilícito tributário, mas não o exercício de uma potestade jurídica, condição do exercício da ação penal, e que este último poderá por vontade própria iniciar o procedimento investigatório preliminar e apresentar subseqüente denúncia, é votar o dispositivo à ociosidade, tornando absolutamente supérflua a norma. É também instituir a lei um jogo de esconde-esconde: a autoridade tributária omitiria do titular da ação penal a existência de um ilícito tributário até julgamento final do processo administrativo. Se o titular da ação penal, por esperteza, porventura vier a descobrir o ilícito tributário, nada estaria a lhe impedir a burla da norma: condiciona-se a ação penal à representação; todavia nada impediria a mera comunicação, esta sim suficiente para início da *persecutio criminis*!!! Seria, assim, absolutamente inócuo o dispositivo, porque, com a comunicação ou sem ela, o titular da *persecutio criminis* poderá desencadear o procedimento penal. Mais que ociosa, ainda, tal norma, por não haver razão jurídica para disciplinar em lei ordinária a mera comunicação da infração tributária ao Ministério Público, com ou sem comunicação, o Ministério Público poderá avaliar, sempre e sempre, a conveniência e a correção de apresentar-se a acusação penal. Se a lei impede a comunicação, chegando a instituir a representação, é por não desejar a instauração da ação penal senão depois de verificada, em definitivo, no processo administrativo, a exigência fiscal do crédito tributário. E se assim é, evidentemente que a finalidade foi criar uma condição de procedibilidade para a ação penal, cujo início não poderá ocorrer senão após a decisão administrativa. Somente dessa forma se tem uma compreensão estrutural da legislação relativa ao relacionamento Fisco-Contribuinte, realizando-se um trabalho ‘construtivo de natureza axiológica, não só por se captar o significado do preceito, correlacionando-o com outros da lei, mas também porque (...) a sistemática jurídica, além de ser lógico-formal, como se sustentava antes, é também axiológica ou valorativa’ (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 287.). Esse caminho hermenêutico que, a um só tempo prestigia a literalidade do dispositivo e a teologia da norma, que colhe a intencionalidade do legislador e a finalidade da lei, põe-se na linha do que Recansens Siches denomina ‘lógica do razoável e do humano’, modelo exegético, segundo ele, conciliador e superador e todos os métodos de interpretação legislativa” (RT 739, maio de 1997, p. 477/478).

A determinação de exaurir-se antes a via administrativa, digo eu, para só depois se acionar a instância judicial-criminal já constou de lei mais antiga, no caso a Lei nº 4.357/64, em seu:

Art. 11

.....
§ 3º Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência de crime, logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.

No ano seguinte, em 14 de julho, surgiu a Lei nº 4.729/65 definindo os crimes de sonegação fiscal. Foi o silêncio dessa lei quanto ao esgotamento da via administrativa antes das providências para fins criminais que levou o Supremo Tribunal Federal à Súmula 609 na qual prescreve que “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

Com a Lei nº 8.137/90 sumiram os **crimes de sonegação fiscal** e surgiram os **crimes contra a ordem tributária**, crimes de dano.²

É importante não perder de vista essa distinção entre crimes de mera conduta e crimes de dano por causa de suas repercussões intensas no sistema jurídico-penal. Ou seja, a supressão ou redução de tributos, por exemplo, de que trata a Lei nº 8.137/90, somente se realiza com o proveito do agente, com a obtenção do resultado. Ora, isso depende de aferição do setor fazendário, na via administrativa. Só na conclusão do processo administrativo, assegurada

² Em análise comparativa entre os dois diplomas legais, Aristides Junqueira Alvarenga, então Procurador-Geral da República, anotou que “todos os tipos penais definidos na Lei nº 4.729/65 foram objeto de novo tratamento pela Lei nº 8.137/90, a autorizar conclusão de que a Lei nº 4.729/65 foi revogada pela Lei nº 8.137/90, restando daquela apenas o artigo que deu nova redação aos §§ do art. 334 do CP, concernente aos crimes de contrabando ou descaminho”. Assim, enquanto os chamados crimes de sonegação fiscal definidos pela Lei nº 4.729/65 configuravam crimes de mera conduta, os da Lei nº 8.137/90 configuram crimes de dano, “eis que o resultado danoso se realiza posteriormente à conduta do agente, conduta essa que constitui simples meio”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 52.

a ampla defesa ao acusado, é que se poderá falar, em regra, em lesão à ordem tributária, mediante a supressão ou redução de tributos.

Repetir que a instância administrativa e a penal são distintas não muda coisa alguma. Não se confundem mesmo. Isso foi imaginado para impedir que a demora excessiva do processo administrativo resultasse, ao final, em prescrição da pretensão punitiva, livrando das sanções penais cabíveis quem resultasse condenado por sonegação, na via administrativa.

O que não é mais possível, agora, é deixar que, por conta disso, desse quase dogma, se deixe correr desenfreada a ação penal contra acusados de crimes como esses, de supressão ou de redução de tributos, crimes de dano que só se realizam com a materialização do resultado pretendido.

A simples lavratura do auto de infração não serve para embasar denúncia por crime de sonegação. E é nesse sentido que se direciona a disposição da Lei nº 9.430/96, art. 83 e parágrafo único.

Há de exaurir-se a instância administrativa, assegurando-se, aos acusados, todas as garantias constitucionais da ampla defesa e da presunção da inocência. Só depois, comprovada a lesão efetiva ao erário por meio da supressão ou da redução do tributo devido, é que – manda a lei – deve o Estado iniciar a persecução criminal.

Sob a relatoria do Ministro Paulo Brossard (*Habeas Corpus* nº 71.7881-PR, DJU 04.11.94, p. 29830), o Supremo Tribunal Federal, reformando decisão do Superior Tribunal de Justiça, trancou ação penal contra acusados de sonegação porque se resolveu, na via administrativa, que os produtos objetos da alegada sonegação não constavam da lista de semi-elaborados, sendo, portanto, industrializados imunes ao ICMS, nas exportações.

Não se tratou naquele caso, evidentemente, de condição de procedibilidade. Houve auto de infração, peça provisória, contra o qual o acusado de sonegação recorreu para se constatar, ainda na via administrativa, que a infração alegada não existiu, não existindo, também,

por conseguinte, crime em tese imputado em denúncia tecnicamente perfeita, ensejando, ao STF, rechaçar a alegação de que era inepta.

Fosse o Relator daquele *habeas corpus* escudar-se tão-somente na teoria da independência das instâncias, administrativa e penal, ter-se-ia consentido em uma injustiça, pois o prosseguimento da ação penal configuraria enorme constrangimento ilegal, que somente se extingiria, ao final, com a sentença absolutória.

Heleno Cláudio Fragoso lembra, em *Jurisprudência Criminal*, decisão do Tribunal Federal de Recursos entendendo que “à ação penal pelo crime de sonegação fiscal há que se proceder a instauração do processo fiscal supedâneo da ação penal” (DJ 19.06.72, p. 3932). Para o grande criminalista, “o crime de sonegação fiscal consiste em fraudar o pagamento de tributos, envolvendo necessariamente um ilícito fiscal. O ilícito penal – conclui – constitui um plus em relação a este, mas não pode subsistir sem ele”.

A ação penal por delitos contra a ordem tributária é pública incondicionada. Basta ao Ministério Público que lhe cheguem as provas indiciárias suficientes à configuração do crime em tese, sem dúvidas quanto à materialidade e autoria, para que promova a instauração do procedimento criminal.

Nada impede que o Ministério Público requisite, a qualquer tempo e de onde quiser, informações necessárias ao desempenho de sua função institucional. Mas é lógico que, para denunciar alguém por sonegação, precisará de provas indiciárias suficientes, as quais, em regra, não são obtidas antes que se conclua o procedimento administrativo. Denúncia sem base consistente é inepta, e denúncia inepta é causa de nulidade do processo.³

³ E a esse respeito, Hugo de Brito Machado, grande tributarista, festejado Professor da matéria: “Nos termos do Código Tributário Nacional 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 tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (...) Assim, **nenhuma autoridade que não seja a responsável pela administração tributária pode dizer que alguém é devedor de tributo. Ou, mais exatamente, nenhuma autoridade, que não seja a competente para fazer o lançamento, pode dizer que ocorreu certo fato gerador de obrigação tributária, ou, em conseqüência, dizer que ocorreu o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja acessória, ou principal.**” – grifei (In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 118.).

É o próprio Chefe do Ministério Público Federal, titular da ação penal pública incondicionada, quem dá o exemplo de prudência e respeito aos direitos constitucionais de um acusado, na forma da lei. Assim, nesse caso de competência originária do Supremo Tribunal Federal, por que não também quanto aos demais?

A propósito, a Ação Direta de Inconstitucionalidade do Art. 83 da Lei nº 9.430/96 foi ajuizada pelo Procurador-Geral da República muito antes desse seu prudente posicionamento.

Oportuno registrar que nesse quesito – inconstitucionalidade – não há, até aqui, nada de definitivo. Apenas a liminar na malsinada ADIN. Liminar passível de ser cassada pelo próprio Relator ou pelo colegiado. Assim, não existe decisão com força suficiente para gerar efeito vinculante. O Supremo Tribunal Federal declara, mediante *quorum* qualificado, a inconstitucionalidade de uma lei. Mas quem a suspende, retirando-a, de fato, do ordenamento jurídico é o Senado Federal.

O certo, portanto, é que a Lei nº 9.430/96, Art. 83 e Parágrafo Único se mantém no universo jurídico do País e, como é óbvio, com eficácia retroativa.

Ora, se não há, na lei, palavras inúteis, também não é inútil a norma que o legislador inseriu no ordenamento jurídico. Qual o sentido da Lei nº 9.430/96, Art. 83 e Parágrafo Único? Se a decisão administrativa, seja qual for ela, não tivesse qualquer repercussão sobre o processo criminal, nos crimes contra a ordem tributária, por que, então, se aguardar a decisão final, para que se encaminhe a denominada representação fiscal ao Ministério Público?⁴

⁴ “Brasília. O Procurador-Geral da República, Geraldo Brindeiro, anunciou ontem que aguarda a decisão do processo administrativo movido pela Receita Federal contra o ex-presidente Fernando Collor por crime de sonegação fiscal, para avaliar a possibilidade de oferecer denúncia à Justiça. Collor teve sua dívida com o IR reduzida em dois terços porque o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda concluiu que não houve provas que atestem a existência da Operação Uruguai.

O empréstimo de US\$ 5 milhões num banco uruguaio foi usado como prova por Collor para explicar a origem dos elevados gastos realizados pelo Esquema PC. A Receita queria cobrar uma multa de US\$ 5 milhões do ex-presidente, por ele não ter declarado no IR a operação financeira. A confirmação do crime de sonegação levaria o Ministério Público Federal a oferecer denúncia contra Collor à Justiça. Brindeiro mostrou-se surpreso com o resultado que beneficiou Collor.

O sentido foi este que o Chefe do Ministério Público Federal, diante de um caso concreto, entendeu. A Receita admitiu que errou e ele, Professor Brindeiro, ressalva: “Caso eu tivesse oferecido denúncia com base nas informações preliminares da Receita, corria sérios riscos, porque a decisão tomada agora é radicalmente diferente. Ainda é cedo para dizer o que se pode fazer”.⁵

Alguém já disse que só no Paraíso, o Éden que Deus doou a Adão e Eva, não se cobraram impostos. Benjamin Franklin escreveu que há jeito para tudo, menos para a morte e para os impostos. Realmente, no caso brasileiro, já estamos com uma carga tributária equivalente a 33% (trinta e três por cento) do PIB – Produto Interno Bruto. E o retorno em benefícios à sociedade? Desperdiça-se muito e não se cobra eficazmente de quem, lucrando mais, pode pagar mais.

Lembrando o que eu disse no começo, o direito penal não serve para resolver os problemas de caixa do Executivo.

O débito tributário vincula-se estreitamente à tipicidade penal. Como processar alguém, criminalmente, por sonegação fiscal, quando não se tem, ainda, evidente o que foi sonegado? A discussão na via administrativa resulta como único recurso diante do direito constitucional do contribuinte à presunção da inocência. A prudência do legislador mais recente (Lei nº 9.430/96, Art. 83) estanca a iniciativa do Ministério Público, titular da ação penal, até que se conclua o processo administrativo.⁶

– Tinha-se como certa uma série de questões acerca desse processo e agora a própria Receita diz o contrário. Ela desdisse o que disse. Caso eu tivesse oferecido denúncia com base nas informações preliminares da Receita, corria sérios riscos, porque a decisão tomada agora é radicalmente diferente. Ainda é cedo para dizer o que se pode fazer. Vamos aguardar a decisão final para estudar quais providências podem ser tomadas”, disse (...)” (*O Globo*, Rio de Janeiro, 20.02.98, p. 4.).

⁵ *O Globo*, Rio de Janeiro, 20.02.98, p. 4.

⁶ Cabe aqui lembrar Eduardo Reale Ferrari, Professor de Direito Penal na PUC-SP, para quem “o instrumento recursal não tem qualquer relação à tipicidade objetiva, a ponto de tornar a conduta atípica toda vez que utilizado.”(...)

“Pragmaticamente – aduz Ferrari – parece-nos que a solução a ser conferida para a tormentosa discussão já está presente na nossa atual legislação penal e processual penal, bastando reconhecer-se a dúvida tributária como verdadeira questão prejudicial heterogênea do procedimento criminal-fiscal. Partindo do pressuposto de que a persecução penal instaurada pelo Ministério Público está dependente da certeza do débito tributário, configura-nos possível qualificar o tributo como um antecedente lógico-jurídico da questão penal, objeto do processo criminal fiscal. Tal antecedência

Não se cogita aqui se criar, pela jurisprudência, manto sagrado para proteger quem sonega impostos. O País tem perdido muito com a evasão fiscal. No combate a essa evasão, no entanto, direitos constitucionais individuais têm sido, muitas vezes, desrespeitados.

A ordem jurídica não é um estoque de lâminas com as quais o Estado se vai armando para intimidar cidadãos ou até para feri-los em seus direitos, conforme cada situação.

Por tudo isso, tenho sustentado que o exaurimento da instância administrativo-fiscal, para a apuração da responsabilidade tributária, é condição de procedibilidade para a propositura da Ação Penal. E assim tenho votado, na esperança de que o debate induza os demais que julgam a novas reflexões, de modo que nossa jurisprudência possa evoluir também quanto a esse delicado tema.

lógico-jurídica é definida entre os doutrinadores como questão prejudicial, sendo essa para Manzini 'questão jurídica cuja solução constitua um pressuposto para a decisão da controvérsia submetida a juízo'. **A controvérsia, portanto, quanto à existência ou não do tributo, conduz à instauração de uma prejudicial de mérito da ação penal, cabendo ao julgador suspender o processo criminal, enquanto não decidida a questão tributária, nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal.** (grifei)

“Concomitante à suspensão do processo criminal, razoável será a suspensão da prescrição procedimental, nos termos do artigo 116, I, do Código Penal, não fazendo sentido possibilitar-se o andamento da prescrição penal quando presente uma prejudicial. A suspensão da prescrição, nesse aspecto, configura-se como ponto de equilíbrio e justiça à instauração da prejudicial” (*Boletim IBCCrim*, nº 50, p. 6).

Subscrevo este entendimento.