

O que não é mais possível, agora, é deixar que, por conta disto, deste 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 neste sentido que se direciona a disposição da Lei nº 9.430/96, Art. 83, e parágrafo único.

Há que se exaurir a instância administrativa, assegurando-se aos acusados todas as garantias constitucionais da ampla defesa e da presunção de inocência. Só depois, comprovada a lesão efetiva ao erário mediante a supressão ou a 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, pág. 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 um 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” ešcudar-se tão somente na teoria da independência das instâncias, administrativa e penal, ter-se-ia consentido uma injustiça, pois o prosseguimento da ação penal configuraria enorme constrangimento ilegal, que somente se extinguiria, 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 à instauração do processo fiscal supedâneo da ação penal” (DJ 19.06. 7Z pág. 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, em 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 processo³.

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, neste 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.

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 ato 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, seja acessória, ou principal. - grifei (in "Crimes contra a Ordem Tributária", Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, RT, pág. 118)

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 aguardar-se a decisão final, para que se encaminhe a denominada representação fiscal ao Ministério Público?

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”*⁴

Alguém já disse que só no Paraíso, o Éden, que Deus doou a Adão e Eva, não se cobrou impostos. Benjamin Franklim 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 de 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 administrativo⁵.

4. O GLOBO, RJ, 20.02.98, Pág. 04.

5. 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 utilizada”* (...)

“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 lógico-jurídica é definida entre os doutrinadores como questão prejudicial, sendo essa para Marizini

Não se cogita aqui criar-se, pela jurisprudência, um 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 vá se armando para intimidar cidadãos ou até para feri-los em seus direitos, conforme cada situação.

Por tudo isto, 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 as novas reflexões, de modo a que a nossa jurisprudência possa evoluir também quanto a esse delicado tema.

definida entre os doutrinadores como questão prejudicial, sendo essa para Marizini “questão jurídica cuja solução constitua um pressuposto para 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 a instauração da prejudicial”. (Boletim IBCCrim, nº 50, pág. 06).
Subscrevo este entendimento.