

# **Boletim Científico**

**Escola Superior do Ministério Público da União**

## **SONEGAÇÃO E IMPUNIDADE**

### **MISÉRIA DE DIREITO E DE JUSTIÇA: UM CHOQUE DE REALIDADE**

*Marco Aurélio Dutra Aydos\**

**Sumário.** 1. Prova empírica do controle administrativo sobre a persecução penal tributária. 2. Prova lógica do controle administrativo sobre a persecução penal tributária

O ano de 2003 começa promissor. Depois de 14 anos do que poderá com inteira justiça ser considerado um período de restauração antidemocrática e paulatina destruição do espírito da Constituição de 1988, surge a esperança de um governo constitucional e democrático. Segundo o dito de campanha presidencial, “a esperança venceu o medo”. O dito é verdadeiro e traz a esperança de que voltemos a ter “história” em lugar de assistir perplexos à perpetuação da força no Estado criminal. A esperança é o motor da História, dizia Ernst Bloch. O que não pode faltar à esperança, corrente quente da história por fazer, é o “choque de realidade”, que percebe as dificuldades objetivas a vencer, que compreende até a raiz onde e por que o Estado que passou tornou-se o avesso da promessa democrática da Constituição de 1988. Aqui sim pode-se dizer que o “radicalismo” é benfazejo. Quem não compreender como e por que meios jurídicos institucionalizou-se a sonegação e, no rastro dela, a corrupção, de 1990 até 2002, terá dificuldade em empreender o necessário “começo de conserto” do Estado.

O “choque de realidade” da miséria absoluta deverá fazer-se acompanhar pelo choque de realidades menos visíveis. Ver a realidade institucional corrompida é mais difícil do que pôr-se frente a frente com a miséria, mas não menos necessário. Há muita miséria para mostrar, como herança do período que se encerra. Miséria de direito, miséria de justiça, miséria de decência, miséria de dignidade, miséria de “qualidade” nos órgãos superiores das instituições que deveriam ter sido, nesses 14 anos, guardiãs da ordem constitucional, miséria decorrente de más escolhas presidenciais, por miséria de espírito democrático, miséria de fidelidade ao espírito e à letra da Constituição, miséria de amor à justiça e ao bem público. Temos muitas misérias a mostrar para que o “choque” seja completo. Não que sejam novidade, mas não é menos lamentável assistir à reedição de vícios antigos da política brasileira, práticas conhecidas de nossa tradição coronelista que Victor Nunes

---

\* Marco Aurélio Dutra Aydos é procurador da República, mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina e mestre em Filosofia pela New School for Social Research, Nova York, EUA.

Leal tão bem expressou e, no campo das instituições jurídicas, o jurista Pontes de Miranda, já em 1916, sinalizava, dizendo que

*“uma das causas da intranqüilidade nacional é provinda da desconfiança em que incidiram todos os órgãos públicos do Brasil, no exercício dos poderes discricionários, que lhes competem, desconfiança esteadada em más escolhas, maus atos de administração no período republicano e imperial (Poder Executivo), injustiças em reconhecimento de poderes (Poder Legislativo) e erros judiciários e invasões de outros poderes [...]”*<sup>1</sup>.

A democracia que promete resgatar a dívida social não pode perder de vista a democracia institucional. A democracia é um pacote completo, e não pode pretender apenas “dinheiro para o social” à custa da depauperação das classes médias, mediante o modo mais fácil de tributar (que foi o escolhido preferencialmente nesses 14 anos) que é o imposto direto sobre os assalariados. Enquanto se imaginar que o “social” pode ser pago com a moeda da negociação em torno da qualidade democrática das instituições políticas (como parece ter ocorrido na negociação em torno do orçamento de 2003, sobre a base da moeda do foro privilegiado), a promessa de democracia permanecerá fronteiriça ao desvio desse governo chamado “demagogia”. Para que a promessa se mantenha democrática, precisaremos estar vigilantes.

Grande parte da sonegação fiscal, da prevaricação institucionalizada, da falta de “esperança” do funcionário de que exista “seriedade” na persecução penal dos crimes fiscais, e da porta aberta à corrupção pela institucionalização da “pessoalidade” na tutela da informação criminal é formada pelos frutos podres da árvore contida no art. 83 da Lei nº 9.430/96. O choque de realidade, porém, não será bem eficiente se limitado a dizer isso. Porque é preciso mostrar a realidade que conhecemos e que outros desconhecem. Quem, principalmente, a desconhece é o próprio Poder que tinha o dever constitucional de evitar as distorções, pelas leis, do princípio democrático da Constituição de 1988. Por desconhecer a realidade, o Poder Judiciário talvez não consiga perceber a complexidade do “golpe” infligido à Constituição pelo art. 83, cuja inconstitucionalidade – vamos apelar à “intuição” democrática – parece a todos nós, envolvidos na persecução penal, de uma auto-evidência.

Para a crítica será preciso (1) identificar a impunidade no campo tributário-penal como fruto direto do art. 83 da Lei nº 9.430/96; para em seguida (2) afirmar que não existe necessidade lógica de que o art. 83 exista, porque a interpretação de que os crimes fiscais são crimes “materiais” é uma interpretação possível, mas não a melhor, acerca da natureza desses crimes, e mesmo que fosse a correta, ela não implica necessariamente a existência do indigitado preceito.

Nossa reflexão é uma construção acerca de idéias. Em realidade, podemos “provar” teses meramente pelo raciocínio. Mas já que existem números, nada de mal fará reportar-se a eles. Sem a apresentação de números, tabelas e estatísticas produzidas de modo científico, haverá quem tome nossa realidade como “ideologia” que não podemos provar.

---

<sup>1</sup> PONTES DE MIRANDA. *História e prática do ‘habeas corpus’* (direito constitucional e processual comparado). 3ª ed. Rio de Janeiro: José Konfino Ed., 1955. p. 314.

## 1. Prova empírica do controle administrativo sobre a persecução penal tributária

Oportuna a publicação de trabalho científico do auditor fiscal Alexandre Kern, será a remissão rápida a ele que iniciará nosso “choque de realidade”<sup>2</sup>. Ao examinar a realidade da “seletividade” dos fatos criminosos pela Administração tributária, apresenta o autor números confiáveis e impressionantes, bem como faz uma correta correlação entre tais números e suas “causas”, que apresenta como “freios” inibitórios à persecução penal, sendo o mais “eficiente” o art. 83 da Lei nº 9.430/96.

A partir dos dados empíricos será possível concluir que a criminalidade fiscal “oficialmente” vem desaparecendo, desde 1996. Segundo Alexandre Kern,

*“A investigação empírica logrou revelar a falta de comunicação ao MP de fatos que em tese configurariam crime tipificado na Lei 8.137/90. [...] O primeiro ‘freio’ ao encaminhamento das representações fiscais para fins penais ao MP foi instituído pela própria lei. Como já mencionamos linhas atrás, o artigo 83 da Lei 9.430/96 estatuiu que a representação só seria encaminhada ao MP após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. O desestímulo provocado por essa restrição pode ser observado empiricamente: os dados da tabela nº 7 apontam uma redução no número de procedimentos fiscais da ordem de 45%, entre 1996 e 1997, ano imediatamente posterior ao da edição da Lei. No mesmo período, o número total de representações fiscais para fins penais formalizadas reduziu-se em 59% (tabela 8) e o de representações por crimes contra a ordem tributária – artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, em 74% (tabela 9).”<sup>3</sup>*

Nem se precisa mencionar que o legislador infralegal foi ainda mais além e permitiu-se criar um óbice especial à comunicação dos crimes, ao editar o Decreto nº 2.730/98, supostamente interpretativo da lei, mas em realidade ilegal.

Reflexo da cultura legal é a cultura institucional, bem mostrada pelo trabalho de Kern, quando afirma que os agentes fiscais da SRF não se representam a possibilidade de estarem cometendo qualquer infração ao deixar de formalizar a representação para fins penais.

*“Percebe-se existir, na SRF, a noção de que a formalização de processos de RFPFP é apenas um entrave burocrático, mais um obstáculo a ser transposto para poder desincumbir-se de suas atribuições regimentais e para o atingimento das metas estratégicas, já que essas co-*

<sup>2</sup> KERN, Alexandre. *O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2002. 136 p.

<sup>3</sup> KERN. Op. cit., p. 112-113.

*municacões ao MP não são percebidas como fator de incremento da arrecadação tributária. Essa cultura acabou por estabelecer a ‘tradição fiscal’ de só representar ao MP quando for muito arriscado deixar de fazê-lo, isto é, nos casos em que o AFRF detecta, na infração tributária cometida pelo contribuinte fiscalizado, evidente intuito de fraude, quando a multa aplicada de ofício é agravada. Diz então a tradição que ‘só-se-representa-quando-a-multa-for-agravada’.”<sup>4</sup>*

O resultado dessa cantilena, segundo o autor, é que se deixa de comunicar tudo que não for “evidente”, mas ainda assim possivelmente fraudulento.

Mas há, no universo de efeitos perversos diretamente decorrentes da legislação penal-tributária criada no período pós-constitucional (de 1990 a 2002), outros piores. O mais perverso é o fato de que a criminalidade não deixou de existir, apenas deixa de ser procurada, seja na origem (em Kern há provas empíricas da diminuição de agentes em serviços específicos de fiscalização<sup>5</sup>), seja na importante zona de ligação entre o ilícito fiscal e o penal, que é a “notícia de crime”.

Estados democráticos administram a “informação” de modo democrático. A “informação criminal” (isto é, a notícia de que determinados fatos, que poderiam ser classificados como crimes, foram praticados) tem por destinatário constitucional o Ministério Público. Um Estado em que a informação criminal que é do conhecimento do Poder Executivo não chega ao Ministério Público tem algum problema de democracia para resolver. Quando se eleva a capacidade de monopolizar a notícia de crime a um grau tal que se termina por contar apenas o que interessa ao princípio de vontade (e não precisamos necessariamente considerar como criminal essa vontade, pois que qualquer vontade do administrador é estranha à persecução penal, ainda que noutros âmbitos pareça legítima, como a estratégia de arrecadação imediata) tem-se aberta a porta para a corrupção e a pessoalidade da Administração na tutela da “informação criminal”, que se torna potencial instrumento de barganha. Daí torna-se fácil permitir que a vontade administrativa enverede pelo caminho da criminalidade. Técnicas “gerenciais” como o “torniquete” (ilegal e injustificável ainda quando praticado para fins nobres como a correta exação, que seria a aplicação criminal da ameaça de punição, com a conseqüente insinuação da possibilidade de “perdão” ou esquecimento) (como anotada por Kern<sup>6</sup>) podem conviver com a extorsão de Estado, em que a ameaça de punição criminal e a outorga de perdão ficam ao inteiro alvedrio das camadas superiores da administração tributária, abrindo um campo à corrupção e à negociação desse “bem jurídico” de valor enorme em troca de moedas, como o financiamento de campanhas eleitorais e outros de mesmo gênero.

Ainda que pareça inocente, o art. 83 da Lei nº 9.430/96, que consideramos de auto-evidente inconstitucionalidade, é a linha de demarcação entre o Estado democrático e o Estado oligárquico-criminal. Nesse último, o Poder Judiciário “observa” a

<sup>4</sup> KERN. Op. cit., p. 115.

<sup>5</sup> KERN, Op. cit., p. 116.

<sup>6</sup> Op. cit., p. 118.

criminalidade econômico-fiscal, julgando exemplarmente aqueles casos que lhe são remetidos pela “seletividade” do Poder Executivo, para aparentar que o sistema criminal funciona. Nesse regime, a Constituição existe e aparentemente o Judiciário julga, aparentemente o Ministério Público tem a “iniciativa privativa” da ação penal pública, mas nada disso funciona. Esse estado de coisas é “criado” por armaduras legislativas sofisticadas, mas em última instância torna-se possível pela colaboração dos poderes instituídos, de juízes e acusadores públicos, a maioria de boa-fé, atropelados que somos pela premeditada confusão de “valores” praticada pela corrupção legislativa. É sobre essa confusão que iremos nos deter adiante ao formular a prova lógica do controle administrativo sobre a perseguição penal-tributária.

## **2. Prova lógica do controle administrativo sobre a perseguição penal tributária**

Apresentada a prova empírica, adentraremos na prova lógica. No presente estudo pretendemos provar a tese de que a perseguição penal em delitos contra a ordem tributária tornou-se “atribuição privativa do Poder Executivo”, em detrimento do comando constitucional, mediante a análise de institutos jurídicos que possibilitaram esse desvio.

Afirma-se, hoje, que o Brasil se vem tornando um pólo de atração para organizações criminosas internacionais, mas raramente se apresenta, como causa dessa atração, a corrupção institucionalizada pelo próprio ordenamento jurídico. A demonstração, que faremos, pretende suprir essa falta e mostrar, também, como causa de atração, a corrupção legislativa. O presente estudo complementa a análise da modificação de espírito da Administração Tributária Federal, que fizemos publicar no *Boletim dos Procuradores da República* de número 36, de abril de 2001, cujas conclusões serão, aqui, pressupostas integralmente. Pois que, na verdade, a forma pela qual a Alta Administração Federal avocou atribuição criminal é a mesma com que já fizera avocar a autoridade de todos os auditores fiscais em mãos de meros delegados do poder político e/ou econômico, que se utilizam do poder mediante o princípio de vontade pessoal e não da abstração chamada lei<sup>7</sup>.

Dizer o que é e não é crime, dentro da normalidade constitucional, é tarefa que a sociedade desejou que fosse privativa de um órgão, de foro constitucional e com prerrogativas e garantias que assegurem que seus membros agirão com isenção, imparcialidade, livres de hierarquias ou do jugo da influência dos poderes políticos e econômicos. Garantias constitucionais, tais como a vitaliciedade, inamovibilidade, irredutibilidade de vencimentos, tradicionalmente conferidas ao acusador público, não são privilégios de burocratas de governo, mas, ao contrário, conquistas da sociedade civil, escritas numa Carta de Direitos, que é o que significa, em essência, uma Constituição.

Contrariamente ao espírito constitucional, numa engenharia jurídica sofisticada, implementou-se entre nós, desde 1990, a “privativa” dicção sobre a criminalidade fiscal pelo Poder Executivo.

---

<sup>7</sup> AYDOS, Marco Aurélio Dutra. A privatização do espírito público – Administração Pública: autoridade, poder e assuntos afins. *Boletim dos Procuradores da República*, Ano III, nº 36, p. 26-31, abr. 2001.

O julgamento de crimes por autoridades administrativas, em sede de criminalidade tributária, com amparo “legal”, ocorre, na realidade, como um desenvolvimento que tem início em 1990, quando editada a Lei nº 8.137/90, que em aparência teria “transformado” a natureza dos crimes de sonegação fiscal de crimes de mera conduta, que são, em crimes de resultado, e finaliza com a explícita outorga, pelo ordenamento jurídico, do poder de arquivar determinados fatos em instância criminal, a conselhos administrativos vinculados integralmente ao Poder Executivo, de que é exemplo a ilegal disposição contida no Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998, que permite ao administrador “arquivar” as representações criminais se o conselho de contribuintes ou a autoridade julgadora decidirem que não houve “fraude”<sup>8</sup> (com a não-imposição de multa agravada).

Vejam, em linhas gerais, como se deu esse “desenvolvimento”, que sub-repticiamente foi dando pequenos passos no rumo da hipertrofia do Executivo, em detrimento do Judiciário e do Ministério Público.

A primeira novidade é a transformação (aparente) do delito de sonegação, com a Lei nº 8.137/90, de delito de conduta em delito de resultado.

Se formos fiéis ao espírito da ilustração, teremos de convir que a verdade de uma proposição somente transparece de seus “próprios fundamentos”. Não obstante, a verdade jurídica costuma ser apresentada como aquela que se identifica com a “quantidade” de opiniões, extraída do cômputo geral das opiniões publicadas. É verdade que não existe outro caminho a não ser consultar os doutos, num assunto em que não temos “opinião”, e, quando todos os doutos concordam, parece que somos guiados instintivamente a concordar com a “repetição”. Só que existem assuntos em que as conclusões se apressam sem dar conta de premissas problemáticas, e a dicção da “mudança” da natureza dos crimes fiscais é um desses. A opinião majoritária ou mesmo unânime – quando não questiona e não responde a indagações que são desdobramentos necessários de suas premissas – não é por si um forte argumento racional. Permanece o que ela é: quantidade, a indicar apenas que será menos fácil do que imaginamos contrariá-la. A conclusão a que chega a maioria dos doutos não problematiza nenhuma das premissas sobre as quais se fundamenta. Primeiro, porque não explica a função de um crime de desobediência no corpo do art. 1º, mas não só por isso. Não explica por que o fato de serem materiais ou de resultado autoriza o Poder Executivo a retardar a notícia de crime, não explica por que o Poder Judiciário criminal seja podado em sua capacidade de examinar o “fato gerador” do tributo e a existência ou inexistência de sonegação com “independência” relativamente à palavra do administrador, que sempre pôde errar (tanto que jamais se disse que não poderia o contribuinte discutir a ausência de tributo em ação anulatória). Não explica por que deveriam crimes de falso ficar “pendentes” de processo administrativo-fiscal, como se fosse óbvio (a partir da premissa) que são todos os falsos sempre absorvidos pelo crime fiscal (o que não é óbvio nem correto). Não explica praticamente nada. Na realidade, a opinião jurídica que discutimos assemelha-se a uma opi-

---

<sup>8</sup>Decreto nº 2.730, de 10/8/1998, art. 2º: “Encerrado o processo administrativo-fiscal, os autos da representação fiscal para fins penais serão remetidos ao Ministério Público Federal, se: I – mantida a imputação da multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento.”



não decretada e não refletida. Assemelha-se ao “voluntarismo” judicial. Por fim, na tentativa de salvar a constitucionalidade do art. 83, afirmou-se já que o Ministério Público não estaria impedido de “investigar” a existência do delito fiscal antes de concluído o processo administrativo, mas não se disse por que deveria fazê-lo, uma vez que sempre foi auto-evidente a obrigatoriedade de comunicação, assim que verificada a sua ocorrência pelo funcionário público, de qualquer ilícito penal à autoridade competente, que com certeza não é o superior hierárquico nem muito menos o conselho de contribuintes. Faltaria dizer o absurdo: que na vigência de um Estado constitucional o destinatário natural da notícia de crime devesse “infiltrar” um agente na Fazenda Pública para impedi-la de acobertar crimes fiscais.

De qualquer modo, é interessante desvincular a existência (in)constitucional do art. 83 da conclusão sobre serem materiais ou formais os delitos fiscais. Porque uma conclusão num sentido ou noutro não induz à necessária existência daquele dispositivo. Antes de discutir propriamente se os crimes de sonegação em sua feição atual são mesmo materiais, tenhamos por assumida a tese que parece majoritária de que efetivamente sejam materiais. Isso porque a conclusão teórica nesse terreno é mais ou menos irrelevante. Sejam o que forem, não pode a Administração decidir pelo Judiciário o que são, para que se autorize a ela proceder a arquivamentos criminais em sede executiva. O pacto constitucional há de preservar o Judiciário para dizê-lo, nem que tenha de receber todas as notícias e arquivá-las em juízo, (1) porque o Poder Judiciário é feito de pessoas e pessoas mudam de opinião jurídica (especialmente quando nossas opiniões são – sem muita vontade nossa – embrulhadas na confusão geral e corrupção de valores que se insinua na “bastardia de origem” legislativa); (2) porque é perfeitamente viável concluir que a “mudança” de bem jurídico entre as Leis nº 4.729/65 e 8.137/90 é mais aparente do que real. Pode-se afirmar, com fundamento jurídico razoável, que os delitos de sonegação fiscal, todos eles, *ainda* são delitos de mera conduta e que o enunciado “suprimir ou reduzir tributo”, etc. confere, ao tipo penal em apreço, a mera enunciação de finalidade ou seu elemento subjetivo. Há valiosa sugestão nesse sentido em parecer do procurador regional da República Elton Ghersel, que parece ter recolocado a questão no seu próprio chão, para fundamentar, e bem, que:

*“O núcleo do tipo é a prática de uma conduta destinada a encobrir a ocorrência do fato gerador, ou dar-lhe aparência diversa da que efetivamente possui, ou ainda resultar na incorreta determinação da base de cálculo ou do sujeito passivo, tudo de forma a que o quantum tributário declarado pelo contribuinte ou apurado pela fiscalização resulte inexistente ou inferior ao efetivamente devido, ou ainda devido por outrem.”*

Isso porque a expressão suprimir ou reduzir tributo

*“refere-se à supressão ou redução da habilidade do sujeito passivo em detectar a ocorrência e proceder à correta identificação dos elementos integrantes da obrigação tributária, ou seja, da relação jurídica que se estabeleceu entre os sujeitos ativo e passivo. As condutas não alteram a obrigação ou o crédito que a ela é inerente: apenas*



*impedem ou dificultam a apuração do valor devido”*<sup>9</sup>.

Todavia, não é lugar aqui para discutir teoria do delito ou do delito de sonegação fiscal, sobre ser formal ou material. Tomamos como digna de nota a aparente transformação do bem jurídico para que o delito – que era inequivocamente de conduta – agora parecesse de resultado, e como a legislação originária da Receita Federal evoluiu para que a partir dessa aparente mudança se tornasse – de fato – a instância executiva na única instância de decisão do fato sonegação. Nesse sentido há uma linha evolutiva que começou com a própria Lei nº 8.137/90, consolidou-se por meio do art. 83 da Lei nº 9.430/96, e teria conclusão na aprovação da Proposta de Emenda à Constituição de nº 175/95. Para compreender essa evolução (que não é progresso democrático, mas aberta reação à Constituição democrática de 1988), vejamos um pouco mais sobre o “fato” sonegação fiscal e o que vamos chamar de “processualística” da informação criminal referente aos delitos de sonegação fiscal.

## **2.1 Evolução legislativa que permite o controle administrativo sobre a persecução penal tributária**

Sonegar, no mundo-da-vida, seja qual for a dicção da norma jurídica, sempre foi conduzir-se de um certo modo... O Direito Penal fala linguagem popular. Eventualmente, vale-se de conceitos jurídicos, especialmente em crimes mais relacionados aos direitos comercial, empresarial e outros do gênero. A idéia de que o tipo – para ser uma garantia – deva imaginar exhaustivamente o “modo de operar” do infrator para prever o crime é uma idéia falsa sobre a garantia da tipicidade. Praticamente toda pessoa, até mesmo de pouca instrução, sabe o que é fraude (sabe, por intuição moral ou sabedoria cotidiana, o que é simulação, conchavo, maquinação, trama, conluio, etc.). A idéia de que tipos penais compostos de palavras genéricas (mas não abertas, o que é o caso da palavra fraude) seriam inconstitucionais por afronta à tipicidade não parece muito razoável. Porque é exatamente por serem mais ou menos genéricos que os tipos sobrevivem, quando construídos de modo tecnicamente preciso, aos tempos e à imaginação criadora dos criminosos. Em tese, um tipo que diga “gerir fraudulentamente instituição financeira” não precisa dizer mais nada, pois todo mundo sabe o que é fraude (e o juiz dirá que *meios* são fraudulentos, dentro do universo de modos fraudulentos existentes ou inauditos), o conceito de gerência é o tradicional do direito privado, e instituição financeira é conceito legal da lei penal incriminadora.

Questão diversa surge quando o tipo penal é escrito com técnica deficiente. A legislação penal brasileira extravagante, com raras exceções, tem técnica bastante inferior à da legislação codificada. Ora pretendem os tipos ser exhaustivos e regular minuciosamente a conduta criminosa e tudo prever, tornando-se taxativos, ao preço de excluírem delitos análogos, por esquecimento ou malícia do legislador, etc. Ora não dizem com clareza se o que se busca punir é a conduta ou o resultado, misturando, ainda, a delitos de particulares contra a coletividade, delitos contra a “administração” (como no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.137/90, que disciplinou um delito contra a

---

<sup>9</sup> GHERSEL, Elton. Parecer pelo Ministério Público Federal em HC 2001.04.01.6031-9. TRF/4ª Região. Paciente Pedro Grendene Bartelle. pp. 11 e 10, respectivamente. Parecer datado de 4/5/2001. Veiculado via internet aos membros do Ministério Público Federal.

ordem tributária, por equiparação, típico da conduta “desobediência”. Como alguém “suprime ou reduz” tributo devido meramente desobedecendo, já seria uma questão em aberto, insolúvel, salvo se admitindo que a lei é defeituosa e tem de ser corrigida por boa interpretação).

O ordenamento penal-tributário era explícito ao tipificar crimes de mera conduta. Leia-se a disposição da Lei nº 4.729/65:

“Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos [...]”.

A lei nova (e se fosse apenas para agravar a pena não precisava re-escrever a antiga) redigiu de modo diverso, mas talvez ainda apenas em aparência seja crime material. Leia-se, da Lei nº 8.137/90:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias [...]”.

Tenhamos por pressuposto que a dicção da lei nova é de crime de resultado, ou crime material. A pergunta que fazemos é se pode o legislador alterar o que é conduta, no mundo da vida, para considerar relevante como crime apenas o resultado? Ou deverá o intérprete salvar a “péssima técnica” legislativa e ater-se ao que é crime no sentido “comum” da vida?

O aplicador da lei, no Brasil, e já não é de hoje, se verá diante da “calamidade legislativa”. O fato já fora denunciado por Rui. Dizia o grande jurista, em sua célebre “Oração aos Moços”:

*“pesai bem que vos ides consagrar à ‘lei’, num país onde a lei absolutamente não exprime o consentimento da ‘maioria’, onde são as minorias, as oligarquias mais acanhadas, mais impopulares e menos respeitáveis, as que põem, e dispõem, as que mandam, e desmandam em tudo; a saber: num país, onde, verdadeiramente, ‘não há lei’, não há, moral, política ou juridicamente falando*

*[...]*

*É verdade que a execução corrige, ou atenua, muitas vezes, a legislação de má nota. Mas, no Brasil, a ‘lei’ se deslegitima, anula e torna ‘inexistente’, não só pela bastardia da origem, senão ainda pelos horrores da aplicação”<sup>10</sup>.*

<sup>10</sup> BARBOSA, Rui. “Oração aos moços”. (Discurso de paraninfo, lido pelo professor Reinaldo Porchat, na Faculdade de Direito de São Paulo, por ocasião da colação de grau dos bacharéis em 29 de março de 1921.) In: *Ensaios literários*. Seleção de Américo Lacombe. Rio de Janeiro/São Paulo: Gráfica Editora Brasileira, 1949. p. 222.

Que a legislação tributário-penal posterior a 1990, especialmente nos desenvolvimentos da processualística da notícia criminal (compreendendo o art. 83 da Lei nº 9.430/96 e seus frutos podres), seja maculada pela “bastardia de origem” é fato que impõe a nós, aplicadores, um esforço dobrado para que não somemos à origem, o mal, denunciado por Rui Barbosa, dos “horrores da aplicação”.

Sonegar, no vernáculo, é palavra indicativa de conduta. Sonegar é “*ocultar com fraude, astúcia ou habilidade; dissimular, ocultar, esconder, eximir-se ao cumprimento de uma ordem, tirar às ocultas, esconder, encapotar, etc.*” (Dicionário Aurélio).

Sonegam-se, em geral, informações de quem delas deveria ter notícia. Um dos antigos conceitos *jurídicos* de sonegação fiscal, entre nós, foi dado, por exemplo, no Regulamento da Lei do Imposto de Consumo, Decreto nº 56.791/65, e dizia praticamente o mesmo que o dicionário:

*“Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária:*

*I) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (art. 115)”<sup>11</sup>.*

Se todos devemos pagar impostos, todos devemos agir de determinadas maneiras para que o Estado conheça a base de cálculo e os fatos que geram impostos. Qualquer ocultação aqui é conduta que viola dever jurídico. A violação do dever jurídico de lealdade deve gerar fato ilícito criminal, além de ser fraude fiscal, sobre a qual deve “naturalmente” recair a imposição da chamada multa agravada, de modo que se o infrator quiser ter a “liberdade” de ocultar tais fatos novamente, saiba que pagará não apenas o tributo iludido, mas um “extra” de 150%, para que o Estado não incentive tal conduta, e premie a conduta contrária, leal e honesta. Retribuindo a sonegação no campo fiscal (150% de multa) e penal (pena criminal que deve incluir também a privação de liberdade), a ordem jurídica conseguiria impor o princípio da igualdade constitucional de todos perante a lei. A regra penal deve (deveria) ser muito simples e apenas qualquer forma fraudulenta ou ardilosa de subtrair ao conhecimento da autoridade a ocorrência de fato que fosse causa jurídica da imposição do dever de contribuir.

Resumindo: *sonegar* é, na vida comum, que é a vida que interessa ao Direito Penal, atividade, mera *conduta*. Um ordenamento muito simples diria, como na tradição codificada, que o “resultado” da conduta (menor, maior, de pequeno valor, ou magnitude, etc.) seria uma, dentre outras (p. ex., a intensidade do dolo de enganar, a associação criminosa com agentes públicos ou profissionais, etc.), circunstância a ser sopesada na dosimetria da pena. Fora isso, o resultado em crime formal é mero exaurimento do crime. Como exaurimento que é, a corre-

<sup>11</sup> Citado em ROSSI, Ângelo Rafael. *Crime de sonegação fiscal*. Lei 4.729 de 14-7-65. Rio de Janeiro/São Paulo: Editora Jurídica e Universitária, 1967. p. 26.

ção do resultado, depois de consumado o delito, somente poderia, pela regra e tradição penal, atenuar a pena, jamais excluir a punibilidade.

Sonegar, então, é (deve ser) crime, e do tipo de crime que agride a sociedade inteira, só podendo ser crime de ação penal pública e incondicionada. A vítima do crime é a coletividade e não a Receita Federal, órgão de execução da fiscalização tributária federal.

Geralmente, apenas crimes que interessam ao âmbito privado da vítima são noticiados ao arbítrio da vítima. Crimes públicos podem ser noticiados por qualquer pessoa. Agora, se tais crimes são “descobertos” normalmente por funcionários públicos, a regra, que deveria existir em um sistema legislativo normal, é a da imposição de “dever” funcional de noticiar, à autoridade pública competente para processar crimes, qualquer fato que configure possibilidade de crime, sem mais investigações ou delongas, sem a necessidade de conceituá-lo, dizer quem o praticou, etc. Conseqüência necessária desse agir é que a sua violação, por atentar contra a coletividade, em geral, deve também constituir uma negação de dever funcional, e também um delito, que entre nós é conhecido como “prevaricação”. O funcionário público, seja a autoridade lançadora, ou revisora, ou delegacia de julgamento fiscal, ou conselho de contribuintes, não pode “perdoar” diretamente o infrator em nome da coletividade, não podendo, por conseqüência lógica, perdoá-lo indiretamente mediante a “demora” na efetivação da notícia, que pode comprometer a punibilidade pelo efeito da prescrição, o esquecimento jurídico do fato pelo mero transcurso de tempo.

Mas nem sempre, entre nós, a sonegação foi crime, e é possível que o exame da origem legal do crime nos ajude a corrigir os defeitos de interpretação tão comuns atualmente.

## **2.2 Origem do crime de sonegação. Lei nº 4.729/65. Direito material e processualística da informação criminal**

A origem da discussão penal sobre sonegação fiscal, entre nós, antecede à Lei nº 4.729/65. Segundo Ângelo Rossi, ao tempo em que não havia legislação especial, houve o esforço por parte dos acusadores de integrar delitos fiscais no direito codificado, especialmente na falsidade ideológica. É possível que venha desse esforço a pacífica jurisprudência que se criou em torno da auto-evidente absorção do falso no crime fiscal. A falsidade dessa tese, pelo menos em toda a sua extensão, já autoriza a que se considere ilegítima a “seleção” de fatos pela autoridade fiscal para entrega ao Judiciário, ou para arquivamento em sede executiva. Não pode o administrador decidir, pelo juiz, qual falso é absorvível e qual não é, para fazer com que a materialidade do delito dormite, dependurada ao processo fiscal, na dependência do julgamento executivo. E não pode fazer isso ainda que a “unanimidade” da jurisprudência diga que certo tipo de falso é efetivamente absorvido, porque o Judiciário tem direito de mudar de opinião.

Passada a tentativa de abarcar no Código os delitos de sonegação, sobrevieram projetos e leis. Em harmonia com o conceito de sonegação do mundo real, o mundo formal tornou ilícita a conduta, desde o primeiro projeto, que, segundo Ângelo Rossi, comentarista da Lei nº 4.729/65, foi encaminhado ao Congresso em 27 de abril de 1963, pelo então presidente João Goulart, para punição criminal da “fraude” contra o Fisco. A Lei que veio a ser aprovada, de nº 4.729/65, da mesma forma disse o que a vida cotidiana diz ser correto sobre a sonegação: que

ela é conduta a ser punida independentemente do resultado, até porque se imagina que a punição da conduta é mais importante, para que o resultado não ocorra. O bem jurídico é a conduta, não o produto da tributação, que já podia (e de fato é) ser assegurado mediante a ação fiscal. A Lei nº 4.729/65, em seu aspecto geral, é mais precisa, tecnicamente, do que a ordem inaugurada com a Lei nº 8.137/90. Talvez por ser uma legislação de transição entre o que não era crime e passou a ser considerado tal, previu essa lei “benefícios”, entre eles a questionável extinção da punibilidade pela denúncia espontânea (mas veja-se que na Lei nº 4.729/65 o benefício é bastante diverso do atual, é limitado ao pagamento do crédito por denúncia espontânea, antes da “ação fiscal”, o que é bem diverso de pagar o débito antes de “recebida a denúncia”, benefício criado posteriormente no art. 14 da Lei nº 8.137/90<sup>12</sup>).

Apesar de contar com “benefícios” para “criminosos primários”, caso em que a “pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo” (a primariedade nesse caso era específica nos crimes de sonegação fiscal <sup>13</sup>), os benefícios legais já eram criticáveis, como anotava Rossi:

*“A lei é defeituosa e malfeita. Contém dispositivos que enfraquecem a ameaça penal. A punição do criminoso primário, prevista no § 1º do artigo 1º, é especialmente mitigada, pela extinção da punibilidade mediante o recolhimento do tributo antes do início da ação fiscal, prevista no art. 2º. Ora, o arrependimento se dá após a consumação do crime, e, mesmo assim, tem o efeito de extinguir a punibilidade, o que parece um tanto imoral”<sup>14</sup>.*

Defeituosa e malfeita: se a fôssemos comparar com a nova ordem penal-tributária que se encaminha para a ficção de que a sonegação fiscal é crime apurado e punido pelo Estado, diríamos que era 100% menos defeituosa do que a legislação atual. E era mais técnica, diga-se de passagem, num aspecto sensível para a efetiva punição da sonegação fiscal, que é a processualística da informação criminal. A Lei nº 4.729/65 não criou nenhum mecanismo novo no conhecimento e notícia de crimes praticados diante dos olhos do servidor público. Apenas afirmou a obrigação (que é dever do funcionário em geral e já estava no antigo Estatuto do Servidor) de noticiá-los, *imediatamente*, à autoridade que tem atribuição para deles conhecer, em formulação semelhante ao dever administrativo dos juízes (na forma do art. 40 do

---

<sup>12</sup> Benefício que, revogado, ressuscitou no art. 34 da Lei nº 9.249/95, de origem “bastarda” porque disciplinado, de soslaio, entre outras disposições fiscais de “fim de ano”. De resto, o pagamento como causa de extinção de punibilidade, que não contém nenhum valor além da reparação do dano (diversamente de outras hipóteses legais, tais como a garantia da verdade, na extinção de punibilidade prevista no § 3º do art. 342, do falso testemunho), permanece no sistema tributário-penal como anomalia, daí por que não serve de parâmetro para “harmonizar” o sistema, como pretendem alguns ao argumentarem, falsamente, que o pagamento, como causa de extinção da punibilidade, quebra a isonomia e obriga o réu a “confessar” a infração fiscal. A argumentação é, como a do prévio exaurimento, à primeira vista, lógica, mas a partir do momento em que se estabelece a extinção como anomalia no sistema, cede qualquer possível harmonização desse tipo, porque não se pode interpretar o todo pela parte e, muito menos, pela parte-desviante ou anômala.

<sup>13</sup> ROSSI. Op. cit., p. 67.

<sup>14</sup> ROSSI. Op. cit., p. 33.

Código de Processo Penal) que souberem de possibilidades delituosas em autos ou papéis de que conhecem. Nada novo disse aquela lei sobre o dever de noticiar, tomando-o como algo evidente e, ainda, com igual evidência dispondo que “retardar” injustificadamente a notícia seria crime funcional.

Não disse, nem poderia dizer aquele legislador, se o funcionário devia entender de complicadas técnicas de direito e processo, se devia saber que existem crimes materiais ou formais, se devia saber se a tentativa é punível ou impunível, se o falso é autônomo ou absorvido, se existe possibilidade de o agente ter-se havido com mera culpa e se esta possibilidade autoriza que ele deixe de noticiar, etc. (ao contrário do que se estabelece atualmente, em portarias da Receita Federal, como um verdadeiro código de processo da notícia de crime, que dá “amparo legal” à usurpação de poderes constitucionais do Ministério Público e do Judiciário). E isso não fez por razões evidentes porque, se exigisse isso do funcionário, poderia ao mesmo tempo pôr sobre os ombros dele, funcionário, um ônus que ele não deve ter, o ônus de errar em prejuízo da sociedade, ou de ser – ilicitamente – comandado a fazer ou deixar de fazer algo, sem contar com prerrogativas constitucionais que o habilitem a resistir, o ônus, enfim, de dizer o que não é crime e determinar arquivamentos sumários, não sujeitos a controle judicial.

No § 4º do art. 1º, previa a Lei nº 4.729/65, o “crime funcional” do agente que concorre para a prática do crime de sonegação fiscal, tendo atribuição de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos (espécie de facilitação à sonegação). Deixar de dar a notícia, oportunamente, poderia com certeza ser tipificado nesse tipo de “facilitação à sonegação”. O que era crime funcional é o que devia mesmo ser crime: ocultar da autoridade a existência de crimes e não, como agora, contar aquilo que a autoridade poderá perdoar...

Ângelo Rafael Rossi, ao comentar a antiga Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, dizia que: “*Quem comete crime no exercício do cargo revela sua indignidade e periculosidade. Mostra-se indigno da investidura.*”<sup>15</sup> Nessa ordem de coisas, deixar de noticiar os crimes à autoridade competente para processá-los era considerado indignidade no exercício do cargo. E corretamente, quem age assim era considerado “perigoso” para a sociedade.

A disposição processualística da informação criminal era elementar:

*“Art. 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.”*

Comentando o dispositivo, escreveu Rossi: “*A autoridade não deverá especificar o delito. A capitulação é privativa do Ministério Público*”. O seu comentário é lapidar. A autoridade jamais deveria descer a minúcias quanto à classificação criminal, não indo além do essencial. A notícia-crime diria que aconteceu fato *x*, aparentemente classificável como crime contra a ordem tributária. Anexaria à notícia os papéis em que surgiu o conhecimento do fato,

---

<sup>15</sup> ROSSI. Op. cit., p. 68.



documentos e provas materiais (originais) apreendidas, do possível delito. Mais do que isso é desnecessário. Agora, se faz mais do que isso para “deixar de noticiar” (omitir a comunicação), não somente desnecessária, como ilegal e inconstitucional, será a conduta funcional, porque é usurpação de poder de outrem.

Ao falarmos em conduta constitucional, é preciso realçar um elemento da vida democrática que é o agir democraticamente. Nem sempre esse agir é um fazer algo positivo. Por vezes será renunciar a fazer, deixando que outros, com atribuição privativa para isso, o façam. Por isso que a democracia é difícil, por ser, no dizer de Montesquieu, assemelhada a um “*esquecer-se de si mesmo*”. Remeter a notícia de crime, imediatamente, ao Ministério Público é um agir positivo que nada pode omitir por medo de “representar demais”. Ao remeter a notícia de crime, nos moldes muito genéricos que apresentamos como corretos, não estaria a autoridade descumprindo dever ou cumprindo-o de modo desidioso. Nem sequer estará passando atestado de desconhecimento de Direito Penal (até porque conhecimentos aprofundados de Direito Penal não lhe são exigíveis para bem cumprir a função de fiscalização tributária) mas antes, afirmando, democraticamente, a prerrogativa constitucional de outrem.

Digno de registro era o preâmbulo do Decreto que disciplinava a processualística da informação criminal ao fixar, desde logo e de modo explícito, “*a autonomia recíproca do processo administrativo fiscal e do processo criminal*” (*consideranda*, Decreto nº 57.609, de 7/1/1966), princípio que vinha disciplinado em seu art. 5º: “*O processo fiscal instaurado na esfera administrativa independe da apuração do ilícito penal*”.

Esclarecendo dúvidas sobre a participação de terceiros ou sobre o problema da criminalidade subjacente à sonegação fiscal, o Decreto antigo era também “evidente” ao dizer: se o terceiro for funcionário, imediatamente se procederá ao inquérito administrativo, sem prejuízo do inquérito policial e, em se tratando de particular, sua participação será apurada pela polícia, que também fará qualquer apuração no que respeita à criminalidade subjacente. Disciplinou o Decreto nº 57.609/66:

*“Art. 8º. Compete ao Departamento Federal de Segurança Pública instaurar inquéritos e sindicâncias sobre os fatos delituosos subjacentes à sonegação de tributos ou com ela relacionados, inclusive crimes funcionais.”*

É evidente que a “criminalidade” subjacente à sonegação fiscal, de que hoje é indiciária a movimentação financeira da CPMF, conhecida pela Receita Federal, é atribuição típica de “investigação criminal”. Até porque será preciso, nesses casos, períodos mais ou menos longos de maturação da investigação, para surpreender o infrator, e não perder a prova, etc. Serão necessárias cautelares tipicamente investigativas, tais como quebras de sigilo telefônico e outras, em juízo criminal, que são incompatíveis com o procedimento “contraditório” adotado no processo fiscal.

Visto, em linhas gerais, o princípio do ordenamento anterior, vejamos a nova ordem penal-tributária que vigora a partir de 1990, também no aspecto sensível da processualística da informação criminal, que é o mais importante.



### 2.3 Sonegação fiscal sob a ordem penal-tributária posterior a 1990

Voltemos à dicção na nova lei de sonegação fiscal, tomando-a como ela aparentemente é, uma mudança de “valor” ou troca de bem jurídico da conduta para o resultado (sem prejuízo de que isso seja mera aparência, a ser desvendada em interpretações mais aprofundadas e harmônicas do ordenamento tributário-penal).

Pergunta-se: (1) pode o autor da lei mudar a natureza do crime na lei penal?

É difícil admitir que o legislador (penal ou tributário) tenha tanta liberdade como se poderia imaginar pela mera leitura da legislação. Em Direito Tributário, que é de mesma natureza impositiva que o Direito Penal, a teoria dos “fatos-signos” presuntivos de riqueza, de Becker, já dava uma resposta negativa a essa ampla liberdade. As limitações constitucionais são outra fronteira a impedir tamanha liberdade. Exemplo clássico seria a tributação, vamos dizer, de maiores gravames a populações de raça *x* ou *y*, o que seria flagrantemente inconstitucional, por quebra de isonomia, além do fato de a pertinência a determinada raça não ser fato-signo presuntivo de maior capacidade contributiva.

Em Direito Penal, poder-se-ia, sem mais, alterar o bem jurídico protegido, de conduta para resultado? Sem pretender uma resposta ao questionamento, que seria meramente acadêmico, podemos perguntar algo prático: quais as conseqüências disso?

O que se pode dizer é que – de fato – a realidade que se vive hoje, com suporte na interpretação predominante do delito fiscal de resultado, é equivalente a um retrocesso a tempo anterior à vigência da Lei nº 4.729/65. Isto é, apesar de que exista em “ficção” o crime de sonegação fiscal, quem o julga é a Administração fazendária, que pode arquivar notícias de crime se se convencer num sentido ou em outro. *Então o fato sonegação continua sendo um fato meramente fiscal.* Adotar – agora tanto faz se diretamente ou por via transversa – o prévio exaurimento da instância fiscal é equivalente a descriminalizar a conduta do sonegador, com o prejuízo de que o crime remanesce e pode ser punível – e exemplarmente – quando a Administração enviar a notícia de crime (quando quiser). Institucionalizam-se as regras do silêncio, como nos pactos de organização criminosa, e do bode expiatório, que lavaria a absolvição dos outros, perdoados.

Se a lei, bastarda na origem, foi quem proporcionou essa evolução, já é mais do que tempo de se corrigir a má origem com boa interpretação.

O resultado mais evidente da alteração, associada a uma nova processualística da informação criminal, é a concentração do poder de dizer o crime em mãos da Administração. A quem teme que agentes do Poder Executivo possam incriminar alguém, porque isso rompe o pacto democrático, não será difícil convencer que o poder de “perdoar” alguém é tão ou mais grave e inconstitucional. E que um e outro são idênticos.

A conclusão de artigo de Luciano Feldens e Douglas Fischer resume com propriedade a questão, ao dizer que, quando muito, a decisão fiscal será um, dentre outros, elementos de convicção para o juiz criminal, não podendo ter força “absolutória” na instância penal: “Até porque nunca se pretendeu – e nem se pretenderá – o contrário: que o contribuinte, perdedor

no Conselho de Contribuintes, saia de lá condenado criminalmente.”<sup>16</sup>

A tese da dependência da instância criminal à fiscal (que é, traduzindo diretamente, o que se afirma ao pretender salvar algo que *não existe*, como a “unidade do injusto”) parece lógica, e essa aparência deve ser desfeita.

Se é sobre o terreno da lógica que argumentam os juristas que defendem o “prévio exaurimento” da via administrativa para o recebimento da denúncia, então é chegado o tempo de – verificado o absurdo inconstitucional de fazer depender a condenação criminal da palavra da Administração – corrigir o defeito *lógico* do raciocínio. O que será também muito lógico e simples. Duas premissas podem ser verdadeiras, mas produzirem um silogismo falso por não pertencerem ao mesmo gênero. O transporte ou migração de uma premissa de um gênero para outro é causa de inconsistência lógica, já advertia Aristóteles. E essa migração torna o raciocínio inteiro falso, embora seja aparentemente lógico.

Vejamos o raciocínio:

(a) Premissa maior: o delito é material ou de resultado (reduzir, suprimir tributo devido); (b) Premissa menor: é privativo da autoridade fiscal o lançamento; (g) logo, sem lançamento válido, não há delito.

O raciocínio é falso porque a premissa maior pertence ao Direito Penal e a premissa menor ao Direito Tributário, e o administrador “fiscal”, num regime democrático, não pode decidir pelo juiz, assim como o juiz não pode constituir crédito tributário. Agora, isso não quer dizer que o juiz (cível ou criminal) não possa (alguns pensam que não “saberia” fazê-lo) dar a um fato a sua coloração jurídica para dizer se sobre ele deve ou não deve incidir norma tributária.

A supressão ou redução de tributo devido é um fato, como qualquer outro elevado à condição de crime, cujo conhecimento é privativo do juiz criminal (e, como questão prejudicial do dispositivo da sentença, só produz efeitos no âmbito criminal). Se o juiz não souber desvendar a complexidade tributária a contento, pode valer-se de peritos, contabilistas, mas ele vai decidir a *questão jurídica*: se devia ou não devia incidir tributo no fato cujo conhecimento foi ocultado mediante fraude (sonogado). Se a Administração erra em favor do contribuinte, não há fundamento jurídico para impor esse erro ao juiz, como se sua decisão viesse a “reboque” da decisão administrativa.

Logo, é absolutamente compatível a condenação criminal com a “absolvição” fiscal (palavra que usamos apenas por retórica, porque é inadequada no processo fiscal). E, ademais, o erro da autoridade tributária para imposição de crédito sempre pôde ser discutido em juízo e jamais fez coisa julgada para o Judiciário.

Então nada importa que os conselhos, ou delegacias de julgamento, digam que não há tributo devido, embora sempre seja lamentável que o digam em desacordo com o Direito (como vem tornando-se freqüente). Não há conflito (nem pode haver) a não ser que se pretenda que o juiz seja mero aplicador da sanção passada pelo Fisco.

E, contudo, o raciocínio falso vai dando margem, desde 1990, a diversos fundamentos legais que usurpam atribuição do Ministério Público, e pode ainda desembocar na “constitu-

<sup>16</sup> FELDENS, Luciano; FISCHER, Douglas. A decisão desconstitutiva do crédito tributário e a ação penal. Veiculado eletronicamente aos membros do Ministério Público Federal.

cionalização” dessa usurpação, tentada hoje pela via de Projeto de Emenda Constitucional nº 175/95, que pretende acrescentar um § 3º ao art. 145 da Constituição, para dizer (fora de lugar) que: “Ninguém será processado penalmente antes de encerrado o processo administrativo tributário que aprecie a matéria da denúncia.”<sup>17</sup>

Em sendo aprovada a referida Emenda, não se poderá apelar à “guarda da Constituição” para resistir a essa evolução legislativa, mas também não se poderá dizer da Constituição de 1988 que ela ainda é uma constituição democrática que se mantém na tradição moderna de separação dos poderes jurisdicionais e executivos.

A opção, mais aparente do que real, pelo delito de resultado (ou material) é apenas o início das patologias do sistema penal-tributário por nós adotado a partir de 1990. Por sistema penal tributário não compreendemos apenas as normas que criam tipos penais, mas também aquelas que permitem que o titular da ação penal processe os culpáveis. E aí veremos que a patologia se insere num quadro de “organização estatal” para a promoção da sonegação fiscal, mediante condutas, legais e infralegais, inconstitucionais, que, além de inaptas para combater a criminalidade fiscal, ainda são aptas a criar solo apropriado para a corrupção.

#### **2.4 A processualística da informação criminal na nova ordem penal tributária**

Reafirmando o que foi dito antes, o Ministério Público é e sempre será o destinatário natural das notícias de crimes de que têm conhecimento os particulares ou funcionários públicos, com a diferença de ser, para os últimos, dever funcional noticiá-los e não retardar essa notícia.

Como (e por que) pode uma ordem jurídica considerar “legal” protelar a notícia até a ocorrência de um evento incerto e não sabido (em seu termo final), e que ainda por cima é *privativo* da Administração?

Perplexidades: (1) E se o delito estiver a ponto de prescrever e puder a Administração adiar o evento após o qual deva fazer a notícia, não é tal ordem um convite à prevaricação, à corrupção, etc., com a desvantagem de que jamais se provará que houve dolo ou “sentimento pessoal” na demora? (2) Se, mesmo sendo de natureza material, os delitos fiscais não operam necessariamente a extensão de seus efeitos (ex., extinção da punibilidade pelo pagamento) aos crimes conexos (há jurisprudência nesse sentido<sup>18</sup>). Por que esperar para processar o que não é afetado pelo pagamento? (3) Se, sendo materiais, tais delitos admitem tentativa, por que sonegar ao Judiciário as provas da tentativa sob o argumento de que o resultado não ocorreu? Registre-se que nas instâncias estaduais verificam-se condenações por crimes tentados dessa natureza<sup>19</sup>. (4) Por que deixar dependurados num processo fiscal, aguardando conhecimento pelo julgador administrativo, documentos falsos que prejudicam terceiros (contratos sociais, notas fiscais frias, etc.), os quais não são absorvidos pelo crime fiscal?<sup>20</sup> O rol é exemplificativo,

<sup>17</sup> Referido em PAULINO, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei 8.137/90*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. p. 123, pelo sentido integral do texto, aprovativamente.

<sup>18</sup> *Revista dos Tribunais*, v. 564, p. 411.

<sup>19</sup> TJSC – AC 33.869 – 1ª Câmara – 28/11/1995.

<sup>20</sup> Sobre isso há precedente: *JSTJ*, v. 29, p.298-299, segundo o qual a existência da segunda vítima possibilita a caracterização do delito de falsificação documental.

e não se destina, com certeza, a “ensinar” a Receita Federal a ampliar suas portarias para incluir este ou aquele tipo de crime na nominata de crimes sujeitos à representação, porque nominatas desse tipo são ilegítimas.

Dentro da normalidade, a pergunta sobre “quando deve ser feita a notícia-crime” seria obviamente respondida com um “imediatamente”. E seria também óbvio que bastaria ao dever de noticiar o conhecimento de um indício do crime, conceito legal que está no Código de Processo Penal de modo claro e inequívoco: toda “circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias” (art. 239 do CPP). Mais do que ter noção elementar de que fraude é crime e do que seja indício de crime, o particular, ou funcionário não precisariam saber para cumprirem com tranquilidade a “rotina” de remeter notícias de crime ao Ministério Público. Em dúvida sobre ser ou não ser crime a conduta que conhece, deve-se encaminhar a notícia. O princípio de toda investigação criminal é da dúvida em favor da sociedade. Se o Ministério Público vai pedir o arquivamento por entender que não houve crime, nem por isso a notícia de crime (a representação fiscal para fins penais, como se a rotula) foi abusiva, errada ou caluniosa (e é preciso dizer o óbvio, porque já aparece como duvidoso, de que é exemplo a obra citada, de José Alves Paulino, p. 96 e ss.).

Onde prescreve mais do que devia, a legislação torna-se corrompida em seu princípio. A idéia corrente sobre corrupção é o recebimento de propina, mas existe também uma corrupção de princípios, de instituições, há a corrupção pior que é a do “espírito público” que deve estar no Direito Público.

A corrupção brasileira, que atinge hoje cifras assustadoras, deve muito de sua existência à corrupção legislativa que se instaura a partir de 1990. No aspecto especificamente fiscal, temos sucessivamente, para resumir o que estamos demonstrando, uma linha evolutiva de “corrupção legislativa”: (a) transformação (ainda que aparente) dos delitos fiscais em delitos de resultado, por criação legislativa, ao contrário da realidade; (b) a opção pelo “pagamento” como causa de extinção da punibilidade; (c) a usurpação de poderes, pelo Executivo, privativos do Ministério Público e do Judiciário; (d) para chegar ao objetivo final que é a regra da PEC nº 175/95 (prévio exaurimento da instância administrativa como condição da ação penal).

Nesse caldo de corrupção legislativa, o pior será a mentira ideológica que fará com que o Ministério Público e o Poder Judiciário ainda devam dar assentimento à usurpação, sob pena de aparecerem, diante do público, como desinteressados na luta contra a corrupção. Aqui surgem os argumentos ideológicos que misturam verdades e mentiras, sendo o mais corrente o de que a criminalidade está organizada e que contra ela somente forças-tarefa (Receita + Judiciário + Ministério Público + Polícia) podem lutar. A parte ideológica oculta que nessa “força-tarefa” a decisão parte da Administração Pública, que entrega aos demais aqueles infratores que não perdoa. Essa ideologia é também base de sustentação da criminalidade de Estado.

Assim como se institucionaliza como conduta “lícita” a escolha, pelo Executivo, do crime que quer “contar” dentre os inúmeros de que tenha conhecimento, institucionaliza-se, também, como crime a “delação” (que qualquer autoridade pública conte aquilo que não “deve”) dos crimes que deveriam permanecer em segredo. É a institucionalização do silêncio para os que conhecem as provas dos crimes, até que a “alta autoridade” bem decida pelo País aquilo que é crime.

Em síntese: altas autoridades fiscais conhecem todos os crimes; se quiserem contar alguns, não praticam crime algum; se não quiserem contar outros, também não praticam crime. Só pratica crime aquele que contar o que não deve. Só não pretenda o membro do Ministério Público perguntar (requisitar legalmente informação) demais sobre aquilo que a Alta Administração não queira que ele saiba. Uma regra como essa tem tudo para tornar o País o paraíso de organizações criminosas, com tentáculos sobre a Administração Pública, porque esta última vai assumindo a feição daquelas.

Crimes fiscais não serão contados ao Ministério Público por particulares, que normalmente não os conhecem, e aqueles envolvidos neles com certeza não têm interesse em contar, salvo na hipótese rara de delação por desentendimentos na sociedade criminosa. Os agentes públicos que os conhecem, em lugar de terem por força de lei obrigação jurídica de efetuar a notícia-crime sem demora, encontram “óbice legal” na remessa dos elementos de fato ao Ministério Público. O dispositivo legal erige como regra o silêncio em torno do que pode ser criminoso, enquanto não for bem “examinado” por todas as hierarquias da Administração fiscal, e torna-o semelhante ao “pacto de silêncio” de organizações criminosas. Como disse o procurador italiano Piercamillo Davigo, que atuou na *Operação Mãos Limpas*: “*Na Itália temos o pacto de silêncio. É o que define, exatamente, a Máfia.*” Ao romper-se o silêncio, foram acusados os procuradores italianos de criar um Estado policial, mas, na realidade, o Estado policial vigora é quando não se pode contar o crime à autoridade, sob pena de incorrer em crime, e é mais ou menos isso que estamos criando no Brasil com relação aos crimes fiscais. Na Itália, também o Executivo tinha controle sobre o que informava e o que não informava e com certeza é esse controle sobre a informação criminal a grande origem da corrupção generalizada que a operação Mãos Limpas buscou desmontar. No dizer de Davigo:

*“O Executivo estava interessado em controlar a polícia, porque, controlando a polícia, controlaria, também, aquilo que era levado à mesa do Ministério Público. Se a Polícia não notificasse os crimes cometidos, o Ministério Público não teria condições de dar encaminhamento a essas investigações.”*

[Hoje em dia, na Itália, ao contrário] “*O crime organizado, o crime econômico [têm] uma grande bagagem de informações que não estão em mãos da polícia e sim do Ministério Público*”<sup>21</sup>.

O Ministério Público não quer poder além do que sua autoridade exige. Só quer saber o que é público, o que os auditores da Receita Federal conhecem, mas não podem contar, porque se tornou proibido contar o que seja crime.

Algo pode deixar de ser crime na prática, pela impossibilidade legal de ser conhecido pelo promotor da ação penal.

Agora, dirão que tudo isso pode ser negociado quando se fizer a força-tarefa, pois

---

<sup>21</sup> SIMON, Pedro (Org.). *Operação Mãos Limpas*: audiência pública com magistrados italianos. Brasília: Senado Federal, 1998. p. 36.

bastará ao Ministério Público que se valha de uma requisição legal, com amparo em sua Lei Complementar, que as informações criminais lhe serão fornecidas pela autoridade fiscal. Parece a via tortuosa de fazer o que é certo, mas, por tortuosa que é, ela já apresenta uma deficiência ético-jurídica que é a possibilidade de existência institucionalizada da “iniciativa privativa da Administração para a persecução penal”. Segundo essa prática, que é perigosa para o regime constitucional, a Fazenda Pública poderá “contar” extra-oficialmente a existência de determinado caso, do qual fornecerá os elementos se estes forem “requisitados”. Depois de pleitear pela aberta desobediência às requisições do Ministério Público, com amparo em Parecer (PGFN/CAT nº 2.317, de 2000) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Receita Federal teria chegado a uma solução de compromisso. Fornecerá, em desobediência ao art. 83 da Lei nº 9.430/96, tudo aquilo que for requisitado. O atendimento à Lei Complementar nº 75/93 abre espaço então para a negativa, casuística, de vigência do art. 83 da Lei nº 9.430/96. Aqui tudo fica aparentemente resolvido. O Ministério Público aparentemente continuará conhecendo notícias criminais, mas tem um porém: aquela notícia que a Fazenda Pública não queira contar “extra-oficialmente” para depois ser feita a requisição, dando chance à negativa de vigência casuística da Lei nº 9.430/96, continua sem ser descoberta e com isso passa a haver amparo legal para duas condutas antagônicas: contar e não contar, cumprir o art. 83 e desobedecer o mesmo art. 83. O que “institucionaliza” e privatiza a seleção do que é crime em mãos do Poder Executivo, sob forma quase clandestina, porque não oferecida à possibilidade de contrariedade por outro órgão, diversamente do que ocorre com a promoção de arquivamento pelo Ministério Público.

O que se conclui é que qualquer prática que envolva o indigitado art. 83 da Lei nº 9.430/96 é perniciososa, e não se sabe se é mais democrático ignorar que existam crimes fiscais (na base do dito, locupletem-se todos até que se restaure a moralidade pública) ou “participar” dessa força-tarefa que possibilita ao Ministério Público conhecer extra-oficialmente daquilo que, de outro jeito, seria “segredo”, e poder quebrar esse segredo, mas apenas nos casos previamente “escolhidos” pelo Poder Executivo (prestigiando também uma “informalidade” e discricionariedade de natureza perniciososa em assuntos criminais).

Como demonstramos, a legislação que desenvolve a processualística da informação criminal, a partir da indigitada disposição do art. 83 da Lei nº 9.430/96, confere à Administração Tributária Federal verdadeiro poder jurisdicional, gerando o solo apropriado para a corrupção e para a injustiça absoluta, que ocorre sempre que a justiça esteja em mãos de quem detenha o mero poder político, um sistema em que o crime depende tão-somente do capricho do tirano e não das leis. Um sistema assim não pode durar. Num sistema assim, nós, acusadores públicos, juízes criminais, somos supérfluos e não podemos cumprir a lei penal, porque a lei dá espaço à usurpação de nossas funções privativas.

De tudo isso que foi tramado pela sofisticada legislativa nesses 14 anos resta, todavia, algo com que se regozijar: ainda não aprovaram a Proposta de Emenda Constitucional nº 175/95, e a Constituição ainda possui suficientemente estabelecidos em seus princípios tudo que é preciso para que os dispositivos legais que fundamentam essa “usurpação” sejam considerados em sua verdadeira natureza. Mas como a ofensa é sofisticada, precisa-se de algum esforço intelectual, além na necessária e normal intuição democrática (que andou deslembada) para percebê-la. Será importante lembrar que a Constituição, como dizia Pontes de Miranda,



*“não é rol de recados, montão de minudências, acervo de pormenores: é sistema. Os seus princípios valem tanto quanto suas palavras. Tudo nela se entrosa. Nenhum poder soberano se eclipsa. Todos gravitam, incólumes, no seio de sua órbita. ¿Deixou de prever um fato, uma condição excepcional, um choque de interesses, um incidente de usurpação, de vilania, de prepotência? Os seus princípios respondem. São eles os esteios de sua construção, as paredes máximas do edifício. Não a fragmentem os juristas, nem a dilacerem em máximas inexpressivas, sem vida, sem alento, sem a vibração do conjunto, essencial a seu sentido, os que tripudiam sobre as suas obscuridades e insuficiências. Porque a Constituição é todo, como disse H. von Holst (The Constitutional Law of the United States of América, 55) [...]”<sup>22</sup>.*

Esperemos que as promessas benfazejas de retorno ao regime democrático-constitucional, projetado pelo Congresso Constituinte de 1988, consigam contaminar os Poderes Legislativo e Judiciário e se tornem prática real, diminuindo a corrupção legislativa que grassou no período de 1990 a 2002, e projetando leis (que são bem mais simples do que a sofisticada engenharia que existe, porque legislar para a democracia é mais simples do que para o seu contrário) que eliminem todos os freios à persecução penal. Esperemos que a tentação de “poder mais” e respeitar menos a autoridade da instituição vocacionada pela Constituição para a promoção privativa da ação penal pública não se apresente aos novos governantes como o canto de sereia ditatorial sob a desculpa de “arrecadar” mais e imediatamente, mantendo a notícia criminal como informação privilegiada e sigilosa em mãos de governantes, para ser usada como moeda em troca do que é “indisponível” (a arrecadação) ou do que é em si criminoso, como na hipótese de extorsão de Estado.

O começo de conserto do Estado oligárquico-criminal deverá contentar-se em apresentar menos resultados e mais fidelidade à promessa democrática. Se fizer isso, ainda que se pague pouco da dívida social, muito será feito, porque a fidelidade à promessa de democracia é, com efeito, para as instituições políticas, muito mais digna do que o resgate da dívida social sobre bases ditatoriais.

---

<sup>22</sup> PONTES DE MIRANDA. Op. cit., p. 348.