

DIREITO PENAL

O prévio esgotamento do procedimento administrativo nos crimes fiscais e contra o sistema financeiro

Guilherme Calmon Nogueira da Gama

RESUMO

Discorre sobre a independência das instâncias administrativa e criminal no que diz respeito aos delitos contra o fisco e contra o sistema financeiro nacional, conforme o ordenamento jurídico brasileiro, tema ainda não pacificado entre juristas e tribunais brasileiros.

Em primeiro lugar, analisa como se dá esta independência entre as instâncias administrativa, criminal e civil, citando posicionamentos contrários e favoráveis de eminentes juristas, a respeito do assunto.

Do geral, parte para o específico quando examina, por exemplo, como isso ocorre em nível fiscal: se houver autuação nesta área e detectar-se, também, a prática do crime, deve haver o encaminhamento ao órgão competente e responsável, para que se dê início à instrução criminal, conforme reza o Processo Penal brasileiro, independente do término da avaliação do processo e procedimento administrativos.

Por fim, traça comentários exemplificativos tanto da doutrina como da jurisprudência, para demonstrar a importância da independência das instâncias.

ABSTRACT

It discusses the independence of the administrative and criminal courts in regard to the crimes against the tax and against the national financial system, in accordance with the Brazilian legal regulation, theme not yet pacified among jurists and Brazilian courts.

Firstly, it analyses how this independence occur among the administrative, criminal and civil courts, mentioning opposite and favorable positions of eminent jurists, about this matter.

It goes from the general to the specific when it studies, for instance, how it happens in the fiscal level: if there is an actuation in this area and it also the practice of the crime be detected, there should happen the sending to the competent and responsible agency, so that the criminal instruction be started, in accordance with the Brazilian Penal Process, independent of the conclusion of the process evaluation and administrative procedure.

At last, it outlines sampling comments as much of the doctrine as of the jurisprudence, to demonstrate the importance of the independence of the courts.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo é reacender a discussão sobre interessante tema que vem-se mostrando bastante atual e freqüente, a saber, o prévio exaurimento do procedimento administrativo (ou administrativo-fiscal) e sua (não-)influência nos delitos fiscais e contra o sistema financeiro

nacional, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro. A respeito do tema, vários juristas já se posicionaram, o mesmo ocorrendo com nossos tribunais, mas ainda assim a questão não se mostrou pacífica e uniforme, sendo comuns julgados e trabalhos doutrinários recentes adotando posições diametralmente opostas. Vale observar que o tema está intimamente relacionado à independência e autonomia das instâncias administrativa e criminal, motivo pelo qual sem tal premissa o assunto não pode ser analisado.

Nas fiscalizações realizadas por entidades ou órgãos públicos, como, por exemplo, o Banco Central do Brasil, a Receita Federal, o Instituto Nacional do Seguro Social, dentre outros, quando detectada a existência de infração administrativa (aí incluída a fiscal), o agente público autua o infrator e, quando observa a existência de elementos que evidenciem também prática de crime, encaminha-os ao órgão próprio para que seja dado início à persecução criminal. É certo que o procedimento administrativo não se encerrou, eis que há a possibilidade do exercício do direito de defesa, assegurado constitucionalmente, até a última instância administrativa. Contudo, não há de se esperar o encerramento da instância administrativa para que se dê início à investigação criminal, seguida da propositura da ação penal por meio da denúncia, seqüenciada pela sentença (condenatória ou absolutória) e por eventual acórdão, formando-se a coisa julgada. Inexiste condição de procedibilidade ou questão prejudicial ou, ainda, qualquer elementar do tipo penal, quanto ao encerramento do procedimento administrativo para efeito no Processo Penal.

Ainda na década de 80, Jorge Medeiros da Silva, em análise detida a respeito do assunto, mormente em matéria de crimes tratados nas leis previdenciárias, comentava: *Com respeito às faltas administrativas vale, todavia, mencionar que, quando um fato repercute tanto na esfera administrativa como na penal, os processos correspondentes são totalmente independentes, inexistindo qualquer relação legal entre ambos*¹. Ao ser apurada infração administrativa que, em tese, também possa ser considerada ilícito penal, incumbe à Administração Pública promover as comunicações pertinentes, à época da descoberta da infração, independentemente do desfecho do procedimento administrativo, ou mesmo que este ainda não tenha sido instaurado².

A comunicação imediata do agente da Administração Pública ao responsável pela investigação ou pela deflagração da ação penal é indispensável, mesmo porque, na qualidade de funcionários públicos, no exercício de suas funções, não podem ser tratados como qualquer pessoa do povo, consoante os preceitos dos arts. 5º, § 3º, e 27, ambos do Código de Processo Penal, e, assim, ao invés de faculdade, há dever funcional dos mesmos de realizar tal comunicação.

2 INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS

ADMINISTRATIVA E CRIMINAL

Na eventualidade de um mesmo acontecimento repercutir nas esferas administrativa, civil e criminal, como no caso de um servidor público perpetrar conduta de subtrair bem ou valor da repartição em que exercia suas funções, valendo-se da facilidade da função exercida, três sanções, de diferentes naturezas, poderão ser aplicadas ao infrator. Para cada instância, a princípio, será instaurado procedimento distinto sem qualquer prevalência de uma sobre as outras. De acordo com os ensinamentos do saudoso Hely Lopes Meirelles, *essas três responsabilidades são independentes e podem ser apuradas conjunta ou separadamente. A condenação criminal implica, entretanto, reconhecimento automático das duas outras, porque o ilícito penal é mais que o ilícito administrativo e o ilícito civil. Assim sendo, a condenação criminal por um delito funcional importa o reconhecimento, também, de culpa administrativa e*

*civil, mas a absolvição no crime nem sempre isenta o funcionário destas responsabilidades, porque pode não haver ilícito penal e existirem ilícitos administrativo e civil*³.

No âmbito do Direito Processual Penal, é oportuna a transcrição da orientação do Professor Fernando da Costa Tourinho Filho que, após citar os sistemas legais referentes às ações penal e civil acerca do mesmo fato, leciona: *No Direito pátrio, o sistema adotado é o da independência, com certa mitigação*⁴. O preceito legal que norteia todo o ordenamento jurídico pátrio acerca do tema, e também é aplicável às infrações administrativas, é o insculpido no art. 1.525 do Código Civil⁵ que, desse modo, preserva a independência de instâncias, de forma atenuada, quando a causa tiver sido definitivamente solucionada na jurisdição penal. Não há propriamente uma prevalência da instância criminal sobre as outras, mas sim o reconhecimento de que, como no Processo Penal vigoram princípios mais extremados na proteção do *status libertatis* do cidadão, dentre eles o da verdade real, a sentença criminal é aquela que detém presunção absoluta de haver solucionado o conflito com base naquilo que realmente ocorreu, e não por ilações ou ficções jurídico-processuais. Daí, outrossim, a justificativa para as normas dos arts. 63 e 65, ambos do Código de Processo Penal.

Colocadas tais premissas, perfeitamente aplicáveis às instâncias criminal, cível e administrativa, deve ser destacada a questão inserida nos casos de delitos fiscais e contra o sistema financeiro nacional, quando será possível observar que inexiste conclusão diversa da acima alcançada, ou seja, da ausência de influência do procedimento administrativo (tampouco do seu encerramento) na ação penal em que se debate a prática de ilícito penal.

3 PROCESSO PENAL INDEPENDENTE DO TÉRMINO

DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Inicialmente, deve ficar assentado que o prévio esgotamento da via administrativa não é condição de procedibilidade para a ação penal. As responsabilidades administrativa e criminal são independentes e autônomas, bastando lembrar que nos delitos fiscais o lançamento apenas declara e formaliza o crédito tributário existente, ou seja, o ilícito penal existiu em período anterior e diante da fiscalização realizada é constatado e devidamente documentado e retratado por meio de auto de infração com o conseqüente lançamento fiscal. O mesmo raciocínio é válido para os crimes contra o sistema financeiro nacional no que tange à fiscalização levada a efeito pela autarquia própria.

Assim, o ilícito penal e ao mesmo tempo tributário não é constituído com o lançamento, nos delitos fiscais, mas sim apurado (pois já ocorreu) e apenas será tornado líquido para efeito de sua exigibilidade. É possível, em tese, que seja descoberta conduta que se amolda ao delito de sonegação fiscal sem qualquer procedimento administrativo-fiscal: supondo-se que o crédito tributário esteja prescrito, mas o delito não, diante das penas mais rigorosas previstas na vigente Lei n. 8.137/90. Ninguém sustentaria que a ação penal não poderia ser iniciada e finda independentemente de qualquer responsabilização administrativa.

Ao lado das condições da ação, ditas genéricas (possibilidade jurídica do pedido, legitimidade para agir e interesse de agir), a lei prevê certas condições que subordinam o exercício da ação penal. Assim, por exemplo, as ações penais condicionadas dependem da representação da pessoa designada em lei para que possam ser iniciadas. Confira a precisa lição de Tourinho Filho:

Tomemos como exemplo um crime de ameaça. Se o Promotor oferece denúncia contra Mévio, pelo fato de haver ameaçado Tício, embora aquele seja parte legítima, porquanto a ação é pública, embora haja exuberantes elementos de convicção quanto ao fato e autoria, vale dizer, não obstante satisfeitas as condições genéricas, o juiz procurará examinar se houve ou não a representação. Realmente. Dispõe o art. 43, III, última parte, do CPP, que a denúncia ou queixa será rejeitada, a despeito de satisfeitas as exigências dos incs. I, II e III, primeira parte, se "faltar condição exigida pela lei para o exercício da ação penal". Por outro lado, o art. 24 do estatuto processual penal proclama que "nos crimes de ação pública, esta será promovida por denúncia do Ministério Público, mas dependerá, quando a lei o exigir (...), de representação do ofendido ou de quem tiver qualidade para representá-lo"⁶.

A lei não exige qualquer condição de procedibilidade para o início da ação penal referente aos delitos fiscais ou contra o sistema financeiro nacional, nem mesmo a apresentação da denominada "representação para fins criminais". Assim, cabe ao Ministério Público, ao analisar os elementos de prova existentes, independentemente da fase do procedimento administrativo (ou de sua ausência), formular a *opinio delictii*, oferecendo denúncia ou pedido de arquivamento, conforme o caso. Confira, por oportuno, alguns julgados:

O procedimento administrativo-fiscal não constitui pressuposto ou condição de procedibilidade da ação penal, ou de instauração de inquérito policial, para apurar o delito de sonegação fiscal⁷.

Sonegação fiscal – Lei n. 4.729/65 – Inquérito Policial – Instauração antes de definido o valor da dívida – Admissibilidade em face da autonomia das instâncias cível e penal, não ficando esta adstrita à prévia definição do real montante do débito tributário do contribuinte – Justa causa reconhecida – Habeas-corpus visando à suspensão do procedimento negado – Inteligência do art. 7º da referida lei⁸.

O encerramento do procedimento administrativo(-fiscal) apenas esgota as possibilidades de mudança do decidido pela autoridade administrativa originária no âmbito próprio (da Administração Pública), mas não exerce qualquer influência quanto à ação penal, mesmo porque no âmbito do Processo Penal prevalece o princípio da verdade real, diferentemente do que ocorre no Processo Civil e, porque não dizer, do Procedimento Administrativo.

Em recente artigo doutrinário, o Juiz do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Eustáquio Nunes Silveira, teceu as seguintes considerações: *As instâncias penal e administrativo-fiscal são independentes. Desse modo, o processo penal independe do procedimento na área fiscal. Ambos podem coexistir, não constituindo uma condição de procedibilidade do outro⁹.*

Digna de aplausos é a orientação apresentada pelo Professor Wagner Balera, para quem *a reação da ordem jurídica diante da ilicitude deve ser imediata. Por essa razão, já resultou decidido pelo colendo STF, em julgado do qual foi Relator o eminente Min. Oswaldo Trigueiro, que: "em crime de sonegação fiscal, o processo administrativo não é pressuposto" (...) constituindo dever grave de qualquer pessoa que tenha conhecimento do fato delituoso do mesmo dar notícia ao Ministério Público, por escrito, fornecendo as informações sobre o fato, a autoria; indicando o tempo e o lugar da infração, tudo acompanhado dos elementos de convicção de que disponha (art. 15 da Lei n. 8.137/90)¹⁰. Anote-se, ainda, que mesmo sem a instauração do procedimento administrativo-fiscal pode ter início e regular desenvolvimento o processo penal sobre o fato levantado pela fiscalização ou descoberto por qualquer do povo¹¹.*

Quanto aos delitos fiscais, deve-se lembrar que o art. 142, do Código Tributário Nacional, dá atribuição à autoridade administrativa de efetuar o lançamento, consolidando o crédito tributário existente desde a ocorrência do fato gerador, determinando o valor do tributo (e, se for o caso, do que deve ser pago, na hipótese de sonegação). Pode ocorrer hipoteticamente que a autoridade fazendária, por lapso ou mesmo por delito funcional, não efetue o lançamento e, evidentemente, isso não vai impedir o exercício da ação penal, por meio da máquina judiciária. O oferecimento de impugnação ou a interposição de recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não a possibilidade de se ingressar com a ação penal correspondente, diante da independência das instâncias. Conforme mencionado, o tributo é preexistente ao lançamento, – apenas vai ser declarado por este – e, assim, a lesão ao Fisco ocorreu quando da prática da conduta lesiva ao erário. Assim, o bem juridicamente tutelado foi lesado pela conduta do agente, não sendo necessário se aguardar o término do procedimento administrativo-fiscal.

O fato gerador do tributo é anterior à atividade de fiscalização desenvolvida pela Administração Pública e, assim, o encerramento do procedimento administrativo é completamente irrelevante para a configuração do delito, não sendo condição para o início da ação penal.

Ainda sobre o tema, deve ser destacado trecho de artigo doutrinário de Antonio Cláudio Mariz de Oliveira a respeito do tema, nos delitos denominados econômicos: *Um dado importante revelado pela modificação da natureza do crime tributário, que de crime formal passou a ser um crime material ou de dano, diz respeito à influência da decisão administrativa na esfera penal. Como a conduta material tem por escopo a supressão ou redução de tributos, se no âmbito administrativo for declarada a inexistência do mesmo, não se poderá falar em crime, pois, qualquer ação do agente objetivando atingir os tributos será inócua, pois estes inexistem*¹². A despeito da brilhante tese defendida, a mesma não pode ser aceita. Não sem a existência de ação proposta na área cível (em relação às ações declaratórias de inexistência de relação tributária, ou anulatórias das autuações e lançamentos fiscais realizados). É certo que, nos delitos fiscais, a descrição de condutas penalmente reprováveis na Lei n. 8.137/90 pressupõe a redução ou supressão de tributo, sendo que a noção de tributo advém do Direito Tributário e, conseqüentemente, deve ser buscada na legislação tributária, desde a Constituição Federal até os atos normativos baixados no âmbito do Poder Executivo, e, é claro, o vigente Código Tributário Nacional. Tal constatação não tem o condão de atribuir às autoridades fiscais o monopólio de definir a existência ou não de crime de sonegação fiscal, por exemplo, mesmo porque incumbirá ao magistrado, na ação penal, apreciar *incidenter tantum* a questão referente à ocorrência ou não do fato gerador e todos os seus consectários.

A correta interpretação acerca da Lei n. 8.137/90 depende do aproveitamento de noções e conceitos de Direito Tributário, que podem ser perfeitamente detectados pelo juiz criminal, não ficando este adstrito à decisão proferida no procedimento administrativo. Zelmo Denari, ao analisar o tema quanto aos delitos fiscais, comentou: (...) *sem embargo da procedibilidade autônoma da ação penal enunciada na Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal, o reconhecimento de exoneração fiscal na esfera administrativa, no curso do respectivo procedimento, afeta o conteúdo da decisão criminal, pois o tipo penal, nos termos do art. 1º da Lei n. 8.137/90, supõe a supressão ou a redução de tributo ou contribuição social devidos*¹³. Sem embargo da orientação acima exposta, não é possível o seu acatamento, ainda mais em se considerando que várias podem ser as causas de extinção do crédito tributário como, por exemplo, o pagamento do tributo após o recebimento da denúncia no Processo Penal. Outro exemplo: a decadência ou mesmo prescrição do crédito tributário, sem que tenha ocorrido a prescrição da pretensão punitiva. E, evidentemente, se houver causa para a invalidação da

autuação levada a efeito e, conseqüentemente, a desconstituição do lançamento realizado, o juiz, na condução do processo penal, deverá proferir julgamento absolutório.

Não pode ser acolhida a tese de que a questão tributária no âmbito administrativo seja prejudicial à questão penal. O art. 93 do Código de Processo Penal, ao tratar da denominada questão prejudicial heterogênea, refere-se à questão de competência do Juízo Cível e não da alçada de autoridade administrativa, mas sim judicial.

Consoante a classificação doutrinária aventada por Miguel Fenech, citada por Tourinho Filho, as questões prejudiciais podem ser *não-devolutivas* ou *devolutivas*, estas ainda subclassificadas em *devolutivas relativas* e *devolutivas absolutas*¹⁴. As questões prejudiciais tratadas no art. 93 do Código de Processo Penal são as *devolutivas relativas*, desde que atendidos os pressupostos legais, a saber: a) a importância da questão suscitada para a qualificação jurídico-penal da conduta descrita na denúncia; b) a competência do juízo cível para solucionar a matéria considerada prejudicial em relação ao objeto do pedido no juízo penal; c) a propositura prévia da ação civil; d) a complexidade da questão debatida, e, portanto, que seja de difícil solução; e) a questão não deve versar sobre direito cuja prova a lei civil limite. E, assim, *faltando um pressuposto apenas, é o suficiente para nem se cogitar da suspensão do processo-crime, e, se o juiz penal, nessa hipótese, determinar a suspensão, a parte interessada deverá interpor o recurso stricto sensu, com fundamento no art. 581, XVI, do CPP, combinado com o art. 93, do mesmo estatuto processual*¹⁵.

Um argumento interessante foi exposto no julgamento de *habeas-corpus*, pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, ementado da seguinte forma: *O tipo penal descrito no art. 1º, da Lei n. 8.137/90, para que se possa configurar exige, obrigatoriamente, o término da apuração do agir do contribuinte na esfera tributária. Denúncia oferecida antes do término do processo fiscal que apresenta ausência de interesse de agir do Ministério Público Federal. Carência de ação*¹⁶. De acordo com os fundamentos expostos no julgado, verifica-se que o entendimento se deu por reconhecer tratar-se de direito do contribuinte a utilização do favor fiscal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Respeitado o entendimento exposto, não deve o mesmo prevalecer, levando em conta que a existência da causa de extinção de punibilidade com o pagamento anterior do tributo não pode influir nas condições genéricas da ação penal. O pedido condenatório, fulcrado na descrição fática da prática de delito fiscal, com base em suporte probatório reunido em inquérito policial ou por meio de peças de informação, é juridicamente possível, inexistindo qualquer restrição legal à propositura da ação penal por intermédio do oferecimento da denúncia, com a observância do estatuído no art. 41 do diploma processual penal vigente.

Acerca do tema, vários julgados dos tribunais vêm-se posicionando no sentido de negar a tese da vinculação da ação penal ao esgotamento do procedimento administrativo, reconhecendo que inexistente condição genérica ou específica em relação a esta. Dentre outros, podem ser citadas as seguintes ementas:

*Sonegação fiscal. Condição de procedibilidade. Reiterada orientação pretoriana, sobre negar à exigência da apuração do débito tributário, na instância administrativa, o caráter condicional de procedibilidade da ação penal por sonegação fiscal*¹⁷.

Crime contra a ordem tributária. Justa causa. Ocorrência. Cancelamento do ato fiscal na via administrativa. Irrelevância. As sanções penais e administrativas são autônomas em face do que, salvo se a lei diferentemente dispusesse, não é possível pretender-se que a aplicação de uma

satisfaça a outra (STF, RT 611/237). A apuração do débito fiscal na instância administrativa não constitui condição de procedibilidade ou pressupostos de punibilidade¹⁸.

Inquérito policial. Sustação. Inadmissibilidade. Instauração para apuração do delito de sonegação fiscal. Razoável suspeita de conduta criminosa que deve ser convenientemente apurada. Irrelevância de o fato estar tramitando no âmbito administrativo, em virtude da autonomia entre ambas as instâncias. O fato de estar o caso tramitando em âmbito administrativo não exclui a possibilidade de instauração do procedimento penal, na conformidade do próprio art. 1.525 do CC, de vez que há autonomia entre ambas as instâncias e isto significa dizer que não há razão para sustar o inquérito policial que visa apurar grave prejuízo aos cofres do Estado pela prática do delito de sonegação fiscal¹⁹.

Mais recentemente, sobreveio a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, em seu art. 83, estaria provocando certa celeuma na discussão do tema e, para alguns juristas, teria criado condição de procedibilidade para a ação penal quanto ao encerramento do procedimento administrativo, nos delitos fiscais²⁰. Nélson Bernardes de Souza, ao se referir ao dispositivo em questão, posicionou-se categoricamente quanto à não-introdução de condição de procedibilidade²¹. Contudo, o mencionado magistrado de Campinas-São Paulo, considerou que o legislador deu tratamento mais adequado à matéria, *reconhecendo implicitamente a condição de crimes materiais e de dano nas hipóteses elencadas no art. 1º da Lei n. 8.137/90, de modo que, só com a verificação do resultado (que se dá após o término do procedimento administrativo e esgotadas as instâncias recursais) é que se poderá falar na ocorrência de supressão ou redução de tributos. (...) Com efeito, o término do procedimento administrativo comprovará, ou não, a materialidade delitiva, o resultado da ação do contribuinte²².*

De acordo com a orientação de Nélson Bernardes de Souza, sem o término do procedimento administrativo, falta justa causa, por não-comprovação do resultado descrito no tipo penal (supressão ou redução do tributo): *ninguém há de duvidar que as autuações fiscais não passam de um lançamento provisório e que, entretanto, estão a autorizar o início de ação penal. Como então ter-se como comprovado o delito contra a ordem tributária tão-somente com base na autuação fiscal, que não passa em última análise de um lançamento provisório? Na esteira dessas lições pode-se concluir facilmente que só o lançamento definitivo trará demonstração da materialidade delitiva; constituir-se-á no corpo de delito, já que é ele que corporifica o resultado supressão ou redução de tributo ou contribuição social²³.*

A despeito dos ponderados argumentos apresentados por Nélson Bernardes de Souza, não é possível a anuência com as conclusões tiradas, porquanto o delito fiscal se consumou em período bem anterior à instauração do procedimento administrativo-fiscal, com a integração de todos os elementos do tipo e, assim, a atividade fiscalizatória somente irá certificar algo que já ocorreu e que é detectado para devida responsabilização. Não há como se concluir que o art. 83 da Lei n. 9.430/96 tenha instituído novo elemento típico nos crimes contra a ordem tributária²⁴.

O art. 83 da Lei n. 9.430/96 não tem o alcance pretendido por alguns, podendo o Ministério Público Federal oferecer denúncia independentemente de representação da autoridade fiscal, bastando possuir elementos de convicção indispensáveis para tal, nos termos da legislação processual vigente. A jurisprudência vem decidindo que o art. 83 supramencionado não impede ao *Parquet* promover as medidas judiciais que entender cabíveis à falta da representação fiscal.

O lançamento, de acordo com Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., é o procedimento administrativo pelo qual se formaliza a obrigação tributária nascida abstratamente na lei e concretizada com a

*ocorrência do fato gerador*²⁵. No Direito brasileiro, o lançamento sempre foi tido com natureza jurídica meramente declaratória, conforme se observa pela leitura de trechos das obras de autores como Amílcar de Araújo Falcão²⁶ e Luiz Emygdio F. da Rosa Jr²⁷. O saudoso Aliomar Baleeiro pode ser citado a respeito do assunto: *O CTN pode induzir em equívoco quem lê na testa do Capítulo II, do Título III, a rubrica "Constituição do Crédito Tributário", e, no art. 142: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário..." (...) Daí não decorre que o legislador brasileiro haja reconhecido caráter constitutivo, e não declaratório, ao lançamento. O disposto nos arts. 143 e 144 do CTN evidencia que ele próprio atribui ao lançamento efeitos de ato declaratório. E os trabalhos da Comissão do Projeto ARANHA – R. G. SOUSA são claros a esse respeito, não obstante as perplexidades atribuídas por Falcão a seu ilustre autor*²⁸. Em síntese: não houve qualquer repercussão, no âmbito do Processo Penal, o preceito contido no art. 83 da Lei n. 9.430/96, mesmo porque, consoante o raciocínio equivocadamente adotado, a alteração do tratamento legislativo em relação aos delitos fiscais ocorreu com o advento da Lei n. 8.137/90, quando passaram a ser crimes materiais, dependentes da configuração do resultado. Apenas a título exemplificativo, é possível a ocorrência da decadência do crédito tributário, sem que se tenha operado a prescrição da pretensão punitiva no âmbito penal, de acordo com as normas jurídicas vigentes, em especial com as sanções previstas na Lei n. 8.137/90. Assim, a prevalecer a orientação em contrário, haveria estímulo à impunidade, já que faltaria procedimento administrativo diante da decadência havida, ou, caso instaurado o procedimento administrativo, a decisão seria favorável ao agente do delito fiscal.

Outra ponderação: se é correto afirmar que nos delitos materiais em que a Administração Pública figure como vítima, mormente nos delitos funcionais, também seria imprescindível o encerramento do procedimento administrativo, crimes como o de peculato, facilitação de contrabando ou descaminho, por exemplo, teriam como elementar do tipo o prévio encerramento do procedimento administrativo-disciplinar. Ora, nem é ponderável que se afirme que em relação aos delitos fiscais se comente que há a causa de extinção da punibilidade, atualmente tratada no art. 34 da Lei n. 9.249/95, como forma de diferenciar a independência das instâncias nos delitos funcionais e fiscais.

Acerca do art. 34, supramencionado, transcrevo tão-somente dois comentários de estudiosos no assunto, sem maiores delongas: *Da maneira como está, como se diz em linguagem popular, o crime saiu de graça! Ou o que é pior: o crime compensa! Pior ainda: O legislador "não se lembrou" de extinguir a punibilidade, se o jovem pobre devolver o par de tênis, ou a bicicleta furtada*²⁹; *"Perguntarão os apologistas da sonegação: – É ou não é a confissão explícita de que se utiliza o Direito Penal apenas como ameaça para a cobrança de tributos? Nesse caso, o infrator; o delinquente corre tão-somente um único risco: o de ser pego "com a boca na botija" e ter de pagar o que pretendia sonegar. Se ele não tiver dinheiro, vai processado e preso; se, ao contrário, for rico e poderoso, se livra solto... Como sempre!*³⁰.

NOTAS

1 SILVA, Jorge Medeiros da. *Direito Penal Especial*. São Paulo:Revista dos Tribunais, 1981. p. 38. O mesmo autor complementou seu raciocínio: *A Súmula 18 do STF prevê a possibilidade de punição administrativa por falta residual quando pelo mesmo fato se deu absolvição criminal. (...) São processos paralelos e nenhum inconveniente há, inclusive, em que a mesma pena (perda do cargo) seja imposta duas vezes, uma em cada via: administrativa e pena acessória criminal.* (p. 39)

2 Jorge Medeiros da Silva teceu o seguinte comentário acerca do assunto: *Temos observado uma praxe bastante prejudicial da Administração – só comunicam o fato com cópia do inquérito administrativo quando este termina. Ora, freqüentemente, este processo se arrasta por anos, correndo assim prescrição penal (da data do fato), esvaindo-se provas, perecendo indícios e até mesmo sumindo testemunhas que mudam de endereço, aposentam-se, mudam de emprego. A comunicação deve ser contemporânea ao fato, exista ou não já aberto o procedimento administrativo cuja cópia pode, ao final, ser enviada ao juiz ou à polícia para robustecer o conjunto de provas penais.* (SILVA, Jorge Medeiros da. *op. cit.*, p. 39).

3 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 14. ed. São Paulo:Revista dos Tribunais. p. 414. Dando continuidade ao seu entendimento, escreveu o autor: *A absolvição criminal só afasta a responsabilidade administrativa e civil quando ficar decidida a inexistência do fato ou a não-autoria imputada ao funcionário, dada a independência das três jurisdições. A absolvição na ação penal, por falta de provas ou ausência de dolo, não exclui a culpa administrativa e civil do servidor público, que pode, assim, ser punido administrativamente e responsabilizado civilmente* (MEIRELLES, Hely Lopes. *op. cit.* p. 414-415). Na mesma linha doutrinária encontra-se DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 4. ed. São Paulo:Atlas, 1994. p. 389-394, com ampla citação jurisprudencial, inclusive de decisões do DASP, na esfera federal.

4 TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *Processo Penal*. 9. ed. v. 2. São Paulo:Saraiva, 1986. p. 9, ainda com o seguinte adendo: *A parte interessada, se quiser, poderá promover a ação para satisfação do dano apenas na sede civil. Se houver sentença penal condenatória com trânsito em julgado, em face da influência que tal decisão exerce no cível, será ela exequível na jurisdição civil, onde não mais se discutirá o an debeatur (se deve) e sim o quantum debeat (quanto é devido). Se, proposta a ação civil, estiver em curso a ação penal, deverá o juiz do cível sobrestar o andamento da primeira.* (TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *op. cit.* p. 9.)

5 *In verbis: A responsabilidade civil é independente da criminal; não se poderá, porém, questionar mais sobre a existência do fato, ou quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no crime.*

6 TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *op. cit.* v. 1. p. 461.

7 Julgado do Supremo Tribunal Federal, tendo como Relator o Ministro Xavier de Albuquerque, publicado na *Revista dos Tribunais*, n. 549, p. 433.

8 Julgado do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, tendo como Relator o Juiz Ribeiro Machado, publicado na *Revista dos Tribunais*, n. 673, p. 345.

9 SILVEIRA, Eustáquio Nunes. Sonegação fiscal. *Revista da Procuradoria-Geral do INSS*, Brasília, v. 3, n. 2, p. 8, jul./set. 1996. Prosseguindo na análise do tema, o magistrado anotou: *No caso de conduta penalmente relevante, desde que o delito contra a ordem tributária se consuma (a tentativa, nos casos tratados, é impossível), o Ministério Público (a ação é pública incondicionada), se tiver elementos de informação, para tanto, poderá, desde logo, oferecer a denúncia.*

10 BALERA, Wagner. Direito Penal Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 249. O articulista, antes do trecho acima transcrito, observara que *a prova material do delito será o levantamento fiscal efetuado pela Administração Tributária*, e que o contribuinte poderia demonstrar que a autuação era defeituosa ou nula, desconstituindo o lançamento realizado, o que também pode ser feito no Processo Penal durante a instrução probatória.

11 Wagner Balera demonstra tal orientação (BALERA, Wagner. *op. cit.* p. 250), acrescentando, ainda, que: *é mister esclarecer que os delitos de que se cuida são processados mediante ação penal pública, iniciando-se com a denúncia do Ministério Público, independentemente de representação da autoridade tributária competente. Tampouco depende, conforme jurisprudência citada, de instauração de processo administrativo fiscal para a configuração do débito.* (*idem.* p. 252).

12 OLIVEIRA, Antonio Cláudio Mariz de. Reflexões sobre os crimes econômicos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 11, p. 99-100, jul./set. 1995. O autor, ainda, expôs complementação ao seu raciocínio: *Em casos nos quais se contesta na esfera administrativa a exigibilidade do tributo, tendo em vista uma situação fática determinada, poderá ser invocado o art. 93 do CPP. Embora este se refira à questão prejudicial que esteja sendo apreciada pelo Juízo Cível, parece-nos de toda pertinência a aplicação analógica do dispositivo, tendo em vista o grau de prejudicialidade que vincula a questão penal à tributária, pois na esfera administrativa estar-se-á discutindo a existência do tributo que constitui condição precípua para a existência do delito.* (OLIVEIRA, Antonio Cláudio Mariz de. *op. cit.* p. 100).

13 DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 2. ed. São Paulo:Saraiva, 1996. p. 98.

14 Consoante a classificação enunciada, questões prejudiciais devolutivas são as que devem ser solucionadas pelos órgãos jurisdicionais alheios à jurisdição penal, sendo que as absolutas sempre devem ser solucionadas no juízo cível, enquanto as relativas podem ser resolvidas no juízo extrapenal (TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *op. cit.* v. 2. p. 462-463).

15 TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. *op. cit.* v. 2. p. 468. No mesmo sentido, enunciando os requisitos necessários à suspensão do processo penal, por força da prejudicialidade facultativa, confira a lição de TORNAGHI, Hélio. *Curso de Processo Penal*. 4. ed. v. 1. São Paulo:Saraiva, 1987. p. 151-152.

16 Trata-se do *habeas-corpus* n. 95.01.03147-0/DF, tendo como Relatora a Juíza Eliana Calmon, citado por BARANDIER, Antonio Carlos da Gama no artigo Sonegação fiscal. Denúncia ofertada antes do encerramento de procedimento fiscal. Impossibilidade jurídica do pedido. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 11, p. 252-253, jul./set. 1995.

17 Julgamento do Recurso em *habeas-corpus* n. 1.895-5, do Superior Tribunal de Justiça, tendo como Relator o Ministro José Dantas, publicado na *Revista do STJ*, n. 39, p. 253.

18 Julgamento do Recurso em *habeas-corpus* n. 2.699-0, do Superior Tribunal de Justiça, tendo como Relator o Ministro Pedro Acioli, publicado no *Diário da Justiça da União* de 18/11/94, p. 32.629.

19 Julgamento de Recurso em *habeas-corpus*, do Tribunal de Justiça de São Paulo, tendo como Relator o Desembargador Fortes Barbosa, publicado na JTJ 155/333.

20 O art. 83, supracitado, foi assim redigido: *A representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente.* Como lembra o Juiz Nelson Bernardes de Souza, esse dispositivo não se apresenta como novidade no ordenamento jurídico brasileiro, referindo-se à Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964 (SOUZA, Nelson Bernardes. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. *Revista da Procuradoria-Geral do INSS*, Brasília, v. 3, n. 4, p. 7, jan./mar. 1997.).

21 Assim se manifestou o magistrado: *A representação de que fala o art. 83, já tratada pelos Decretos ns. 982/93 e 325/91, nada tem a ver com a figura da representação, com o sentido jurídico que lhes empresta o Código Penal e o Código de Processo Penal. Para esses diplomas, a representação é condição de procedibilidade, enquanto que a representação de que trata o art. 83 da Lei n. 9.430/96 não passa de mera notitia criminis, que não é possibilidade exclusiva das autoridades fazendárias (art. 16 da Lei n. 8.137/90: qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta Lei ...)* (SOUZA, Nelson Bernardes. *op. cit.* p. 12.).

22 SOUZA, Nelson Bernardes. *op. cit.* p. 12.

23 SOUZA, Nelson Bernardes. *op. cit.* p. 14.

24 Para Nelson Bernardes de Souza, o art. 1º da Lei n. 8.137/90 deve ser considerado com a seguinte redação: *Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a existência fiscal do crédito tributário correspondente.* (SOUZA, Nelson Bernardes. *op. cit.* p. 15-16).

25 ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro:Renovar, 1995. p. 510. Mais adiante, o mesmo autor comenta: (...) *o lançamento formaliza a obrigação tributária, que existindo abstratamente na lei, concretizou-se com o fato gerador, e constitui o crédito tributário. Na realidade, o direito do sujeito ativo ao crédito tributário já existe desde o momento da ocorrência do fato gerador, mas nem sempre o fisco tem condição de exigí-lo porque a obrigação tributária ainda está em estado de iliquidez. Daí a necessidade do lançamento para formalizar a obrigação tributária, ou seja, transformá-la em obrigação ilíquida e, portanto, em condição de ser exigida.* (ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. *op. cit.* p. 512-513).

26 FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo:Revista dos Tribunais, 1974. p. 103-104.

27 ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. *op. cit.* p. 517-520.

28 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro:Forense, 1985. p. 503.

29 CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Imposto. Extinção da punibilidade. *Revista da Procuradoria-Geral do INSS*, Brasília, v. 3, n. 1, p. 34, abr./jun. 1996.

30 SILVEIRA, Eustáquio Nunes. *op. cit.* p. 10.

Guilherme Calmon Nogueira da Gama é Juiz Federal da 25^a Vara da Seção Judiciária do Rio de Janeiro.

