

## A PROCEDIBILIDADE PENAL-TRIBUTÁRIA

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Frederik D. Wilhelmsen, em recente livro (1), ao reexaminar as teorias do “ser”, do “ente”, assim como de sua “essência” e “existência”, chega a conclusões surpreendentes, na medida em que representa as teorias do “ser” e do “não ser”, reexaminando as formulações de Aquino e Hegel, superando mesmo aquelas de Joseph Owens para quem a “essência” do “ente” que não identifica com o “ser” em si mesmo transforma-o em “ser causado” (2). Enfrentando o problema das teorias da “causalidade” e da “dependência”, assim como objetivando encontrar um elo ontológico no “ser absoluto” para o qual o “não ser” inexistiria, mostra que a exteriorização do “ente” pode ou não encampar a “essência” do “ser”, na medida em que o “ser” seja ou não causado, não se confundindo, portanto, sua “existência” com a “essência”.

O “ser”, portanto, não poderia existir sem sua exteriorização (o ente), mas sua “essência” inconfundível estaria, não na exteriorização, mas na força que lhe permitiria apresentar o “ente”, de tal maneira que todo o “ser causado” só desvendaria sua “essência” a partir do que lhe gerara, o que vale dizer, o “ser causado”, enquanto em busca de sua origem, dependeria da “essência” que só seria possível encontrar no “ser em si mesmo”. Por essa razão, toda a ontologia moderna deveria voltar-se para a procura da “essência” do “ser causador”, por onde dirigir-se-iam as pesquisas que permitiriam a descoberta dos componentes indissolúveis do “ser causado” (3).

Inúmeras outras considerações tece o filósofo alemão sobre a matéria, sem, entretanto, maior relevância para efeitos do presente estudo.

O que nos parece fundamental na teoria do pensador germânico é o de que o “ser causado” tem sua “essência” não nele mesmo, mas no “ser” que lhe dá origem (4).

Esta rápida introdução sobre filosofia, que repercute no campo do direito, objetiva permitir a adoção de critérios metodológicos para o estudo da estrutura

das figuras, em suas diversas províncias, as quais se interrelacionam, a fim de se compreender quais são as causadas diretamente por outras e aquelas cujas essências se identificam consigo mesma.

O Direito Penal tem por escopo principal garantir a sociedade no que concerne às normas de aceitação social. Não que se refira exclusivamente às normas de aceitação, cuja patológica desobediência provoca o despertar da imposição de seus comandos normativos. É, porém, fundamentalmente, direito de proteção à sociedade, visando assegurar o cumprimento das regras de comportamento pela ameaça de aplicação de regras sancionatórias.

A divergência conceitual entre Kelsen e Cossio, que levou o primeiro a entender que as normas sancionatórias seriam, preferencialmente, normas primárias, posto que garantidores daquelas comportamentais, e estas secundárias, entendendo o jurista argentino que as de comportamento seriam primárias (endonormas) e secundárias sendo aquelas de caráter sancionatório (perinormas), a nosso ver só pode ser equacionada a partir da concepção de uma terceira ordem normativa, não mais examinada em nível de singela formulação cronológica, mas em patamar diverso, ou seja, de densa conformação estrutural. (5)

A forma diversa do discurso dois eminentes juristas reduz o problema a uma concepção bidimensional referente à preferência originária das normas, a que acrescentamos uma concepção tridimensional, na medida em que podemos adotar qualquer uma das formulações, mas a partir da estruturalidade normada.

Em outras palavras, a norma sancionatória apenas se transformaria em primária na medida em que, sem ela, a norma de comportamento não seria aplicada. A norma sancionatória seria, todavia, norma secundária sempre que a norma de comportamento fosse cumprida pela maioria dos que a ela subordinados se encontrassem, mesmo que sanção não houvesse.

A anterioridade da norma sancionatória ou da norma de comportamento estaria vinculada portanto, à natureza da relação jurídica normada. Nas normas de comportamento com aceitação social, o comportamento indicado seria seguido até mesmo se a lei não indicasse pena, no que esta se converteria, em existindo, somente em norma aplicável aos casos patológicos.

Exemplo típico de tal concepção encontra-se na regra de Direito Natural, reconhecida pelo “caput” da Constituição Federal, artigo 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ...”, cuja sanção criminal a seu desrespeito encontra-se no Código Penal.

Como o respeito à vida é norma de aceitação social, por ser lei natural, mesmo sem sanção, os cidadãos sujeitos à soberania de qualquer país não se

transformariam em homicidas, razão pela qual os imperativos criminais apenas aplicáveis são a casos patológicos.

Exemplo inverso se dá no concernente às normas de rejeição social. Em todos os povos, a imposição tributária é tida como norma de rejeição social. E em todos os tempos. O Estado sempre exige mais do que necessita para cobrir seus desperdícios, ou seja, as necessidades dos detentores do poder envolvidas com as necessidades vitais da comunidade.

Nas tribos primitivas, socialmente organizadas, o tributo talvez tivesse menor conteúdo de rejeição, posto que, por exemplo, a construção de uma paliçada por todos os componentes do grupo, para defesa da aldeia contra o inimigo externo, seria suficientemente insuscetível de desperdícios e, portanto, sem maior sentido de rejeição.

Desde Wagner, todavia, a característica dominante do Estado Moderno é exigir mais do que a comunidade necessita, a título de atender os direitos pertinentes ao próprio Estado, enquanto representando a nação, e aqueles pertinentes aos detentores do poder, enquanto representando apenas seus próprios interesses, razão pela qual todos os contribuintes no mundo sabem que pagam mais tributos do que deveriam para atender os dois pólos de necessidades do Poder, ou seja, às necessidades legítimas do Estado e as necessidades desmedidas dos próprios governantes (6).

A teoria da carga indevida (7), que apaixonou os estudiosos da época para justificar a sonegação e afastada pelos juristas do início do século, que procuraram sublimar a dupla realidade, entendendo que o tributo seria sempre exigido, objetivando exclusivamente os superiores interesses da nação (8), sofreu considerável reformulação axiológica, reconhecendo parcela ponderável dos juristas da atualidade ser a carga tributária não “carga indevida”, nem “carga sublimada”, mas apenas “carga desmedida” (9). Todos os contribuintes do mundo pagam mais do que devem, para atender, simultaneamente, os interesses da Nação e aqueles do que detêm o poder. E tal certeza transforma o ato de contribuir em ato de rejeição social, que, sem sanção, poucos praticariam. Em outras palavras, a sanção — para as normas de rejeição social — é norma primária e assecuratória da norma de comportamento.

Ora, tal característica essencial transforma a natureza jurídica das normas primárias e secundárias, não em polêmica formal, mas em debate fundamental, visto que a pena aplicável aos delitos, conforme a contextura ôntica das normas, segue caminho diferenciado. Nas normas de aceitação social, em que a sanção é norma secundária e aplicável aos casos patológicos, apesar de secundária, sua densidade própria é de autonomia e independência.

Como a norma de comportamento é de aceitação social, isto é, na linha

daquelas normas que a sociedade aceita naturalmente, por estar de acordo com a natureza das coisas, a sanção pertinente ao seu descumprimento haure suas forças de correção factual da gravidade consideravelmente superior por causa do bem social atingido.

Por ser secundária a sanção, visto que a norma de comportamento seria cumprida pela maioria sem qualquer sanção, a violação adquire coloração de rigor consideravelmente maior, pois atenta contra essenciais valores da sociedade e princípios que esta aceita como necessários à sua estabilização.

A norma secundária sancionatória representa, pois, o comando superior de reposição dos valores maiores em que a sociedade acredita. O homicídio, portanto, enquanto delito, e a norma de punição, que lhe é pertinente, possuem intrinsecamente densidade própria, que lhes dá autonomia, em face de representar o delito violação de uma norma de aceitação social, que é o direito à vida.

No concernente à norma de rejeição social, em que o delito possui características mais justificáveis, em face da sanção ser norma primária e sem a qual poucos cumpririam a norma de comportamento, a pena não possui aquelas características de autonomia, nem as tendo o delito, visto que a sociedade repugna a norma de comportamento e apenas a cumpre por saber que, se não a cumprir, aplicar-se-lhe-á a sanção.

Nestes casos em que o tributo se encontra, assim como a penalidade pertinente, administrativa ou criminal, compreende-se que a sanção vise muito mais garantir ao Erário a receita pela lei estipulada, com sua “carga desmedida” e não indevida”, do que preservar valores maiores da ordem social, como o direito à vida, ao patrimônio, à liberdade, ao trabalho etc.

Esta a razão pela qual o pagamento do tributo antes da decisão administrativa de 1ª instância extingua a punibilidade no direito pretérito — e a jurisprudência dilatara esse aspecto temporal —, visto que a vinculação entre a sanção e a obrigação tributária é indecomponível e indesligável.

Sempre que a sanção for norma secundária — nos casos de normas de aceitação social — sua autonomia é mais ampla e, por violar o delito valores sociais superiores, compreende-se que flua sua autonomia de forma natural. A patologia própria do delito merece ser tratada com instrumental adequado, independente e desvinculado, posto que a norma de comportamento, para a maioria da sociedade, é cumprida à margem da sanção.

O fenômeno é inverso nos casos em que a sanção garanta a norma de comportamento, que a sociedade obedece sem aceitar, reconhecendo inerente injustiça em sua aplicação no nível e na carga dos tributos. Sendo, portanto,

primária a norma sancionatória para assegurar a obrigação tributária, sua vinculação à obrigação se faz de forma indissolúvel.

Em outras palavras, se não houver obrigação tributária, isto é, se inexistir a norma de comportamento, a norma sancionatória também inexistirá na medida em que sua função exclusiva é garantir o recolhimento da obrigação tributária. Dela depende, com ela se integra, sem ela perde sentido e fica como árvore sem raiz.

Acresce-se o fato de que a sanção tributária objetiva menos punir o infrator e mais garantir a arrecadação, razão pela qual a ameaça maior da sanção, que implique a perda de liberdade, termina por levar o sujeito passivo da relação tributária a cumprir a obrigação, que possivelmente não cumpriria se não houvesse a pena.

A extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal com o recolhimento do tributo nos prazos estipulados em lei que inteligentemente a legislação anterior criara — e a jurisprudência alargara, para permitir a extinção da punibilidade mesmo que o tributo fosse recolhido após esse prazo — corresponde à inequívoca demonstração do que acabamos de expor, visto que objetivava o legislador não só assegurar o Erário da receita que impõe, sem discutí-la com o contribuinte ou responsável, por força da lei, como manter em plena atividade o produtor de tributos, o que não seria possível se tivesse este sua liberdade cerceada. Em evidente descompasso com a lógica a Lei 8.383/92 não mais permite tal concepção, mas admite que se o contribuinte pagar sem discutir imposto lançado de ofício terá redução de penalidade. Como há uma absoluta incompatibilidade entre a lógica jurídica e a nova legislação apenadora, quem resolver pagar, não discutindo, beneficiando-se da redução da multa estará confessando o crime e, por via de consequência, se auto-condenando. Desta forma, a redução da multa que objetiva permitir o recolhimento mais rápido do tributo devido constitui-se em autêntica armadilha penal ao contribuinte desavisado.

Por todo o exposto, percebe-se a profunda diferença entre as sanções penais correspondentes às normas de aceitação social, que são autônomas, e aquelas das normas e rejeição social, cuja autonomia inexistente e cuja dependência à norma de comportamento é absoluta.

Voltando à lição de Wilhelmsen, a exteriorização do “ente” (lei penal), cujo “ser” (punição do delito) não tem “essência” própria, mas conseqüente (descumprimento da obrigação tributária), torna sua “existência” indissolúvel de sua causa, posto que não se identifica consigo mesmo (punição do delito), mas sua identidade decorre de um processo de derivação, em que a “essência” do “ser originário” (obrigação tributária) é que detém sua auto-identificação.

Desta forma, pode haver norma de comportamento (obrigação tributária) sem norma sancionatória (pena), mas não pode haver norma sancionatória se não houver norma de comportamento, isto porque, mesmo no concernente às normas de rejeição social, as normas de comportamento indicam caminho a trilhar, cuja conduta, no que se refere à imposição, é orientada pelo receio de sanção, mas pode ser cumprida, independentemente desse receio ou até com o desconhecimento da existência da pena. O que não se admite é a possibilidade do fenômeno inverso, isto é, a aplicação de norma sancionatória para se exigir cumprimento de norma de comportamento inexistente, visto que, apesar de primária, em tais casos, a norma sancionatória apenas tem vida própria, como o ramo de uma árvore, se vinculada à norma de comportamento que assegura (10).

Por todo o exposto, verifica-se que a sanção tributária penal tem características, em muitos aspectos, diversas da sanção penal, visto que a sua natureza ontológica, sua contextura formal e sua finalidade exclusiva diferenciam-se das sanções penais aplicáveis aos casos patológicos de descumprimento das normas de aceitação social, que objetivam criar, na feliz observação de Hervada e Izquierdo, uma “ordem social justa” (11).

À evidência, tal distinção leva-nos à utilização de instrumental também distinto no exame da jurisprudência dominante para as sanções penais comuns.

De início, mister se faz examinar a procedibilidade da ação penal em matéria tributária, que diz respeito a seu curso, mas não a seu término. Refere-se ao processo de apuração judicial da eventual figura delituosa, mas não se refere à condenação, esta decorrencial, não da independência procedimental, mas no conteúdo ontognoseológico do processo. A procedibilidade, portanto, diz respeito ao direito à ação que pertence ao sujeito ativo da relação tributária e que o Supremo Tribunal Federal, pela Súmula 609, declarou incondicionada, independente da ação fiscal. A procedibilidade autônoma, direito formal a ver apurado a pretensão condenatória do autor, não elimina o direito estrutural que as partes (sujeito ativo e passivo da relação tributária), na conformação sancionatória de norma assecuratória do cumprimento da obrigação tributária, têm de ver a relação jurídico-tributária examinada à luz de sua matéria fática e da configuração dos elementos contidos no processo. A procedibilidade penal autônoma implica, necessariamente, uma decisão final vinculada à própria relação material (12).

Desta forma, a Súmula 609 garante apenas a autonomia processual, mas não declara que a ação penal possa concluir tenha havido sonegação fiscal sem que sonegação fiscal tenha havido. Em outras palavras, que haja crime de

sonegação, isto é, não recolhimento de tributos por meios fraudulentos, sem que tributo nenhum seja devido.

A distinção entre a procedibilidade e a condenação, o primeiro elemento tratado na Súmula 609 e não o segundo, é fundamental para que se compreenda a atualidade jurisprudencial e a própria decisão do TACRIM de SP, que lhe serviu de principal suporte, assim redigido:

“REC 37.638-SP

Ementa: Sonegação fiscal. Pretendida não-configuração de delito, por faltar-lhe condição de procedibilidade — Prévia inscrição da dívida, como líquida e certa — Condição, todavia não exigida pela Lei 4.729, de 1965, nem pelos diplomas posteriores que cuidaram da matéria — Habeas-Corpus denegado — Voto vencido.

Não é possível exigir a inscrição da dívida como condição de procedibilidade de delito de sonegação fiscal, pois não é ela que o constitui, eis que é preexistente e continua existir ainda que a dívida não seja inscrita e mesmo que a autoridade fiscal tenha absolvido o sonegador.

Rel. p/o acórdão, Juiz Dínio Garcia.

(RT-443, setembro/72, p. 467, TACRIM/SP)”.

É que os prazos prescricionais a que se refere o crime de sonegação não são os mesmos que aqueles pertinentes à ação fiscal, visto que por ser tal delito punido pela Lei 4.729/65, que vigorava à época da Súmula 609, com pena de detenção de 6 meses a 2 anos, a prescrição dessa ação dar-se-ia em 4 anos, enquanto a prescrição da ação fiscal, depois da constituição definitiva do crédito tributário, ocorre em 5 anos.

Ora, se as formas extintivas da obrigação tributária, de seu crédito e do delito pertinente, por força de inércia, ocorriam em prazos diversos, há de se compreender que a autonomia fosse necessária para efeitos de compreender-se o espírito da Súmula 609, a fim de não acontecer, por dependência, a extinção do direito à ação penal, em face do não julgamento da ação fiscal nos prazos pretendidos.

Somente, a nosso ver, por razões, como as atrás expostas, de natureza formal, justifica-se a procedibilidade autônoma, que, todavia, no mérito, isto é, estruturalmente, não pode comportar condenação por sonegação fiscal de obrigação tributária, intrinsecamente inexistente.

Fala o eminente desembargador Dínio de Sanctis Garcia que, apesar da autoridade administrativa ter absolvido o sonegador, a procedibilidade autônoma deve ser reconhecida, podendo seguir a ação penal.

O enunciado da frase do eminente julgador — “mesmo que a autoridade

fiscal tenha absolvido o sonegador” — não oferta muitas dúvidas ao intérprete. O acórdão teve sua ementa apresentada a partir de dois pressupostos, a saber:

a) garantir o direito à ação penal autônoma, mas não à condenação autônoma; e

b) admitir, em tese, que a absolvição do sonegador é matéria irrelevante para impedir o curso da ação penal.

Ora, na admissão em tese, fica claro que a absolvição a que faz menção o eminente magistrado só poderia decorrer do afastamento de exigência fiscal por aspectos formais, tais como procedimento incorreto, falha indicação do suporte jurídico, decadência ou prescrição, anistia, retroatividade benigna da lei fiscal ou qualquer outro que não se referisse à materialidade da própria obrigação tributária. Não fosse assim, não se justificaria, em magistrado cujo rigor científico é sobejamente conhecido, a expressão “absolvição do sonegador”.

Se a absolvição decorre não de aspectos externos, mas intrínsecos, ou seja, aspectos estruturais da obrigação, à evidência, a absolvição não seria do sonegador, mas do cidadão que não poderia continuar com o “estigma” de sonegador, mesmo após a absolvição. A absolvição, em casos em que a própria materialidade do pretendido tributo fora atingida, constitui-se em declaração de que não existe obrigação tributária e, se esta não existir, não pode ser considerado “sonegador” o praticante de ato não conformado como o de sonegação (13).

Contrariamente, a absolvição por falhas formais no procedimento administrativo, não implica afastamento da prática de atos considerados de sonegação, razão pela qual o sonegador continua como sonegador, muito embora a materialidade do ato não possa mais ser agredida pelas vias processuais administrativas ou judiciais.

Ora, à evidência, se distintas são as situações, distintas também as conseqüências. “Não é, pois, possível a condenação em ação penal, havendo absolvição pretérita que tenha recaído sobre um “não sonegador”, por nunca ter nascido a obrigação tributária ou por excluído o crédito correspondente” (casos de isenção). É, entretanto, possível a procedibilidade de ação e condenação do acusado, sempre que o sonegador, que praticou atos de sonegação, tenha sido absolvido, na esfera administrativa, por erros formais e extrínsecos à materialidade da imposição.

Verifica-se, pois, que, em nenhum momento, qualquer das decisões conhecidas até hoje “examinou, em concreto, o aspecto da inexistência material de obrigação tributária com o condão de gerar imposição penal aplicável a

crime de sonegação''. Todas as decisões conhecidas referem-se à procedibilidade autônoma, decorrente das características próprias de cada uma das ações, mas nunca a condenações autônomas, em que a obrigação tributária, materialmente inexistente, pudesse gerar condenação ao desobrigado fiscal, por crime de sonegação fiscal (14).

Não se conhece, na jurisprudência pátria, caso semelhante, razão pela qual entendo que:

a) a procedibilidade autônoma da ação penal em relação à ação fiscal decorre, fundamentalmente, dos prazos extintivos por inércia serem diversos em relação a uma e outra, muito embora outros fatores de menor relevância também direcionem-se ao mesmo sentido;

b) a procedibilidade autônoma, que diz, portanto, respeito ao curso procedimental, não implica condenação autônoma, visto que, se inexistir a conformação legal e material do tributo, não poderá haver crime de sonegação fiscal de obrigação tributária não nascida ou crédito pertinente excluído;

c) o afastamento exigencial do tributo e/ou penalidade, por falhas formais, não implica a inexistência do crime de sonegação fiscal, vinculado ao nascimento da obrigação tributária e de seu crédito, e não ao afastamento exigencial;

d) a interpretação sistemática da jurisprudência concernente ao Direito Tributário Penal só permite a conclusão exposta nos itens "a" a "c";

e) não há caso jurisprudencial de condenação penal com absolvição material do executado, na ação administrativa ou na ação fiscal própria;

f) a jurisprudência penal concernente às normas de aceitação social, pela conformação ontológica distinta, é imprestável para servir de elemento de aferição das ações penais vinculadas às normas de rejeição social.

Em face do exposto, a Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal cuida apenas da procedibilidade autônoma, não se tendo conhecimento, por outro lado, de decisões judiciais com condenação penal por crime de sonegação correspondente a obrigação tributária não nascida ou a crédito tributário excluído, materialmente.

## NOTAS

(1) El problema de la transcendência en la metafísica actual, Ed. Rialp, Universidad de Navarra, Madrid, 1963.

(2) Joseph Owens, The causal proposition, The Modern Schoolman, vol. XXXII, 1955.

(3) “Resulta que el ser de la criatura “como tal” es, ni más ni menos, que una relacionalidad por no ser una ensimismidad. Un esse relacional puede relacionarse solamente con un Esse-Est. Un esse realcional se constituye en torno de un Esse-Est. La única identidad que la criatura posee por si misma es la identidad de su esencia consigo misma. Puesto que esta identidad excluye la existencia, la criatura en su dimensión existencial carece de identidad propia” (Frederik D. Wilhelmsen, ob. cit., p. 87/88).

(4) “La esencia depende del ser pero el, por no “existir en si mismo”, depende de una causa. Resulta que cualquier ente cuya esencia no se identifica con su ser es un ente causado en su ser” (F.D. Wilhelmsen, ob. cit., p. 76).

(5) Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, Coimbra, 4ª ed., Ed. Armênio Amádio e Carlos Cossio, *Teoria Ecológica del Derecho*, 2ª ed., Abeledo Perrot, 1964.

(6) Adolfo Wagner, “*Lehr-und Handbuch der politischen Oekonomie*”, cuja primeira edição saiu na Alemanha em 1893.

(7) Angelo Dus em *Teoria generale dell'illecito fiscale* (Giuffre, 1957) e Luigi Sechi em *Diritto penale e processuale finanziario* (5ª ed., Itália, Giuffre, 1966), referem-se aos primeiros estudiosos do ilícito fiscal que hospedavam a tese da “carga indevida”.

(8) Narciso Amorós Rica, em *Derecho Tributário* (Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1970, p. 123), ainda hoje defende a tese da carga tributária sublimada.

(9) A maior parte dos autores, que escreveram para o Caderno nº 4 de Pesquisas Tributárias (Ed. CEU/Resenha Tributária, Sanções Tributárias), adota postura na linha da carga tributária desmedida, tendo participado daquela coletânea os seguintes autores: Dejalma de Campos, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Joaquim Luiz de Castro, José Carlos Graça Wagner, José Carlos de Souza Costa Neves, Juan Carlos Luqui, Leon F. Szklarowsky, Manuel de Juano, Roberto V. Calvo, Sacha Calmon Navarro Coelho e Ylves José de Miranda Guimarães.

(10) Armando Giorgetti (*La evasión tributaria*, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1967, p. 113), de forma elementar e precisa, esclarece a dicção de interdependência: “delitos tributários son las violaciones punibles de los deberes que las leves financieras establecen en el interés de la imposición” (grifos nossos).

(11) “Definición Nominal de Derecho: En conclusión y teniendo en cuenta, tanto la etimología como el uso primitivo de las palabras “jus y directum”, podemos establecer la definición nominal de derecho como: “el orden social justo” (Miguel Sancho Izquierdo e Javier Hervada, *Compendio de Derecho Natural*, vol. 1, p. 27, Eunsa, Pamplona, 1980).

(12) A Súmula 609 está assim redigida: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

Referência:

— CF/69 — art. 8º, XVII, b;

- Lei 4.729/65, art. 1º, I, II e III; art. 6º;
- Lei 4.357/64, art. 11, § 3º;
- D.L. 326/67, art. 2º, parágrafo único;
- Decr. Estadual 5.410/74 (Reg. do ICM/SP), art. 499, parágrafo 1º;
- CP, art. 299 c/c arts. 25 e 51 (DL 2.848/40);
- CPP, art. 92 e segs. (DL 3.689/41);
- RHC 48.445, 1ª T., 3/11/70, Rel. DF, RTJ 57/167;
- RHC 50.522, 1ª T., 14/11/72, Rel. RA, DJU 21/12/72, p. 8.772;
- RHC 50.523, 1ª T., 9/2/73, Rel. DF, RTJ 65/61;
- RHC 77.945, 2ª T., 30/4/74, Rel. XA, RTJ 71/846;
- RHC 56.600, 2ª T., 29/9/74, Rel. DM, RTJ 88/112”.

(13) Ao estalajar a tese do desembargador Dínio de Sanctis Garcia, o Min. Djaci Falcão, oferta idêntico entendimento, no RHC 50.523-SP: “EMENTA — Sonegação fiscal. Delito caracterizado em tese. Prévia inscrição da dívida. Formalidade não indispensável à sua apuração. Ação penal pública, a ser iniciada com a *notitia criminis*, colhida mediante inquérito policial. Recurso de *Habeas-Corpus* não provido. Inteligência do art. 1º, I, II e IV da Lei 4.729 de 1965.

Não é possível erigir a inscrição da dívida como condição de procedibilidade do crime de sonegação fiscal, que é preexistente e que continua a existir ainda que a dívida não seja inscrita e mesmo que a autoridade fiscal tenha absolvido o sonegador.

Rel. Min. Djaci Falcão (RT 452, junho/73, p. 481, STF)” (grifos nossos).

(14) O Min. Francisco Rezek (HC 61.120-MT) ao dizer: “... Quanto à declaração de autoridade fazendária, de que o acontecimento não configurou infração fiscal, disto resultando a devolução da carga apreendida, tenho que o fato é insubsistente para frustrar a ação penal. A instância judiciária independe da administrativa. A conclusão desta última, inocentando os pacientes da prática de infrações fiscais, não tem a virtude de excluir a apreciação, pelo Judiciário, do fato em tese criminoso, à luz das provas de que disponha ...”, não advoga tese contrária, visto que subordina a condenação as provas de que disponha, provas essas que, de rigor, são examinadas simultaneamente pela administração pública ou pela justiça especializada em Direito Tributário e pela Justiça Penal, e que, em sua materialidade, não poderão ensejar tratamentos diferenciais em sua resolução.