

Crimes tributários e condição objetiva de punibilidade

Aloísio Firmo Guimarães da Silva*

I – Introdução.

O importantíssimo tema trazido ao debate - e que ainda se encontra sob a cognição do Supremo Tribunal Federal – diz respeito à possibilidade ou não do Ministério Público deflagrar a ação penal, nos delitos contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo-fiscal onde é discutida a legitimidade da constituição definitiva do crédito tributário correspondente.

A Suprema Corte já proclamou, ao analisar o art. 83 da Lei nº 9.430/96 (ADI 1571-MC, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 25.9.98), que o exaurimento da instância administrativa não constitui condição de procedibilidade da ação penal, de molde a impedir que o Ministério Público formule a acusação penal pelo cometimento de crimes tributários, embora a exigibilidade da exação fiscal esteja pendente em face de recurso interposto pelo contribuinte. Mais recentemente, entretanto, em julgamento ainda não concluído (HC 81.611-DF), o Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, reportando-se às considerações tecidas no HC 77.002/RJ, cujo exame do mérito restou prejudicado pela superveniente perda de objeto da impetração, proferiu voto no "sentido de que, nos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, sem a qual a denúncia deve ser rejeitada, uma vez que a competência para constituir o crédito tributário é privativa da administração fiscal, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo" (Informativo STF nº 286, destaque nosso).

Com a devida vênia, o entendimento sustentado pelo ilustre Ministro do STF, (i) todavia, apesar de já encampado por um dos seus pares, não resiste a uma análise integrada da legislação penal tributária à luz dos conceitos adotados pelo legislador na tipificação dos fatos incriminados pela Lei nº 8.137/90, bem assim da concepção

doutrinária dominante sobre a natureza jurídica das condições objetivas de punibilidade.

II - Obrigação, crédito e lançamento tributário. Natureza jurídica e momento consumativo do tipo penal previsto no art. 1º, caput, da Lei nº 8.137/90.

Discute-se, em sede doutrinária, sobre o momento de surgimento do crédito tributário, tendo em vista que o Código Tributário Nacional emprega terminologia segundo a qual obrigação e crédito tributário são conceitos distintos, vale dizer, a obrigação ensejaria o crédito, o qual só seria "constituído" pelo lançamento definitivo.

Cabe esclarecer, porém, que a doutrina mais moderna tem refutado tal distinção, salientando que tanto a obrigação quanto o crédito tributário ingressam no mundo jurídico simultaneamente, no momento em que o contribuinte pratica um determinado ato do mundo fenomênico apto a acarretar o surgimento de um correspectivo dever fiscal (= fato gerador).

Nesse sentido, de grande pertinência trazer à colação o magistério do mestre RICARDO LOBO TORRES, (ii) que teceu os seguintes e judiciosos comentários sobre o tema: "O CTN diz, no art. 113, § 1º, que a obrigação tributária "extingue-se juntamente com o crédito tributário". A obrigação e o crédito não só se extinguem como também nascem conjuntamente. Nada obstante, o Código reserva o termo "crédito" à obrigação que adquire concretidade ou visibilidade e passa por diferentes graus de exigibilidade". (...) "A técnica utilizada pelo Código deve ser empregada com cautela, pois obrigação e crédito não se distinguem em sua essência, como declara o próprio CTN no art. 139: O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza deste". (...) "A distinção que por vezes faz o CTN deve ser entendida no sentido didático. Embora o crédito se constitua juntamente com a obrigação pela ocorrência do fato gerador, recebe ele graus diversos de transparência e concretidade, na medida em que seja objeto de lançamento, de decisão administrativa definitiva ou de inscrição nos livros da dívida ativa. O crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: de crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato

gerador) torna-se crédito exigível (pelo lançamento modificado ou pela decisão administrativa definitiva) e finalmente crédito exequível (pela inscrição nos livros da dívida ativa), dotado de liquidez e certeza" (nossos os grifos).

O lançamento, ato de conteúdo meramente declaratório, segundo a vertente doutrinária supra, servirá tão-somente para materializar o nascimento da obrigação/crédito tributário ocorridos anteriormente, dotando-os dos atributos da exigibilidade, certeza e liquidez. Entrementes, conquanto esses requisitos sejam necessários para a concreção objetiva da exação fiscal, na órbita administrativa, especialmente no tocante à sua cobrança coercitiva pelo Fisco, apresentam importância secundária, na órbita penal, para fins de identificação do momento consumativo do tipo tributário e a propositura da ação penal pertinente.

Nada obstante o crime capitulado no art. 1º da Lei 8.137/90 seja de natureza material, consoante praticamente pacífico entendimento doutrinário e jurisprudencial, por exigir o resultado supressão ou redução do tributo, a adoção dessa classificação, porém, não pode conduzir à conclusão açodada de que a consumação delitiva estaria postergada para o instante da "constituição" (rectius: formalização) definitiva do crédito tributário pela administração fazendária, feita após a conclusão do procedimento administrativo-fiscal.

A respeito desse tema importantíssimo, já tivemos oportunidade de enfatizar alhures que, "Para efeitos penais, em consonância com a Teoria da Atividade agasalhada no art. 4º do Estatuto Repressivo, a consumação do delito tributário ocorre em momento cronologicamente anterior à ulatimação da ação fiscal, quando o agente (contribuinte) realiza uma das condutas previstas na lei extravagante, resultando numa sonegação total (supressão) ou parcial (redução) do pagamento do tributo, que será concretizada, segundo o escólio de PEDRO ROBERTO DECOMAIN, após o escoamento do "prazo dentro do qual, pela legislação pertinente, deveria ter sido recolhido o tributo suprimido". (iii)

Destarte, consumando-se o crime tributário com o vencimento do prazo previsto para o recolhimento do tributo - é nesse exato instante em que acontece a evasão fiscal, ocasionando a redução ou supressão do tributo reclamada pelo tipo penal, tanto assim que, se não houver impugnação do contribuinte, o auto de infração torna-se imutável na via administrativa -, exsurge como corolário inarredável que os atos subseqüentes de apuração da profundidade e extensão do crédito tributário estão vinculados ao exaurimento do crime, como bem observado por ANDREAS EISELE, (iv) em sua excelente obra sobre a Lei nº 8.137/90, in verbis: "...O resultado ocorre no momento

em que a lei tributária prevê como prazo final para o recolhimento do tributo ou da contribuição social, e o valor correspondente não é recolhido ou apenas o é parcialmente, de modo que as condutas anteriores à ocorrência do resultado constituem mera fase de execução. Eventuais aspectos posteriores à verificação do resultado, como a destinação do montante evadido referem-se apenas à fase do exaurimento do crime. Dessa forma, os atos posteriores praticados pelo agente ou pela vítima (fisco), na qualidade de credora, no sentido da constituição do crédito (lançamento), ou outros análogos (fiscalização), exasperam o campo da consumação do crime e não são pressupostos ou condições do mesmo, eis que se situam no campo do exaurimento do delito."

III - Delimitação do conceito de condição objetiva de punibilidade e reflexos sobre o tema em análise. Inter-relacionamento entre as instâncias administrativa e penal e prevalência dos princípios da inafastabilidade da jurisdição e da verdade real no processo penal.

Imprescindível, a esta altura, deixar estabelecido o que se entende por condição objetiva de punibilidade, apontando-se, após, as razões pelas quais é incorreto englobar-se a conclusão do procedimento administrativo-fiscal em seu alcance conceitual.

Hodiernamente, constitui entendimento amplamente dominante na doutrina nacional e estrangeira que a punibilidade não é requisito (ou elemento) do delito, mas a sua consequência jurídica. Praticado determinado fato criminoso, surge para o Estado o direito de punir o infrator, sujeitando-o a uma sanção penal, após reconhecida a existência do ilícito em seu tríplice aspecto (tipicidade, ilicitude e culpabilidade), em regular processo penal condenatório. (v)

As condições objetivas de punibilidade, como acontecimentos externos vinculados à imposição concreta da pena, (vi) concebidas pelo legislador por razões de política criminal e fundamentadas no conceito doutrinário de risco assumido, (vii) além de não integrarem a estrutura do tipo de injusto e da culpabilidade, também não estão cobertas

pelo dolo ou culpa do agente. Pois bem, partido-se dessa concepção doutrinária, torna-se inconcebível aceitar a conclusão do processo administrativo-fiscal como condição objetiva de punibilidade, de forma a coarctar o órgão ministerial de oferecer a peça acusatória respectiva.

De fato, se a efetiva exigibilidade do tributo espelhada no auto de infração ainda encontra-se sob o crivo da administração tributária, face à pendência de recurso interposto pelo contribuinte, é possível que, em determinada situação específica, qual seja, quando houver a impugnação do nascimento do fato gerador da obrigação tributária, o resultado da decisão administrativa definitiva afete o tipo de injusto, vinculando, por conseguinte, o teor da sentença penal no sentido da não-caracterização do ilícito penal tributário.

Nessa situação particular, em que o conteúdo da decisão definitiva da instância administrativa possui aptidão para esvaziar o conteúdo do tipo de injusto, caso seja reconhecida a pretensão do contribuinte, forçoso concluir que ela não pode ser tida como condição objetiva de punibilidade, mas sim como elemento integrante do tipo penal tributário, uma vez que estará ausente a efetiva supressão ou redução do tributo estampada no auto de infração.

Vê-se, portanto, que, malgrado se reconheça a autonomia entre as esferas penal e administrativa, em certas circunstâncias especiais, (viii) há uma relação recíproca de interferências, que poderá conduzir a uma unidade do ilícito, justificando não o impedimento ao exercício da ação penal, mas sim a aplicação da disciplina das questões prejudiciais heterogêneas (arts. 92/93 do CPP), suspendendo-se o curso do processo penal, como, aliás, já proclamado há tempos pelo Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, no corpo do atualíssimo RHC nº 53.410/SP: "...A ação penal não está, de modo algum condicionada à instauração e ao julgamento do processo fiscal. Se a questão penal nela versada estiver, porventura, condicionada ao desate da questão fiscal, resolver-se-á o problema pela disciplina legal da prejudicialidade heterogênea (CPP, arts. 92 e seguintes)". (ix)

De outro lado, cumpre obtemperar, por relevante, que a unidade do ilícito preconizada acima somente ocorrerá se e quando, no curso do processo criminal, não for possível a produção de outras provas comprobatórias do aperfeiçoamento do ilícito penal tributário. Isso significa dizer que é lícita a prolação de sentença condenatória mesmo que tenha havido, na instância administrativa, a desconstituição ou cancelamento da autuação fiscal, seja pelo reconhecimento de vício formal, (x) seja por razões de mérito. (xi)

Aqui, é preciso esclarecer que a prolação de uma decisão condenatória em tais circunstâncias não significa que o juiz criminal estará invadindo seara reservada à autoridade administrativa, no tocante à competência exclusiva para constituir créditos tributários, mas sim que, à luz dos princípios da inafastabilidade da jurisdição, da verdade real e da livre convicção, no curso da ação penal foi produzido um novo conjunto probatório tido como confirmador da autoria e da materialidade delitivas, apto a justificar, inclusive, a propositura de ação no juízo cível visando à desconstituição da decisão administrativa favorável ao contribuinte. (xii)

Sobre a possibilidade do juiz criminal valer-se de novas provas para fulcrar uma sentença condenatória em delito de natureza fiscal, nesse sentido já teve oportunidade de se manifestar a Min. ELLEN GRACIE NORTHFLEET, do STF, ao analisar a questão sob a ótica do art. 83 da Lei nº 9.430/96, como atesta a passagem adiante reproduzida: "...O acolhimento dessa alegação implicaria ainda ofensa ao princípio da verdade real que caracteriza o processo penal, segundo o qual não está o juiz limitado a esta ou àquela prova, baseando seu convencimento no conjunto probatório, cuja produção, salvo nas poucas hipóteses de vedação legal ou constitucional, é livre. Em consequência, haveria também ofensa ao disposto nos artigos 155 a 250 do CPP, que regulam a produção de provas, já que condicionar a apuração do tributo por meio do procedimento administrativo-fiscal, para fins de caracterização do ilícito penal em causa, seria obstar que isso pudesse ser feito em juízo, através de prova pericial." (xiii)

IV - Conclusão.

Em apertada síntese, podemos concluir com o Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, na redação dada à ementa do aludido RHC 53.410/SP, que, nos crimes tributários em geral, sejam de mera conduta, formais ou materiais, a "apuração do débito fiscal, na instância administrativa, não constitui condição de procedibilidade da ação penal, ou condição objetiva de punibilidade", sendo certo que a possível prevalência de entendimento em sentido contrário provavelmente acarretará a inaplicabilidade da legislação penal tributária, estimulando os seus infratores a perpetrá-los ante a quase certeza da impunidade.

Notas

- (i) Na doutrina, perfilhando o mesmo entendimento, artigo do prof. ANTÔNIO CARLOS DA GAMA BARANDIER ("Condição objetiva de punibilidade e crimes contra o sistema tributário", Boletim IBCCRIM 57/13 (agosto de 1997).
- (ii) Curso de direito financeiro e tributário, ed. Renovar, 1993, p. 190/191 e 221/222.
- (iii) "Considerações sobre a natureza jurídica da norma prevista no art. 83 da Lei nº 9.430/96", trabalho escrito em co-autoria com o colega PAULO FERNANDO CORRÊA, publicado na Revista Brasileira de Ciências Criminais nº 23, p. 147. Nesse estudo citamos jurisprudência do TRF/1ª Região, abonadora dessa interpretação (TRF/1ª Região, ACR nº 95.01.19147-8/DF, 3ª T., Rel. Juiz Tourinho Neto, DJU de 30.04.1996).
- (iv) Ob. cit., p. 123.
- (v) Nesse sentido, dentre outros: JUAREZ CIRINO DOS SANTOS, "A moderna teoria do fato punível", ed. Freitas Bastos, 2000. P. 272; LUIZ REGIS PRADO, "Curso de direito penal brasileiro", ed. RT, 1999, p. 479; JOHANNES WESSELS, "Direito penal", Parte Geral, Sergio Antonio Fabris Editor, 1976, p. 38, tradução de JUAREZ TAVARES; FRANCISCO MUÑOZ CONDE, "Teoria geral do delito", Sergio Antonio Fabris Editor, 1988, p. 170, tradução de JUAREZ TAVARES e LUIZ REGIS PRADO.

(vi) Aí reside um aspecto diferenciador entre as condições objetivas de punibilidade e as condições de procedibilidade (ou pressupostos processuais, na terminologia de alguns, v.g., HELENO CLÁUDIO FRAGOSO, "Pressupostos do crime e condições objetivas de punibilidade", RT 739/757), ligado aos respectivos efeitos processuais, caso seja indevidamente iniciada a persecução penal em juízo: enquanto a ausência daquelas conduz à absolvição do imputado, dotada a sentença de mérito dos atributos da coisa julgada formal e material, a ausência destas determina o arquivamento do processo, impedindo a apreciação do *meritum causae*, mas não obstante a renovação do mesmo feito, uma vez sanado o impedimento processual (WESSELS, ob. cit., p. 38).

(vii) Cf. JUAREZ TAVARES ("Teoria do injusto penal", ed. Del Rey, 2000, p. 202).

(viii) O teor da decisão fiscal poderá também afetar a culpabilidade, v.g., quando a questão debatida no processo tributário envolver a fundada e comprovada divergência sobre a interpretação da lei tributária, pela possibilidade do reconhecimento do erro de proibição (cf. ANDREAS EISELE, ob. cit., p. 194).

(ix) STF, RHC 53.410/SP, 2ª T., j. em 13.05.1975, DJU de 06.06.1975.

(x) STJ: "PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME TRIBUTÁRIO. AUTONOMIA DE INSTÂNCIA. Impossibilidade de se trancar a ação penal por força de decisão do Conselho de Contribuintes favorável ao paciente, em face da independência entre as instâncias penal e administrativa, em sede de delito tributário, mormente se aquela decisão não apreciou o mérito da questão, limitando-se a anular o auto de infração por vício formal. Recurso a que se nega provimento." (RHC 9.691/RS, Rel. Min. Félix Fischer, j. em 18.12.2000, DJU de 5.2.2001, págs. 113/114). Em idêntica freqüência: TRF/4ª Região (Inq. nº 97.04.01077/SC, 1ª Seção, Rel. Juiz Wilson Darós, j. 6.10.1999, DJU de 10.11.1999, p. 347).

(xi) TRF/4ª Região, HC nº 2001.04.01.006031-9/RS, 1ª T., Rel. Juíza Maria Lúcia Leiria, DJU, : "PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DESCONSTITUIÇÃO DO LANÇAMENTO. PROVA PRODUZIDA NA INSTRUÇÃO CRIMINAL. 1. Embora a administração tributária tenha desconstituído o lançamento fiscal, os fatos levantados na ação penal e que não foram considerados

pelo fisco podem ser fundamento para a condenação, uma vez que a decisão administrativa pautou-se pela ausência de prova da fraude. 2. Não tendo sido demonstrada de plano a atipicidade da conduta do paciente, e sendo necessário o revolvimento do conjunto fático probatório, é incabível o habeas corpus".

Nesse diapasão: TRF/1ª Região, AC n° 95.01.05547-7/PA, Rel. p/ acórdão Juiz Souza Prudente, 4ª T., j. em 22.05.1995, DJU de 20.11.1995, tendo sido consignado, na ementa do julgado, que: "...2. Na força do princípio da inafastabilidade da jurisdição, afigura-se juridicamente possível ação reconvencional, proposta pela União Federal (Fazenda Nacional), visando desconstituir decisão administrativa de Conselho de Contribuintes, que concedeu anistia, indevidamente, a multa aplicada à empresa demandante."

(xii) STF, HC n.º 80.764-0/SP; 1.ª T., j. em 22.05.2001, DJU 10.08.2001.

* procurador da República no Rio de Janeiro

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4636>> Acesso em: 08 Out 2008.