

O ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E A QUESTÃO DA PUNIBILIDADE DA TENTATIVA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

THE CLOSURE OF THE ADMINISTRATIVE PROCEDURE AND THE QUESTION OF THE PUNISHABILITY OF THE ATTEMPTED CRIME IN CASE OF TAX CRIMES

WALTER BARBOSA BITTAR

Doutor em Ciências Criminais, PUC/RS.

Professor de Direito penal e Criminologia da PUC/PR. walter@advocaciabittar.adv.br

RESUMO: O presente artigo busca demonstrar as conseqüências advindas das diversas interpretações sobre a natureza jurídica do encerramento do procedimento administrativo nos crimes fiscais, em especial ante ao entendimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, com relação aos critérios necessários para a persecução penal nos ilícitos tributários e os seus reflexos em face da teoria geral do delito, com especial atenção à hipótese do crime tentado.

PALAVRAS-CHAVES: Punibilidade. Crime fiscal. Tentativa.

ABSTRACT: This article seeks to demonstrate the consequences of judicial nature of the closure of the administrative procedure in tax crime, in particular before the understanding of the jurisprudence of the Federal Supreme Court, with regard to the criteria required for criminal prosecution of tax offenses and its reflexes in the face of the general theory of crime.

KEYWORDS: punishability, tax crime, attempted crime.

SUMÁRIO: 1 Observações necessárias; 2 Alguns problemas inerentes ao tipo penal tributário; 3 O encerramento do procedimento administrativo: Há relevância penal inerente a sua configuração como fato típico ou condicionante da punibilidade?; 4 A existência do tributo: elemento nuclear do tipo ou condicionante da punibilidade? 5 A questão da tentativa; 6 Conclusão; 7 Referências bibliográficas.

1. Observações necessárias

Desde a promulgação da Lei 8.137/90, de 27.dez.1990, especificamente quanto à redação das normas pertinentes aos crimes contra a ordem tributária, observa-se a inquietante realidade da falta de coerência doutrinária e jurisprudencial, pertinentes aos delitos fiscais, que está intrinsecamente ligada ao problema da punibilidade dessas condutas: a possibilidade de punição de uma conduta que se subsuma ao tipo penal do crime tributário sem a conclusão do procedimento administrativo fiscal.¹

¹ Veja-se a respeito do tema, a título de exemplo, durante a década de 90: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 119/120. BORGES, Jose Cassiano; REIS, Maria Lucia Américo. *Crimes contra a ordem tributária*, Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 39/66.

A questão específica ora em análise é que a interpretação do núcleo do tipo penal descrito no artigo 1º, focado nas expressões “suprimir ou reduzir tributo”, deu origem a uma série de divergências doutrinárias quanto à natureza jurídico-penal da conclusão do procedimento administrativo de apuração e exigência do crédito tributário (ou processo de lançamento do tributo); isso ocasionou uma série de posicionamentos distintos sobre a questão da punibilidade do crime fiscal, cujas conseqüências foram refletidas claramente na jurisprudência pátria, que passou a não admitir o prosseguimento do procedimento persecutório penal, enquanto administrativamente não apurada a exigência do crédito tributário, nas hipóteses previstas no art. 1º, da Lei 8.137/90, lastreada principalmente no precedente criado pelo Supremo Tribunal Federal, fixado no julgamento do *Habeas Corpus* 81.611-DF,² culminando na edição da súmula 24 do STF.³

O precedente a partir do *HC* 81.611-DF passou a ser citado em julgamentos posteriores,⁴ que também assinalaram que o “tributo devido” constitui elemento imprescindível para o advento da punibilidade ou da persecução criminal; e o crime só está consumado com o lançamento definitivo, após a fixação do montante da obrigação tributária suprimida ou reduzida, o que só ocorre quando inexistente pendência de recurso administrativo perante as autoridades fazendárias e, sendo assim, se não resolvida a pendência ausente a justa causa para a ação penal.⁵

Porém, ao firmar tal entendimento, deixou em aberto a Suprema Corte questões dogmáticas de Direito material importantes e que refletem na matéria penal da tentativa: a inexistência de decisão definitiva do processo administrativo de lançamento é uma condição objetiva de punibilidade (onde é incabível a tentativa) ou é um elemento normativo do tipo⁶? É possível tratá-las de forma idêntica de acordo com a teoria do delito? Se o processo administrativo de lançamento reconhecer a decadência do tributo, existe tentativa punível, especialmente considerando as discussões existentes sobre essa hipótese em face da punibilidade e não do tipo penal?

Essas questões que agora são colocadas como objeto do presente trabalho, não se restringem apenas a meras questões acadêmicas (diferença entre elemento normativo do tipo e condições objetivas de punibilidade), mas gera desdobramentos práticos complexos e permite questionar a coerência das decisões emanadas de nossos Tribunais, em especial do Supremo Tribunal Federal, que terminou por pacificar o tema na jurisprudência e arrefecer o debate doutrinário.

² *HC* 81.611-8, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10.dez.2003, DJ 13.maio.2005, p. 84.

³ “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

⁴ Como, por exemplo pode ser constatado nos seguintes julgados do próprio STF: *HC* 108159-RO, rel. Min. Dias Toffoli, j. 19.mar.2013; *HC* 102477-SP, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 28.jun.2011; *HC* 86236, rel. Cezar Peluso, j. 2.jun.2009, *HC* 84965-MG, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 13.dez.2011;

⁵ *HC* 81.611-8, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10.dez.2003, DJ 13.maio.2005, p. 84.

⁶ A própria ementa do *HC* 81.611-DF deixa a dúvida: “(...)1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo (...)”.

2. Alguns problemas inerentes ao tipo penal tributário

Uma discussão sempre presente em torno do Direito Penal Econômico,⁷ certamente enfrenta o fenômeno da impunidade de condutas fraudulentas praticadas por grupos poderosos, especificamente no âmbito da atividade empresarial, relacionada a empresários e diretores, fenômeno que possui diversas vertentes e obedece a fatores diversos. Alguns deles resultam extrínsecos à legislação penal: conluio entre grandes empresas, poder político e/ou seus órgãos supervisores, grupos de pressão, dificuldades de investigação e de prova, seletividade secundária do sistema penal etc. Outros têm a ver com a existência de lacunas de tipificação, ou bem com o emprego de uma má técnica de tipificação.⁸

Porém, em outras situações, a impunidade deriva de dificuldades e defeitos na prática interpretativa dos tipos penais existentes, aliada a certa falta de sensibilidade político-criminal, ao se permitirem inúmeras hipóteses de extinção da punibilidade do sonegador pelo pagamento do valor fraudado ilicitamente,⁹ em especial quanto à forma de interpretação que tanto na doutrina quanto na jurisprudência pátria se verificam.¹⁰

Por outro lado, é preciso pensar que a introdução de um preceito na legislação penal não deveria ser fruto da improvisação ou de uma reação política mal refletida, pois o estabelecer de qualquer consequência jurídica deveria ser o resultado de um processo racional das discussões, nas quais, inclusive para referendar

⁷ No presente trabalho admite-se o crime contra a ordem tributária como inserido dentro do conceito de Direito Penal Econômico. Assim, mesmo que não seja objeto do presente trabalho aprofundar o alcance e significado da disciplina, certo é que “o direito penal econômico se perfila como dogmaticamente autônomo face ao direito penal geral (e, em especial, perante o direito penal patrimonial)”. FONSECA, Hugo Duarte. *Direito penal econômico: da autoria dogmática à integridade nos princípios*. In: COSTA, Jose de Faria (Coord.) *Temas de direito penal econômico*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 148.

⁸ CASTAÑON, Jose Manuel Paredes. Problemas de tipicidade em las conductas de manipulación de precios de los mercados de valores. In: CRESPO, Eduardo Demetrio (Dir.); CALATAYUD, Manuel Maroto (Coord.) *Crisis financiera y derecho penal económico*. Buenos Aires: Edisofer/Editorial B de f, 2014. p. 787.

⁹ São inúmeras as normas já promulgadas no Brasil que permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo: A promulgação da Lei nº 8.137/90, em 27 dezembro de 1990, que definia, além dos crimes contra ordem tributária, os crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo, já previa, em seu art. 14, a extinção da punibilidade do agente que promovesse o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, possibilidade que, apenas um ano após a sua publicação, foi revogada, por força do artigo 98, da Lei nº 8.383, de 30 dezembro de 1991. Entretanto, passados mais de três anos, a possibilidade retornou, por força da Lei nº 9.249, de 26 dezembro de 1995, que, em seu art. 34, permitiu – novamente – a extinção da punibilidade sob idênticas condições. Posteriormente, em 10 abril de 2000, e, dando continuidade à política criminal de restrição da punibilidade, a normatização é outra vez alterada, por força do art. 15, para suspender a pretensão punitiva, quando a pessoa jurídica, relacionada com o agente, tenha sido incluída em programa de recuperação fiscal (Refis), antes do recebimento da denúncia criminal, o que teve seu âmbito de abrangência ampliado por força do art. 9º, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que permitiu aumentar a possibilidade da suspensão da pretensão punitiva, mesmo após o recebimento da denúncia, sem qualquer limite temporal, ou seja, mesmo diante de sentença condenatória.

A inexistência de limite temporal somente terminou por força da Lei nº 12.382, de 25 fevereiro de 2011, que alterou o art. 83 da Lei nº 9.430/96, estabelecendo o recebimento da denúncia para a concessão do beneplácito, como marco temporal, a fim de possibilitar a suspensão da pretensão punitiva, situação que, aliás, pode ser alterada a qualquer momento, dependendo do bom ou mau humor do legislador.

¹⁰ Para tanto, basta observar a resistência da jurisprudência brasileira, até a paradigmática decisão do STF no HC 81.611-DF, em não entender necessário o encerramento do procedimento administrativo fiscal para o início da persecução penal, já destacada no item 1 do presente artigo.

sua legitimidade, implica participação da ciência que estuda a disciplina, cuja idoneidade político-criminal em termos de elaboração da norma mais técnica serve para a otimização de seus fins.¹¹

Desafortunadamente, não é o que se verifica na elaboração de legislações penais que imiscuem matérias de Direito distintas, como é o caso das disciplinas administrativas e criminais, resultando em uma redação que dificulta seu estudo, aplicação e desenvolvimento, a isso reagindo a Ciência do Direito de formas distintas.¹²

Na hipótese em estudo, deve ser observado que a Lei 8.137/90, de 27.dez.1990, que define os crimes contra a ordem tributária, apesar de reproduzir quase que fielmente os tipos penais anteriormente previstos na Lei 4.729, de 14.jul.1965 (que previa os crimes de sonegação fiscal), criando outros, antes inexistentes,¹³ deixou claro que optou o legislador brasileiro por elaborar um tipo misto alternativo e cumulativo.¹⁴ Contudo, se os crimes definidos na Lei 4.729/65 são todos de mera conduta, pois se aperfeiçoam sem o resultado lesivo,¹⁵ o mesmo não ocorre com os crimes fiscais previstos na Lei 8.137/90.

Fato é que optou o legislador pátrio por dividir os crimes contra a ordem tributária em duas espécies: os praticados por particulares (art. 1º e 2º) e os praticados por funcionários públicos (art. 3º). A primeira dessas espécies foi subdividida em duas classes de tipo: uma prevista no artigo 1º, incisos de I a V (delito de natureza material ou de resultado);¹⁶ outra, no artigo 2º, incisos de I a V (delito de natureza formal ou de mera conduta).¹⁷

¹¹ LÁZARO, Fernando Guanarteme Sánchez. *Política criminal y técnica legislativa. Prolegómenos a una dogmática de lege ferenda*. Granada: Comares, 2007. p. 2-3.

¹² Ainda de acordo com a lição de Fernando Guanarteme Sanchez Lázaro, de *lege lata* a reação é tentar oferecer, criticamente com a solução legal, vias de interpretação que permitam superar as carências técnicas do preceito, enquanto de *lege ferenda*, concretiza a elaboração de propostas alternativas de reforma da regulação positiva criticada. Op. cit., p. 3.

¹³ STOCCO, Rui. *Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial*. v. 1. FRANCO, Alberto Silva (Coord.), 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 601.

¹⁴ “Correspondem a casos em que o legislador incrimina da mesma forma, alternativamente, hipóteses diversas do mesmo fato, todas atingindo o mesmo bem ou interesse, a todas atribuindo o mesmo desvalor”. FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 193

¹⁵ COSTA JR., Paulo Jose da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 100/101.

¹⁶ “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; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecer-la em desacordo com a legislação”

¹⁷ “Art; 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”.

A questão da natureza dos artigos 1º e 2º (material e formal) não impõe óbice à necessária e efetiva supressão ou redução de tributo para a subsunção típica à norma, eis que o núcleo de ambos os tipos ora em destaque é a própria valoração objeto da ação delituosa, posto que a conduta descrita com o verbo (suprimir ou reduzir) modela a estrutura do tipo e integra todos os seus elementos.

Desse modo, sem olvidar que tributo compõe o elemento normativo do tipo, todos os conceitos que implicam valorações e que se acham no contexto da norma incriminadora são normativos,¹⁸ reforçando o entendimento de que o lançamento definitivo poderá afetar a subsunção de uma conduta típica da norma pois a responsabilidade tributária, pela descrição das normas em comento, não pode ser desatrelada da própria responsabilidade criminal.

Importa ainda ressaltar o magistério de Luiz Regis Prado, ao comentar a hipótese da tipicidade do art. 1º da Lei, 8.137/80, esclarecendo ainda que “não é suficiente para a configuração do tipo a supressão ou redução do tributo, mas exige-se também que sejam consequência de um comportamento anterior fraudulento”,¹⁹ caracterizado pelo dolo do agente.

Acrescente-se ainda que uma eventual sanção por crime fiscal, sem a definição do tributo eventualmente suprimido ou reduzido, além de não configurar a violação da norma primária (no caso preceito), resta obstada; eis que a inexistência de sanção tributária, implica a inexistência da própria norma sancionatória, “na medida em que sua função exclusiva é garantir o recolhimento da obrigação tributária”,²⁰ dela dependendo e com ela se integrando, ou seja: se a sanção tributária resta inexistente, pode afetar o sentido da aplicação da sanção criminal pois, de fato, “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”.²¹

Some-se a essas ponderações que a definição da supressão ou redução do tributo é feita no procedimento administrativo pela autoridade tributária que não tem o efeito jurídico de demonstrar a existência ou não de dolo inerente aos delitos fiscais (que não existem na modalidade culposa),²² o que não apenas garante a independência das instâncias administrativa e penal, como também desconecta do resultado do procedimento administrativo a presença ou ausência de comportamento doloso.

3. O encerramento do procedimento administrativo: Há relevância penal inerente a sua configuração como fato típico ou condicionante da punibilidade?

Conforme destacado inicialmente, o precedente mais importante do país quanto à possibilidade da existência de responsabilidade criminal, por crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, advém da decisão exarada pelo STF, no *HC* 81.611.

¹⁸ Sobre a parte objetiva do tipo veja-se: LUISI, Luiz. *O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal*. Porto Alegre: Fabris, 1987. p. 43/60.

¹⁹ PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 411.

²⁰ MARTINS, op. cit., p. 32.

²¹ Idem, *ibidem*.

²² FELIX, Yury; SILVA, Jardel Luis da. A investigação preliminar e os crimes contra a ordem tributária, *Revista Brasileira da Advocacia*, v. 8, p. 177-196, jan.-mar. 2018.

Essa decisão não teve a preocupação (e as demais que seguiram o entendimento), ou não se atentou, para o fato de que a exigência de decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quanto a sua natureza, produzirá consequências jurídico-penais diversas, posto que apenas se limitou a consignar que falta justa causa para a ação penal, “quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo”.²³ Diante disso, necessário analisar os efeitos da decisão administrativa no advento da responsabilidade criminal, especificamente se é a hipótese de atipicidade da conduta ou de ausência de punibilidade.

Primeiramente, deve-se esclarecer a impossibilidade de se considerar uma dupla natureza quanto ao encerramento do procedimento fiscal, ou seja, como uma condicionante objetiva de punibilidade e um elemento normativo do tipo, eis que o dolo (elemento subjetivo do tipo penal tributário) é elemento estranho à condicionante objetiva, que não pertence ao injusto doloso, logo, independe da vontade do agente²⁴.

Segundo que, em face dessa característica, não pode haver tentativa quando presente uma condição objetiva de punibilidade, o que nos permite concluir que é preciso estabelecer, com a máxima precisão possível, se estamos diante de um elemento do tipo ou uma condicionante.

Determinados tais pontos, deve ainda ser destacado que não se ignora que as relações do Direito Penal com o Direito Administrativo são reconhecidamente complexas, não se buscando simplesmente uma solução de cunho simplista. Em geral observa-se verdadeira dificuldade de delimitação entre os sistemas jurídico penal e o sistema de sanções administrativas.²⁵ O problema se torna mais aparente ante a quantidade de sanções que podem ser impostas em face de uma mesma conduta pela administração, mas que também são punidas criminalmente (como é o caso das lesões ao erário).

Com efeito, a própria compreensão da sanção administrativa como qualquer mal infligido pela administração a um administrado, como consequência de uma conduta ilegal, permite uma permanente interseção entre as sanções administrativas e as penais. Nada obstante, em um Estado em que se encontram corretamente separadas as funções executiva e judicial, o encarregado da imposição da sanção penal é, exclusivamente, o Poder Judiciário, respeitando as garantias aplicáveis ao Direito Penal.²⁶

Deve ser recordado que a responsabilidade penal não tem aplicação análoga à esfera administrativa, em especial a impossibilidade da admissão da responsabilidade objetiva, em que pese não seja, do ponto de vista formal, difícil apontar a diferença entre os ilícitos penais e administrativos.²⁷

Portanto, no que tange à análise da responsabilidade criminal por crime contra a ordem tributária, na forma descrita no art. 1º, da Lei 8.137/90, é imperativo compreender qual a localização sistemática do encerramento do procedimento administrativo, recorrendo à definição analítica desenvolvida pela

²³ HC 81.611-8 DE, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10.dez.2003, DJ 13.maio.2005.

²⁴ CORVALÁN, Juan Gustavo. *Condiciones objetivas de punibilidad*. Buenos Aires: Astrea, 2009. p. 277.

²⁵ ROCHEFORT, Juan Ignacio Piña. *Derecho penal*. Fundamentos de la responsabilidad. 2. ed. Santiago, Chile: Thomas Reuters, 2014. p. 157.

²⁶ Idem, *ibidem*, p. 158-159.

²⁷ O pressuposto do ilícito penal é o delito (previsto na legislação penal ordinária ou especial) enquanto que o pressuposto do ilícito administrativo é a infração administrativa, bem como a Administração não tem poderes para aplicação de sanção restritiva de liberdade (pena)

dogmática penal, “apta a pôr à mostra os aspectos essenciais ou os elementos estruturais do conceito de crime”,²⁸ para identificar se a conduta praticada, após ser submetida a determinadas valorações sucessivas, resulta, com base nessas valorações, realizada com atributos de tipicidade, antijuridicidade, culpabilidade e punibilidade.²⁹

Tema desde há muito tempo polêmico na teoria do delito, os efeitos inerentes à punibilidade, quanto à responsabilidade criminal, encontram poucos pontos de convergência na doutrina.³⁰ As principais discussões vão desde o conceito (delimitação e definição) de punibilidade³¹ até a tentativa de racionalizar o contexto da existência de pressupostos da pena, localizados fora do injusto culpável,³² ou seja, se em alguns crimes específicos, além da configuração de um crime (tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade), existem outros pressupostos que possam restringir o advento de um ilícito penal punível, mais conhecidos como condições objetivas de punibilidade e causas pessoais de exclusão da pena (escusas absolutórias).

Para dar a dimensão de como o problema se reflete na polêmica sobre a natureza jurídica do procedimento administrativo, face ao preceito primário do art. 1º, I, da Lei 8.137/90, é necessário compreender se, em alguns tipos concretos, concorrerão outras circunstâncias, à parte a responsabilidade

²⁸ O pressuposto do ilícito penal é o delito (previsto na legislação penal ordinária ou especial) enquanto que o pressuposto do ilícito administrativo é a infração administrativa, bem como a Administração não tem poderes para aplicação de sanção restritiva de liberdade (pena) obstante; tal assertiva é contestada por parte expressiva da doutrina, podendo ser registrado, que há penalistas que sustentam que o conceito quadripartido (incluindo a punibilidade) seria o mais adequado, admitindo, assim, a punibilidade como uma categoria independente na estrutura do delito. Porém, há uma grande “heterogeneidade” quando se define o que é punibilidade e como ela está delimitada, pois, quase sempre, não se sabe o que está delimitado como elemento inerente à punibilidade (muitas vezes confundido como culpabilidade). De forma aprofundada sobre a mencionada heterogeneidade, veja-se: BITTAR, Walter Barbosa. *A punibilidade no direito penal*. São Paulo: Almedina, 2015.

²⁹ PALAZZO, Francesco. *Corso di diritto penale – parte generale*. Torino: G. Giappichelli, 2013. p. 561-562.

³⁰ Conforme esclarece Maria Rosa Moreno-Torres Herrera, quanto à determinação do conceito de punibilidade, este implica dotar de conteúdo o dito conceito, mas essa é uma questão pacífica somente na aparência da doutrina, de acordo com a autora “Em princípio, pode observar-se como a imensa maioria dos autores se mostram partidários de incluir sobre esta denominação tanto as chamadas condições objetivas de punibilidade como as causas de exclusão ou anulação da pena, que se caracterizariam pela restrição do âmbito do punível de uma ação típica, antijurídica e culpável”, o que, por si só, já é polêmico (HERRERA, Maria Rosa Moreno-Torres. *El error sobre la punibilidad*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2004. p. 22).

³¹ Importa destacar que uma parte expressiva da doutrina sublinha que, em alguns casos, para que seja possível a punição de um fato como delito, exige-se a presença de alguns elementos adicionais – não incluídos no injusto culpável – posto que não respondem à função dogmática e político-criminal assinaladas nessas categorias, admitindo a dificuldade de reconduzir tais elementos excepcionais e adicionais a uma categoria comum, especialmente, face à sua diferente função e significado político-criminal (CONDE, Francisco Muñoz; ARÁN, Mercedes Garcia. *Derecho penal – parte general*. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996. p. 417); DIAS, Jorge de Figueiredo. *Questões de direito penal revisitadas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 245. Francesco Palazzo sublinha ser uma exigência a verificação de como pode ser possível que um fato típico, antijurídico e culpável não seja punível (PALAZZO, op. cit., p. 559). Por fim, resta registrar a existência de autores que não aceitam a categoria da punibilidade, reconduzindo os seus elementos ao injusto culpável ou à individualização da pena, nada obstante coincidam com o tratamento que conferem à punibilidade, em muitos pontos com os partidários da punibilidade (PÉREZ, Octavio Garcia. *La punibilidad en el derecho penal*. Pamplona: Aranzadi, 1997. p. 70).

³² ROXIN, Claus. *Derecho penal – parte general*. Tomo I. 2. ed. Trad. Diego-Manuel Luzón Peña; Miguel Díaz y Garcia Conlledo; Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997. p. 970.

por uma ação injusta, para que exista punibilidade, ou se a concorrência de determinadas circunstâncias exclui a punibilidade que em outro caso se produziria.³³

O ponto de discussão relevante é que o conteúdo do tipo do injusto culpável não se confunde com o de punibilidade (mesmo com as já suprarressaltadas divergências quanto ao alcance e conteúdo da punibilidade). Conforme leciona Carlos Martínez Pérez, as condições objetivas de punibilidade “não incidem na consumação, achando-se fora do tipo de injusto”.³⁴

Importante compreender que as condições objetivas de punibilidade, diferentemente do que ocorre com o tipo, não precisam estar abarcadas pelo dolo ou pela culpa, pois não pertencem ao dolo do autor, mas a circunstâncias externas à conduta (por isso objetivas), motivo pelo qual o fato de que sejam ou não conhecidas pelo autor se mostra absolutamente indiferente.³⁵

É possível até afirmar que o ponto de identidade entre a configuração do tipo, ou da condição objetiva de punibilidade, é que a consequência associada à ausência de elemento normativo ou subjetivo, e à inexistência do elemento condicionante, é obstruir-se a responsabilidade criminal do fato ilícito e culpável;³⁶ mas, além das diferenças de conteúdo e estrutura, deve ainda ser observado que produzem efeitos diversos quanto à questão da prescrição³⁷; e, especialmente quando se exige a presença de uma condição objetiva, não é punível a tentativa.³⁸

Esse último aspecto (impossibilidade do advento de responsabilidade penal do crime tentado no caso de inexistência de condição objetiva da punibilidade) é o que se toma como o objeto principal da presente abordagem, buscando demonstrar que a correta definição da natureza do encerramento do procedimento administrativo não é uma mera questão acadêmica, mas possui efeitos práticos relevantes.

4. A existência do tributo: elemento nuclear do tipo ou condicionante da punibilidade?

Conforme leciona Claus Roxin quanto aos conceitos básicos de Direito Penal ao conceito de tipo, inaugurado por Beling em 1906, as distinções essenciais para o Direito Penal podem ser reduzidas a três tarefas que deve cumprir o tipo: o mesmo tem uma função sistemática, uma função dogmática e uma função político-criminal.³⁹ No sentido sistemático, que por ora interessa abordar, foca-se a presente

³³ PÉREZ, Carlos Martínez. *Las condiciones objetivas de punibilidad*. Madrid: Edersa, 1989. p. 128. Ainda segundo o mesmo autor, quanto às chamadas condições objetivas de punibilidade impróprias, o entendimento é o de que a presença das condições resultam necessárias para que se produza a consumação do delito. Op. cit., p. 129. No mesmo sentido: CAFFARENA, Borja Mapelli. *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*. Madrid: Ministerio da Justicia, 1990. p. 133/142.

³⁴ CARVALHO, Erika Mendes de. *Punibilidade e delito*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2008. p. 98-99.

³⁵ De forma detalhada, veja-se: PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. *A categoria da punibilidade na teoria do crime*. Tomo II. Coimbra: Almedina, 2013. p. 1247-1264. Apenas ressalvando que o autor compreende a punibilidade como elemento do crime e não mero pressuposto da pena.

³⁶ REALE JR., Miguel. Restrição ilegal. *Boletim do IBCCRIM*, nº 245, p. 2, 2013.

³⁷ PINTO, op. cit., p. 1247.

³⁸ ROXIN, op. cit., p. 277.

³⁹ Por uma questão de objetivo e limitação do presente trabalho não serão analisadas outras questões importantes ao tema do tipo, que vão desde a sua tradução e sentido, até a sua classificação em outras formas. Desse modo, recorrendo ao magistério de Eugenio Raul Zaffaroni, importa recordar que anteriormente à formulação de Beling, o tipo abarcava praticamente todas as condições do delito, incluindo as da punibilidade. Posteriormente, se distinguiu o tipo em sentido técnico (tipo sistemático ou fundamentador), do tipo em sentido amplo, que em definitivo era o antigo

análise na admissão e existência da separação do tipo penal em tipo objetivo (estrutura, conteúdo, elementos descritivos e normativos) e tipo subjetivo (dolo).⁴⁰

No caso do crime contra a ordem tributária descrito na legislação pátria, em seu artigo 1º, da Lei 8.137/90, optou o legislador pela elaboração de um tipo penal doloso e de resultado, assim descrito: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)”. Conforme o magistério de Hugo de Brigo Machado,⁴¹ discorrendo sobre a questão em tela, verifica-se que um dos núcleos do tipo, como se vê, é a supressão ou a redução de tributo; portanto, reconhecendo-se que o elemento normativo tributo surge a partir da ocorrência do fato gerador, surgindo a partir de sua constatação pela ação fiscal finda, o resultado (dano) demonstrando-se, assim, a existência ou não do tributo.⁴²

Considerando-se ser o tributo um elemento do tipo objetivo, e o dolo do agente (direto ou eventual) representado pela conduta com a intenção de suprimir ou reduzir esse tributo, com consciência e vontade,⁴³ para se configurar o elemento subjetivo como o tipo do crime em tela, faz-se necessária a existência de uma conduta que vise a lesão ao erário, atingindo o bem jurídico-penal tutelado.⁴⁴

Portanto, faz-se mister ter presente que, em se tratando de um delito de intenção, que requer um agir com ânimo, finalidade ou intenção, o tributo materializado a partir do encerramento do procedimento administrativo fiscal é um elemento do chamado tipo objetivo.

Porém, para a configuração do tipo vertente, é indispensável a relação da vontade entre o agente e o resultado, para, a partir desse ponto, admitir-se a existência ou não de tipicidade do crime tributário,⁴⁵ cuja consumação se dará com a ocorrência do resultado danoso, “consistente na supressão (evasão total)

sentido pré-Beling que passava a ser uma tradução dogmática do princípio da legalidade, ao que agora se chama tipo de garantia. Uma particular concepção da identificação do tipo com a antijuridicidade, se refere ao tipo de injusto. Dentro de certa concepção do erro se distingue entre o tipo sistemático e o tipo de erro. Fala-se também em tipo permissivo em referência a causa de justificação. Concluindo, outro uso não frequente está referido a culpabilidade e dá lugar ao chamado tipo de culpabilidade. ZAFFARONI, Eugenio Raul. *Moderna dogmática del tipo penal*. Lima: Ara Editores, 2009. p. 24-25. Em sua tese de doutorado Frederico de Lacerda da Costa sustenta a existência do tipo de punibilidade, que faz parte do tipo legal e delimita normativamente o capó de intervenção penal. Op. cit., p. 1247.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de direito penal tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 45 e ss.

⁴¹ REALE JR., op. cit., p. 2.

⁴² “Basicamente, há unanimidade quanto à existência de um conhecimento, enquanto representação – com distintos matizes – para a atribuição dolosa, entretanto, especialmente a partir das concepções normativas, há intensa discussão sobre a possibilidade de demonstração e até mesmo sobre a necessidade de inclusão do elemento vontade na composição do dolo”. BUSATO, Paulo Cesar. *Direito penal – parte geral*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 410-411.

⁴³ Aqui dois esclarecimentos: 1) adota-se o conceito de que o Direito Penal tem por objetivo a tutela de bens jurídicos, sendo esta, portanto, uma das funções do tipo; 2) embora não seja pacífico estabelecer qual é o bem jurídico tutelado no crime fiscal, no presente trabalho adota-se o entendimento de que é a ordem tributária ou fiscal, prevista na Constituição Federal (arts. 145 a 169).

⁴⁴ Sobre os elementos do tipo de injusto comissivo doloso, veja-se: BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal – parte geral*. 11. ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 264-277.

⁴⁵ PRADO, op. cit., p. 424.

ou redução (evasão parcial) de tributo, contribuição social ou qualquer acessório”,⁴⁶ que restará concretizado com a decisão definitiva do processo administrativo de lançamento.⁴⁷

Desse modo, é possível afirmar que se apresenta mais adequado o entendimento de que o lançamento definitivo administrativo é um elemento normativo do tipo, pois somente com a declaração (pelas autoridades fazendárias) da existência de um crédito tributário é que se poderá falar em tributo; – somente após tal declaração se pode pensar na existência do crime contra a ordem tributária, caso haja fraude (ou tentativa de fraude) na redução do crédito devido à fazenda pública; bem como porque, quanto ao núcleo do tipo penal dos arts. 1º e 2º, basta retirar a palavra “tributo” do tipo penal em apreço, sem o qual tal descrição típica fica vazia, sem conteúdo, não se podendo falar em crime tributário.

5. A questão da tentativa

Estabelecidas as premissas quanto à existência de importante diferença entre as condições objetivas de punibilidade e os elementos que compõem o tipo penal do crime em tela, decorrentes da hipótese da necessidade de encerramento do procedimento administrativo fiscal para configurar a responsabilidade penal, admitindo-se que para a configuração do elemento normativo tributo há dependência dessa decisão final, questiona-se: é admissível a tentativa na hipótese do crime previsto no já citado artigo 1º, da Lei 8.137/90?

A origem da indagação advém da hipótese, sempre possível, do reconhecimento administrativo da extinção do crédito tributário em razão da consumação da decadência, em que não poderá ocorrer o lançamento do crédito tributário, diante do entendimento de que, na hipótese presente, há um crime material.⁴⁸

Suponha-se o seguinte exemplo: A, com a intenção de sonegar e reduzir tributo devido, insere informações falsas em nota fiscal de venda, conseguindo com isso o seu intento. Iniciado o procedimento administrativo, ocorre decisão final reconhecendo a existência de valor suprimido ou reduzido, porém verifica-se que houve decadência.

Como observam Aldo de Paula Junior e Heloisa Estellita:

se o tipo tributário toma como elemento normativo o termo tributo, que só se configura como objeto de uma relação jurídico-tributária convertida em linguagem jurídica competente (lançamento), e tendo sido a conversão fulminada pela decadência, é inviável a configuração do tipo penal tributário por ausência de um de seus elementos.⁴⁹

Em que pese a análise dos autores supra, a situação é diferente quando se analisa a questão pelo prisma da admissibilidade da configuração do crime tentado, quando não é mais essencial o fato de que a conduta

⁴⁶ Mesmo porque a autoridade administrativa é a única exclusivamente competente para dizer da existência do tributo devido, de acordo com o art. 142, caput, do Código Tributário Nacional.

⁴⁷ Neste sentido: PRADO, op. cit., p. 424. STF, 2a. T., HC-84.555-0, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 7.ago.2007, DJ 14.09.2007.

⁴⁸ PAULA JUNIOR, Aldo de; ESTELLITA, Heloisa. Efeitos da decadência do crédito nos crimes contra a ordem tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães et. al. *Direito penal tributário*. São Paulo: MP, 2005. p. 26.

⁴⁹ Excepcionada a hipótese de tentativa impossível, prevista no art. 17, do Código penal pátrio.

do agente dependa do encerramento do procedimento administrativo fiscal, ou seja eficiente para suprimir ou reduzir o tributo.⁵⁰

O ponto de discussão reside no entendimento já exarado de que o pressuposto dos tipos penais tributários é a existência de um tributo devido. Ora, ante a expressa previsão do art. 14, II, do Código Penal do Brasil,⁵¹ aliada ao entendimento de que a tentativa é a realização incompleta da figura típica,⁵² não se pode olvidar que a subsunção típica à norma não depende exclusivamente do advento de um tributo devido, como, por exemplo, nos casos onde o tributo não seja devido por circunstância alheia à vontade do agente.

Note-se que a tentativa “é um tipo penal ampliado, um tipo penal aberto, um tipo penal incompleto, mas um tipo penal. A tentativa constitui ampliação temporal da figura típica”.⁵³ A citada norma do art. 14, II, aumenta a quantidade de mandamentos proibitivos da legislação penal, punindo fatos que seriam atípicos. Noutra vertente, tem-se que “na tentativa inicia-se a execução do fato punível – tipo objetivo –, que não se consuma em termos formais por circunstâncias independentes da vontade do autor”.⁵⁴

O fato de que somente a autoridade administrativa, na modalidade de ofício, pode constituir o crédito tributário não afasta por si só a relevância penal do fato, quando o crédito em tela pode não ser constituído por força de uma situação completamente desvinculada da vontade do agente, como é o caso, por exemplo, da decadência.

6. Conclusão

A matéria objeto do presente estudo é um exemplo da importância dos conceitos desenvolvidos historicamente na teoria do delito, em especial quanto ao conceito analítico, demonstrando a imprescindibilidade do conhecimento e aplicação correta de seus referenciais, em especial quanto à correta aplicação da norma penal em face da subsunção típica à norma.

O descaso verificado por parte da jurisprudência pátria em distinguir o tipo penal de uma condição objetiva de punibilidade, como ainda ocorre na hipótese do crime contra a ordem tributária (na forma aqui exposta), é um exemplo da necessidade de sua aprimoração e da demonstração do papel imprescindível

⁵⁰ “Art. 14 – Diz-se o crime: (...) II – tentado, quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente.”

⁵¹ BITENCOURT, op. cit., p. 398.

⁵² Idem, ibidem, p. 398.

⁵³ PRADO, op. cit., p. 108-109.

⁵⁴ A despeito de não ter sido explicitamente previsto no texto da Constituição Federal de 1988, o caráter de fundamentalidade do *ne bis in idem* no Estado brasileiro decorre, entre outras causas, porque o Brasil aprovou o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, em 12 de dezembro de 1991, pelo Decreto-Legislativo 226, havendo sido depositada a Carta de Adesão na Secretaria Geral da Organização das Nações Unidas em 24 de janeiro de 1992 e entrado em vigor em 24 de abril do mesmo ano e também porque o Brasil, por meio do Decreto-Legislativo 27/1992, aprovou o texto da Convenção Americana sobre Direitos Humanos – Pacto de San José da Costa Rica –, depositando a respectiva carta de adesão em 25 de setembro de 1992, com promulgação de convenção pelo Decreto 678/1992. Em seu art. 14.7, o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, dispõe que não poderá haver julgamento ou punição “novamente por um delito pelo qual já tenha sido absolvido ou condenado por sentença transitada em julgado, de acordo com a lei e o processo penal de cada país”. No art. 8.4 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos foi reconhecido que “o acusado absolvido por sentença passada em julgado não poderá ser submetido a novo processo pelos mesmos fatos”. Disponível em: <<http://www.oas.org>>. Acesso em: 13 set. 2011.

da doutrina na correção e no apontamento da direção a ser seguida, na busca de uma coerência sistemática, bem como na melhor aplicação da lei ao caso concreto.

O fato de a característica objetiva das excludentes de punibilidade, como as condições objetivas e as causas pessoais de exclusão da pena (também conhecidas como escusas absolutórias), não se relacionar com o dolo e a culpa são suficientes para apontar as diferenças destacadas no presente estudo, mesmo com as inúmeras concepções e conceitos sobre a punibilidade existentes; e influenciam a conclusão da admissibilidade da tentativa nos crimes em comento, podendo a jurisprudência pátria mudar o seu entendimento, uniformizando conceitos que não podem ser tratados de forma semelhante.

7. Referências

- MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária, Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- MARTÍN, Luis Gracia. Fundamentos de dogmática penal, Lima, Peru: IDEMSA, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O ilícito tributário e o ilícito penal tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais. v. 700. 1994.
- STOCCO, Rui. Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial, vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal, 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991.