



O Papel Coadjuvante Encampado pelo Inquérito Policial na Aferição dos Ilícitos Penais Tributários

Alexandre Macedo Tavares

I – Considerações Preliminares

Ao Estado incumbe o poder-dever de organizar-se política e administrativamente, assistindo-lhe, por conseguinte, o direito de submeter coercitivamente os seus jurisdicionados à observância das normas jurídicas que impuser, de modo a viabilizar a persecução dos mais variados fins [manutenção da ordem interna, prestação de serviços públicos, segurança pública, prestação do ensino, da saúde, distribuição da justiça, construção de estradas, fiscalização de certas atividades, etc.].

Não é esta, contudo, a questão que no momento interessa aprofundar. Oportuno recordar, porém, que o funcionamento da máquina estatal pressupõe, necessariamente, a existência de uma atividade financeira consistente na obtenção de recursos, na sua gestão e, ao final, na sua aplicação.

Com o advento da Magna Carta de 1988, que seguiu a esteira das anteriores, o Estado brasileiro cumpre o seu desígnio e se autofinancia através da obtenção de receitas originárias e derivadas.

As *receitas originárias* são aquelas decorrentes de obrigações convencionais firmadas entre a Administração e os administrados [obrigação *ex voluntate*], isto é, não decorrentes de qualquer autoridade especial exercida pelo Estado [= inexistência de qualquer ato de coerção].

As *receitas derivadas*, em posição diametricalmente oposta, são aquelas obtidas mediante o exercício de uma autoridade que é peculiar ao Estado. Em termos mais simples, as receitas derivadas são aquelas provenientes de obrigações unilateralmente impostas pelo Estado mediante lei [obrigações *ex lege*], isto é, fortemente marcadas pela coercibilidade, das quais se sobreleva o tributo¹.

É o tributo, segundo Rubens Gomes de Souza, “a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania”². Obtido o tributo

¹ Conforme dispõe o art. 9º da Lei nº 4.320/64: “Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”.

² SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 161



mediante a manifestação de típico *jus imperii*, embora afigurar-se como uma prestação de índole compulsória, a verdade é que a relação jurídico-tributária subjacente é uma relação substancialmente de direito e não de poder.

Com efeito, a compulsoriedade, enquanto marca registrada do tributo, esgota-se na lei. O exercício da propalada soberania estatal, no que se refere à obtenção da receita derivada tributária, encontra como zona limítrofe o poder de ditar, através do órgão legislativo competente, as normas jurídicas que prevêm as respectivas hipóteses de incidência e suas conseqüências.

Nesse sentido, pontifica com propriedade o jurista ítalo-argentino Dino Jarach:

“A soberania é um pressuposto da imposição, no sentido de que é a qualidade que permite ao Estado ditar leis que prevêm obrigações fiscais de todos os que se encontrarem em uma determinada situação, isto é, aos quais seja atribuível o fato imponiblel.”³

Essa afirmativa decorre do inegável fato que a formação histórica do tributo, no contemporâneo Estado de Direito, encontra seu fundamento de validade em um princípio constitucional inafastável, qual seja, o princípio da estrita legalidade tributária, voltado a garantir, como assevera Ferreiro Lapatza: “a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em conseqüência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos.”⁴

Ocorre que, embora qualificada como uma relação de direito, a relação jurídico-tributária, hodiernamente, vem se instaurando num clima de absoluta tensão, fruto da forte carga tributária herculeamente suportada pelos contribuintes e do insaciável apetite arrecadatário voraz do Fisco.

Resultado desse quadro de latente conflito de interesses, muitos contribuintes pátrios, em razão do não cumprimento de suas obrigações tributárias materiais e/ou instrumentais, acabam se sujeitando às sanções pelo cometimento de ilícitos administrativos fiscais que, *de per sí*, podem também configurar a prática de um ilícito penal tributário.

Fiel a esse contexto, por obra da tessitura típica e de uma série de elementos insitamente informadores da sistematização do Direito Penal Tributário, o incipiente trabalho tem o escopo de demonstrar, sob a mira dos métodos interpretativos lógico-sistemático, ontológico e teleológico, a manifesta insubsistência e/ou desnecessidade da instauração de Inquérito Policial como instrumento de *informatio delicti* da prática de um fato subsumível às figuras criminais do Direito Penal Tributário.

³ JARACH, Dino. *O Fato Imponiblel: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2ª ed., rev. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 204.

⁴ LAPATZA, J.J. Ferrero. “El principio de legalidad y la reserva de ley”. *Revista de Direito Tributário* nº 50, p. 10.



II - Ilícito Penal Tributário

Concebendo-se o Direito como um “sistema de linguagem”, segundo fecunda doutrina de Paulo de Barros Carvalho⁵, ressaltamos que a análise da diferença existente entre o ilícito administrativo tributário [infrações tributárias] e o ilícito penal tributário [delitos fiscais] será pautada, particularmente, no estudo da sintaxe [relação existente entre os signos] e da semântica [relação entre os signos e o objeto], em termos de uma relação semiótica. O estudo da pragmática, tomada como a relação entre os signos e seus usuários, isto é, o sentido no qual o signo é utilizado, mormente representado pela jurisprudência, não será alvo de nossa atenção.

Para tanto, já que inegavelmente útil no plano didático, muito embora a especificação semântica despir-se de rigor científico no plano conceitual⁶, para melhor delimitação do sentido e alcance encerrado pelas expressões “infração tributária” e “ilícito penal tributário”, cumpre-nos identificar a diferença encampada pelos desígnios *Direito Tributário Penal* e *Direito Penal Tributário*.

Oportuno, a toda evidência, que primeiro recordemos a diferença existente entre o Direito Penal e o Direito Tributário.

O Direito Penal, segundo registra De Plácido e Silva, “geralmente é compreendido como o complexo de regras e princípios que, definindo e classificando os *crimes* ou *delitos*, assinala as *penas*, fixando a sua justa aplicação, que devem tornar efetiva a *punição* das pessoas, a quem se imputa a ação ou omissão, de que resultou o crime nele qualificado”⁷.

Já o Direito Tributário, no dizer de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, é compreendido como o “plexo de normas que juridicizam os planos do nascimento, existência e extinção da obrigação tributária”⁸; ou, como bem acentuado por Mário Pugliese, *apud* Ruy Barbosa Nogueira, “o Direito Tributário constitui a parte mais importante do Direito Financeiro, por ter como objeto o estudo de todas as relações jurídicas ativas e passivas que dimanam do

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 97.

⁶ Luiz Alberto Machado impõe censura à expressão *Direito Penal Tributário*, asseverando que “sancionando os preceitos que escolhe nos demais ramos jurídicos, há sempre ‘Direito Penal’, embora, às vezes, como reforço de expressão se lhes agreguem as palavras tributário, administrativo, econômico, financeiro, comercial, etc.” (“Dos Crimes Contra a Ordem Tributária, in *Revista de Direito Tributário*, v. 34, São Paulo: RT, 1985, p. 259)

⁷ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rev. e atual., por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 276.

⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 39.



fenômeno da tributação, com o qual se ligam interesses essenciais do Estado e dos cidadãos”⁹.

Importante assinalar que a autonomia didática de cada ramo do Direito não impede que o bem jurídico tutelado pela norma penal venha a assumir roupagem tributária, e vice-versa.

Sendo assim, com o fito de evitar que os pontos de contato entre cada ramo do Direito conduzam à errônea aplicação dos enunciados principiológicos que lhes são particulares, mister que se estabeleça a delimitação de cada objeto.

III – Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário

Reina acentuada divergência na doutrina nacional e estrangeira, se existe diferenciação terminológica entre o denominado Direito Tributário Penal e o Direito Penal Tributário. Não raro são os que sustentam tratar-se de expressões sinônimas, ou, ainda, que tal diferenciação carece de cientificidade. No entanto, entendemos que o problema não é somente semântico, mas se insere na própria dogmática jurídica e na questão da taxionomia [classificação].

Com efeito, embora uma leitura desavisada possa conduzir a conclusão de que se trata de insignificante jogo de palavras, descoberto de qualquer diferenciação terminológica, uma interpretação mais detida, como bem frisado por Andreas Eisele, permite-nos constatar, sem demandar um *sacrificium intellectus* irracional e ilógico, que “as palavras seguem uma ordem decrescente de preponderância, em uma relação de dependência e subordinação [ou adjetivação] das últimas para com as anteriores”¹⁰.

Assim, em respeito a sua estruturação¹¹, quando se alude ao Direito Tributário Penal, “o objeto pertence ao Direito Tributário, e está delimitado dentro desse como a parcela de atos ilícitos de natureza tributária que ensejam a aplicação de uma sanção administrativa, verificados pela inobservância de normas do Direito Tributário”¹².

⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 33.

¹⁰ EISELE, Andreas. *Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 20.

¹¹ A estrutura do vocábulo “Direito Tributário Penal” ou “Direito Penal Tributário” é basicamente a mesma qual seja, é formada pela indicação da ciência em um primeiro plano, seu ramo didaticamente autônomo em segundo lugar, e o complemento predicante a especificar qual a matéria tratada dentro do ramo em evidência.

¹² EISELE, Andreas. *Op. cit.*, p. 20.



Noutro giro, o Direito Penal Tributário “é uma das matérias do Direito Penal, qual seja, a que trata dos crimes que tenham o tributo como objeto jurídico, direta ou indiretamente considerado”¹³.

Essa diferença, aliás, não passou despercebida por Ruy Barbosa Nogueira:

“(…) as chamadas infrações fiscais são os desatendimentos das obrigações tributárias principais ou acessórias e a cominação de penalidades para essas ações ou omissões está prevista nessa mesma legislação administrativo-tributária. Estas penalidades são impostas e julgadas pelas autoridades fiscais administrativas por meio do procedimento de lançamento. O Poder Judiciário poderá ser chamado a interferir no controle de legalidade do procedimento de lançamento ou da lesão de direito, podendo anular no todo ou em parte o lançamento, mas na verdade ele não opera o lançamento que é ato privativo da administração.

Por isso, esta matéria é de Direito Administrativo Tributário Penal. *Observe-se que, diferentemente, no Direito Penal Tributário a disciplina contra o crime é mais rigorosa ou destacada*”¹⁴.

Logo se percebe que o centro gravitacional de um e outro são absolutamente inconfundíveis, pois, enquanto o núcleo do Direito Tributário Penal é o ilícito administrativo tributário [formal ou material], o núcleo do Direito Penal Tributário reside nos delitos fiscais, isto é, nos ilícitos penais tributários¹⁵.

Se é certo que duas expressões, em boa lógica, jamais podem expressar o mesmo significado, mormente por estarem assentadas em objetos distintos, não menos verdadeiro é o fato de que a expressão “Direito Tributário Penal” padece de equívocidade.

Explicamos: a expressão Direito Penal Tributário, por exemplo, tem a propriedade de denotar o Direito Penal referido ao tema dos tributos, assim como o Direito Penal Militar marca o Direito Penal próprio das Forças Armadas. Já a expressão Direito Tributário Penal não segue a mesma sorte, pois não é correto afirmar que a mesma reverencia o Direito Tributário referido ao tema dos ilícitos penais. Por quê? Porque quando entra em cena uma sanção criminal a matéria passa a hospedar uma outra província, qual seja, a do Direito Penal.

Assim, a partir do momento em que o emprego do adjetivo “penal” à expressão “Direito Tributário” não conduz a qualquer resultado útil ou prático, nem à melhor sistematização da dogmática, ao contrário, revela-se até mesmo vitando a esse contexto, cremos que a contínua adoção do desígnio pode ser consentida, porém, um alerta deve ser prestado aos leitores, qual seja, a

¹³ *Ibidem*, p. 20.

¹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.*, p. 193 (grifo nosso).

¹⁵ Nesse sentido, *vide* MARQUES, José Frederico. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975, p. 14.



necessidade de sempre concebê-la como uma matéria estranha ao direito penal *stricto sensu*¹⁶.

IV - Ilícito Penal Tributário: caracteres

Considerando-se a distinção terminológica existente entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário, claro está que o Código Tributário Nacional atua, em essência, como Norma Geral de Direito Tributário afeta à disciplina dos ilícitos administrativos tributários, cuja aplicabilidade de seus preceitos enseja uma sanção civil de natureza e finalidade reparatória/compensatória, de índole essencialmente patrimonial.

Nessa vereda, é preciso que o intérprete e/ou aplicador das leis saiba distinguir a simples configuração de uma infração administrativa tributária da subsunção ou não do mesmo fato à hipótese dos peculiares tipos identificadores das figuras criminais do Direito Penal Tributário, pois, ao passo que o primeiro demanda uma sanção de natureza administrativa e com finalidade reparatório-compensatória, de índole patrimonial, o ilícito penal tributário, como pondera Eisele, “é o crime ou a contravenção penal, consistente na prática de uma conduta penalmente tipificada pelo Direito Penal Tributário, que resultará, em tese, na aplicação de uma sanção com finalidade retributiva/presuntiva, de caráter pessoal”¹⁷.

Eis a razão pela qual o simples inadimplemento de uma obrigação tributária [v.g., pagamento de tributo], *de per se*, não é crime, embora configure um ilícito administrativo tributário [infração tributária material]. Por quê? Simplesmente porque somente incorrerá na prática de um ilícito penal tributário ou delito fiscal, o contribuinte ou responsável que, mediante a prática de um ato típico que se colore de fraude ou falsidade (= dolo específico), obtenha a supressão, no todo ou em parte, de seu dever jurídico de entregar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo. Na feliz síntese de Baleeiro, “o que se pune, no Direito Penal, são antes ações ou omissões desonestas.”¹⁸

E não poderia ser diferente! É que se as normas do Direito Penal Tributário fossem vocacionadas a punir aleatória e criminalmente o simples não pagamento do tributo, sem qualquer conexão a outra circunstância subjetivamente considerada, a consequência imediata seria a pecha de inconstitucionalidade que estaria a tisaná-las. *A uma*, porque a singela *mora debitoris*, sem a correspondente e objetiva descrição do comportamento típico que vincule o sujeito à respectiva figura penal tributária, não se mostra suficiente para autorizar qualquer presunção de culpabilidade do sujeito passivo e/ou responsável, menos ainda, para justificar a decretação de uma condenação penal, vez que o moderno Direito Penal censura a possibilidade da responsabilidade penal tributária puramente objetiva, isto é, independente do

¹⁶ Nesse sentido, vide SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 13-18.

¹⁷ EISELE, Andreas. *Op. cit.*, p. 21.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 759.



elemento subjetivo. A *duas*, porque patrocinar a exegese da responsabilidade penal tributária objetiva é o mesmo que advogar a franca e irrestrita possibilidade da prisão civil por dívida fiscal, o que viola não só à letra, mas o próprio espírito do comando plasmado no art. 5º, inciso LXVII, da Norma Fundamental.

Realmente, uma análise pormenorizada dos elementos que compõe os tipos representativos dos ilícitos penais tributários calcados na Lei nº 8.137/90, por exemplo, bem como dos tipificados na Lei nº 9.983/00 [que inseriram em nosso Código Penal o novo art. 168-A e seus correlatos parágrafos, sob as rubricas de “Apropriação Indébita Previdenciária” e “Sonegação de Contribuição Previdenciária”], permite identificar que os crimes por elas descritos são determinados por dois núcleos cumulativos, incidíveis e genuinamente interdependentes, onde a não caracterização de um desses aspectos acaba por inviabilizar a concreta configuração da espécie delituosa.

Esses dois núcleos a que mencionamos, como aponta com muita acuidade Misabel Derzi, em nota à clássica obra de Baleeiro¹⁹, consistem [I] na “existência de tributo a pagar, cuja supressão ou redução é o fim colimado pelo agente; e [II] na “prática dolosa de atos ou omissões específicos, fraudulentos e desonestos, que servem como instrumento à evasão parcial ou total do tributo devido; ou retenção-desconto prévio ou recebimento de tributo devido por terceiro, sem a transferência da importância à Fazenda Pública”.

Em outros termos, esses dois elementos, inevitavelmente, devem caminhar de mãos dadas, pois, não se fazendo presentes simultaneamente, descaracterizada estará a espécie delituosa. Enfim, para pretensa atribuição de responsabilidade por um delito fiscal a um contribuinte ou responsável, não basta que se faça presente o fim colimado, que é o de suprimir ou reduzir tributos, se tal não foi alcançado mediante deliberada conduta [comissiva ou omissiva] consciente do agente.

Atrelado ao contexto em mira, sempre bom recordar que todo ilícito penal tributário [crimes fiscais] pressupõe, lógica e cronologicamente, a prática de um ilícito administrativo tributário [formal ou material], embora a recíproca não seja verdadeira. Tal assertiva encontra assento no fato inequívoco de que os denominados crimes contra a ordem tributária são *crimes de conteúdo*, quer dizer, de espécies delituosas que dependem da configuração de uma irregularidade fiscal.²⁰

Se há delito fiscal, haverá, necessariamente, um ilícito administrativo tributário, pois como obtempera Misabel Derzi, “não há possibilidade de o Direito Penal sancionar procedimento, ação ou omissão que o Direito Tributário autoriza. O fato ilícito, penalmente punível, é somente aquele executado sem direito, ou seja, em desacordo com o restante da ordem jurídica, no caso a tributária”²¹.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 759.

²⁰ Nesse sentido, *vide* CAPRARO, Osvaldo; ABUSSAMRA, Michel Calfat. “Algumas Considerações sobre os Crimes contra a Ordem Tributária”. *In Revista Dialética de Direito Tributário* nº 65, Fevereiro/2001, p. 89.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 760.

E isto assim deve ser encarado tendo em vista que, no âmbito do *Direito Penal Tributário*, presenciemos a inversão do fenômeno da “superposição” a que alude Gian Antônio Micheli, passando o Direito Tributário a assumir a roupagem de um “direito de subposição”, como já ressaltava com habitual proficiência Geraldo Ataliba²².

Destarte, ao invés da lei tributária incidir sobre comportamentos ou fatos qualificados por outros ramos do Direito, como acontece na maioria das vezes, no âmbito do Direito Penal Tributário, é a lei penal quem deixa de incidir diretamente sobre predeterminados comportamentos ou fatos, limitando-se a incidir sobre comportamentos ou fatos regulados previamente pela lei tributária; fenômeno da criação da norma penal tributária estudada pela doutrina italiana sob o ângulo da *prejudicialidade tributária*²³.

Como aponta Juary Silva, “diferentemente do que sucede no Direito Penal genérico, o Direito Penal Tributário não forma suas figuras criminais *ex se*, isto é, retirando-as do mundo fenomênico, para convertê-las em fatispécies penais, que descrevem uma conduta natural, com o adinículo da sanção penal”²⁴.

Noutro giro verbal, as figuras típicas delituosas do Direito Penal Tributário, a rigor do inafastável regime jurídico que lhe é peculiar, representam típicas *normas penais em branco*, isto é, afiguram-se como normas penais dotadas de sanção, mas cujos elementos integrantes do tipo, inexoravelmente, são definidos e hauridos em outros ramos do Direito, *in casu*, sacados sistematicamente do Direito Tributário.

Sobreleva-se o Direito Penal Tributário, por conseguinte, como um complexo normativo de segundo grau, ou no plano lingüístico de Gian Antônio Michelli, o Direito Penal Tributário reflete a imagem de um complexo normativo de “superposição”, a partir do momento em que as condutas tipificadas como delitos fiscais não são extraídas diretamente do mundo natural, mas do universo conceptual de uma ramo jurídico que constitui seu antecedente lógico: o Direito Tributário.

²² Como denota Geraldo Ataliba: “(...)diante da lei penal, a lei tributária é uma ‘lei de subposição’ (e não ‘de superposição’, como ocorre diante da lei civil, da lei comercial, da lei bancária, da lei trabalhista, etc)”. (*In Revista de Direito Tributário nº 64*, pp. 28 e seguintes)

²³ Sobre a fenomenologia da *prejudicialidade tributária*, Andrea Perini exemplifica, dizendo que para se poder saber se Tício incorreu na prática de uma evasão fiscal, indispensável, preliminarmente, saber quanto pagou de imposto; quanto deveria ter pago; determinar a diferença entre o devido e o pago, de modo que se restar saldo devedor, daí sim é que se poderá efetivamente afirmar que o mesmo cometeu a evasão fiscal (*In Elementi di Diritto Penale Tributario*, Torino: Giappichelli, 1995, p. 04).

²⁴ SILVA, Juary C. *Op. cit.*, p. 100.

Diante dessa realidade que fertiliza o campo do Direito Penal Tributário, indispensável que o operador do direito conheça a exata qualificação dos efeitos jurídicos dispensados a cada conduta típica pela lei tributária, para que finalmente possa ser constatado se elas se subsumem à lei penal, máxime porque toda norma que descreve delitos de fundo tributário não pode ser aplicada sem arrimo no Direito Tributário, haja vista que os tipos penais nela descritos são complementados pelas normas tributárias.

Sintetizando: a perfeita configuração de um delito fiscal [tipo penal] demanda escorreita interpretação do tipo tributário, com imperativa observância das categorias e critérios que lhes são peculiares²⁵, preservando-se, é óbvio, a diferença de regime jurídico, relativamente à responsabilidade penal e a responsabilidade administrativa fiscal pelo cometimento da infração, já que se tratará de uma conduta delituosa de natureza híbrida [ilícito administrativo tributário e ilícito penal tributário].

Sobre a diferença de regime jurídico, vale trazer à colação o brilhante magistério de Misabel Derzi:

“Se há crime, repetimos, haverá dupla infração, necessariamente, a penal e a tributária. Mas o regime jurídico da responsabilidade penal é diferente do regime jurídico da responsabilidade fiscal por infração. A primeira, mesmo quando o delito é de fundo fiscal, configurando crime contra a ordem tributária, sujeita-se integralmente aos princípios gerais do Direito Penal e à parte geral do Código Penal. Direito Penal Tributário não guarda nenhuma peculiaridade. É Direito Penal. Rege-se, entre outros, pelo princípio da pessoalidade do injusto, segundo o qual o delito é subjetivo, e a apuração do dolo é regra norteadora fundamental. Assim, os delitos contra a ordem tributária submetem-se às seguintes regras:

1. sujeitam-se às leis editadas exclusivamente pela União, que monopoliza competência para legislar sobre Direito Penal;
2. sendo Direito Penal propriamente dito, são regidos pelos princípios constitucionais-penais, jurisdicionais e legais, que representam a proteção histórica do cidadão frente às possíveis arbitrariedades do Estado, como legalidade, especificidade conceitual rígida dos delitos, irretroatividade, retroatividade da lei mais benigna, culpabilidade pessoal, benefício da dúvida, devido processo penal, admissão do erro excusável, etc (v. Dino Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Liceo Profesional, Cima, Buenos Aires, 1969, pp. 333 e segs.) além da integral aplicação de toda a parte geral do Código Penal;
3. são disciplinados em normas penais de sobreposição, de modo que sua identificação e penalização dependem da exata

²⁵ É o Direito Tributário, com as categorias e critérios que lhes são peculiares, que vai demonstrar se houve ou não o nascimento válido de obrigação tributária, em face da concreta realização do fato imponible (fato jurídico tributário); se houve exaurimento do prazo de seu recolhimento; se há o dever de emitir nota fiscal de saída, escritura em livros especiais, e assim sucessivamente. Sem uma adequada “resposta tributária” a todas estas questões, revela-se de toda improcedente qualquer cogitação de delito fiscal (ilícito penal tributário).

compreensão e extensão das normas tributárias, relacionadas com a espécie. Saber o que é tributo devido e se ele é devido ou quais são as obrigações acessórias, previstas nas leis tributárias, é essencial para o encontro da espécie penal;

4. em cada caso concreto, a identificação da conduta do agente à espécie penal depende não só da subsunção aos dados descritivos, contidos na lei penal, como àqueles complementares da norma tributária;

5. exclui-se a existência do delito, se a conduta do agente estiver autorizada pelo Direito Tributário, pois a antijuridicidade penal decorre da totalidade da ordem jurídica (exercício regular de direito, por exemplo). Assim, se inexistente tributo a pagar graças à ocorrência de uma causa imunitória, ou de uma isenção, ou remissão, anistia, pagamento etc., auto-denúncia espontânea, nas condições determinadas pelo Direito Tributário, que sejam excludentes da responsabilidade tributária, não poderá haver responsabilidade penal²⁶.

A guisa de conclusão deste tópico, é de se sublinhar a impossibilidade do cometimento de um crime fiscal de qualquer espécie que, simultaneamente, não configure infração tributária administrativa de índole formal ou material [= crime impossível]; já a recíproca não é verdadeira, vez que poderá haver configuração de infração tributária material ou formal [v.g., falta/insuficiência do pagamento de tributo ou não cumprimento de deveres instrumentais], portanto, antijuridicidade administrativa tributária, sem ocorrência simultânea de fato típico delituoso de natureza criminal.

V – O Inquérito Policial e a Persecução dos Ilícitos Penais Tributários

Praticado um fato típico delituoso, surge para o Estado o *jus puniendi*, com a observância do devido processo legal e demais princípios aplicáveis à espécie. É, portanto, mediante o expediente da ação penal deduzida em juízo, que o Estado exterioriza a sua pretensão punitiva.

À míngua de regras e princípios setorialmente preestabelecidos, a persecução dos ilícitos penais tributários fica à mercê da processualística penal comum, haja vista que não existe ramo processual que corresponda ao incipiente Direito Penal Tributário. Outro ponto importante é que, levando-se em consideração a genuína tipicidade das figuras delituosas afetas ao Direito Penal Tributário, tem-se a incoerência da modalidade da ação penal privada, de sorte que a persecução de tais delitos pertence exclusivamente ao Estado.

Logo, a propalada *persecutio criminis* de tais delitos, por sua vez, desdobra-se em duas fases: i) a fase investigatória (*informatio delicti*); ii) a fase do processamento criminal, que se inicia por ocasião do recebimento da denúncia ofertada pelo representante do Ministério Público.

²⁶ Nota atualizadora à obra de Baleeiro (pp. 760-761).



Ocorre que para se propor a ação penal, é necessário que o Estado disponha de um mínimo de substrato probatório que indique a materialidade e autoria da infração, sendo que o meio mais comum para a colheita de tais elementos, embora não exclusivo, é o inquérito policial.

Como é cediço, substancialmente, por meio da instauração de inquérito policial, preliminar ou preparatório da ação penal, cabe à polícia judiciária, exercida pelas autoridades policiais, a atividade voltada à apuração do cometimento de infrações e à identificação de seus responsáveis (autoria), *ex vi* do art. 4º do Código de Processo Penal.

É o Inquérito Policial, como professa Júlio Fabbrini Mirabete:

“[...] todo procedimento policial destinado a reunir os elementos necessários à apuração da prática de uma infração penal e de sua autoria. Trata-se de uma instrução provisória, preparatória, informativa, em que se colhem elementos por vezes difíceis de obter na instrução judiciária, como auto de flagrante, exames periciais etc. Seu destinatário imediato é o Ministério Público (no caso de crime que se apura mediante ação penal pública) ou o ofendido (na hipótese de ação penal privada), que com ele formam sua *opinio delicti* para a propositura da denúncia ou queixa. O destinatário mediato é o juiz, que nele também pode encontrar fundamentos para julgar.”²⁷

Embora sabido que o inquérito policial não é peça indispensável à propositura de uma ação penal ou queixa (inteligência do art. 12 do CPP²⁸), insta perquirir: no âmbito dos denominados ilícitos penais tributários, configura o inquérito policial um instrumento útil e/ou indispensável à *persecutio criminis* estatal?

Em que pese o art. 5º, I, do CPP, impor abertura *ex officio* de inquérito policial na hipótese de crimes apuráveis mediante ação penal pública (hipótese dos delitos fiscais), o que seria suficiente para confirmar a sua necessidade à primeira vista, e, considerado o Direito apenas em seu esquematismo formal, cremos que, tanto sob o prisma lógico-sistemático, quanto sob o prisma ontológico (razão de ser) e/ou teleológico (finalidade intrínseca), parece-nos forçoso admitir que sua feitura/abertura é despicienda, máxime por se revelar imprestável e inócuo, no que se refere à escorreita apuração e apreciação do fenômeno da subsunção da hipótese de incidência tributária.

Explicamos. Fiel à premissa de que o Direito Penal Tributário não forma suas figuras criminais *ex se*, constituindo-se, como já consignado alhures, num complexo normativo de segundo grau ou de superposição, à medida que a intermediação do Direito Tributário constitui o antecedente lógico da consumação de tais figuras criminais, a rigor, não há que se falar em investigação do cometimento de supostos crimes fiscais, pois o que a respeito deles se objetiva para viabilizar a deflagração da ação penal pelo *Parquet*,

²⁷ MIRABETE, Julio Fabbrini. *Processo Penal*. 13ª ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2002, p. 76.

²⁸ Aponta o art. 12 do CPP: “O inquérito policial acompanhará a denúncia ou queixa, sempre que servir de base a uma ou outra.”



essencialmente, é a realização, pelo sujeito de direito, da situação necessária e suficiente à ocorrência do nascimento da obrigação tributária (= subsunção à hipótese de incidência) e do acerto do respectivo lançamento; quadro circunstancial este que, sob pena de não configuração do tipo penal e vilipêndio ao universal princípio da responsabilidade penal tributária subjetiva, deve estar nutrido com a coloração da fraude e/ou falsidade.

Equivale dizer: só se pode cogitar, *in abstracto*, da prática de ilícitos penais tributários, se e quando, no mundo fenomênico, ocorrer o inadimplemento de uma obrigação fiscal, encoberta com o manto da fraude ou falsidade, e que tais fatos, por sua vez, sejam devidamente analisados e atestados pela autoridade fazendária competente por intermédio do *lançamento*.

Desse axioma, inferem-se duas conseqüências jurídicas de vital importância à compreensão do tema: *Primus*, que falta à autoridade policial, através de inquérito, competência funcional e técnico-científica para apurar a ocorrência da hipótese de incidência tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, evidenciar o uso do ardil expediente da fraude ou falsidade e identificar o sujeito passivo, posto corresponder a elementos ínsitos ao lançamento tributário que, à luz do *caput* e parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, constitui ato administrativo vinculado e obrigatório, que compete privativamente à autoridade fazendária realizar. *Secundus*, que o término do processo administrativo configura inegável condição de procedibilidade para intentar-se a ação penal pela prática de um ilícito penal tributário (= necessidade da positivação da infração tributária na esfera administrativa)

Sem embargo, se o lançamento configura espécie de ato administrativo que compete privativamente ao Fisco realizar, cujo escopo é conferir liquidez e certeza ao crédito tributário, tornando o tributo juridicamente exigível, antes de definitivamente constituído, ou seja, antes do pronunciamento definitivo sobre a licitude do próprio lançamento, incabível o manejo de qualquer ação penal ou abertura de inquérito policial para investigação de um ilícito que encontra em tal declaração administrativa fazendária o seu antecedente lógico.

Calha ressaltar que tal assertiva não decorre de texto expresso de lei, ao revés, encontra esteio na própria natureza jurídica *sui generis* do Direito Penal Tributário, que elabora suas figuras a partir do Direito Tributário. É, pois, uma decorrência do *princípio da unidade do injusto penal-tributário*, subordinante da caracterização dos delitos de fundo tributário que, ao constituírem *figuras delituosas de superposição*, ficam à mercê da certificação administrativa da violação fraudulenta ou desleal dos deveres materiais e formais minuciosamente descritos nas leis fiscais.

Justamente por ser a relação jurídico-tributária instaurada sob um clima de absoluta tensão, como afirmado na introdução deste trabalho, é que se mostra inteiramente necessário um rigoroso controle da legalidade do ato administrativo de lançamento; *autocontrole* este incorporado à nossa tradição jurídica e, *a priori*, realizado pela própria Administração Fazendária, cuja última instância de julgamento, em regra, é representado pelo paritário Conselho de Contribuintes.



Configura o lançamento e seu autocontrole pela Administração Tributária, numa série de atos administrativos regrados, coordenados e insubstituíveis por singelo inquérito policial, notadamente se levado em consideração que a matéria a ser investigada é estranha às atividades policiais, demandando conhecimentos técnico-especializados de Direito, Contabilidade, comércio, gestão financeira e empresarial; conhecimentos estes, *data maxima venia*, que de regra escapam da capacitação técnico-científica da Polícia Judiciária, habituada a investigar crimes praticados sem muita sofisticação, de modo que, na prática, o Inquérito Policial encampa o papel de supérflua peça jurídico-ornamentária investigativa do cometimento de crimes fiscais.

Ora, salta aos olhos que, decidido irremediavelmente pela Administração Fazendária que o sujeito passivo não estava obrigado ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de um dever acessório, à luz da teoria da *prejudicialidade tributária*, inexistente qualquer possibilidade lógico-jurídica de tal fato, isoladamente, ser enquadrado numa fatispécie penal tributária, por força de resultado conclusivo de um Inquérito Policial. Igualmente, se restar definitivamente decidido que um sujeito se encontra em situação de simples *mora debitoris* para com o Fisco, vez que a supressão total ou parcial de seu dever de pagar o tributo não decorreu de fraude ou falsidade (= dolo específico), também não há se falar em possibilidade da polícia judiciária ignorar tal resultado administrativo e forçar exegese distinta.

Destarte, nunca é demais recordar que, no Direito Penal Tributário, a simples omissão, isto é, o simples não pagamento total ou parcial do tributo, desacompanhado de qualquer outro elemento (v.g. omissão de informação, de operação ou de emissão de nota fiscal), não ostenta relevância penal, embora configure um ilícito administrativo tributário. Não basta que se faça presente o fim colimado, que é o de suprimir ou reduzir tributos, se tal não foi alcançado por consequência do emprego de expediente ardil e fraudulento. Os tipos penais plasmados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, em suma, integram-se por duas condutas, uma meio executiva da outra, incumbindo à acusação a prova do nexos causal entre a conduta-meio (emprego de fraude ou falsidade) e a conduta-resultado exteriorizada por um fato puramente omissivo, qual seja, o não pagamento do tributo.

Daí a razão pela qual entendemos, devido a complexidade dos elementos subjacentes que informam as figuras criminais do Direito Penal Tributário, que a investigação e apuração do cometimento dessas espécies de delitos devem ficar a cargo das próprias autoridades fazendárias, documentalmente materializada através do lançamento (= peça substitutiva do inquérito policial).

Na realidade, todo esse raciocínio é desenvolvido objetivando demonstrar que se mostra prematura, supérflua e assaz odiosa a abertura de inquérito policial para apuração dos delitos fiscais, ainda mais quando tal procedimento se inicia sem a positivação administrativa da existência de obrigação tributária inadimplida, maquiada pelo sujeito passivo com a forte e delineada sombra da fraude ou da falsidade ideológica ou material.

Quid juris, embora certo que o inquérito policial configura singelo procedimento de investigação administrativa, destinado a fornecer elementos de



convicção ao Ministério Público, não se prestando a firmar juízo de culpabilidade, não menos verdadeiro é que o indiciamento de um contribuinte ou responsável implica no experimento de amargos e desnecessários dissabores, pouco importando que *a posteriori* não venha a ser denunciado, ou, caso o seja, obtenha absolvição.

Em síntese conclusiva, não definitivamente constituído o crédito tributário, o que se opera somente com a decisão administrativa irreformável, o cometimento de uma infração tributária material ou formal remanesce juridicamente inconseqüente para fins penais. Consectariamente, enquanto questionada a legalidade do lançamento declaratório da respectiva obrigação tributária, inoportuna e inconcebível o envio de peças ao Ministério Público para fins de deflagração da ação penal, assim como inteiramente desaconselhável, dada sua inocuidade prática, a abertura de inquérito policial, pois tanto numa como na outra hipótese, ainda não se perfeccionou a tipicidade ínsita da fatispécie penal tributária, em regra pautada no quadro da evasão ou sonegação fiscal, moldurado pela fraude ou falsidade ideológica e material.