

O COMPARTILHAMENTO DE PROVAS ENTRE AS ESFERAS TRIBUTÁRIA E PENAL: A necessária imposição de limites na utilização de dados fiscais no processo penal

Guilherme Sangalli Sandri¹

Resumo: O presente trabalho busca examinar temas atinentes ao compartilhamento de provas produzidas no âmbito tributário na persecução penal. Para tanto, importante realizar uma análise de como são produzidas perante o fisco as provas que serão compartilhadas em procedimento penal, bem como o sigilo a que estas estão submetidas. Diante de tais informações, verifica-se a existência de limites na utilização, valoração e compartilhamento das provas entre as esferas tributária e penal.

Palavras-chave: Direito Penal. Direito Tributário. Provas. Obrigações tributárias. Sigilo fiscal. Vedação a autoincriminação.

1 INTRODUÇÃO

Com o tema da busca da efetivação do Direito Penal, é comum surgir para o debate temas que questionam quais os limites do Estado na persecução penal.

A fim de aferir os devidos limites da atuação na esfera penal, por diversos momentos podem ser observados pontos de intersecção existentes entre os mais variados ramos do Direito, sendo necessária uma efetiva delimitação a fim de que se trate figuras jurídicas distintas, como se iguais fossem.

Dentro destes pontos de intersecção entre áreas do Direito, destacamos no presente artigo quais seriam os limites para o compartilhamento das provas obtidas pela Fazenda Pública no âmbito de sua atuação com o Ministério Público para sua utilização na persecução penal.

O tema abordado encontra especial relevância na atualidade ante multiplicação de casos envolvendo crimes financeiros e contra a administração pública que vem se utilizando de informações fiscais a fim de se verificar a ocorrência de atividade ilícita.

Neste ponto, podemos destacar os processos penais frutos da Operação Lava Jato, onde tem sido apurada uma grande variedade de crimes financeiros e contra a administração pública, fazendo especial menção, a sentença proferida na Ação Penal nº 5046512-

¹ Guilherme Sangalli Sandri. Mestrando em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Advogado.

94.2016.4.04.7000/PR, a qual considerou a declaração de rendimentos do ex-presidente Luiz Inácio Lula da Silva, a fim de verificar a titularidade de direitos sob o imóvel objeto da investigação.

Diante de um quadro de manifesta expansão do direito penal, onde cada vez mais se subtraem garantias em busca de uma efetividade na aplicação da lei, se faz necessário debater quais seriam os limites da utilização das informações fiscais no processo penal.

Para tanto, analisaremos possíveis limitações e consequências da utilização das provas produzidos no âmbito administrativo tributária, na persecução penal.

Dessa forma, em um primeiro momento, será analisado os deveres de prestar informações do contribuinte perante o fisco, os quais encontram inclusive dentro das obrigações tributárias, as quais tem como objetivo a concretização do dever fundamental de pagar tributos².

Em seguida, o presente artigo buscará avaliar o tema do sigilo fiscal no ordenamento pátrio brasileiro a fim de delimitar seu alcance e sua importância na manutenção dos direitos individuais do cidadão.

Após abordar o tema do sigilo fiscal, buscaremos abordar sobre a necessária imposição de limites na utilização de provas produzidas no âmbito da administração tributária na esfera penal, dividindo em três frentes: limites referem ao direito a não autoincriminação (princípio do *nemo tenetur se detegere*), limites de valoração da prova produzida em âmbito tributário e ainda, limites no compartilhamento das provas entre administração tributária e o Ministério Público.

Por fim, pretende-se verificar a existência e necessidade de limites no aproveitamento e compartilhamento das provas entre ambas as esferas a fim de não se afastar garantias fundamentais do réu/contribuinte no processo penal.

2 AS EXIGÊNCIAS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS AO CUMPRIMENTO DE DEVERES INSTRUMENTAIS NO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO

² No presente artigo optaremos pela utilização do termo “dever fundamental de pagar tributos”, entendendo que tal abordagem estaria mais adequada ao ordenamento pátrio brasileiro ao invés da nomenclatura original utilizada na obra de José Casalta Nabais, “dever fundamental de pagar impostos” a qual foi construída no âmbito do Direito Tributário português.

A fim de possibilitar uma análise sobre o compartilhamento de provas entre as esferas do direito tributário e penal, inicialmente julga-se importante realizar uma análise das exigências a serem cumpridas pelo contribuinte frente ao Estado, no âmbito da arrecadação.

Para tanto, julgamos importante analisar a sistemática dos deveres fundamentais, em especial o dever fundamental de pagar tributos e as obrigações decorrentes de tal dever, a fim de compreender como é constituída e relação de participação e construção do conjunto probatório entre fisco e contribuinte no âmbito tributário.

2.1 O dever fundamental de pagar tributos

Com o advento do Estado Democrático de Direito, ocorreu um fenômeno de positivação das mais diversas garantias e direitos fundamentais que venham a privilegiar o pleno desenvolvimento de uma vida digna aos cidadãos, e ainda, buscando afastar possíveis arbitrariedades e atos lesivos do Estado perante o indivíduo.

A preocupação com a garantia de tais direitos decorre especialmente do momento histórico em que tal perspectiva foi adotada pelos mais diversos ordenamentos jurídicos internacionais, visto que boa parte das Constituições que privilegiam a positivação de direitos fundamentais foram elaboradas após a queda de regimes totalitários e autoritários.

Este novo paradigma surge em razão da necessidade de uma nova fundamentação para o Direito, no intuito de evitar a instalação de novos regimes autoritários que eram amparados pelo direito construído à época, sendo considerada verdadeira expressão do neoconstitucionalismo. (STRECK, 2017, p.145).

Dessa forma, as novas Constituições Europeias posteriores a Segunda Guerra Mundial, como a Constituição Italiana de 1947 e a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha de 1949, preocuparam-se de sobremaneira com a garantia dos direitos fundamentais e com os limites do poder estatal. (NABAIS, 2004, p. 17).

No Brasil, a experiência do neoconstitucionalismo sobreveio de forma tardia após o país encontrar-se por décadas imerso em um regime ditatorial, o que culminou em 1988 na atual Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

No caso brasileiro, assim como no europeu, a Constituição Federal, tem privilegiado o tema das garantias e direitos fundamentais, em virtude de sua elaboração ter ocorrido em um contexto de reabertura democrática após anos de ditadura.

É o que se verifica através da análise do Capítulo I, inserido no Título II do Texto Constitucional, que tem como objetivo elencar os direitos e deveres individuais e coletivos,

onde são elencados diversos direitos enquanto aos deveres parece ser relegado um papel secundário.

Todavia, o papel subsidiário concedido este tema não é exclusividade do sistema brasileiro, podendo-se considerar a questão dos deveres fundamentais como um dos mais esquecidos da doutrina contemporânea, sendo constantemente relegado frente o destaque concedido aos direitos e garantias.

Em que pese tal papel secundário, NABAIS (2004, p. 19), afirma que o mesmo não se justifica, ante a elevada importância da matéria referente aos deveres fundamentais. O doutrinador português considera tais deveres uma condição de existência de qualquer constituição, pois decorrem do próprio reconhecimento dos poderes públicos em seus textos, o que dispensaria positividade expressa.

Ao conceitua-los o autor, afirma que os deveres fundamentais são “*deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos*”. (NABAIS, 2004, p. 64).

Ou seja, tais deveres são uma exigência de prestação positiva do cidadão para com o Estado. Todavia, não são quaisquer deveres e exigência que ingressam nesta categoria, sendo que somente aqueles que possuem um caráter de elevada importância para a existência e funcionamento da comunidade dentro de um Estado amparado por um Texto Constitucional. (NABAIS, 2004, p. 73).

Tais deveres fundamentais costumam ser divididos entre aqueles que exigem uma abstenção do indivíduo, como por exemplo o dever de sujeição aos poderes constitucionalmente instituídos, e os demais que exigem uma prestação direta por parte do cidadão, como o dever de votar, o dever de realizar o alistamento militar e o dever de pagar tributos.

Dentre tais deveres, podemos afirmar que o dever fundamental de pagar tributos, decorrente do poder de tributar concedido ao Estado, pode ser considerado como campo predileto do labor constituinte. A constitucionalização deste campo tem sido de suma importância uma vez que de um lado busca garantir as receitas necessárias para a realização de seus fins e de outro concede ao contribuinte segurança jurídica no seu dever de pagar tributos, bem como impõe limites ao Estado na cobrança destes. (COELHO, 2007, p. 36).

Tal dever, possui estrita ligação com o direito a igual repartição dos encargos no custeio do Estado, daí porque Casalta Nabais o conceitua como

o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada. (NABAIS, 2004, p. 186).

Na ordem constitucional brasileira, o dever fundamental de pagar tributos não encontra previsão expressa, sendo possível afirmar que este decorre impossibilidade do Estado Democrático de Direitos, ao prever uma ampla gama de direitos e garantias, necessidade da arrecadação tributária a fim de financiar as suas atividades. (CAMPOS, 2017. p. 135-184).

2.2 Do regime de obrigações tributárias

Como visto no tópico anterior, o Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988, exige a prestação de certos deveres dos indivíduos para com o Estado, a fim de possibilitar sua própria existência.

Dentre estes deveres, destacamos o dever fundamental de pagar tributos, o qual impõe uma conduta ativa ao cidadão, a fim de que cumpra com a obrigação tributária, recolhendo ao Estado o valor dos impostos que lhe são devidos proporcionando o custeio da atividade estatal.

No intuito de possibilitar o cumprimento de tal dever, o ordenamento jurídico brasileiro atribui a determinadas situações o efeito de geradoras da obrigação de pagar determinado tributo, e ainda, estabelece deveres formais no interesse da administração tributária, os quais devem ser executados pelo contribuinte, consubstanciando-se em obrigações de fazer, não fazer e tolerar, como por exemplo as obrigações de emitir nota fiscal, prestar declaração quanto ao montante devido e facultar o acesso dos auditores fiscais aos livros da empresa. (PAULSEN, 2012, p. 199).

Tais obrigações são divididas entre obrigações principais e acessórias, sendo aquelas correspondentes a prestar dinheiro, seja a título de tributo ou de multa, as denominadas obrigações tributárias principais, enquanto as obrigações de fazer, deixar de fazer ou tolerar,

que constituem deveres formais, as chamadas obrigações tributárias acessórias, nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional³.

Importante destacar que embora tenham a nomenclatura de acessórias, estas obrigações tem autonomia relativamente às obrigações principais, não valendo aqui o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal, uma vez que mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas a cumprir estes deveres formais. (PAULSEN, 2012, p. 198)

Ainda, no tocante as obrigações acessórias, se faz importante destacar a previsão contida no § 3º do artigo 133 do Código Tributário Nacional, a qual esclarece que no caso de não cumprimento de obrigação acessória, o contribuinte está sujeito a conversão desta em obrigação principal sujeitando-se a imposição de penalidade pecuniária.

Dessa forma, cumpre observar que além da obrigatoriedade do cumprimento das obrigações acessórias, a legislação tributária prevê a imposição de penalidade pecuniária ao contribuinte que deixar de cumprir com tais deveres instrumentais.

Assim, verifica-se que tal previsão da imposição de penalidade atua no intuito de coagir o contribuinte ao cumprimento das obrigações acessórias, visando garantir o efetivo cumprimento do dever constitucional de pagar tributos.

Tal imposição legal somente demonstra a grande importância desta espécie obrigação, que apesar de ser denominada como acessória, é considerada como condição de existência da própria obrigação tributária principal, uma vez que possibilita a verificação da ocorrência do fato descrito em lei para que esta surja. Ainda, tem como segunda função, possibilitar que o fisco verifique se o contribuinte cumpriu com todas as obrigações acessórias que a lei lhe impõe. (BORGES, 1999, p. 82).

Todavia, em que pese a já demonstrada importância das obrigações acessórias no ramo do Direito Tributário, existem correntes doutrinárias que vão além, conferindo ainda maior importância a esta espécie de obrigação, ao sustentar a existência duas novas funções para os deveres instrumentais dos contribuintes que extrapolariam a esfera do Direito Tributário, afirmando que estas possibilitariam a determinação e a comprovação de ilícitos penais. (ADAMY, 2018, p. 219)

³ O Código Tributário Nacional, expõe em seu artigo 113 que: A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ante tal divergência doutrinária e considerando de suma importância a análise destes efeitos das obrigações acessórias na esfera penal, pretendemos analisar tal tema ao abordarmos o tema dos limites da utilização das provas produzidas no âmbito administrativo tributário na persecução penal, sendo necessário realizar algumas considerações anteriores sobre o regime de sigilo que as informações fiscais são submetidas.

3 DO SIGILO FISCAL

Superada a análise do dever fundamental de pagar tributos e o regime das obrigações impostas ao contribuinte na concretização de tal dever, passamos a examinar o regime de sigilo dos dados relativos ao cumprimento de tais obrigações e demais informações obtidas pela administração tributária no exercício de suas atividades.

Como já referido, a Constituição Federal Brasileira, em seu texto, busca garantir uma ampla gama de garantias e direitos fundamentais aos que se encontram sob sua jurisdição, constando dentre estes, o direito a inviolabilidade a intimidade e a vida privada⁴, o qual opera como fundamento para a proteção ao sigilo fiscal.

Ainda, em que pese não haver previsão expressa na Constituição sobre a observância do sigilo fiscal, o inciso XII, do artigo 5º da Carta Magna, procura garantir sigilo da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, sendo ressalvada a possibilidade de quebra destes sigilos para fins de investigação criminal ou instrução processual penal, desde que autorizado judicialmente.

Ou seja, o sigilo da informação fiscal dos contribuintes decorre expressamente do direito individual a intimidade, adotando o Brasil o sigilo fiscal como regra e a sua quebra como exceção.

A relevância do sigilo de tais informações é de suma importância, sendo possível afirmar que o documento de uma declaração de imposto de renda vão muito além dos valores a serem recolhidos pelo contribuinte, podendo conter dívidas, imóveis, dependentes, dentre

⁴ A Constituição Federal refere em seu artigo 5º, X e XII que: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

(...)

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal

outros dados que estão intimamente ligados a vida privada, dando amparo a proteção constitucional que lhes é concedida.

Ainda, a manutenção do sigilo das informações obtidas pelo fisco em sua atuação encontra especial relevância, ante a recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE Nº 601.314/SP, 2016), onde foi reconhecida a tese que

O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

A partir desta decisão o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do acesso do órgão tributária aos dados bancários do contribuinte sem a necessidade de autorização judicial, simplificando a realização de tal procedimento o que vem a demandar uma proteção ainda maior do sigilo dos dados submetidos a estes órgãos.

Não se limitando a proteção constitucional, a necessidade de respeito ao sigilo das informações fiscais do contribuinte também encontra amparo no artigo 198 do Código Tributário Nacional, que estabelece expressamente a proibição da divulgação de informações referentes a situação econômica ou financeira do contribuinte e de seus negócios, obtidas em razão das atividades fazendárias.

Além da previsão expressa no artigo referido, o próprio Código Tributário, bem como a legislação ordinária, institui uma série de regras que limita o poder do Estado ao acesso e determina regras rígidas para a utilização de tais informações⁵.

Dessa forma, o ordenamento jurídico pátrio possui um claro intuito protetivo ao sigilo dos dados do contribuinte, conferindo a esta a garantia legal e constitucional que as informações fiscais não serão divulgadas.

3 DOS LIMITES IMPOSTOS A PROVA PRODUZIDA NO AMBITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO PENAL

3.1 OS LIMITES RELATIVOS AO PRINCÍPIO DA NÃO-AUTOINCRIMINAÇÃO (NEMO TENETUR)

⁵ A título de exemplo, podemos citar a norma disposta no art. 6º da Lei Complementar 105/01, questionada no Tema 225, onde exige a existência de processo administrativo ou procedimento fiscal em curso, para o exame dos dados submetidos ao sigilo bancário e que o exame de tais dados seja considerado indispensável pela autoridade administrativa competente.

O princípio da não-autoincriminação, representado pelo brocardo latino *nemo tenetur de detegere*, tem como significado que ninguém é obrigado a se descobrir, surgiu da superação do modelo inquisitório de acusação onde o réu era objeto de prova ao invés de participante do processo. (QUEIJO, 2012. p. 29-30)

É por tal razão pela qual o jurista MANUEL DA COSTA ANDRADE (1992, p. 122) o considera “critério seguro de demarcação e de fronteira entre o processo de estrutura acusatória e as manifestações de processo inquisitório”.

Tal princípio tem por intuito consagrar a preservação da dignidade da pessoa humana pois garante

que o indivíduo não será reduzido a mero objeto da atividade estatal e visa realizar uma proteção completa da liberdade individual de cada cidadão. Ora, essa liberdade é posta em perigo quando o argüido é convertido em meio de prova contra si próprio. Só quando se reconhece ao indivíduo um direito completo ao silêncio no processo penal, se lhe assegura aquela área intocável de liberdade humana, em absoluto subtraída à intervenção do poder estadual. (ANDRADE, 1992, p. 125).

Ainda, esta garantia advém de uma necessária imposição de limites a descoberta da verdade no processo penal, com a exigência de uma superioridade ética do Estado, não sendo conferido a este a possibilidade de infringir a lei para que possa condenar possíveis infratores.

Ante sua elevada importância, é consagrada expressamente na Convenção Americana de Direitos Humanos, ao garantir em seu artigo 8^a, parágrafo 2 alínea “g” que toda pessoa acusada da prática de algum delito, tenha o direito de não depor contra si mesmo e de não se declarar culpada.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da não autoincriminação encontra amparo no art. 5^o, LXIII do Texto Constitucional, com o reconhecimento do direito ao silêncio ao preso.

Tal direito é igualmente reconhecido na legislação infraconstitucional, pela previsão expressa do direito ao silêncio no art. 186 do Código de Processo Penal, prevendo ainda que o silêncio do acusado não será tomado como sua confissão da prática do ato que lhe é imputado, bem como não será interpretado em prejuízo da defesa.

Assim, no ordenamento pátrio além de ser garantido ao réu o direito de fazer declarações em sua defesa pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, também lhe é conferida a possibilidade de não fazer quaisquer declarações, sendo reconhecido o seu direito ao silêncio.

Todavia, diante das previsões legais referidas, há de se questionar como seria possível a utilização das informações que o contribuinte é obrigado por lei a prestar perante a administração tributária como prova que possibilite a sua incriminação no processo penal.

Como anteriormente visto, as obrigações acessórias não possuem natureza voluntária, não sendo facultado ao contribuinte o direito a não prestar as informações requeridas pela autoridade e pela legislação tributária, enquanto na esfera penal é garantido o direito de não fazer provas contra si mesmo. Diante destas considerações, poder-se-ia arguir que a utilização de tais informações para finalidades diversas da fiscalização tributária faria com que as garantias constitucional e legal da vedação a autoincriminação fossem tornadas sem efeito. (ADAMY, 2018, p. 228-229).

Neste contexto, a utilização indiscriminada das informações prestadas pelo contribuinte para fins penais, representaria clara violação a vedação a autoincriminação, não havendo como se falar em um processo penal justo e adequado, se o procedimento adotado optar por prescindir de uma garantia constitucionalmente amparada, sob o pretexto de alcançar a verdade a qualquer preço.

É o respeito as garantias que garanta a existência de um processo penal justo, sendo necessário reconhecer a necessidade de impor limites a utilização destas informações.

Daí porque, concluímos com PEDRO AUGUSTIN ADAMY (2018, p. 232) que

O Estado-acusador tem o ônus de provar, com base em outros indícios ou elementos de prova, que o contribuinte cometeu as ilegalidades, não podendo assentar sua acusação exclusivamente nas informações oferecidas como meio de cumprimento de suas obrigações acessórias.

3.2 Os limites referentes aos efeitos e valoração da prova

Passada a análise relativa o direito a vedação a autoincriminação e a utilização das informações prestadas pelo contribuinte, julga-se importante se examinar limites relacionados a valoração de tais informações como prova no processo penal.

Como anteriormente afirmado, parcela da doutrina defende que as obrigações acessórias, além de suas funções específicas de direito tributário, também desempenhariam importante papel na determinação e a comprovação de ilícitos penais.

Todavia, tal conclusão passa necessariamente por uma análise existência ou não de limites para a valoração das informações prestadas pelo contribuinte no âmbito penal e seus efeitos em ambas as esferas do direito.

De início, importante destacar que de acordo com o artigo 147 do Código Tributário Nacional, as declarações prestadas pelo indivíduo limitam-se a informar a ocorrência de fatos indispensáveis ao surgimento da obrigação tributária.

Assim, ao prestar as informações exigidas pelo fisco, o contribuinte limita-se a declarar a ocorrência de fatos que interessem ao ente tributante, o que não pode se confundir com uma pretensa confissão dos tributos devidos, uma vez que cabe à autoridade administrativa a sua qualificação jurídica e o lançamento do tributo.

Argumenta neste sentido o fato de mesmo os contribuintes que não devem recolher tributos, como empresas que exercem atividades imunes a tributação, continuam obrigadas a cumprir com as obrigações acessórias, ou seja, cumprem com deveres instrumentais a fim de possibilitar a ocorrência de determinados fatos, sem que destes surja a obrigação tributária principal.

Diante desta perspectiva, é possível concluir que a qualificação tributária, por ser determinada pelo ente tributante e não pelo contribuinte, não pode ser aplicada diretamente na esfera penal, cabendo ainda ao fisco analisar os dados informados, a fim de verificar a ocorrência de ilícito penal para fins de representação. (ADAMY, 2018, p. 223-224).

Ainda, por restringir a declaração sobre fatos, as informações prestadas pelos contribuintes não fazem quaisquer considerações sobre a sua intencionalidade na ocorrência daquilo que é confessado, não podendo se analisar sua culpa ou dolo, figuras essenciais na determinação do ilícito. (ADAMY, 2018, p. 223-224).

Por fim, destacamos o fato das informações prestadas pelo contribuinte ao fisco serem passíveis de retificação até o período de cinco anos após sua declaração, razão que recomenda especial cautela na utilização de tais informações como prova no procedimento penal.

Assim, além abordagem realizada no tópico anterior, argumentando pelo cabimento limitado de tais provas no processo penal, onde por si só as obrigações tributárias não são suficientes para comprovação de ilícitos penais, há de se concluir também que tampouco estas são suficientes para a determinação dos delitos.

3.3 Os limites no compartilhamento das informações submetidas ao sigilo fiscal no interesse da persecução penal

Concluindo a abordagem dos limites, passamos a análise do tema do compartilhamento das informações submetidas a sigilo fiscal entre o fisco e o Ministério Público, no intuito da persecução penal.

Tal questão ganhou especial relevo com a declaração de constitucionalidade do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 no Recurso Extraordinário 601.314/SP, que possibilita o traslado das informações da bancária para a fiscal, sem a necessidade de autorização judicial.

A partir desta decisão, passou-se a questionar a possibilidade da utilização dados obtidos em regular procedimento administrativo fiscal, para fins de instrução processual penal pelo Ministério Público, sem a necessidade de autorização judicial.

A relevância do questionamento é tamanha, que houve reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 1.055.941/SP, 2018), sobre o Tema 990 nos seguintes termos

Possibilidade de compartilhamento com o Ministério Público, para fins penais, dos dados bancários e fiscais do contribuinte, obtidos pela Receita Federal no legítimo exercício de seu dever de fiscalizar, sem autorização prévia do Poder Judiciário

Em que pese o reconhecimento da repercussão geral sobre o tema, entendemos a impossibilidade de sustentar tal divergência, uma vez que o próprio Texto Constitucional exige ordem judicial para a quebra de sigilo de dados. Havendo exigência constitucional de autorização judicial, não há como requerer o reconhecimento da possibilidade do compartilhamento de dados entre fisco e Ministério Público sem o cumprimento de tal exigência.

Ainda que assim não fosse, argumento contrário ao livre trânsito de dados submetidos ao sigilo fiscal tem origem no claro intuito protetivo às informações do contribuinte no Código Tributário Nacional.

Neste sentido, podemos destacar as regras que limitam ao âmbito da legislação tributária a inaplicabilidade de limitações ao acesso de documentos e mercadorias do contribuinte, a vedação de divulgação das informações obtidas por administração tributária no exercício de sua função, bem como a regra que limita a mutua assistência para a fiscalização de tributos entre os entes da federação e não entre órgãos de Estado.

Dessa forma, assim como a Constituição, o Código Tributário Nacional possui preocupa-se com a proteção dos dados dos contribuintes, estabelecendo regras que visam apenas possibilitar o acesso da administração fazendária as informações submetidas ao sigilo fiscal.

Como último argumento contrário ao livre trânsito das informações entre órgãos do fisco e do Ministério Público, atentamos para o fato da tese que reconheceu a

constitucionalidade do traslado de informações entre bancos e Fazenda Pública fundamentou-se na realização da igualdade tributária por meio do princípio da capacidade contributiva, argumento incapaz de fundamentar a constitucionalidade no compartilhamento de informações sujeitar ao sigilo fiscal, sem ordem judicial que o autoriza.

Por tais razões, concluímos que no tocante ao compartilhamento de informações fiscais para serem utilizadas na persecução penal, se faz necessária a existência de autorização judicial.

6 CONCLUSÃO

Pelo exposto, pode-se concluir que a Constituição Federal de 1988 instituiu para a sociedade brasileira o dever fundamental de pagar tributos, como forma de custear as atividades de Estado e os direitos nela expressos.

Tais deveres, impõe uma conduta ativa do contribuinte a fim de possibilitar a arrecadação através da legislação tributária, sendo este obrigado não somente a recolher o tributo, mas também a prestar informações exigidas pelo ente tributante as quais são protegidas pelo sigilo fiscal.

Pelas razões apresentadas ao longo destes estudo, há de se sustentar um necessário respeito a determinados limites na utilização das informações produzidas no âmbito do Direito Tributário como prova no processo penal.

Em que pese a existência de diversos comandos constitucionais e na legislação esparsa que visem garantir a limitação de tais poderes, a busca por uma pretensa eficiência na solução de processos criminais vem cada vez mais relegando tais garantias do contribuinte/acusado.

Dessa forma, considera-se de suma importância a abordagem do tema, a fim de construir posição doutrinária que venha a reconhecer a necessidade de impor limites em situações como aquelas apresentadas.

Diante das considerações apresentadas, é possível concluir com PEDRO AUGUSTIN ADAMY (2018, p. 235) que “*a relevância penal dos efeitos tributários somente poderá ser determinada no caso individual, sempre com as garantias do processo penal*”.

Portanto, entendemos pela necessidade de respeito as garantias penais nos casos onde se busca o compartilhamento das informações produzidas pelo contribuinte e submetidas ao regime de sigilo fiscal, quando da sua utilização na persecução penal, sob pena do Estado perpetuar um sistema onde as garantias individuais já não são mais respeitadas e a busca pela verdade é aceita a qualquer custo, por mais alto que ele seja.

REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro Augustin. Obrigações acessórias e persecução criminal: limites da utilização de informações fiscais no Processo Penal. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). **Tributação do Ilícito**. 1ed.São Paulo: Malheiros, 2018, v. 1,
- ANDRADE, Manuel Costa. **Sobre as proibições de prova em processo penal**. Coimbra: Coimbra Editora, 1992. p. 12
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária, uma introdução metodológica**. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O dever fundamental de pagar “tributos na Constituição de 1988. In: DE GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sérgio André. **O dever fundamental de pagar impostos**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. Rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- STF. **Recurso Extraordinário N° 601.314/SP**, Pleno, rel. Ministro Edson Fachin, publ.16.09.2016
- STF, **Recurso Extraordinário n° 1.055.941/SP**, Pleno, rel. Ministro Dias Toffoli, publ. 27.04.2018
- STRECK, Lênio. **Dicionário de hermenêutica**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017
- QUEIJO, Maria Elizabeth. **O direito de não produzir prova contra si mesmo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.