

FORMA DE CITAR ESTE ARTIGO:

LOPES, Luciano Santos. A representação fiscal para fins penais e o artigo 171 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos no Estado de Minas Gerais (Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008). In: TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; RIOS, Marcelo Jabour. *O Contencioso Administrativo Fiscal no Estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes, 2016, p. 127/142.

**A representação fiscal para fins penais e o artigo 171 do Regulamento do
Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos no Estado de Minas
Gerais (Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008).¹**

Luciano Santos Lopes²

Sumário: 1 – nota introdutória; 2 – Uma premissa para a discussão: qual a finalidade da intervenção penal na seara tributária?; 3 – contextualizando o objeto da discussão: o artigo 171 do Decreto nº. 44.747 – RPTA; 4 – Determinando outro conceito fundamental: a consumação do crime tributário e a súmula vinculante de nº 24, do STF; 5 – Finalmente: a função da RFFP e sua vinculação ao final do PTA; 6 – referências.

1 – Nota introdutória.

A interdisciplinaridade existente entre o Direito Penal e o Direito Tributário tem merecido, por parte da doutrina jurídica pátria, uma especial atenção. As dificuldades nas análises, de todas as ordens, aparecem em virtude da complexidade dos temas tratados.

O natural hermetismo dos diversos ramos jurídicos impede uma transição mais tranquila de conhecimentos, de um setor para outro. Por isto, repete-se, a abordagem teórica fica um tanto limitada.

Esse relativo travamento doutrinário reflete-se em jurisprudência específica. Como os estudos sobre as questões penais tributárias ainda não se consolidaram de forma mais definitiva em seus argumentos, em virtude da já anunciada interdisciplinaridade mal compreendida, os julgados sobre estes temas encontram iguais dificuldades argumentativas em seus fundamentos.

O resultado é uma compreensão ainda incipiente desta específica forma de criminalidade (contra a ordem tributária).

¹ O conteúdo deste ensaio é produto parcial das pesquisas desenvolvidas pelo autor, no Programa de Mestrado em Direito Empresarial da Faculdade de Direito Milton Campos – MG (Projeto de Pesquisa denominado *A Tutela Punitiva da Empresa na Contemporaneidade: O Direito Penal Econômico e a Atividade Empresarial*, ligado à seguinte linha de pesquisa: *A Empresa na Contemporaneidade*).

² Advogado Criminalista; Mestre e Doutor em Direito pela UFMG; Professor (graduação, pós-graduação e mestrado) da Faculdade de Direito Milton Campos - MG; Diretor do Departamento de Direito Penal do IAMG; Membro do Conselho de Criminologia e de Política Criminal do Estado de Minas Gerais. Email: luciano@llmb.com.br

Este contexto, pensa-se, tem se modificado gradativamente, em virtude dos recentes diálogos que as duas áreas de conhecimento (penal e tributária) têm começado a travar com mais constância. A melhor compreensão desta moderna criminalidade tem se efetivado a partir da constatação da necessidade do rompimento do citado hermetismo teórico da tutela punitiva.

Neste sentido, várias são as questões colocadas à discussão, para uma melhor compreensão (e procedimentalização da intervenção penal) do crime tributário. Vários são os institutos e conceitos que precisam ser melhor desenvolvidos, doutrinária e jurisprudencialmente.

Especificamente, neste ensaio tratar-se-á da questão da representação fiscal para fins penais, tal como consta no artigo 171 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos no Estado de Minas Gerais (Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008).

Pretende-se, neste espaço, analisar esta regra e situá-la diante do espectro normativo maior, de plano federal, que regulamenta a questão (artigo 83 da Lei 9.430/95). A intenção é, portanto, compreender a natureza desta representação e demonstrar qual a sua importância (e função) no âmbito da tutela penal dos tributos. Para tanto, uma questão merecerá um especial destaque, por ser de fundamental importância para a compreensão do objeto principal de análise: o momento consumativo dos delitos materiais contra a ordem tributária.

Em resumo, é o texto que se segue. O desejo é o de contribuir, ainda que minimamente, com o requisitado diálogo entre o Direito Penal e o Direito Tributário.

2 – Uma premissa para a discussão: qual a finalidade da intervenção penal na seara tributária?

A dogmática jurídica organiza os seus diversos ramos de forma compartimentalizada (às vezes até em excesso). Há, por exemplo, divisão no setor público do Direito, entre os ramos penal, administrativo, tributário, etc. Quer-se, aqui, tentar explicar uma destas (sub)divisões: Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário. E, mais, quer-se explicar a finalidade de uma tutela penal da ordem tributária.

Esta é uma premissa fundamental para a perfeita compreensão do ensaio.

O Direito Tributário Penal regulamenta a punição administrativa ao descumprimento das obrigações tributárias. Aplicam-se sanções através de procedimento apurador de responsabilidades, de natureza igualmente administrativa. Segundo Amaro:

(...) as sanções administrativas (aplicadas embora pelas autoridades administrativas) sujeitam-se ao controle de legalidade a que estão submetidos os atos administrativos em geral, de modo que o administrado, se não concordar com o castigo que lhe tenha sido imposto, pode levá-lo à contrastação judicial (não no processo penal, obviamente, mas no processo civil) (AMARO, 2002, p. 421)

O autor ainda afirma que o Direito Tributário Penal faz parte do Direito Administrativo Penal, pela imposição de sanções administrativas ao ilícito tributário. (AMARO, 2002, p. 423). Não parece, todavia, uma rotulação adequada. Pensa-se que o autor quis determinar que a expressão *penal* seria sinônima da expressão *punitivo*. E, sabe-se, que a tutela punitiva estatal pode adquirir contornos administrativos (como é o caso), ou penais.³ Parece um equívoco terminológico identificar como sinônimas as duas expressões. É preferível afirmar pela existência de um Direito Tributário Sancionador (SILVA, 2007, p. 89 e ss.).

Direito Tributário Penal⁴ é, pois, a “sistematização das penalidades previstas no interior do Direito Tributário, (...)” (SILVA, 1998, p. 14.).

Mas ainda há alguma confusão nesta categorização, como explica Silva:

Não obstante ser pacífica a identificação de sanções penais e não-penais cominadas à prática do ilícito tributário, ainda não se revela pacífica a identificação da natureza das sanções fiscais constantes das leis tributárias (não-penais), havendo autores que a consideram penal, administrativa ou tributária. Entretanto, considerando-se a indissociabilidade entre a natureza jurídica do ato ilícito e da correlata sanção, que se encontram jungidos a um mesmo regime jurídico, imperativo reconhecer, insista-se, as sanções tributárias como espécie peculiar e autônoma. (SILVA, 2007, p. 117).

³ Atualmente, também o Direito Civil tem trabalhado com esta noção de punição. Foge, portanto, das funções de ressarcimento e restituição, tradicionalmente entregues ao Direito Privado. Neste sentido, veja-se a noção de *punitive damages*: “Os *punitive damages* são deferidos com duas finalidades: retributiva (punishment) e desestímulo (deterrence). A retribuição reclama que a conduta revele extrema reprovação social – uma malícia, evidenciada pelo dolo ou grave negligência do agente – cumulada ao desestímulo, no sentido de direcionar a pena a afligir o transgressor, induzindo-o a não retirar comportamentos antissociais e ultrajantes análogos.” (ROSENVALD, 2014, p. 170).

Ao leitor desavisado, fica a impressão de que se está analisando a função da pena. Mas, como se percebe, trata-se de uma nova tendência do Direito Privado.

⁴ Ou Sancionador, como aqui se prefere denominar.

A outra terminologia é a que identifica o Direito Penal Tributário. Aqui se está a tratar das infrações tipificadas nas diversas leis criminais do ordenamento jurídico. Neste sentido, “observa Sacha Calmon, antecipando algumas de suas conclusões a respeito do tema: ‘(...) algumas infrações tributárias merecem a atenção do legislador e tornam-se delitos penais (sonegação, contrabando, descaminho, etc.) (...)’” (SILVA, 2014, p. 116).

Comina-se, aqui, pena privativa de liberdade e/ou multa. Existem, ainda, as penas restritivas de direito. Tais penas são aplicadas substitutivamente, quando as condições objetivas e subjetivas do crime, e do criminoso, assim permitem.

Aqui, contudo, deve ser feita uma ressalva. Não há diferença axiológica entre o ilícito penal e o de outros ramos do Direito. O conceito de ilicitude é geral do ordenamento jurídico, conforme acertadamente sustenta Figueiredo Dias (2007, p. 388).⁵

Concorda-se com a ideia de que existe “um conceito geral de proibição no ordenamento jurídico, cabendo aos ramos jurídicos diversos a determinação acerca da utilização daquela proibição na seara específica de atuação do referido ramo.” (LOPES, 2012, p. 24). Não há uma ilicitude penal diversa de outra, extrapenal. O Direito Penal, nesta perspectiva, é meramente sancionador.

Explica-se. Diante da ilicitude (geral) do ordenamento jurídico, o Direito Penal constitui o seu objeto de proteção, criando o injusto com o acréscimo do tipo penal à ilicitude já verificada anteriormente. Assim afirma Muñoz Conde (2008, p. 65): “El derecho penal no crea la antijuridicidad sino que selecciona, por medio de la tipicidad, una parte de los comportamientos antijurídicos, generalmente los más graves, conminándolos con una pena.”

A adoção da via penal para a repressão de atos infracionais se dá exclusivamente por escolha político-criminal, levando-se em consideração que a função do Direito Penal é a exclusiva proteção de bens jurídicos. Assim se procede quando a gravidade da violação ao bem jurídico tutelado é relevante (fazendo atuar os princípios da ofensividade, subsidiariedade e intervenção mínima).⁶

⁵ Posição a que se faz adesão neste ensaio. Toledo (1994, p. 165.), todavia, pensa diferente, entendendo existir uma ilicitude penal diversa e específica.

⁶ E, portanto, faz-se uma crítica a uma atual tendência de administrativização do Direito Penal. Trata-se de “proliferação de normas de Direito Penal que tratam, na verdade, de desobediências e violações a deveres e funções do Estado e, que, portanto, deveriam estar restritas ao campo do Direito Administrativo.” (LOPES; FRANCO, 2013, p. 15).

Para Bechara (2011, p. 58), trata-se de compreender o Direito Penal meramente como regulador de condutas. E, de acordo com Silva Sanchez (2002, p. 116), este conceito remete o ramo em questão à punição de uma mera desobediência em relação a uma função administrativa, ou de um modelo de gestão pública.

Resumidamente, ao Direito Tributário Penal (ou Sancionador, como aqui se prefere denominar), resta a sanção (administrativa), imposta para reprimir transgressões a ordens que abalem a capacidade (e conveniência) administrativa do Estado (suas funções). Já na seara penal, para que determinado valor possa ser considerado um bem jurídico passível de proteção penal, as violações devem ser relevantes para a sociedade, de modo a justificar o movimento do Estado em prol de sua proteção. Necessário, portanto, identificar que o bem jurídico digno de proteção penal aqui é a ordem tributária.⁷

E fica, neste sentido de determinação de interdisciplinaridades, uma interessante lembrança: “A autonomia de uma ciência é determinada pelos recortes do cientista. Tomar como autônomo o Direito Penal Tributário não significa que ele não possa ser estudado como ramo do Direito Penal ou como sub-sub-ramo do Direito Tributário por outras teorias.” (CARVALHO, 2005, P. 62).

3 – Contextualizando o objeto da discussão: o artigo 171 do Decreto nº. 44.747 – RPTA.

Definido o recorte epistemológico deste ensaio (Direito Penal Tributário), faz-se necessário conceituar o objeto da discussão: o artigo 171 do Decreto nº. 44.747 (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos – RPTA, do Estado de Minas Gerais).

Tal artigo 171 consta do Capítulo VIII (Do Contencioso Administrativo Fiscal), Seção X (Da Representação Fiscal para Fins Penais), do referido decreto estadual. Eis a sua redação:

Art. 171. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei Federal nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público para o procedimento criminal cabível, após proferida decisão

De qualquer forma, há o afastamento do Direito Penal de seu marco legitimador, constante na função exclusiva de proteção de bens jurídicos. Afasta-o, assim, dos princípios da ofensividade, subsidiariedade e da intervenção mínima). Esta tendência representa, portanto, um grande equívoco político-criminal.

⁷ “O bem jurídico nesses casos não pode encerrar uma única realidade, tratando-se, portanto, da parcela patrimonial do Estado que desempenha funções sociais definidas pela própria Constituição Federal. Não se trata, pois, de um patrimônio qualquer, na acepção privada do termo, e nem tão pouco do erário, concepção ampla demais e capaz de abarcar a totalidade de bens do Estado, mas sim de um patrimônio estatal específico, consistente no produto da arrecadação tributária, configurando um bem jurídico de titularidade coletivizada, pertencente, portanto a todos os integrantes de determinada comunidade.” (MELLO NETO).

A única ressalva que se deve anunciar é a de que não se pode confundir a função estatal de arrecadação, com o bem jurídico em questão.

final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Nesta norma específica do Estado de Minas Gerais há a reprodução (com acréscimos de estilo irrelevantes) do caput do artigo 83, constante da Lei Federal nº 9.430/96, conforme sua antiga redação:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos [arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Houve alteração neste citado artigo 83, da Lei Federal nº 9.430/96. Contudo, a atualização, conforme redação dada pela Lei Federal nº 12.350/10, não alterou o conteúdo normativo de forma relevante, para o que se presta neste ensaio. Nesta atualização legislativa, houve apenas o acréscimo de outros tipos penais, determinando que a representação fiscal para fins penais também se preste aos crimes contra a Previdência Social. Apenas isto.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos [arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos [arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 \(Código Penal\)](#), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. [\(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

Os parágrafos deste artigo 83, da Lei Federal nº 9.430/96 (com ou sem a alteração legislativa em destaque), relacionam-se com temas diversos, mas correlatos à Representação Fiscal para Fins Penais (parcelamento de débito fiscal, suspensão da pretensão punitiva do Estado, prescrição e extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal). Veja-se que há uma outra Lei Federal que atualiza este artigo 83, agora em seus parágrafos: 12.832/11:

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. [\(Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011\).](#)

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. [\(Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011\).](#)

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. [\(Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011\).](#)

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. [\(Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011\).](#)

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. [\(Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011\).](#)

§ 6º As disposições contidas no [caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. [\(Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011\).](#)

Percebe-se, contudo, que a Lei Federal nº 9.430/90 dispõe de forma mais completa sobre o tema, em relação ao Decreto 44.747 – RPTA. Na questão do caput da lei federal, o acréscimo ali constante (com a atualização feita pela Lei Federal nº 12.350/10) não tem relevância nenhuma para a questão aqui tratada: o Decreto estadual somente versa sobre tributos estaduais e, assim, nunca terá como objeto de regulação as questões previdenciárias.

Contudo, a atualização realizada pela Lei Federal nº 12.382/11 tem relevância para o tema deste presente ensaio. O teor do parágrafo 1º, já atualizado (antes transcrito), não tem previsão semelhante no decreto estadual. Na lei federal, afirma-se que se houver parcelamento de débito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será enviada ao Ministério Público, para fins de ajuizamento de ação penal correspondente, se o contribuinte for excluído do parcelamento que antes aderiu.

Isto, porque o pagamento do tributo ocasionará a extinção da punibilidade do contribuinte (parágrafo 4º do artigo 83, da Lei 9.430/96). Neste período de parcelamento, a pretensão punitiva e a prescrição ficam suspensas (parágrafos 2º e 3º do artigo 83, da Lei 9.430/96).

Há uma questão a ser resolvida. Aplica-se analogicamente o parágrafo 1º, da Lei Federal nº 9.430/96, na ausência de previsão de idêntica norma no Decreto 44.747?

Pensa-se que sim. É possível, e recomendável, que se aplique analogicamente. Com Justen Filho, tem-se a seguinte orientação:

É pacífico o entendimento de que o regulamento não pode infringir a lei. O regulamento tem hierarquia normativa inferior ao da lei, de modo que a contradição com a norma legal acarreta a invalidade do dispositivo nele contido. Nenhum doutrinador defende a tese de que uma norma legal poderia ser derogada por meio de dispositivo regulamentar. (JUSTEN FILHO, 2008, p. 115).

Não existe uma regulação expressa para a resolução deste conflito. Tal questão encontra-se no campo argumentativo da hermenêutica. E, neste sentido, é pacífico o entendimento de que as matérias que são objeto de decretos autônomos (lei apenas em sentido material) podem ser disciplinadas também por lei no sentido formal. E, evidentemente, um conflito que se instaure entre estas duas normas, fica resolvido em prol desta última (lei em sentido estrito, ou formal). Em atenção ao princípio da legalidade, o conflito deve se resolver dessa forma.

O caso aqui discutido tem este contorno interpretativo. Mesmo não existindo especificamente um conflito (há apenas uma atualização na lei formal, não retratada no decreto), é caso de se fazer prevalecer a norma no sentido estrito (formal).

Assim, ao artigo 171 do decreto 44.747/08, deve-se acrescentar a informação constante do artigo 83, § 1º, da Lei Federal 9.430/96 (atualizada pela Lei Federal 12.382/11), para fins de interpretação de seu alcance.

Apenas para finalizar esta conceituação do objeto do ensaio, a representação fiscal para fins penais (RFFP) deve ser enviada ao Ministério Público com atribuição para a respectiva questão penal tributária. A função deste envio é informar o titular da ação penal pública da existência de indícios de prática criminosa contra a ordem tributária.

E, mais, esta RFFP somente deve ser encaminhada após a finalização da discussão na esfera administrativa. Tal momento de envio foi determinado em virtude de uma longa discussão sobre o momento de consumação do crime tributário.

4 – Determinando outro conceito fundamental: a consumação do crime tributário e a súmula vinculante de nº 24, do STF.

A definição do momento consumativo do delito tributário também é de fundamental importância para a correta interpretação do artigo 171 do Decreto 44.747/08.

Por consumação do crime, entende-se o momento no qual todos os elementos constantes da sua definição legal estão reunidos (conforme artigo 14 do Código Penal

brasileiro). Podemos, então, separar os delitos de mera conduta e os formais (de resultado antecipado) daqueles materiais, para efeito de determinação do momento consumativo.⁸

No primeiro grupo (crimes formais e de mera conduta), o resultado (naturalístico, frise-se) não é importante para a consumação (ou mesmo não existe). Já no caso dos crimes materiais, somente existe o momento consumativo com a verificação do referido resultado físico (naturalístico). Esta informação é importante para a compreensão da consumação dos crimes tributários.

Isto, porque os delitos tributários constantes dos artigos 1º e 2º, da Lei Federal 8.137/90, têm momentos consumativos diversos. Enquanto as descrições típicas do artigo 1º são tidas como crimes materiais, as demais tipificações (parágrafo único do artigo 1º e artigo 2º, da referida lei)⁹ são consideradas tipos de mera conduta (PRADO, 2007, 329).¹⁰

Adiante.

Diante desta diferenciação apresentada, e a partir de uma histórica divergência jurisprudencial, a súmula vinculante 24, do Supremo Tribunal Federal, tratou de organizar o entendimento acerca de uma questão absolutamente controversa: “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.”¹¹

⁸ “São crimes materiais (ou de resultado) aqueles em que o tipo penal descreve um comportamento cuja consumação – (...) – somente ocorra com a produção do resultado nele previsto. (...). Crimes formais (de consumação antecipada) são aqueles cuja consumação ocorre com a realização da ação descrita no tipo, pouco importando o resultado, que constitui, em consequência, mero exaurimento de um crime perfeitamente consumado. (...). Por fim, nos chamados crimes de mera conduta (crimes sem resultado), o tipo refere apenas uma ação (positiva ou negativa), sem aludir a qualquer resultado, de modo que a consumação se dá com a prática da ação ou omissão nele previstos.” (QUEIROZ, 2014, p. 210).

⁹ Não se tratará, aqui, do artigo 3º da lei 8.137/90 (por ser crime próprio), e dos delitos de natureza previdenciária (artigos 168-A e 337-A, do Código Penal).

¹⁰ Há quem entenda que estes delitos, do artigo 2º, são de natureza formal. Mas, ao que interessa neste ensaio, pouco interessa esta divergência. Sendo formais, ou de mera conduta, o que importa é que não há necessidade de um resultado físico para a consumação do delito.

Há ainda outra divergência, agora em relação a incisos do artigo 1º: “Há quem diga que a modalidade prevista no inciso IV seja crime de perigo e a modalidade do inciso V seja crime de mera conduta. Tais interpretações, além de dissonantes à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ouvidam que os verbos nucleares dos tipos previstos em todos os incisos é suprimir ou reduzir tributo ou acessórios. Isso significa que, no caso do inciso IV, o crime não é “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”, mas sim suprimir ou reduzir tributo mediante essas condutas, assim como o crime previsto no inciso V não pode ser considerado de mera conduta, pois apenas é crime “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação” se esta conduta consistir em supressão ou redução de tributo ou acessório. (...). Observa-se, outrossim, que a figura “fornecê-la” da parte final do inciso V não seria crime de mera conduta.” (FERRAZ)

¹¹ A súmula vinculante 24, do STF, menciona apenas os incisos I a IV, do artigo 1º da Lei 8.137/90. Todavia, ao analisar detidamente a ementa do *Habeas Corpus* de nº 81.611-8/DF (STF. Relator. Exmo. Sr. Ministro Sepúlveda Pertence), percebe-se que o inciso V é igualmente tratado como crime material.

Neste julgado, que foi o *leading case* para a elaboração da referida súmula vinculante, não se fez menção a uma diferenciação entre os referidos incisos, para efeitos de consumação. Veja-se:

Uma série de conceitos tributários são inseridos nesta súmula, expressa ou implicitamente. E é esta a dificuldade hermenêutica trazida ao debate.

Um primeiro conceito deve ser determinado: crédito tributário refere-se “ao direito de crédito da Fazenda Pública, oriundo de obrigação tributária.” (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1170).

Outro conceito de fundamental compreensão: obrigação tributária. Novamente, recorre-se à doutrina: “com a ocorrência do fato jurídico, nasce a obrigação tributária, uma relação intersubjetiva, mas algumas das propriedades que lhes são inerentes, como exigibilidade e coercibilidade – (...) -, são apenas virtuais, estando potencialmente presentes.” (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1170).

Assim, o crédito tributário é a “denominação dada pelo Código Tributário Nacional à obrigação tributária, vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, ao direito de crédito da Fazenda Pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.” (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1170).

Finalmente, há uma última definição: lançamento tributário. Trata-se da passagem da obrigação (direito em potência) para a liquidez/exigibilidade do crédito tributário. Veja-se novamente o conceito na doutrina tributária:

Podemos dizer que o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo. (BALEEIRO, DERZI, 2013, p. 1183)

STF (81.611-8/DF): “EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.”

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 do tipo.

2. Por outro lado, admitida por Lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe proporciona para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.”

Após estas definições estarem apresentadas, é preciso entender o real significado da expressão *constituição definitiva do crédito tributário*, verificando-se sua ligação com a ideia de *lançamento definitivo do tributo* (mencionada na súmula vinculante 24).

Há algumas posições sobre o tema. Uma primeira corrente entende que a constituição definitiva do crédito tributário (pelo seu lançamento) ocorre já com o auto de infração. Restaria, apenas, suspensa sua exigibilidade pelo PTA (procedimento tributário administrativo). Esta é a posição adotada por Paulsen (2006, p. 1070):

Ainda que sujeito a revisão, não se pode dizer que haja um lançamento provisório. O lançamento, inclusive para fins de decadência, considera-se realizado com a intimação do contribuinte acerca do ato de lançamento (auto de lançamento, auto de infração, NFLD etc.), ainda que sujeito a alteração em virtude de impugnação e recurso do contribuinte no processo administrativo ou mesmo à alteração de ofício.

Nesta linha de pensamento, não é com a decisão administrativa irrecorrível que se constitui o crédito tributário de forma definitiva. Neste momento há, alternativamente: a confirmação do crédito tributário, com a ratificação do auto de infração lavrado; ou a extinção do crédito tributário, já definitivamente constituído anteriormente, pelo lançamento. Em resumo, a decisão do PTA poderia apenas homologar ou desconstituir o crédito tributário. Nunca poderá constituí-lo.

Outra corrente doutrinária entende que somente ao final do PTA é que haverá a constituição definitiva do crédito tributário. Neste momento é que haverá o lançamento definitivo do crédito tributário (antes há apenas lançamento provisório).

Importa, para quem assim pensa, é associar a constituição definitiva do crédito tributário à sua liquidez e exigibilidade, que ocorre em momento posterior à lavratura do auto de infração (ao final do PTA, posto que antes deste momento há a suspensão da exigibilidade, conforme dispõe o artigo 151 do CTN).

Assim, no auto de infração, ter-se-ia apenas uma constituição precária do crédito, que não pode ser exigível até a sua constituição definitiva (quando ocorrerá o lançamento definitivo do mesmo). Neste sentido, dever-se-ia interpretar o art. 142 do CTN:

Art. 142, CTN: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor aplicação da penalidade cabível.

Há, ainda, quem tenha um posicionamento híbrido, considerando que o lançamento é “constitutivo em relação ao crédito e declaratório quanto ao fato jurídico e à obrigação tributária.” (CARVALHO, 2008, p. 203).

Discute-se, ainda, se o lançamento é um procedimento, ou um ato administrativo. Por todos, fica-se aqui com o conceito de Baleeiro e Derzi:

Portanto, o lançamento é ato administrativo cujo efeito jurídico é dotar o direito de crédito, que lhe preexiste, de exigibilidade, ou confirmá-lo, extinguindo-o na hipótese de homologação tácita ou expressa do pagamento.

Não se confunde, assim, com o procedimento do qual resulta (procedimento que pode assumir várias modalidades, a saber, de ofício, com base em declaração ou por homologação), nem com aquele que, às vezes, o sucede. (BALEEIRO, DERZI, 2013, p. 1182).¹²

Pode-se afirmar mais, no mesmo sentido antes apresentado: não se confunde o lançamento, também, com o processo administrativo subsequente.

Não há na doutrina tributária, como se percebe, definições isentas de controvérsias, acerca destes conceitos que serão fundamentais para a interpretação da súmula vinculante 24 e, por consequência (no que interessa a este ensaio), ao momento consumativo dos crimes tributários de natureza material e à função e ao momento de feitura da representação fiscal para fins penais.

Talvez em virtude da complexidade dos conceitos tributários envolvidos, ou mesmo por motivos meramente político-criminais (a questão da prescrição penal, por exemplo), certo é que existem ao menos 5 (cinco) posições doutrinárias acerca da relação desta súmula vinculante e a necessidade de finalização do PTA.

E, insiste-se, esta questão reflete diretamente na função e no momento de apresentação da representação fiscal para fins penais.

A primeira das opiniões doutrinárias afirma que não há a necessidade de se aguardar a finalização do PTA para o oferecimento de denúncia por crime material contra a ordem tributária. Há, pois, o entendimento de que a consumação do delito já ocorreu no momento em que a obrigação tributária nasceu. Assim, todo o restante da movimentação

¹² Neste mesmo sentido, para Carvalho o lançamento: “(...) é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do CTN. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.” (CARVALHO, 2009, p. 246)

administrativa em torno da aferição da exigibilidade e liquidez do crédito não interessaria ao Direito Penal, ficando na alçada meramente do Direito Tributário.

A segunda teoria concorda em parte com esta primeira transcrita. Contudo, não desvincula totalmente os ramos jurídicos. Ao contrário, entende que deve restar suspenso o processo penal, enquanto a questão administrativa não se tornar definitiva. Trata-se de entender que existe uma questão prejudicial de mérito, conforme determina o Código de Processo Penal, em seu artigo 93.¹³

Para a aceitação destas duas primeiras tendências, deve-se aceitar que o delito já se consumou com a obrigação tributária descumprida, sendo que o lançamento aqui tem que ser considerado um ato aperfeiçoado (e constituinte do crédito tributário) por ocasião da lavratura do auto de infração (com o conseqüente caráter declaratório do PTA).

Uma terceira corrente entende que a finalização do PTA é necessária porque, antes deste momento, não há justa causa para a ação penal. Tratar-se-ia de determinar a própria verificação de materialidade do delito.¹⁴

Tomando o termo (justa causa) em sua acepção técnica (ausência de lastro probatório mínimo para o início da ação penal), igualmente é preciso entender que o delito já se encontra consumado no mesmo marco temporal das duas primeiras correntes, faltando apenas a determinação da liquidez e/ou exigibilidade do crédito tributário (a ser aferida no PTA), para fins de produção probatória penal (definição da materialidade do delito).

Uma quarta forma de se analisar a questão entende que há a necessidade de se aguardar a finalização do PTA, para a tipificação de conduta criminosa contra a ordem tributária, exatamente porque o referido delito ainda não está consumado.

¹³ “CPP, Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

§ 1º O juiz marcará o prazo da suspensão, que poderá ser razoavelmente prorrogado, se a demora não for imputável à parte. Expirado o prazo, sem que o juiz cível tenha proferido decisão, o juiz criminal fará prosseguir o processo, retomando sua competência para resolver, de fato e de direito, toda a matéria da acusação ou da defesa.

§ 2º Do despacho que denegar a suspensão não caberá recurso.

§ 3º Suspenso o processo, e tratando-se de crime de ação pública, incumbirá ao Ministério Público intervir imediatamente na causa cível, para o fim de promover-lhe o rápido andamento.”

¹⁴ Isto, porque o conceito de justa causa se refere aos indícios mínimos de autoria e de materialidade capazes de autorizar o início da ação penal. Neste sentido: “Este suporte probatório mínimo se relaciona com os indícios da autoria, existência material de uma conduta típica e alguma prova de sua antijuridicidade e culpabilidade. Somente de todo este conjunto probatório é que, a nosso ver, se coloca o princípio da obrigatoriedade do exercício da ação penal pública.” (JARDIM, 2007, p. 97).

Tratar-se-ia de compreender o termo *tributo devido* como um elemento normativo do tipo penal do artigo 1º da Lei 8.137/90. Neste sentido, entende-se que o tributo somente é devido com a constituição definitiva do crédito, que se daria somente com a finalização do procedimento administrativo de apuração do débito fiscal.

Para esta corrente, o PTA é que promove o lançamento definitivo, que, por sua vez, tem natureza constitutiva do crédito tributário. O lançamento, aqui, parece ganhar ares de procedimento (e não de ato). Assim, somente após a finalização do procedimento em questão é que se teria uma consumação de um delito material contra a ordem tributária.

A concepção de tributo devido, aqui, é jurídica (ligando-se ao crédito tributário), e não fática (vinculando-se à obrigação tributária).

O equívoco desta forma de analisar a questão é o seguinte: processo (e o PTA é um processo) não pode ser constitutivo do objeto que se pretende levar ao provimento final do julgador. Esta é uma constatação óbvia. Processo apenas funciona como garantia de que as partes irão construir o provimento final em igualdade de condições (com devido processo legal, contraditório, ampla defesa, etc). Assim, o objeto de julgamento já preexiste ao processo. Em outras palavras, o PTA é processo que está apto a verificar se o tributo que o Estado afirma ser devido (pelo lançamento já efetuado) efetivamente o é.¹⁵

Finalmente, há uma quinta forma de se verificar a questão. Particularmente, parece ser a forma mais adequada. O final do PTA deve ser aguardado para o oferecimento de uma denúncia criminal por constituir uma condição objetiva de punibilidade.¹⁶

Este argumento pressupõe a consumação do delito antes da finalização do PTA (quando do descumprimento da obrigação tributária, por ocasião da constatação do fato

¹⁵ Pensar de outra forma seria tão equivocado quanto afirmar que um homicídio somente será tido como consumado após um inquérito policial, com seu exame de necropsia, afirmar que a causa da morte é aquela suspeitada.

Uma outra comparação possível: o crime de lesão corporal se consuma com o resultado físico produzido (que é sincrônico com a ação praticada: acontecem juntos). Todavia, uma lesão grave, que causa a incapacidade da vítima para suas ocupações habituais por mais de trinta dias (artigo 129, § 1º, I, CP), depende de um laudo médico-legal (ou seja, depende de um procedimento técnico para verificação da existência desta situação particular da vítima).

Pois bem, afirmar que a consumação do crime material contra a ordem tributária depende da finalização do PTA é tão equivocado quanto sustentar que a consumação do crime de lesão grave existe quando o laudo do IML afirmar que a vítima realmente está incapaz de suas ocupações habituais por mais de trinta dias. Está-se a confundir, em ambos os casos, produção de prova com consumação.

¹⁶ “As chamadas condições objetivas de punibilidade consistem em determinados requisitos ou certos resultados cuja a existência objetiva condiciona a punibilidade da ação típica, ilícita e culpável.” (SANTOS, 2008, P. 352).

gerador e da hipótese de incidência no caso concreto).¹⁷ Aceita, portanto, que o lançamento é um ato e que o procedimento administrativo tem natureza declaratória. Haveria, apenas, a necessidade de se esperar a finalização do PTA, com a declaração/ou desconstituição do crédito tributário já lançado definitivamente.

Pensa-se que tal espera se liga a dois motivos, que seriam exatamente formadores desta condição objetiva de punibilidade do crime tributário já consumado.

O primeiro destes motivos. A exigibilidade do crédito tributário (e por vezes a própria liquidez) é parte fundamental desta condição objetiva de punibilidade deste delito. Para tal raciocínio ter coerência, faz-se necessária uma interpretação adequada do tipo penal em questão: *tributo devido* somente pode ser, a bem da verdade, *tributo exigível*.¹⁸

E esta exigibilidade do tributo não depende da vontade (do dolo) do agente. Depende, ao contrário, da atuação estatal (por ocasião do PTA). Mais ainda, e conforme o artigo 151 do CTN, durante a tramitação do procedimento administrativo o crédito fica com a exigibilidade suspensa. Eis a condição objetiva de punibilidade existente.

O outro motivo se liga à ordem legal que condiciona a extinção da punibilidade ao pagamento integral do tributo (sendo que o parcelamento suspende a pretensão punitiva, até a finalização do pagamento). Trata-se de um interessante acréscimo argumentativo a esta condição objetiva de punibilidade apresentada.

Isto, porque é igualmente uma questão alheia ao dolo do agente, mas que precisa ser resolvida para que se possa fazer respeitar um benefício legal potencialmente concedido aos acusados por crimes tributários: alguém somente pode pagar um tributo quando ele é dotado de exigibilidade e liquidez. Liga-se, pois, à punibilidade do agente (ou, no caso, a uma possível extinção dela, punibilidade).

¹⁷ “A existência do crédito tributário é condição objetiva de punibilidade para a caracterização do delito, não se admitindo denúncia penal se a autoridade fiscal deixou operar a decadência do direito de exigir o pagamento do tributo, (...)” (TRF-3 - HC: 97777 SP 2007.03.00.097777-2).

¹⁸ Não se trata de analogia, por óbvio. Realiza-se, aqui, somente uma interpretação mais adequada da norma em branco que integra o tipo penal em questão. A ideia é de integração sistemática do ordenamento jurídico, fazendo com que os conceitos do Direito Tributário sejam corretamente utilizados no Direito Penal.

Norma penal em branco é uma figura típica que requer uma complementação de outro instrumento jurídico, ou mesmo de um ato administrativo, para que o conteúdo típico se complete (TIEDEMANN, p. 1071, *apud* SILVA, 2004, p. 62). Trata-se de técnica de remissão, na qual o legislador realiza a cominação legal reenviando parte da compreensão típica a outra estrutura normativa.

Vallejo afirma que a norma penal em branco, que necessita de complementação, deverá conter o núcleo essencial da proibição. A norma que realiza tal complemento “sólo contendrá un elemento inesencial de la figura delictiva.” (VALLEJO, 2004, p. 36.). E tal característica encontra-se aperfeiçoada nos tipos penais tributários. O que se exige de complementação do Direito Tributário é apenas o conceito interno deste ramo.

Há problemas também nesta última forma de resolução, não se nega. Talvez seja necessário separar melhor as questões de tributo devido, de tributo exigível. Todavia, esta (última) parece ser a contribuição doutrinária mais coerente.

Adiante, verifica-se que a ementa do Habeas Corpus de nº 81.611-8 (conforme foi transcrito na nota de rodapé de nº 11, anterior) deixa em aberto se a opção do STF era no sentido de se considerar a consumação somente ao final do PTA, ou de se considerar a existência de condição objetiva de punibilidade.

Igualmente, pensa-se, a súmula vinculante de nº 24 tem igual abertura interpretativa. Basta verificar que o termo *lançamento definitivo* do crédito tributário pode ser considerado um ato desde sempre com esta característica (desde a obrigação tributária descumprida), ou pode ser considerado existente somente ao final do PTA.

Todavia, a interpretação mais admitida da referida súmula vinculante é a de que o lançamento definitivo (e, portanto, a constituição definitiva do crédito) se dê apenas ao final o PTA. Isto, porque se esta súmula tratar o lançamento como definitivo desde a constatação do descumprimento da obrigação tributária, ela seria inócua.

Tal questão, como se verá no próximo item, repercute diretamente na RFFP.

5 – Finalmente: a função da RFFP e sua vinculação ao final do PTA.

Percebe-se que há uma polêmica, longe de se pacificar, sobre o momento consumativo do delito material contra a ordem tributária. Contudo, há uma questão que hoje está pacificada: não se inicia mais procedimento criminal antes de finalizado o PTA.

Mas, frise-se, esta pacificação ocorre adotando-se qualquer uma das duas correntes finais de entendimento sobre a consumação do delito tributário: seja por adesão direta à súmula vinculante 24, em conformidade com sua interpretação mais usual (consumação do delito material contra a ordem tributária somente ao final do PTA); seja com a adesão à ideia de que o PTA é uma condição objetiva de punibilidade. Pode-se afirmar mais: essa premissa é válida até mesmo para quem entende que o PTA fornece apenas justa causa para a ação penal.

Certo é que o PTA se tornou um momento prévio ao processo penal, de caráter obrigatório.¹⁹ É evidente, e nem precisaria ser avisado, que esta problemática somente

¹⁹ Em que pese existir uma jurisprudência do próprio STF, que afronta a súmula vinculante frontalmente: “STF: CRIME TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – PERSECUÇÃO CRIMINAL – NECESSIDADE. Caso a caso, é preciso perquirir a necessidade de esgotamento do processo

tem assento nos delitos materiais contra a ordem tributária, que exigem um resultado naturalístico para a sua consumação.²⁰

E, neste sentido, a representação fiscal para fins penais (tal como determinada no artigo 171 do Decreto 44.747, com os acréscimos interpretativos do § 1º do artigo 83, da Lei nº 9.430/96) deve ser o último ato a ser elaborado pela administração pública (ao final da procedimentalização administrativa destacada neste ensaio – PTA).

A função da RFFP é anunciar ao Ministério Público que, ao final da etapa necessária do PTA, os auditores fiscais encontraram indícios de crimes contra a ordem tributária.

Contudo, um cuidado deve existir. A RFFP envia ao titular da ação penal apenas indícios, especialmente os de materialidade dos fatos a serem investigados. Nada mais.

Normalmente, a autoria ainda precisa ser determinada com exatidão. Isto, porque, na etapa administrativa, pouco se analisa neste sentido, para além do contrato social. O dolo, igualmente, deve ser, necessariamente investigado, pelos mesmos motivos.

Certo é que, pela sua própria natureza e função, a procedimentalização administrativa (PTA) baseia-se em presunções, via de regra.

A produção probatória neste momento é voltada para finalidades arrecadatórias. E isto é insuficiente para a responsabilização penal. Precisa-se de mais segurança, quanto à definição da subjetividade das condutas (e mesmo quanto à materialidade, conforme a situação concreta) para a aplicação da reprimenda penal.

Uma ressalva fundamental. Se é pacífica a vinculação do início da ação penal ao final do PTA (seja por qual motivo se decidir acatar este vínculo), a mesma constatação não existe em relação à existência de RFFP.

Explica-se. A existência de RFFP não é uma condição de procedibilidade para a ação penal pública ter início. Em outras palavras, o Ministério Público, diante de sua autonomia institucional (art. 129 da CF/88), pode oferecer denúncia por crime tributário,

administrativo-fiscal para iniciar-se a persecução criminal. Vale notar que, no tocante aos crimes tributários, a ordem jurídica constitucional não prevê a fase administrativa para ter-se a judicialização.

CRIME TRIBUTÁRIO – JUSTA CAUSA. Surge a configurar a existência de justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativa à sonegação de informações tributárias a desaguarem em débito do contribuinte. (1ª Turma, STF, relator Min. Marco Aurélio de Melo, Habeas Corpus 108.037, 29/11/2011).”

²⁰ E uma outra observação se faz necessária. Esta questão igualmente só tem relevo em situações que sejam levadas à contenciosidade administrativa. Existem casos, por exemplo nos lançamentos por homologação de certos tributos, que nenhuma destas questões aqui levantadas ocorrerá.

independentemente da existência da citada representação. Basta que o PTA tenha terminado. A ação é pública e incondicionada.²¹

Uma última questão que precisa ser necessariamente apresentada. A RFFP não tem o poder de realizar quebra de sigilos bancários, sem ordem judicial.²²

Certo é que as autoridades administrativas podem trocar informações sigilosas, baseando-se no artigo 1º, § 3º, da Lei Complementar 105/03, e no artigo 198 do Código Tributário Nacional CTN). Sem dúvida quanto a isto.

Ocorre que a Lei complementar 105/03 e o CTN são claros ao anunciarem quando não há violação de sigilo nas práticas de troca de informações entre órgãos da administração pública para a execução de suas funções técnicas. Há autorização para troca de informações sigilosas (não há quebra de sigilos) apenas quando elas circulam entre estes órgãos por necessidade administrativa. Não é o caso da investigação criminal.

²¹ Veja-se, neste sentido, a ementa da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1571, do STF, que trata do artigo 83 da lei 9430/96 (que regulamenta a notificação fiscal para fins penais, conforme anteriormente transcrito): “EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.”

²² “STJ: DIREITO PROCESSUAL PENAL. NULIDADE DE PROVA ADVINDA DE QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. Os dados obtidos pela Receita Federal com fundamento no art. 6º da LC 105/2001, mediante requisição direta às instituições bancárias no âmbito de processo administrativo fiscal sem prévia autorização judicial, não podem ser utilizados para sustentar condenação em processo penal. Efetivamente, afigura-se decorrência lógica do respeito aos direitos à intimidade e à privacidade (art. 5º, X, da CF) a proibição de que a administração fazendária afaste, por autoridade própria, o sigilo bancário do contribuinte, especialmente se considerada sua posição de parte na relação jurídico-tributária, com interesse direto no resultado da fiscalização. Apenas o Judiciário, desinteressado que é na solução material da causa e, por assim dizer, órgão imparcial, está apto a efetuar a ponderação imprescindível entre o dever de sigilo – decorrente da privacidade e da intimidade asseguradas aos indivíduos em geral e aos contribuintes, em especial – e o também dever de preservação da ordem jurídica mediante a investigação de condutas a ela atentatórias. Nesse contexto, diante da ilicitude da quebra do sigilo bancário realizada diretamente pela autoridade fiscalizadora sem prévia autorização judicial, deve ser reconhecida a inadmissibilidade das provas dela advindas, na forma do art. 157 do CPP, de acordo com o qual “São inadmissíveis, devendo ser desentranhadas do processo, as provas ilícitas, assim entendidas as obtidas em violação a normas constitucionais ou legais”. Precedente citado do STF: RE 389.808-PR, Tribunal Pleno, DJe 9/5/2011. Precedente citado do STJ: RHC 41.532-PR, Sexta Turma, DJe 28/2/2014; e AgRg no REsp 1.402.649-BA, Sexta Turma, DJe 18/11/2013. REsp 1.361.174-RS, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, julgado em 3/6/2014.”

Assim, se houver o envio de uma RFFP, todo e qualquer dado sigiloso desejado para a investigação, que não faça parte da documentação que ordinariamente compõe o PTA, deverá ter ordem judicial para a competente quebra de sigilo.

6 – Referências.

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BECHARA, Ana Elisa Libertore S. Critérios Político-Criminais da Intervenção Penal no âmbito econômico: uma lógica equivocada. In: FRANCO, Alberto Silva (Coord); LIRA, Rafael (Coord). *Direito penal econômico: questões atuais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. Autonomia do Direito Penal Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (coordenadores). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 49 a 66.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal*; parte geral. T. I. 2 ed portuguesa, 1 ed. Brasileira. Coimbra/São Paulo: Coimbra Editora/Revista dos Tribunais, 2007.
- FERRAZ, Sérgio Valladão. *Análise do art. 1º da lei nº 8.137/90 - A constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a tipicidade*. Disponível no seguinte endereço eletrônico: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10460
- JARDIM, Afrânio Silva. *Direito processual penal*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- LOPES, Luciano Santos. *Injusto penal*; a relação entre o tipo e a ilicitude. Belo Horizonte: Arraes, 2012.
- _____; FRANCO, Ticiane Moraes. Administrativização do direito penal econômico. In: *Direito penal e criminologia*. Organização: CONPEDI/UNINOVE; Coordenadores: SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna; BORGES, Paulo César Corrêa; LANGROIVA, Cláudio José. Florianópolis : FUNJAB, 2013, p. 83 a 109.

- Disponível no seguinte endereço eletrônico
: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uninove/livro.php?gt=15>
- MELLO NETO, Benedicto de Souza. *A controvérsia a respeito do bem jurídico protegido no direito penal tributário*. Disponível no seguinte endereço eletrônico:
<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=04fcc65450efcccd>
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Teoria general del delito*. 2 ed. Bogotá: Temis, 2008.
- Leandro Paulsen (*Direito tributário; constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*). 8 ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2006, p. 1070)
- PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- QUEIROZ, Paulo. *Curso de direito penal; parte geral*. 10 ed. Salvador: Jus Podivm, 2014.
- ROSENVALD, Nelson. *As funções da responsabilidade civil; a reparação e a pena civil*. São Paulo: Atlas, 2014
- SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal; parte geral*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris/ICPC, 2008.
- SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- SILVA, Pablo Rodrigo Alflen. *Leis penais em branco e o direito penal do risco; aspectos críticos e fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *A expansão do direito penal. Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais*. Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- VALLEJO, Manuel Jaén. *Cuestiones actuales Del derecho penal econômico*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2004.