

3. DIREITO PENAL ESPECIAL

3.1

O DIREITO HUMANO DE NÃO COOPERAR NA PRÓPRIA INCRIMINAÇÃO, A PROTEÇÃO AO DOMICÍLIO E A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

HELOISA ESTELLITA SALOMÃO

SUMÁRIO: 1. Colocação do problema – 2. A Constituição Federal de 1988 e os Tratados Internacionais de Proteção dos Direitos Humanos – 3. O direito humano de não cooperar na própria incriminação na Constituição Federal de 1988 e nos Tratados Internacionais de Proteção dos Direitos Humanos ratificados pelo Brasil: 3.1 Amplitude deste direito humano – 4. O direito humano de não cooperar na própria incriminação e a fiscalização tributária: 4.1 Os arts. 195, *caput*, do Código Tributário Nacional, 75, inc. I, da Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo (“Lei do ICMS”), e 330 do Código Penal; 4.2 O parágrafo único do art. 1.º da Lei 8.137/90; 4.3 Obtenção da prova por meio ilícito – 5. Conclusões.

1. Colocação do problema

O tema proposto cuida da aparente contrariedade entre o dever de colaborar com a Fiscalização Tributária e o direito humano de não cooperar na própria incriminação. Isto porque a lei tributária e a lei penal tributária¹ impõem, ao contribuinte, o dever de prestar informações que poderão ser utilizadas como provas contra si em eventual processo penal para a apuração de crime contra a ordem tributária.

2. A Constituição Federal de 1988 e os Tratados Internacionais de Proteção dos Direitos Humanos

A Constituição Federal de 1988 inaugurou uma nova época para os direitos humanos no Brasil ao instituir, como seu

fundamento, a dignidade da pessoa humana (art. 1.º, inc. III), como princípio de regência nas relações internacionais, a prevalência dos direitos humanos (art. 4.º, inc. II) e ao estabelecer que os direitos e garantias individuais, oriundos de tratados internacionais, integram-se aos nela expressos (art. 5.º, § 2.º).

O tratamento da matéria é tão coeso que Piovesan afirma, já de saída, que, “a *contrario sensu*, a Carta de 1988 está a incluir, no catálogo de direitos constitucionalmente protegidos, os direitos enunciados nos tratados internacionais em que o Brasil seja parte”.² Em outras palavras, “os direitos garantidos nos tratados de direitos humanos de que o Brasil é parte, integram, portanto, o elenco dos direitos constitucionalmente consagrados”.³

O § 2.º do art. 5.º da CF/88 é oriundo de proposta de Trindade, cuja redação

(1) Utiliza-se a expressão “lei penal tributária” respeitando-se as objeções que se possam opor a tal adjetivação e cuja discussão não poderá ter lugar neste momento dada a restrição do tema proposto.

(2) PIOVESAN, F. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. São Paulo : Max Limonad, 1996, p. 82.

(3) Op. cit., p. 83.

final e aprovação implicou no acréscimo “ao elenco dos direitos constitucionalmente consagrados, dos *direitos e garantias* expressos em tratados internacionais sobre proteção de direitos humanos em que o Brasil é Parte”.⁴

Teremos, então, tratamento dúplice para os tratados nos quais o Brasil é Parte: aqueles sobre proteção de direitos humanos, têm natureza de norma constitucional; aqueles que tratam de outras matérias, têm força hierárquica infraconstitucional.⁵

Além disso, em decorrência do que está disposto nos arts. 5.º, § 1.º, e 60, § 4.º, da CF, os direitos humanos têm aplicabilidade imediata e não podem ser abolidos por meio de Emenda à Constituição, ou seja, constituem cláusula pétrea.⁶

Finalmente, cumpre acrescentar que “a partir da entrada em vigor do tratado internacional, toda norma preexistente que seja com ele incompatível perde automaticamente a vigência”.⁷ O órgão do Poder Judiciário encarregado da proteção das prescrições contidas nestes tratados é o STJ, a teor do que dispõe o art. 105, inc. III, *a* da Constituição Federal.⁸

3. O direito humano de não cooperar na própria incriminação na Constituição Federal de 1988 e nos Tratados Internacionais de Proteção dos Direitos Humanos ratificados pelo Brasil

A Constituição Federal de 1988, consagra o direito a não cooperar na própria incriminação através do seguinte preceito: “o preso será informado de seus di-

reitos, entre os quais o de *permanecer calado*, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado” (art. 5.º, inc. LXIII, g. n.).

Com dicção um pouco diversa, encontramos o reconhecimento deste direito no Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, de 1966, no art. 14, 3, *g*, com a seguinte redação: “Toda pessoa acusada de um delito terá direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas: (...) *g*) a não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada”.⁹

Com o mesmo teor, encontramos a disposição contida no art. 8.º, 2, *g*, da Convenção Americana de Direitos Humanos, de 1969 (Pacto de San José da Costa Rica), *verbis*: “2. Toda pessoa acusada de um delito tem direito a que se presuma sua inocência, enquanto não for legalmente comprovada sua culpa. Durante o processo, toda pessoa tem direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas: (...) *g*) direito a não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada”.¹⁰

Como se vê, os dois instrumentos internacionais de proteção de direitos humanos *complementam* a CF no que diz respeito ao direito a não cooperar na própria incriminação. Enquanto esta garante ao preso o direito de permanecer calado, aqueles dois instrumentos instituem garantias processuais penais outorgando ao acusado os direitos de não depor contra si mesmo e nem de confessar-se culpado.

Não há, pois, conflito entre estas disposições, mas, sim, complementaridade. Como leciona Piovesan, o Direito Internacional dos Direitos Humanos pode: a) reforçar a imperatividade de direitos constitucionalmente garantidos: quando os

(4) TRINDADE, A. A. C. *A proteção internacional dos direitos humanos: fundamentos jurídicos e instrumentos básicos*. São Paulo : Saraiva, 1991, p. 631.

(5) PIOVESAN, F. Op. cit., p. 90-94.

(6) PIOVESAN, F. Op. cit., p. 98-103.

(7) PIOVESAN, F. Op. cit., p. 104-105.

(8) PIOVESAN, F. Op. cit., p. 105.

(9) Este Pacto foi ratificado pelo Brasil em 24.01.1992 (PIOVESAN, F. Op. cit., p. 336).

(10) Esta Convenção foi ratificada pelo Brasil em 25.09.1992 (PIOVESAN, F. Op. cit., p. 337).

instrumentos internacionais complementam dispositivos nacionais, ou quando estes reproduzem preceitos enunciados da ordem internacional; ou, b) estender o elenco dos direitos constitucionalmente garantidos: quando os instrumentos internacionais adicionam direitos não previstos pela ordem jurídica interna.¹¹

Relativamente, então, à produção de provas no processo penal e à participação do preso ou acusado nesta atividade, temos, no Brasil, a consagração dos seguintes direitos humanos: o direito de permanecer calado, o direito de não depor contra si mesmo e o direito a não se confessar culpado.

3.1 Amplitude deste direito humano

De acordo com o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais, a cada uma delas deve ser atribuído o sentido que lhe dê maior amplitude e maior capacidade de regulamentação. A máxima efetividade de uma norma constitucional deve, ainda, levar em conta as outras normas e o sistema dentro do qual se insere.

No trato dos direitos fundamentais da pessoa humana, o princípio da máxima efetividade adquire especial relevância, “no caso de dúvidas”, adverte Canotilho, “deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais”.¹²

Neste sentido, salutar a determinação contida na primeira parte do § 2.º do art. 5.º da CF no sentido de que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”.

Assim sendo, integrada a norma inscrita no art. 5.º, inc. LXIII, da CF, com aquelas inseridas no art. 14, 3, g, do Pacto

Internacional dos Direitos Civis e Políticos, de 1966, e no art. 8.º, 2, g, da Convenção Americana de Direitos Humanos, de 1969 (Pacto de San José da Costa Rica), e à luz do disposto nos arts. 1.º, inc. III, 4.º, inc. II, 5.º, inc. LV, também da CF, pode-se afirmar, sem receio, que está consagrado em nosso ordenamento jurídico o *direito humano de não cooperar na própria incriminação*.¹³

Aquelas três primeiras normas, é indubitado, são expressões singulares de uma norma mais ampla, verdadeiro princípio, consagrada na fórmula latina *nemo tenetur se detegere* que atribui ao acusado o direito a não cooperar na própria incriminação e que, por força do disposto na primeira parte do § 2.º, do art. 5.º, da CF, tem força de verdadeiro *princípio constitucional*.

No confronto, pois, entre o direito de punir do Estado e o direito de liberdade da pessoa humana,¹⁴ o processo penal serve como instrumento de proteção a este último.

(13) Theodomiro Dias Neto, analisando o tratamento da matéria pelo direito alemão, destaca que, apesar do silêncio da Constituição alemã, o direito ao silêncio é oriundo da interpretação conjunta de algumas normas constitucionais, dentre elas, aquela insculpida no art. 1, I, e que consagra o mais alto valor dentro daquela Constituição: a proteção à *dignidade da pessoa humana*. Por isso, conclui o autor, “o direito ao silêncio é expressão da proibição contra a auto-incriminação, constitui um direito de personalidade, que por possuir a dignidade humana como seu núcleo, não está à disposição do legislador” (DIAS NETO, Theodomiro. O direito ao silêncio: tratamento nos direitos alemão e norte-americano. *Revista Brasileira de Ciências Criminais* 19/186, 1997).

(14) Observe-se que no *caput* do art. 5.º da Constituição Federal, o primeiro direito a ser considerado inviolável é a vida, imediatamente seguido pela inviolabilidade da liberdade.

(11) PIOVESAN, F. Op. cit., p. 121.

(12) CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional*. 6. ed. rev., Coimbra: Almedina, 1993, p. 227.

É o que põe em relevo Theodomiro Dias Neto ao observar que “há situações em que o interesse da vida em sociedade pode justificar, respeitado o princípio da proporcionalidade, uma limitação dos direitos individuais. Tais limitações são legítimas na medida em que não atinjam esferas indisponíveis da liberdade pessoal. É por essa razão que o direito alemão, em um *juízo de ponderação entre o interesse da coletividade de prestação da justiça penal e o direito ao silêncio do acusado, decide pelo último*. Trata-se de uma decisão constitucional em favor do direito de personalidade do acusado; *o princípio da verdade material é limitado visando proteger o núcleo absoluto do direito de personalidade do acusado* (a sua dignidade humana) que estaria ameaçado diante de uma *coação à auto-incriminação*”.¹⁵ Embora referindo-se ao direito alemão, aquele juízo de ponderação é perfeitamente aplicável ao ordenamento pátrio.

Andrade afirma, com inteira razão, que “a tutela jurídico-constitucional de valores ou direitos fundamentais como a dignidade humana, a liberdade de ação e a presunção de inocência”,¹⁶ formam a matriz jurídico-constitucional deste direito fundamental.

Uma releitura atualizante deste direito foi realizada em termos exatos por Grünwald e cobra transcrição: “Só como expressão da sua liberdade pode alguém contribuir para a própria condenação. Uma liberdade que terá de preservar-se incondicionalmente e perante a qual terá de recuar o interesse na descoberta da verdade”.¹⁷

Não há, então, dever jurídico do acusado em cooperar na descoberta ou persecução de um delito que perpetrrou.

(15) DIAS NETO, T. Op. cit., p. 186-187, grifamos.

(16) ANDRADE, Manuel da Costa. *Sobre as proibições de prova em processo penal*. Coimbra : Coimbra, 1992, p. 125.

(17) *Apud* ANDRADE, M. C. Op. cit., p. 87.

Gomes Filho, analisando o art. 5.º, inc. LVII, da CF, e o art. 8.º, 2, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, conclui que “são incompatíveis com os referidos textos quaisquer disposições legais que possam, direta ou indiretamente, forçar o suspeito, indiciado, acusado, ou mesmo qualquer pessoa (inclusive a testemunha) a uma auto-incriminação;”¹⁸ conclui, então, que “o direito à não ‘auto-incriminação’ constitui uma barreira intransponível ao direito à prova de acusação”.¹⁹

O conjunto orgânico formado pelas normas que regem este direito nos conduz a diversas conseqüências relativas ao tema aqui abordado e que foram enumeradas por Marino: “a) direito ao silêncio, sem que tal possa militar em desfavor do cidadão, estando revogada a última parte do art. 186 do CPP, que diz que o juiz poderá interpretá-lo em prejuízo da própria defesa, porque a Lei Maior nenhuma restrição faz a esse respeito. Seria um paradoxo que quem exercesse um direito de índole constitucional, fosse eventualmente prejudicado por seu exercício; b) direito de não ser obrigado a quebrar o silêncio por meio de violência física, moral ou através de meios suasórios fraudulentos ou moralmente ilegítimos, figurando entre eles a captação da voz à revelia do comunicante; c) direito de não ser obrigado a produzir qualquer elemento de prova que possa gerar uma auto-incriminação”.²⁰

(18) GOMES FILHO, A. M. *Direito à prova no processo penal*. São Paulo : RT, 1997, p. 114.

(19) GOMES FILHO, A. M., Op. cit., p. 114. O autor observa, ainda, que “apesar da forma clara e incisiva com que esse direito é reconhecido entre nós, sua aplicação prática parece longe de ser uma realidade, especialmente diante de uma rotina policial voltada à obtenção de confissões a todo custo, em relação à qual os tribunais não tiveram ainda oportunidade de contrapor, com firmeza, a força do preceito constitucional” (Ibidem, p. 113-114).

(20) MARINO, P. L. A. O dever de informar e o direito ao silêncio. In: OLIVEIRA, A.

É no sentido ora preconizado que tem decidido o Pretório Excelso.

No julgamento do *Habeas Corpus* 77.704, deixou assentado o e. Min. Celso de Mello que “a nova Constituição da República, ao delinear o estatuto das liberdades públicas referente às pessoas sujeitas à ação persecutória do Estado, outorgou-lhes prerrogativa de inquestionável importância, consistente no reconhecimento do direito de permanecerem em silêncio, qualquer que seja a autoridade estatal perante a qual devam comparecer”.

“Trata-se de direito público subjetivo, revestido de expressiva significação político-jurídica, que impõe limites bem definidos à própria atividade persecutória exercida pelo Estado. Essa prerrogativa jurídica, na realidade, institui um círculo de imunidade que confere, tanto ao indiciado quanto ao próprio acusado, proteção efetiva contra a ação eventualmente arbitrária do poder estatal e de seus agentes oficiais.

(...)

O privilégio contra a auto-incriminação traduz direito público subjetivo, de estrutura constitucional, assegurado a qualquer indiciado ou imputado pelo art. 5.º, inc. LXIII, da nossa Carta Política. Convém enfatizar, neste ponto, que, ‘embora aludindo ao preso, a interpretação da regra constitucional deve ser no sentido de que a garantia abrange toda e qualquer pessoa, pois, diante da presunção de inocência, que também constitui garantia fundamental do cidadão (...), a prova da culpabilidade incumbe exclusivamente à acusação’ (Antônio Magalhães Gomes Filho, *Direito à prova no processo penal*. RT, item 7, 1997, p. 113 – grifei).

Com o explícito reconhecimento dessa prerrogativa, constitucionalizou-se uma

das mais expressivas consequências derivadas da cláusula do *due process of law*. Qualquer pessoa que sofra investigações penais ou que ostente, em juízo criminal, a condição jurídica de acusado possui, dentre as várias prerrogativas que lhe são constitucionalmente asseguradas, o direito de permanecer em silêncio, consoante reconhece a jurisprudência do STF (RTJ 141/512, Rel. Min. Celso de Mello).

Esse direito é plenamente oponível ao Estado e aos seus agentes. Atua como poderoso fator de limitação das próprias atividades persecutórias desenvolvidas, na esfera penal, pelo Poder Público (Polícia Judiciária, Ministério Público, Juízes e Tribunais).

Cabe registrar que a cláusula legitimadora do direito ao silêncio, ao explicitar, agora em sede constitucional, o postulado segundo o qual *Nemo tenetur se detegere*, nada mais fez senão consagrar, desta vez no âmbito do sistema normativo instaurado pela Carta da República de 1988, diretriz fundamental proclamada, desde 1791, pela Quinta Emenda que compõe o *Bill of rights* norte-americano.

Na realidade, ninguém pode ser constrangido a confessar a prática de um ilícito penal. Trata-se de prerrogativa, que, no autorizado magistério de Antônio Magalhães Gomes Filho (*Direito à prova no processo penal*, RT, item 7, 1997, p. 111), ‘constitui uma decorrência natural do próprio modelo processual paritário, no qual seria inconcebível que uma das partes pudesse compelir o adversário a apresentar provas decisivas em seu próprio prejuízo (...).’ (HC 77.704, 31.06.1998, DJU de 19.08.1998, *Informativo STF* n. 120).

Já no julgamento do *Habeas Corpus* 77.135-8, impetrado contra ordem do Egrégio TACrimSP, o e. Min. Rel. Ilmar Galvão fez consignar que “Diante do princípio *nemo tenetur se detegere*, que informa o nosso direito de punir, é fora

de dúvida que o dispositivo do inc. IV do art. 174 do CPP há de ser interpretado no sentido de não poder ser o indiciado compelido a fornecer padrões gráficos do próprio punho, para os exames periciais, cabendo apenas ser intimado para fazê-lo a seu alvedrio.

É que a comparação gráfica configura ato de caráter essencialmente probatório, não se podendo, em face do privilégio de que desfruta o indiciado contra a auto-incriminação, obrigar o suposto autor do delito a fornecer prova capaz de levar à caracterização de sua culpa.

Assim, pode a autoridade não só fazer requisição a arquivos ou estabelecimentos públicos, onde se encontrem documentos da pessoa a qual é atribuída a letra, ou proceder a exame no próprio lugar onde se encontrar o documento em questão, ou ainda, é certo, proceder à colheita de material, para o que intimará a pessoa, a quem se atribui ou pode ser atribuído o escrito, a escrever o que lhe for ditado, não lhe cabendo, entretanto, ordenar que o faça, sob pena de desobediência, como deixa transparecer, a um apressado exame, o CPP, no inc. IV do art. 174” (STF, HC 77.135-8/SP, 1.^a T., j. em 08.09.1998, Coord. de Análise de Jurisprudência, DJ 06.11.1998, Ementário 1930-01).

4. O direito humano de não cooperar na própria incriminação e a fiscalização tributária

A prática de crimes contra a ordem tributária, praticados por particulares, se perfaz através de condutas que envolvem irregularidades na escrituração fiscal: omissões, falsificações materiais e ideológicas, utilização de documentos falsos, inserção de dados inexatos etc.²¹ A comprovação da prática destes crimes pressupõe, portanto, a apresentação destes documentos que

formarão a da *materialidade do delito*.

4.1 Os arts. 195, caput, do Código Tributário Nacional, 75, inc. I, da Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo (“Lei do ICMS”), e 330 do Código Penal

Estes dispositivos tratam do dever do contribuinte de prestar informações de interesse fiscal e do crime de desobediência. O primeiro prescreve que “para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los” (art. 195, *caput*, do CTN). O segundo determina que “não podem embaraçar a ação fiscalizadora e, mediante notificação escrita, são obrigados a exhibir os impressos, os documentos, os livros, os programas e os arquivos magnéticos relacionados com o imposto e a prestar informações solicitadas pelo Fisco: I – as pessoas inscritas ou obrigadas à inscrição no cadastro de contribuintes ou que tomem parte nas operações ou prestações sujeitas ao imposto (...)” (art. 75, inc. I, da Lei 6.374/89, do Estado de São Paulo – “Lei do ICMS”).

A recusa do contribuinte em permitir ou cooperar com a fiscalização tributária poderia caracterizar, em tese, o delito de desobediência: “Desobedecer a ordem legal de funcionário público: Pena – detenção de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses, e multa”, na medida em que tais ordens teriam fundamento legal justamente nos dispositivos acima transcritos.

Para que se entenda o alcance destes dispositivos legais, é preciso que sejam interpretados em conformidade com o *direito humano de não cooperar na própria incriminação*, consagrado pelo conjunto das normas constitucionais e de proteção de direitos humanos acima analisadas.

⁽²¹⁾ Conferir arts. 1.^o e 2.^o da Lei 8.137/90, e art. 95, da Lei 8.212/91.

Pode-se ver no exercício regular de um direito humano de hierarquia constitucional a escusa apropriada à recusa em cumprir deveres fiscais que conduzam à auto-incriminação. É o que preconiza Pedroso: “*Prima facie*, portanto, acobertado pelo exercício regular de um direito estará qualquer fato típico que o réu efetue em sua defesa. Note-se, entretanto, que a *irregularidade* no exercício, *id est*, o abuso ou excesso deslocarão o lícito abstrato para o domínio da ilicitude”.²²

Se a recusa ou omissão do contribuinte se dá, portanto, no intuito de evitar a descoberta ou de evitar o fornecimento de elementos que possam servir à prova da prática de crime contra a ordem tributária, a conduta, apesar de típica, é lícita já que praticada sob o manto de excludente da ilicitude: exercício regular de direito (CP, art. 23, inc. III, segunda parte). É o que Palazzo denomina de discriminantes relativas ao exercício de um direito de liberdade constitucional.²³ E como agudamente observado por Günther, “*en la medida en que un sujeto en su comportamiento típico pueda ampararse en un derecho fundamental, no existe posibilidad alguna, ni para el Derecho penal ni para otras ramas del Derecho, de rechazar como antijurídico el ejercicio de un derecho fundamental*”.²⁴

No mesmo sentido, destacam Fiandaca e Musco que “costituisce ormai acquisizione pacifica che non possono legittimamente essere elevati a reato fatti che

corrispondono all'esercizio di libertà fondamentali garantite dalla Costituzione (libertà di manifestazione del pensiero, diritto di sciopero ecc.), a meno che non si tratti di incriminazioni poste a tutela di espliciti interessi-limite o di altri interessi comunque dotati di rilevanza costituzionale.”²⁵

Finalmente, assevera Marino que “assentadas tais premissas, verifica-se que, sem dúvida nenhuma, o contribuinte tem o dever de informar. No entanto, tem o direito de não prestar qualquer informação, ou prestá-la incorretamente, sempre que, através dessa informação, se presta corretamente, acabe por confessar que cometeu um crime contra a ordem tributária ou outro de qualquer natureza”,²⁶ “essa omissão em informar ou a apresentação de informação irreal, desde que não seja modo com que se pratique um crime contra a ordem tributária, mas tão-somente um meio de não confessar um crime anteriormente praticado, é um comportamento lícito. Essa licitude é de índole constitucional, processual penal e de direito material penal”.²⁷

Importante observar que a negativa do contribuinte não gera prejuízo a Fazenda Pública na medida em que poderá ser calculado o valor do tributo devido por arbitramento, neste sentido a letra do art. 148 do CTN.²⁸ Não poderá, porém, ser

(22) PEDROSO, F. A. *Processo penal – o direito de defesa: repercussão, amplitude e limites*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 1994, p. 367.

(23) PALAZZO, F. C. *Valores constitucionais e direito penal*. Trad. G. P. Santos. Porto Alegre : Fabris, 1989, p. 30.

(24) GÜNTHER, H. L. *La clasificación de las causas de justificación en derecho penal*. In: LUZÓN PENA, D. M., MIR PUIG, S. (Coord.). *Causas de justificación y de atipicidad en derecho penal*. Navarra : Aranzadi, 1995, p. 54.

(25) FIANDACA, G., MUSCO, E. *Diritto penale: parte generale*. Terza edizione. Bologna : Zanichelli, 1995, p. 24.

(26) MARINO, P. L. A. Op. cit., p. 115.

(27) MARINO, P. L. A. Op. cit., p. 115.

(28) “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

imposta nenhuma penalidade de cunho fiscal pela recusa ou omissão em fornecer tais informações, já que se trata do exercício de um direito humano de hierarquia constitucional.

4.2 O parágrafo único do art. 1.º da Lei 8.137/90

As mesmas observações feitas no tópico anterior aplicam-se ao crime definido no par.ún. do art. 1.º da Lei 8.137/90: “A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao entendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inc. V”, cuja pena cominada é a de reclusão de dois a cinco anos e multa.

A par da questionável validade do preceito à luz do princípio da determinação dos tipos penais,²⁹ da proteção de bens

jurídicos e da proporcionalidade, quando o contribuinte praticar a conduta ali prevista no intuito de evitar a descoberta ou de evitar o fornecimento de elementos que possam servir à prova da prática de crime contra a ordem tributária, seu proceder, uma vez mais, apesar de típico, é lícito já que praticado sob o manto de excludente da ilicitude: exercício regular de direito (CP, art. 23, inc. III, segunda parte).

4.3 Obtenção da prova por meio ilícito

Essa nova visão do direito humano de hierarquia constitucional de não cooperar na própria incriminação, leva-nos a uma outra questão: aquela relativa às provas obtidas por meio ilícito quando se cuida de crime contra a ordem tributária. Isto porque se o contribuinte ou responsável não está obrigado a cooperar com a fiscalização tributária para arregimentar provas contra si mesmo, fica aberta a questão de como poderão ser obtidas provas da materialidade de crime contra a ordem tributária.

Forma comum de obtenção das provas, nestes crimes, é através do acesso dos agentes fiscais aos recintos dos estabelecimentos contribuintes onde ficam alojados os documentos contábeis, fiscais e, eventualmente, pessoais. Há, inclusive, a utilização de um documento, denominado “termo de início de fiscalização”, no qual se encontra uma cláusula advertindo que o contribuinte terá o “dever de permitir o acesso irrestrito dos agentes fiscais às dependências da empresa”.

efeito consequencial imediato, o gravíssimo comprometimento do sistema das liberdades públicas. – A cláusula de tipificação penal, cujo conteúdo descritivo se revela precário e insuficiente, não permite que se observe o princípio da dupla incriminação, inviabilizando, em consequência, o acolhimento do pedido extradicional” (Extradição 633/Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello).

(29) O princípio da determinação dos tipos penais já foi reconhecido expressamente pelo Pretório Excelso como se pode observar na decisão proferida pelo c. Plenário no Pedido de Extradicação 633, onde ficou assentado que: “– O ato de tipificação penal impõe ao Estado o dever de identificar, com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. As normas de incriminação que desatendem a essa exigência de objetividade – além de descumprirem a função de garantia que é inerente ao tipo penal – qualificam-se como expressão de um discurso normativo absolutamente incompatível com a essência mesma dos princípios que estruturam o sistema penal no contexto dos regimes democráticos. – O reconhecimento da possibilidade de instituição de estruturas típicas flexíveis não confere ao Estado o poder de construir figuras penais com utilização, pelo legislador, de expressões ambíguas, vagas, imprecisas e indefinidas. É que o regime de indeterminação do tipo penal implica, em última análise, a própria subversão do postulado constitucional da reserva de lei, daí resultando, como

Ora, diante do direito humano de não cooperar na própria incriminação e da garantia de inviolabilidade do domicílio, é questionável se os agentes fiscais podem, sem o consentimento do responsável ou em sua ausência, e sem mandado judicial, adentrar no estabelecimento contribuinte e apreender os documentos que ali encontrarem.

Pensamos que tal proceder não é mais possível após a consagração constitucional do *nemo tenetur se detegere* e da proteção à inviolabilidade do domicílio, se deflagrado, as provas assim obtidas o serão por meio ilícito.

A consagração da inviolabilidade da intimidade e do domicílio suscita o mesmo tratamento dado à questão do direito humano e constitucional de não cooperar na própria incriminação na medida em que se encontra disciplinada quer na CF (art. 5.º, incs. X e XI), quer no Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, de 1966 (art. 17, 1 e 2) e, ainda, na Convenção Americana de Direitos Humanos, de 1969, Pacto de San José da Costa Rica (art. 11, 2 e 3), que prescrevem, respectivamente, que: a) “São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurando o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”; b) “A casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial”; c) “Ninguém poderá ser objeto de ingerências arbitrárias ou ilegais em sua vida privada, em sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais à sua honra e reputação”; d) “Toda pessoa terá direito à proteção da lei contra essas ingerências ou ofensas”; e) “Ninguém pode ser objeto de ingerências arbitrárias ou abusivas em sua vida privada, em sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas

ilegais à sua honra ou reputação”; f) “Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais ingerências ou ofensas”.

A moderna hermenêutica prescreve que as disposições infraconstitucionais devem ser interpretadas de acordo com os mandamentos constitucionais – é o que se denomina interpretação de acordo com a Constituição. Assim sendo, as normas inseridas no art. 195, *caput*, do CTN, no art. 95, § 4.º,³⁰ da Lei 8.212/91, e art. 75, inc. I, da Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo (“Lei do ICMS”), devem ser entendidas de forma consoante às *garantias da inviolabilidade da intimidade e da inviolabilidade do domicílio*, asseguradas pela Lei Maior. Qualquer deslize, implica, automática e imediatamente, em violação de garantia constitucional inquinando de ineficácia, de imprestabilidade, de nulidade o ato produzido debaixo do proceder inconstitucional.

Recentemente o Pretório Excelso apreciou a matéria, em caso de repercussão nacional, estabelecendo que:

“O princípio da auto-executoriedade dos atos da Administração Pública não se insere numa dimensão isolada do contexto da ordem constitucional, nem tem caráter absoluto, sendo o exemplo mais classicamente mencionado o da imposição das multas, quando deve ser provocada a via judicial para a execução da sanção imposta por ato administrativo.

Ademais, como bem ensina Régis Fernandes de Oliveira (Executoriedade dos Atos Administrativos, *RT* 684/44),

⁽³⁰⁾ O dispositivo tem a seguinte redação: “A Seguridade Social através de seus órgãos competentes, e de acordo com o regulamento, promoverá a apreensão de comprovantes de arrecadação e de pagamento de benefícios, bem como de quaisquer documentos pertinentes, inclusive contábeis, mediante lavratura do competente termo, com a finalidade de apurar administrativamente a ocorrência dos crimes previstos neste artigo”.

essa prerrogativa da Administração Pública não se justifica quando 'houver uma procedimentalização judicial ou administrativa da atividade', o que manifestamente ocorre, por imposição de cunho constitucional, em casos como o dos autos, em que o *ato ou procedimento administrativo necessariamente implica repercussão na esfera domiciliar do administrado*, sujeitando-se, por isso, ao devido processo legal, em que se destaca, *como essencial, a decisão judicial autorizadora da restrição a ser imposta*.

Sendo esta interpretação coerente com o art. 5.º, inc. XI, da CF, não há como negar que o ato promovido pelo Fisco resultou em restrição à garantia da inviolabilidade do domicílio que, numa extensão conceitual mais larga, abrange até mesmo o local onde se exerce a profissão ou a atividade, desde que constitua um ambiente fechado ou de acesso restrito ao público (cf. José Celso de Mello Filho. Constituição Federal anotada. Saraiva, p. 443; Manoel Gonçalves Ferreira Filho, op. cit., p. 37; Cretella Júnior, op. cit., p. 261), como é o caso típico dos escritórios profissionais.

Se a entrada dos agentes fiscais no escritório da empresa Verax não consentida pelo morador ou quem a esse fosse equiparável, nem precedida de autorização judicial, ainda que tenham sido cumpridos os demais procedimentos legais, o que se pode concluir é que toda a diligência, noticiada pela imprensa como verdadeira invasão, foi maculada por um vício de origem".³¹

Acrescentando, adiante, o Exmo. Ministro Relator que:

"A prova em foco, portanto, do mesmo modo que as consistentes nas comunicações telefônicas anteriormente apreciadas, *por haverem sido obtidas por*

meios constitucionalmente reprováveis, devem ser consideradas ilícitas.

"É indubitável que a prova ilícita, entre nós, não se reveste da necessária idoneidade jurídica como meio de formação do convencimento dos julgados, razão pela qual deve ser desprezada, ainda que em prejuízo da apuração da verdade, no prol do ideal maior de um processo justo, condizente com o respeito devido aos direitos e garantias fundamentais da pessoa humana, valor que se sobreleva, em muito, ao que é representado pelo interesse que tem a sociedade numa eficaz repressão aos delitos. É um pequeno preço que se paga por viver-se em estado de direito democrático".³²

Os agentes públicos possuem meios legais à sua disposição para dispor daqueles documentos uma vez que "havendo prova ou suspeita fundada de que o bem ou mercadoria que objetive a comprovação da infração se encontre em residência *particular ou em outro local a que a fiscalização não tenha livre acesso, devem ser promovidas buscas e apreensões judiciais*, sem prejuízo das medidas necessárias para evitar sua remoção sem anuência do Fisco".³³

Em recente e excelente monografia sobre o tema, Grotti acentua, na esteira do que deixou consignado o i. Min. Ilmar Galvão, que o alcance da proteção constitucional ao domicílio é bem mais abrangente do que qualquer outra oferecida pelo sistema infraconstitucional e inclui também *recintos industriais e escritórios desde que não abertos ao público*.³⁴ A proteção se estende à pessoa jurídica reflexo da garantia de seus titulares.

Para que se dê a violação da garantia constitucional, a entrada ou permanência

(32) Idem, fls. 2.188/2.189, g.n.

(33) Art. 77, § 2.º, Lei 6.374/89, g.n.

(31) STF, Plenário, Ação Penal 307-3, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 20.10.1994, fls. 2.183/7, g.n.

(34) GROTTI, D. A. M. *Inviolabilidade do domicílio na Constituição*. São Paulo: RT, 1993, p. 76, g.n.

deve dar-se contra a vontade expressa ou tácita de quem de direito. Pode ser feita clandestinamente (às escondidas, às ocultas ou furtivamente); astuciosamente (com emprego de fraude, artil, artifício etc., para o ingresso ou continuação no recinto); ou ostensivamente, quando abertamente contrária à vontade do morador.³⁵

A norma constitucional de proteção ao domicílio e aquelas com força constitucional inseridas pelos pactos de direitos humanos acima referidas restringiram as autorizações aos agentes dos poderes públicos àquelas expressamente previstas: flagrante delito, prestação de socorro, ordem judicial ou consentimento de quem de direito (art. 5.º, inc. XI, CF). Não é mais possível, portanto, entrever autorização para entrada dos agentes fiscais nos recintos fechados das empresas sem o consentimento do sujeito competente para tal ou sem mandado judicial. A respeito do tema, é de se socorrer mais uma vez à supracitada jurista que assevera que “no que tange à primeira hipótese, cumpre notar que, de acordo com a CF, art. 5.º, XI, ‘*in fine*’, é necessário sempre ordem judicial para realizar qualquer diligência, seja de natureza policial, judicial, fiscal ou administrativa, se não houver o consentimento do morador. O mandado de prisão é ordem judicial, daí porque permite a entrada em domicílio; é ordem, porém, que deverá ser fundamentada, nos termos do art. 5.º, LXI, da Constituição.

“Reforça a proteção à inviolabilidade do domicílio o dispositivo constitucional que considera expressamente inadmissíveis as provas obtidas por meios ilícitos (art. 5.º, LVI). E não há dúvida de que as provas obtidas com violação do domicílio são ilícitas.

Como se vê, anteriormente à Constituição em vigor, a autoridade podia ela própria, realizar a busca. Não precisava que outra pessoa a efetuasse. Se, porém,

não desse a busca pessoalmente, se ordenasse que outrem a realizasse, a ordem tinha de ser consignada em documento, que, por isso mesmo, é conhecido com mandado.

Atualmente, diante da nova Constituição Federal, a autoridade policial não pode mais proceder de ofício pessoalmente ou por seu agente à busca domiciliar. Se desejar empreender uma busca domiciliar, mesmo que pretenda fazê-lo pessoalmente, haverá *indeclinável necessidade de ordem judicial*. Se o juiz não autorizar, não será possível, e, se mesmo assim vier a acontecer, responderá a autoridade criminalmente, pois a ‘entrada’ se deu sem as formalidades legais”.³⁶

O próprio estatuto legal que rege a atividade dos agentes fiscais impõe a necessidade de autorização judicial para a busca e apreensão de documentos e, neste passo, pode – e deve – ser feita uma analogia com o que dispõe o CPP acerca do tema. Já tendo decidido o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em brilhante acórdão da lavra do e. Des. Dante Bussana, que: “Na hipótese a apreensão, que se constitui na prova fundamental do fato típico foi obtida por meio ilícito (violação do domicílio do réu) e não pode, portanto, ser como tal admitida. Sem ela, falta suporte à condenação.

O fundamento da absolvição e o inc. II do art. 386 do CPP, pois reconhecida a inadmissibilidade da prova obtida por meio ilícito, estamos diante da ‘inexistência de provas’”.³⁷

No mesmo sentido, ainda, deixou consignado o e. Juiz Albano Nogueira que “a ilegalidade da busca e apreensão domiciliar, por si só, prejudica, irremediavelmente, a ação penal, independentemente da própria veracidade da acusação. *Ao Estado não se pode permitir a violação da*

(36) GROTTI, D. A. M. Op. cit., p. 116-119.

(37) TJSP, 4.ª Câ., j. 03.12.1990, RT 670/273.

(35) GROTTI, D. A. M. Op. cit., p. 106.

lei, a pretexto da colheita de elementos probatórios. Os fins não justificam os meios. O direito de prova, meramente adjetivo, não se sobrepõe às garantias individuais de natureza constitucional."³⁸

Nas hipóteses ora abordadas, estaremos, portanto e de acordo com Grinover, diante de *provas ilícitas* obtidas por meio que viola direito humano e constitucional material dos contribuintes (direito constitucional à inviolabilidade de sua intimidade e de seu domicílio).³⁹

"Sendo a ilicitude um conceito geral do direito", ensina a ilustre Professora, "e não conceito especial de algum de seus ramos, o princípio de que o que é nulo é inválido é também geral: e assim, para sustentar-se a inadmissibilidade de uma prova em juízo, basta o fato de que tenha sido ela obtida ilegalmente, violando-se normas jurídicas de qualquer natureza. Especialmente quando estas normas tenham sido postas para proteger direitos fundamentais, vulnerados através da obtenção, processual ou extraprocessual, da referida prova".⁴⁰

Esta vulneração, na esteira do que dispõe o art. 5.º, inc. LVI, da CF, conduz à consideração de que "as provas ilícitas, sendo consideradas pela Constituição inadmissíveis, não são por esta tidas como provas. Trata-se de não-ato, de não prova, que as reconduz à categoria da inexistência jurídica. Elas simplesmente *não existem como provas*: não têm aptidão para surgirem como provas (...). Daí sua total ineficácia".⁴¹ Consequentemente, o

tribunal deverá desconsiderar as provas ilícitas que foram objeto de consideração pela sentença condenatória, e, conforme já foi determinado pelo STF, "devem elas ser mesmo desentranhadas do processo",⁴² sendo julgado o processo como se elas não existissem.

Neste sentido, o entendimento do Exmo. Min. William Patterson do Eg. STJ que, em duas oportunidades, já manifestou-se acerca da matéria. Numa delas, cuja ementa segue abaixo, proferiu voto vencedor que foi seguido pelos i. Min. Vicente Cernichiaro e Anselmo Santiago:

Habeas Corpus. Crime de sonegação fiscal. Documentos. Apreensão irregular. Nulidade do processo.

– Apreendida, no escritório do paciente, a documentação que deu origem ao processo criminal, sem as cautelas recomendadas no item XI, do art. 5.º, da CF, forçoso é reconhecer que se cuida de prova obtida por meios ilícitos, circunstância que afeta o procedimento (inc. LVI do citado dispositivo), principalmente cuidando-se de crime de sonegação fiscal.

– Nulidade que se acolhe.

– "*Habeas Corpus* deferido" (*Habeas Corpus* 3.912/RJ – REG. 95/0048625-3, 6.ª T., j. em 17.10.1995, m.v.).

Em outra oportunidade, quando apresentada a mesma questão perante aquela C. Turma, decidiu-se, também por maioria de votos, que a análise da ilicitude das provas obtidas mediante invasão da empresa implicaria dilação probatória, inadmissível em sede de *Habeas Corpus*, vencido o i. Min. William Patterson que concedia a ordem nos seguintes termos:

"O Exmo. Min. William Patterson: – (...) O problema é que o dispositivo constitucional não permite que se invada o escritório de empresa que não é exposta ao público. A fiscalização tem todo o direito de examinar livros, e isso não nego. O que

(38) TACrim-SP – AC – JUTACrim 75/314. In: FRANCO, A. S. *et al.*. CP e sua interpretação jurisprudencial. 5. ed. rev. ampl., São Paulo : RT, p. 1.836, g.n.

(39) GRINOVER, A. P. *Liberdades públicas e processo penal: as interceptações telefônicas*. 2. ed. rev. atual., São Paulo : RT, 1982, p. 71.

(40) GRINOVER, A. P. Op. cit., p. 108-109.

(41) GRINOVER, A. P. *et al.* *As nulidades no processo penal*. 5. ed. rev. ampl., São Paulo : Malheiros, 1996, p. 126.

(42) GRINOVER, A. P., *et al.* Op. cit., p. 126.

não é possível é apreender livros, ainda mais com operação militar, como ocorreu no particular.

O Exmo. Sr. Min. Adhemar Maciel (Aparte): – Quanto a isso, não discuto, pois penso que a matéria é eminentemente probatória.

O Exmo. Sr. Min. William Patterson: – Estou apenas respondendo à argumentação desenvolvida pelo Dr. Raimundo Francisco Ribeiro de Bonis, que assim disse: ‘Será possível que ficará proibido o Poder Público de examinar livros?’ Quanto a esse aspecto, não discuto. Isso poderá ser feito a qualquer momento, por fiscal devidamente credenciado. Faz-se o exame, e, se houver irregularidade, autua-se.

O Exmo. Sr. Min. Adhemar Maciel (Aparte): – Mas V. Exa. está admitindo o provado.

O Exmo. Sr. Min. William Patterson: – Não, Excelência. Estou apenas contrargumentando as razões proferidas pelo eminente Dr. Raimundo de Bonis. Não afasto, e nem seria possível fazê-lo, o exercício do Poder Público na fiscalização das empresas particulares, mas com observância dos princípios legais. O estado de direito democrático não pode partir para o absurdo do estado militarista. O Poder Público tem todo o direito de fiscalizar e combater a sonegação, mas dentro das normas, e não com operação *ad terrorem*. É como penso” (*Habeas Corpus* 3.931/RJ – REG. 95.0050496-0, 6.^a T., j. em 12.12.1995, m.v.).

À luz deste entendimento, no mínimo deve ser reinterpretada a disposição inserida no art. 195 do CTN, acima transcrita, uma vez que as limitações de ordem constitucional se impõem, evidentemente, às leis complementares. “A fiscalização, não obstante tal dispositivo, não pode violar a intimidade, o domicílio ou as comunicações do contribuinte, a pretexto de buscar provas ou investigar crimes fiscais. As exceções a tais garantias individuais estão na Carta Política e

devem ser estritamente observadas, sob pena de abuso de autoridade e produção de provas ilícitas, hoje constitucionalmente inadmissíveis em processo de qualquer natureza (art. 5.^o, inc. LVI)”.⁴³

O mesmo não se pode dizer, porém, do dispositivo da lei paulista que exige *ordem judicial*, em hipótese alguma tendo sido permitida a invasão, quer da residência, quer do estabelecimento comercial, pelos agentes fiscais que, diante da recusa do contribuinte, somente poderão recorrer ao Poder Judiciário, a quem cumpre julgar da necessidade e legalidade da exigência emitindo ordem judicial, se o juízo for positivo, e zelando pelas garantias e direitos humanos individuais constitucionais e com força constitucional.

5. Conclusões

Tendo em vista o disposto nos arts. 1.^o, inc. III, 4.^o, inc. II, 5.^o, incs. LV e LXIII e § 2.^o, da CF, 14, 3, “g”, do Pacto Internacional dos Direitos Cíveis e Políticos e 8.^o, 2, “g”, da Convenção Americana de Direitos Humanos, todos aqueles que possam figurar *em tese* como sujeitos ativos da prática de crimes contra a ordem tributária têm o direito humano e constitucional a não cooperar com a fiscalização tributária na arregimentação de documentos e informações que possam servir de provas ou indícios da prática daqueles crimes, não cometendo, com sua recusa, omissão ou oposição, a prática quer do delito de desobediência (art. 330 do CP) quer daquele previsto no art. 1.^o, par.ún., da Lei 8.137/90.

A recusa do contribuinte em fornecer as informações ou documentos requeridos pela fiscalização tributária não conduz à autorização para que seus agentes adentrem em recinto fechado da empresa, sem o consentimento do contribuinte, na sua ausência ou sem mandado judi-

⁽⁴³⁾ MARINO, P. L. A. Op. cit., p. 117.

cial, para a apreensão do material procurado. A CF (art. 5.º, incs. X e XI), o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, de 1966 (art. 17, 1 e 2) e, ainda, a Convenção Americana de Direitos Humanos, de 1969, Pacto de San José da Costa Rica (art. 11, 2 e 3) garantem a inviolabilidade da intimidade e do domicílio declarando-os direitos humanos constitucionais e com força constitucional. Assim, no que pertine à matéria ora analisada, só poderão os agentes fis-

cais adentrarem em recinto fechado de empresa ou escritório profissional, durante o dia, munidos de mandado judicial ou, a qualquer tempo, em caso de flagrante delito. Acaso não sejam observadas as normas constitucionais e com força constitucional acima referidas, os documentos e as informações angariadas com a violação de tais direitos humanos materiais, não poderão ser admitidas no processo penal por terem sido obtidas por *meio ilícito* (CF, art. 5.º, inc. LVI).