



Hélcio Corrêa

72

PEQUENAS OBSERVAÇÕES SOBRE CERTOS ASPECTOS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

SMALL OBSERVATIONS ON SPECIFIC ASPECTS OF TAXPAYERS' BASIC RIGHTS

Alberto Nogueira Júnior

RESUMO

Aborda a existência e a extensão dos direitos fundamentais do contribuinte ao silêncio, à inviolabilidade de seu domicílio e do escritório de seu advogado.

Questiona aspectos relacionados ao exercício da fiscalização tributária externa, a saber: se deve tal fiscalização estar condicionada a prévia autorização judicial; quando é possível realizar diligências de busca e apreensão de equipamentos ou de documentos em escritórios de advocacia; da ilicitude (ou não) da imposição de multa de ofício ao contribuinte que se recusar a colaborar com a fiscalização tributária, dentre outras questões.

PALAVRAS – CHAVE

Direito Tributário; contribuinte; domicílio; inviolabilidade; sigilo profissional; advogado; busca; apreensão; CF – art. 5º, XI.

ABSTRACT

The author broaches the subject of the existence and the extent of taxpayers' basic rights to silence and to the inviolability of both his home and his lawyer's office.

He brings into question matters related to external tax supervision, such as: whether that supervision should be bound to previous legal authorization; when should actions such as the search and seizure of equipments or documents in lawyers' office take place; whether it is (or not) legal to impose a penalty on taxpayers who refuse to cooperate with tax supervision, among other points.

KEYWORDS

Tax Law; taxpayer; home; inviolability; professional confidentiality; lawyer; search; seizure; Brazilian Constitution – article 5th, XI.

1 A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA TEM SUA ATIVIDADE EXTERNA CONDICIONADA À PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL, ASSIM COMO OCORRE COM A POLÍCIA JUDICIÁRIA?

A polícia de segurança pública não pode invadir uma casa, exceto em caso de flagrante, desastre, ou para prestar socorro. Durante o dia, somente poderá invadir a casa com prévia ordem judicial; à noite, nem assim (art. 5º, XI, da CF/88).

A polícia é judiciária quando atua em cumprimento a uma ordem judicial por razões de inquérito ou ação criminal. Isso significa que, embora exerça atividade administrativa, e, em casos de investigações em inquérito criminal, de modo inquisitorial, somente pode agir depois de controlada pela autoridade judicial competente – esta a radical inovação da Constituição Federal de 1988 em relação à nossa tradição constitucional positiva e ao Código de Processo Penal de 1940, que tinha como autoridade competente para expedir a ordem de invasão a que presidia o inquérito criminal, ou seja, o delegado de polícia.

A polícia, quando no exercício de suas funções e atribuições em inquérito ou ação penal, não estará dotada da prerrogativa da auto-executoriedade dos atos estatais, exatamente em razão da necessidade do prévio controle judicial.

Trata-se de uma exceção ao princípio geral de Direito Público, e que existe como tal por ser o Estado a entidade central do sistema jurídico, o ponto de convergência das limitações às liberdades públicas, em prol do interesse público. Esta a concepção clássica do Estado de Polícia.

Em matéria de polícia da segurança pública o Estado é suspeito. As razões para essa suspeição são históricas – torturas, desrespeito aos direitos humanos, corrupção da polícia; fatos, que ainda hoje se encontram na pauta das organizações de defesa dos direitos humanos, embora o regime democrático de Direito anunciado pela Constituição Federal de 1988 mostre que a construção das liber-

dades democráticas é um projeto diário e infindável, talvez uma utopia, mas que deve ser buscada e efetivada.

Em sede de fiscalização tributária¹, o quadro histórico não é exatamente aquele da área da polícia de segurança pública, embora o sistema de administração tributária conte também com suas doses generosas de violência, explícita ou simbólica², contra o contribuinte.³

A polícia, quando no exercício de suas funções e atribuições em inquérito ou ação penal, não estará dotada da prerrogativa da auto-executoriedade dos atos estatais, exatamente em razão da necessidade do prévio controle judicial.

Em relação à autoridade administrativa de fiscalização tributária não há partir-se da presunção de que o Estado, enquanto Administração Tributária, é suspeito e, por esse motivo, deve também ser sujeito de um prévio controle judicial – vale, aqui, o princípio geral de Direito Administrativo que reconhece ao Estado, quando no exercício de seu poder geral de polícia – no caso política tributária – a prerrogativa de auto-executar seus atos, nesta hipótese de fiscalização tributária.

É a própria Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, que confere ao Estado a competência tributária.

Toda competência é instituída para o alcance de uma finalidade, assim quem a tem também possui os meios para atingir tal finalidade, dentre os quais se inclui o poder – dever de fiscalizar o correto adimplemento das suas obrigações tributárias pelos contribuintes⁴.

Dessarte, não há de se condicionar o exercício do poder de fiscalização tributária a um prévio controle judicial.

2 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE PESSOA FÍSICA DEVEM SER RESPEITADOS PELA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como decorrência do caráter democrático do Estado de Direito que a República Federativa do Brasil estabeleceu

ser princípio fundamental, os direitos e garantias individuais, ora compreendidos como direitos humanos, ora como liberdades públicas⁵, deverão ser respeitados pelo Estado e pelos órgãos e entidades da Administração Pública, em todos os seus atos, durante toda a sua atuação, pouco importando que os atos praticados sejam materiais, que tenham como local um procedimento administrativo ou

um processo judicial⁶.

Esta a razão pela qual a fiscalização tributária não poderá **invadir** a casa do contribuinte, embora a atividade de fiscalização tenha sido legitimamente autorizada pelo superior hierárquico do auditor fiscal, e não pelo juiz. Para essa invasão, a da casa do indivíduo, haverá de se valer de ordem judicial prévia⁷.

Mas o que se entende por invasão e por casa? A doutrina é tranqüila ao caracterizar a invasão como a entrada na casa, sem a permissão do morador, ou contra expressa proibição de entrada na casa feita pelo morador⁸.

Porém, a posição dos Tribunais a respeito da extensão do direito à inviolabilidade do domicílio profissional do contribuinte tem sido conflitante; de um lado, capitaneado pelo Supremo Tribunal Federal, em posição inovadora em relação à jurisprudência da própria Corte, os que alargam a garantia ao máximo extremo, mediante interpretação do art. 5º, XI, da CF/88; do outro, os que entendem que esse artigo não se estende à empresa e reconhece a aplicabilidade do disposto nos arts. 194 e 200 do CTN⁹.

E o que se deve entender por casa? O lar; a residência; a moradia; a habitação individual ou coletiva; o local não destinado ao público¹⁰. Todos esses significados têm em foco o indivíduo. Nesse sentido, o art. 5º, XI, da CF/88.

3 AS PESSOAS JURÍDICAS GOZAM DA MESMA PROTEÇÃO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS QUE OS CONTRIBUINTES PESSOAS FÍSICAS?

Igual proteção pode ser reconhecida às pessoas jurídicas? Na medida em que representarem verdadeiro desdobramento da personalidade e da vida privada do indivíduo, legítima será essa extensão. É o caso dos pequenos escritórios e consultórios de profissionais liberais, as pequenas oficinas mecânicas, as microempresas de “fundo de quintal”.

Mas seria demais reconhecer às pessoas jurídicas de maior porte, médias e grandes empresas, multinacionais e transnacionais, aquela proteção historicamente destinada à pessoa humana, e assim também à coletividade organizada para exercício das suas liberdades fundamentais¹¹.

4 PODE SER REINTELAURADO, OU PRORROGADO INDEFINIDAMENTE, PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZAÇÃO CONTRA O CONTRIBUINTE, SEM QUALQUER INDÍCIO DE IRREGULARIDADE?

O exercício do poder de polícia tributária pela fiscalização terá de respeitar os direitos fundamentais do contribuinte. Poderá ser reinstaurado ou prorrogado indefinidamente procedimento administrativo de fiscalização contra o contribuinte, sem qualquer indício de irregularidade? Por princípio, não.

Seja por imprecisão, incompletude ou descoberta de informações omitidas pelo contribuinte, mediante o resultado do cruzamento de variadas declarações prestadas pelo contribuinte e por terceiros, a intervenção da Administração Tributária na esfera da liberdade do contribuinte deverá ser razoável ou proporcional, logo, com justa causa, sob pena de ferimento do princípio do devido processo legal – art. 5º, LIV, da CF/88¹².

5 É CONSTITUCIONALMENTE LÍCITO O CONTRIBUINTE SOFRER SANÇÕES PECUNIÁRIAS EM CASO DE RECUSA EM COLABORAR COM A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA?

Será lícito à Administração Tributária sancionar o contribuinte com multas mais elevadas (multa de ofício) na hipótese de ele não colaborar com a fiscalização, recusando-se a exibir livros, registros, dados e outros elementos de informação?

Aqui poder-se-ia estar diante de um possível conflito entre um dever (obrigação) de colaboração do contribuinte com a Administração Tributária, especialmente em caso de lançamento por homologação, e o direito ao silêncio por parte do contribuinte, como exercício do seu direito de defesa (passiva) já em âmbito administrativo inquisitorial, como é o caso do procedimento de fiscalização tributária?

Igual proteção pode ser reconhecida às pessoas jurídicas? Na medida em que representarem verdadeiro desdobramento da personalidade e da vida privada do indivíduo, legítima será essa extensão.

Desde logo, deve ser admitida a possibilidade de ser necessário ao sujeito passivo omitir-se, não prestando a informação desejada, uma vez que, não raro, o ilícito tributário poderá também constituir-se, a um só e mesmo tempo, em ilícito penal

– sendo exemplo a existência de contabilidade paralela (“caixa dois”), a demonstrar a existência de sonegação fiscal?

O sujeito passivo, regra geral, não poderá valer-se do silêncio como estratégia de defesa – não por não ser admissível a existência do direito fundamental à defesa em procedimento administrativo inquisitorial, entendido, no mínimo, como direito à participação do sujeito passivo no procedimento, atuando ou quedando-se inerte, voluntariamente –, mas sim porque, ao contrário do que se dá na esfera do Direito Penal, em que a realização do tipo importa no descumprimento de uma obrigação negativa – não cometer o crime –, em se tratando de obrigação tributária, o Estado é parte dessa relação jurídica e, como parte, tem o direito de exigir que a parte co-obrigada preste contas do regular adimplemento de sua prestação.

Dentro de tal perspectiva, a imposição de multa de ofício e a aplicação de outras espécies de sanções ao contribuinte pela Administração Tributária, como a sujeição daquele a um regime tributário especial, afigura-se legítima. A questão, não obstante, está a despertar acesa polêmica¹³, inclusive no Direito Comparado.

Assim é que, por exemplo, informa Juan Manuel Alvarez Echagüe que o Tribunal Constitucional espanhol entende que *el aportar datos o acompañar documentos no constituye una declaración contra si mismo, sino que ello se configuraría cuando existiere una declaración del contribuyente donde admite su culpabilidad* (ECHAGÜE, 2007).

E, na Argentina, Gastón Armando Miani diz que *la exigencia constitucional que manda que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo ha sido considerada por la doctrina judicial de la Corte Suprema de la Nación aplicable exclusivamente en materia penal, por lo tanto en materia tributaria el principio de inmunidad de declaración no puede ser opuesto al deber de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización a cargo de los organismos recaudadores* (MIANI, 2007).

6 BUSCA E APREENSÃO DE EQUIPAMENTOS, DOCUMENTOS E OUTROS ELEMENTOS, PELA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA, ACOMPANHADA OU NÃO DA POLÍCIA JUDICIÁRIA, EM ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA.

É lícito à fiscalização tributária, acompanhada ou não de policiais da segurança pública, adentrar em escritórios de advocacia e buscar e apreender documentos, papéis, CDs, computadores e outros arquivos, manuais ou eletrônicos, com a finalidade de investigar a existência de infração penal tributária e/ou crime penal tributário?

Se o próprio escritório de advocacia for o contribuinte sujeito à diligência de fiscalização, nenhum problema, evidentemente. Mas, e se o advogado, ou o escritório de advogados houver sido constituído para defender os direitos e interesses do contribuinte, inclusive para estudar medidas que favoreçam a regularização de sua situação tributária, quando não também penal?

Mais que abordar o tema reportando-se à legislação, à doutrina e à jurisprudência, dever-se-á extrair dos fatos ocorridos na vida cotidiana o significado valorativo do impacto que aquelas medidas podem vir a representar para uma sociedade democrática¹⁴.

Vários foram os protestos e as declarações divulgados pelo Conselho Federal da OAB contra as invasões de escritórios de advocacia, não raro seguidas da prisão de advogados

com forte aparato policial e transmissão de imagens em canais de televisão, busca e apreensão de papéis, documentos, arquivos manuais e eletrônicos, microcomputadores, e também contra a frequência cada vez maior de interceptações de comunicações telefônicas e de dados entre os advogados e seus clientes. Não deixou a Ordem, contudo, de denunciar, com veemência, o abuso das interceptações e escutas telefônicas autorizadas judicialmente, ou clandestinas, abusos estes que mereceram até reportagens internacionais¹⁵.

A reação da OAB levou o Ministro da Justiça a baixar as Portarias n. 1.287 e n. 1.288, ambas de 30.6.2005, estabelecendo normas de procedimento a serem observadas pela Polícia Federal quando no cumprimento de mandados judiciais de busca e apreensão em escritórios de advocacia.

Houve, sem dúvida, avanços quanto à defesa dos direitos e das prerrogativas que os advogados devem ter, em benefício do direito de defesa de seus constituintes.

Assim, por exemplo, o art. 2º, *caput*, e inc. I, da Portaria n. 1.288/2005, determina que *as diligências de busca e apreensão em escritórios de advocacia só poderão ser requeridas à autoridade judicial quando houver, alternativamente: I – provas ou fortes indícios da participação de advogado na prática delituosa sob investigação.*

A jurisprudência é pacífica no sentido de que o advogado que ultrapassar a fronteira que o separa de tornar-se cúmplice de seu cliente não poderá contar com a proteção da imunidade do seu sigilo profissional, logo, poderá sofrer todas as medidas preventivas de natureza penal que o próprio cliente poderia sofrer¹⁶.

À exceção de casos em que o advogado tenha se tornado cúmplice, o art. 7º, II, da Lei n. 8.906/94 garante a inviolabilidade do seu escritório ou do seu local de trabalho, salvo em caso de busca e apreensão determinada por magistrado¹⁷. Entretanto, o inc. II do art. 2º poderá causar alguma repercussão prejudicial ao direito de defesa técnica pelo investigado, indiciado ou réu.

De fato, o citado dispositivo estabelece que, alternativamente, a autoridade policial poderá requerer ao juiz a expedição de mandado de busca e apreensão

quando houver *fundados indícios de que em poder de advogado há objeto que constitua instrumento ou produto do crime ou que constitua elemento do corpo de delito, ou, ainda, documentos ou dados imprescindíveis à elucidação do fato em questão.*

Basta imaginar a hipótese de um empresário, de qualquer porte econômico, que tenha descontado contribuição previdenciária na folha de pagamento de seus empregados, mas que não tenha repassado o montante à Previdência Social, por absoluta falta de recursos financeiros, ou seja, o desconto das contribuições deu-se apenas virtualmente. Então, ele consulta um advogado em busca de orientação sobre como regularizar a sua situação e entrega-lhe todos os documentos comprobatórios do não-recolhimento.

Dentro de tal perspectiva, a imposição de multa de ofício e a aplicação de outras espécies de sanções ao contribuinte pela Administração Tributária, como a sujeição daquele a um regime tributário especial, afigura-se legítima.

Tais documentos constituiriam *documentos imprescindíveis à elucidação do fato em apuração*, e, buscados e apreendidos, poderiam servir de fundamento para a decretação de prisão temporária ou definitiva do empresário, não obstante estivesse ele buscando orientação para legalizar sua situação.

O art. 4º, *caput*, e inc. IV, da Portaria n. 1.288/2005, é enfático e explícito ao vedar a busca e apreensão dos objetos ali relacionados, *salvo expressa determinação em contrário*, ou seja, *cartas, fac – símiles, correspondência eletrônica (e-mail) ou outras formas de comunicação entre advogado e cliente protegidas pelo sigilo profissional.*

Aqui a Portaria se mostra melhor que a decisão proferida no julgamento do RHC n. 13.274-RS, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, dec. un. pub. DJU 29.9.2003, p. 276, quando se entendeu que não teria havido *quebra do sigilo do advogado em nenhum momento, ocorrendo apenas gravações e transcrições automáticas de algumas ligações recebidas do advogado pelos investigados.*

Ora, se as ligações foram feitas para o telefone do escritório do advogado, ou do seu local de trabalho, sem o conhecimento dos interlocutores, houve, então, inter-

ceptação de comunicação telefônica.

E se não foi determinada a quebra do sigilo do advogado em nenhum momento, a interceptação telefônica constituiu-se em prova ilícita e inválida.

O relator acolheu as razões expostas pelo juiz monocrático, no sentido de que o advogado que teve gravada sua conversa telefônica com os investigados, ainda não os estava defendendo naquele processo, e seu nome não fora citado e nem constou dos respectivos autos.

Mas, se o advogado conversava sobre as condições em que aceitaria defender o possível cliente naquele processo criminal, ou em qualquer outra espécie de processo, ou dava alguma espécie de consultoria ou orientação técnica, a relação profissional entre cliente e advogado já existia, e tanto é que o advogado, ainda que sem receber instrumento de

mandato, ou sem celebrar contrato de honorários, não poderia fornecer informações que recebera daquele interlocutor a terceiros¹⁸.

Correta, a meu ver, a decisão proferida no julgamento do ROMS n. 11.627-SP, STJ, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, dec. un. pub. DJU 24.6.2002, p. 184, ao declarar que: [...] *a inviolabilidade do advogado, no exercício de sua profissão, abrange os meios utilizados em sua atuação, nestes incluídos seu escritório e locais de trabalho, correspondência, formas de comunicação, a exemplo da telefônica, todos protegidos pelo sigilo profissional. Nesta última hipótese há de se entender, evidentemente, a inadmissibilidade de interceptação telefônica do local de trabalho do advogado e, por óbvio, de sua própria residência.*

Nessa mesma linha, o art. 161 do Projeto de Código Processual Penal – Tipo para Ibero-América: Art. 161. *Coisas não sujeitas a seqüestro. Não estarão sujeitas a seqüestro:*

1. *As comunicações escritas sobre o imputado e as pessoas que possam abster-se de depor como testemunhas em razão de parentesco ou segredo particular (arts. 171 e 172);*

2. As anotações feitas pelas pessoas referidas no item 1, sobre relatos confiados pelo imputado ou sob qualquer circunstância, às quais estende-se o direito de abster-se de depor;

3. Outras coisas, inclusive os resultados de exames ou diagnósticos relativos a arte de curar, aos quais estende-se o direito de abster-se a depor.

A limitação somente terá aplicação quando as comunicações ou coisas estejam em poder daquelas pessoas autorizadas de abster-se de depor ou, no caso de advogados e profissionais médicos, arquivadas ou aos cuidados do escritório de advocacia ou do estabelecimento hospitalar, e não se aplica a limitação se o autorizado de abster-se a depor como testemunha é suspeito de ter participado da infração penal ou é considerado como encobridor, ou quando se tratar de coisas submetidas ao confisco porque proveniente de uma infração punível ou servem, em geral, para a prática de uma infração penal, apenas (AMBOS; CHOUKR, 2001, p. 302).

A Lei n. 11.767, de 7.8.2008, deu nova redação ao art. 7º, da Lei n. 8.906/94, o qual passou a dispor que:

Art. 7º [...] II – a inviolabilidade de seu escritório ou local de trabalho, bem como de seus instrumentos de trabalho, de sua correspondência escrita, eletrônica, telefônica e telemática, desde que relativas ao exercício da advocacia;

§ 6º Presentes indícios de autoria e materialidade da prática de crime por parte de advogado, a autoridade judiciária competente poderá decretar a quebra da inviolabilidade de que trata o inciso II do **caput** deste artigo, em decisão motiva, expedindo mandado de busca e apreensão, específico e pormenorizado, a ser cumprido na presença de representante da OAB, sendo, em qualquer hipótese, vedada a utilização dos documentos, das mídias e dos objetos pertencentes a clientes do advogado averiguado, bem como dos demais instrumentos de trabalho que contenham informações sobre clientes.

§ 7º A ressalva constante do § 6º deste artigo não se estende a clientes do advogado averiguado que estejam sendo formalmente investigados como seus partícipes ou co-autores pela prática do mesmo crime que deu causa à quebra da inviolabilidade".

A redação é mais pormenorizada do que a sugerida no art. 161 do Código de Processo Penal – Tipo para Ibero-América, mas, essencialmente, chega ao mesmo resultado: a defesa do sigilo profissional do advogado perante o interesse na investigação processual penal, admitindo-se que este último prevaleça desde que motivadamente, e somente se o advogado e seus clientes estiverem sendo formalmente investigados, logo, em inquérito criminal sob controle e direção da autoridade judiciária competente.

Entretanto, houve discordância por parte de juízes e promotores de justiça, no sentido de que a nova redação não teria sido expressa quanto a proibir que a busca e apreensão de documentos, equipamentos, etc., em escritórios de advocacia, mediante prévia ordem judicial, possa ter outra fundamentação, além daquela descrita, ou seja, outras situações nas quais o advogado, ou o escritório de advogados, não estiverem a ser, eles mesmos, formalmente investigados por algum crime¹⁹.

7 CONCLUSÃO

O exercício da atividade de fiscalização tributária externa

não está condicionado a prévia autorização judicial. Contudo, na hipótese de invasão de domicílio do contribuinte pessoa física, haverá de se observarem as mesmas limitações constitucionalmente impostas à polícia judiciária, e isso porque os direitos fundamentais do contribuinte devem ser respeitados também pela fiscalização tributária.

Igual proteção é de ser estendida às micro e pequenas empresas, por se tratarem de verdadeiro desdobramento da personalidade do indivíduo.

Não se poderá reinstaurar ou prorrogar, indefinidamente, procedimento administrativo de fiscalização contra o contribuinte, sem existência de qualquer indício de irregularidade, sob pena de violação do princípio constitucional do devido processo legal.

Defende-se a licitude da imposição de multa de ofício ao contribuinte que recusar-se a colaborar com a fiscalização tributária, no sentido de prestar as informações exigidas, uma vez que o sujeito ativo, por integrar a relação jurídica tributária com o sujeito passivo, tem direito de controlar as suas legalidades e regularidades; a questão, porém, é controversa, inclusive no Direito Comparado.

A aplicação do art. 2º, II, da Portaria n. 1.288/2005, do Ministro de Justiça, que autoriza a busca e apreensão de *documentos imprescindíveis à elucidação do fato em apuração* poderá resultar em prejuízo à defesa técnica do contribuinte.

Defende-se a constitucionalidade da Lei n. 11.767, de 7.8.2008, e que as medidas ali estabelecidas, por si sós, não impedem a devida investigação criminal.

NOTAS

- Oliveira (2003, p. 666): *Fiscalização é o ato de empreender exame e verificação, de controlar a execução ou funcionamento, tudo com vistas ao fiel atendimento das obrigações tributárias a cargo dos contribuintes. Indivíduo que o sujeito ativo, como titular de um crédito fundado na lei, tem o direito e o dever de verificar se as normas legais, que lhe conferem o crédito, estão sendo rigorosamente cumpridas pelo sujeito passivo. Em verdade, a atividade administrativa em apreço encerra procedimentos regulados pela legislação fiscal (lei lato sensu), a qual se deve submeter às normas deste Código. Os atos em que se manifesta são discionários (ao contrário da cobrança dos tributos, cf. art. 3º. do CTN), na medida em que sua prática depende da oportunidade e da conveniência aferidas pela própria administração.*
- Nogueira (1997, p. 119): *Sob o título de "A ideologia e suas vicissitudes no marxismo ocidental", TERRY EAGLETON nos traz interesse aporte de feição sociológica: "Bourdieu chama de "violência simbólica". Uma vez que a violência simbólica é legítima, ela costuma passar despercebida como violência. É, no dizer de Bourdieu no Esboço de uma teoria prática (...). No campo da educação, por exemplo, a violência simbólica opera menos pela fala "ideológica" do professor com os alunos do que por ser o professor percebido como possuidor de um "capital cultural" que o estudante precisa adquirir. O sistema educacional contribui, desse modo, para reproduzir a ordem social dominante, não tanto pelos pontos de vista que fomenta, mas por essa distribuição regulada do capital cultural. "Violência simbólica" é, pois, a maneira de Bourdieu repensar e elaborar o conceito gramsciano de hegemonia, e sua obra como um todo representa uma contribuição original para o que se poderia denominar de "microestruturas da ideologia", complementando as noções mais gerais da tradição marxista com exposições empiricamente detalhadas da ideologia como "vida cotidiana".*
- Nogueira (1995, p. 56): *[...] A omissão do Poder Público para com os contribuintes tem sido inacreditável, redundando em prejuízo geral (dificuldade para o atendimento das obrigações tributárias, custos empresariais evitáveis, não recebimento de tributos por falta ou deficiência das informações, etc.). Para se ter uma idéia desse incompreensível "descaso", basta lembrar que o art. 212 do CTN ordenou aos fiscos federal, estadual e municipal que*

- consolidassem, no prazo de 90 dias de sua entrada em vigor, “em texto único”, a “legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano”. Tal providência, de profundo alcance social, ético e econômico, de extrema necessidade e indiscutível utilidade, jamais foi encampada pelo Poder Público [...].
- 4 França (2006, p. 50): *Cada uma dessas pessoas de direito público interno recebe do comando constitucional, pelo critério material, competências tributárias exclusivas, reservando-se à União a competência residual. Esta competência tributária significa também a competência para fiscalizar os tributos que institui [...].*
 - 5 Nogueira (2001, p. 309) discorre a respeito das liberdades públicas, direitos humanos e direitos fundamentais, segundo as tradições francesa, inglesa e alemã, respectivamente: *Essas três vertentes, tenho sustentado em trabalhos, elas convergem para os Direitos do Homem, fruto de experiências e de civilizações diversas, mas todas do homem, isso tudo feito em cima de sangue, de sofrimento e de fibra, sobretudo de luta, muita luta, muita tenacidade, muita determinação, muita consciência, e não irresponsabilidade, levianidade, como muitas vezes ouvimos falar, “de que o Juiz está sendo leviano, não está concordando com a opinião do Supremo Tribunal Federal.*
 - 6 Barroso (2002, p. 87): *As liberdades públicas delimitam espaços da esfera individual que não podem, a princípio e por princípio, ser invadidas pelo Estado. [...]; Greco, Ora, as garantias fundamentais do processo são princípios e regras extraídos da Constituição, que definem o conteúdo humanitário da relação entre os órgãos que exercem a jurisdição e os cidadãos que têm interesse nas suas decisões, a partir do respeito à dignidade da pessoa humana, ao princípio da participação democrática, à eficácia concreta dos direitos dos cidadãos e à tutela jurisdicional efetiva desses direitos. Tanto na jurisdição contenciosa quanto na voluntária devem vigorar essas garantias, pois elas são imposições necessárias do próprio princípio do Estado de Direito. [...].*
 - 7 Decomain (2000, p. 758): *[...] Deve ficar registrado, todavia, nesse particular, que, se os objetos ou papéis a serem examinados estiverem na residência do sujeito passivo ou do terceiro, somente poderão a eles ter acesso os agentes do Fisco com a concordância do próprio destinatário da fiscalização, ou mediante autorização judicial para que lhe seja quebrada a inviolabilidade do domicílio, que representa garantia constitucional. O mesmo não vale, porém, quando se trate de objetos e papéis existentes no estabelecimento do sujeito passivo, ou mesmo no escritório do seu contador. A estes o acesso pelos fiscais é sempre franqueado, independentemente de prévia autorização judicial.*
 - 8 Por todos, veja-se Fragoso (1995, p. 163): *A entrada ou permanência deve dar-se contra a vontade, expressa ou tácita de quem de direito. Pode ser feita clandestinamente (às escondidas); astuciosamente (quando o agente induz em erro o morador, fazendo-o passar, por exemplo, por cobrador, guarda sanitário, etc.); ou ostensivamente, quando abertamente contrárias à vontade do morador. O dissenso do morador é indispensável. Pode ser expresso, quando ele manifesta o seu desejo de não permitir a entrada ou a permanência, ou tácito, quando as circunstâncias deixarem implícita a proibição. Presume-se o dissenso quando o crime é praticado clandestina ou astuciosamente. [...]. O art. 153 do Projeto de Código Processual Penal – Tipo para Ibero-América, in AMBOS, CHOUKR (2001, p. 300): Art. 153 – Invasão. Quando o registro se pratica em uma morada ou em lojas, nas suas dependências fechadas, ou em recinto habitado, requerer-se-á ordem escrita do juiz de instrução perante o qual tramita o processo ou do presidente do Tribunal, se se tratar de um tribunal colegiado. Se exceptua do disposto os seguintes casos: 1. Se, por incêndio, inundação, ou outro estrago semelhante, se encontrar ameaçada a vida ou a integridade física de quem habita o lugar; 2. quando se denunciar que pessoas estranhas foram vistas enquanto se introduziam no lugar e existiam indícios efetivos de que cometerão um delito; quando se introduzir em um lugar um imputado de um fato punível grave, que é perseguido para ser preso; 3. quando vozes provenientes de um lugar fechado anunciarem que ali está se cometendo um delito ou peça auxílio. [...].*
 - 9 Além da decisão proferida no HC 82.788-RJ, STF, veja-se RE n. 230.020-3-SP, STF, 1a. Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, dec. un. pub. DJU 25.6.2004: *PROVA Alegação de ilicitude de prova obtida mediante apreensão de documentos por agentes fiscais, em escritórios de empresa – compreendidos no alcance da garantia constitucional da inviolabilidade do domicílio – e de contaminação daquelas derivadas: tese substancialmente correta, mas, dependente da demonstração concreta de que os fiscais não estavam autorizados a entrar ou permanecer no escritório da empresa, o que demanda reexame de fatos e provas, vedado no recurso extraordinário (Súmula no. 279). Precedentes (HC 79.512, Pertence, DJ 16.5.2003). [...]; HC n. 79.512-9-RJ, STF, Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, dec. p. maioria pub. DJU 16.5.2003: *Prova: alegação de ilicitude da obtida mediante apreensão**

de documentos por agentes fiscais, em escritórios de empresa – compreendidos no alcance da garantia constitucional da inviolabilidade do domicílio – e de contaminação das provas daquela derivadas: tese substancialmente correta, prejudicada no caso, entretanto, pela ausência de qualquer prova de resistência dos acusados ou de seus prepostos ao ingresso dos fiscais nas dependências da empresa ou sequer de protesto imediato contra a diligência. 1. Conforme o art. 5º, XI, da Constituição – afóra as exceções nele taxativamente previstas (“em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro”) só a “determinação judicial” autoriza, e durante o dia, a entrada de alguém – autoridade ou não – no domicílio de outrem, sem o consentimento do morador. 1.1. Em conseqüência, o poder fiscalizador da administração tributária perdeu, em favor do reforço da garantia constitucional do domicílio, a prerrogativa da auto-executoriedade. 1.2. Daí não se extrai, de logo, a inconstitucionalidade superveniente ou a revogação dos preceitos infraconstitucionais de regimes precedentes que autorizam a agentes fiscais de tributos a proceder à busca domiciliar e à apreensão de papéis; essa legislação, contudo, que, sob a Carta precedente, continha em si a autorização à entrada forçada no domicílio do contribuinte, reduz-se, sob a Constituição vigente, a uma simples norma de competência para, uma vez no interior da dependência domiciliar, efetivar as diligências legalmente permitidas: o ingresso, porém, sempre que necessário vencer a oposição do morador, passou a depender de autorização judicial prévia. 1.3. Mas, é um dado elementar da incidência da garantia constitucional do domicílio o não consentimento do morador ao questionado ingresso de terceiro: malgrado a ausência da autorização judicial, só a entrada invito domino a ofende, seja o dissenso presumido, tácito ou expresso, seja a penetração ou a indevida permanência, clandestina, astuciosa ou franca. 1.4. Não supre ausência de prova da falta de autorização ao ingresso dos fiscais nas dependências da empresa o apelo à presunção de a tolerância à entrada ou à permanência dos agentes do Fisco ser fruto do metus publicae potestatis, ao menos nas circunstância do caso, em que não se trata das famigeradas “batidas” policiais no domicílio de indefesos favelados, nem sequer se demonstra a existência de protesto imediato. 2. Objeção de princípio – em relação à qual houve reserva de Ministros do Tribunal – à tese aventada de que à garantia constitucional da inadmissibilidade da prova ilícita se possa opor, com o fim de dar-lhe prevalência em nome do princípio da proporcionalidade, o interesse público na eficácia da repressão penal em geral ou, em particular, na de determinados crimes: é que, aí, foi a Constituição mesma que ponderou os valores contrapostos e optou – em prejuízo, se necessário da eficácia da persecução criminal – pelos valores fundamentais, da dignidade humana, aos quais serve de salvaguarda a proscição da prova ilícita: de qualquer sorte – salvo em casos extremos de necessidade inadiável e incontornável – a ponderação de quaisquer interesses constitucionais oponíveis à inviolabilidade do domicílio não compete a posteriori ao juiz do processo em que se pretenda introduzir ou valorizar a prova obtida na invasão ilícita, mas sim àquele a quem incumbe autorizar previamente a diligência; RESP n. 705340-PR, STJ, 1ª. Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, dec. un. pub. DJU 6.3.2006, p. 198: *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PEDIDO DE INFORMAÇÕES. RECEITA FEDERAL. MULTA. I. O art. 197 do CTN indica a possibilidade de quebra de sigilo bancário, mas tal possibilidade não mais pode vigorar, em face do princípio da privacidade, constante dos incisos X e XII do art. 5º. da Constituição Federal de 1988. II – A determinação da quebra de sigilo bancário deve ser feita por meio de decisão judicial fundamentada, à consideração de que a inviolabilidade de dados consagrada como direito à privacidade é constitucionalmente garantida, nos termos do supra citado dispositivo constitucional. III – Recurso especial improvido; ACR n. 2467-RJ, TRF-2ª. Região, 4ª. Turma, Rel. Des. Fed. Rogério Carvalho, dec. un. pub. DJU 21.8.2001: *PROCESSUAL PENAL. PROVAS OBTIDAS DE MODO ILÍCITO. NULIDADE DO PROCESSO. A ação conjunta de autoridades policiais e fiscais federais, realizada em 1993, da qual resulta a apreensão de documentos e livros dos apelantes ou a eles relacionados, sem amparo em mandado judicial, torna inadequado para a instrução do processo tais documentos, aos quais se estende o vício de ilicitude inerente àquela atuação, posto contrária ao disposto no art. 5º., inciso XI da CF/88, sendo certo que amparo legal para apreensão conforme realizada somente foi autorizada às autoridades fiscais com o advento da Lei no.9.430/96. [...] Apelações providas para proclamar a absolvição dos apelantes; AI n. 2000.01.000110176-DF, TRF-1ª. Região, 3ª. Turma, Rel. Des. Fed. Olindo Menezes, dec. un. pub. DJU 15.8.2003, p. 52: *TRIBUTÁRIO. SUSPEITA DE FRAUDE TRIBUTÁRIA. APREENSÃO DE EQUIPAMENTOS. PERDIMENTO. I. A suspeita do cometimento de infrações fiscais por parte da empresa não justifica que os agentes do fisco apreendam e decretem desde logo o perdimento dos meios necessários à sua sobrevivência – equipamentos, insu-***

mos, documentos e mercadorias -, numa autêntica “pena de morte” sem o devido processo legal: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos” (STF, Súmula no. 323). II. Devem os bens apreendidos, assim, permanecer no poder da autuada, como depositária, até a decisão final do procedimento judicial já instaurado para discutir a legalidade da apreensão, em ordem a que possa sobreviver e cumprir os seus compromissos. III – Agravo a que se dá provimento. A favor da busca e apreensão de documentos pelas autoridades fazendárias: RHC n. 74.807-4-MT, STF, 2ª. Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, dec. un. pub. DJU 20.6.1997: RECURSO DE HABEAS CORPUS. CRIMES SOCIETÁRIOS. SONEGAÇÃO FISCAL. PROVA ILÍCITA: VIOLAÇÃO DE SIGILO BANCÁRIO. COEXISTÊNCIA DE PROVA LÍCITA E AUTÔNOMA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO. [...] 2. Cuidando-se de diligência acerca de emissão de “notas frias”, não se pode vedar à Receita Federal o exercício da fiscalização através do exame dos livros contábeis e fiscais da empresa que as emitiu, cabendo ao juiz natural do processo formar a sua convicção sobre se a hipótese comporta ou não conluio entre os titulares das empresas contratantes e contratada, em detrimento do erário. [...]; HC n. 18612-RJ, STJ, 4ª. Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, dec. un. pub. DJU 17.3.2003, p. 244: CRIMINAL. HC. SONEGAÇÃO FISCAL. NULIDADE DE PROCESSOS, FUNDADOS EM LIVROS CONTÁBEIS E NOTAS FISCAIS APREENDIDOS PELOS AGENTES DE FISCALIZAÇÃO FAZENDÁRIA, SEM MANDADO JUDICIAL. DOCUMENTOS NÃO ACOBERTADOS POR SIGILO E DE APRESENTAÇÃO OBRIGATÓRIA. PODER DE FISCALIZAÇÃO DOS AGENTES FAZENDÁRIOS. ILEGALIDADE NÃO EVIDENCIADA. PRECEDENTE. ORDEM DENEGADA. I. Os documentos e livros que se relacionam com a contabilidade da empresa não estão protegidos por nenhum tipo de sigilo e são, inclusive, de apresentação obrigatória por ocasião das atividades fiscais. II. Tendo em vista o poder de fiscalização assegurado aos agentes fazendários e o caráter público dos livros contábeis e notas fiscais, sua apreensão, durante a fiscalização, não representa nenhum ilegalidade. Precedente. III. Ordem denegada; AMS n. 1999.01.000513938-MG, TRF-1ª. Região, 2ª. Turma Suplementar, Rel. Juíza Federal Convocada Vera Carla Nélson de Oliveira Cruz, dec. un. pub. DJU 16/5/2002, p. 108: PROCESSO PENAL. APREENSÃO DE DOCUMENTOS. NECESSIDADE PARA INVESTIGAÇÃO CRIMINAL. CPP, ART. 118. I. Enquanto interessarem à apuração de um crime, subsistem razões para a manutenção de documentos apreendidos em empresa comercial. II. A apreensão de documentos em pessoa jurídica comercial, em consequência de busca autorizada no seu endereço, não se constitui em prova obtida por meio ilícito, sendo irrelevante o fato de a busca ter atingido duas empresas sediadas no local. III. O direito de propriedade não é absoluto e a inviolabilidade do domicílio não se estende às empresas comerciais. IV. Apelação improvida.; Al n. 50248-PE, TRF-5ª. Região, 4ª. Turma, Rel. Des. Fed. Lázaro Guimarães, dec. un. pub. DJU 14.9.2005, p. 1079: ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE SONEGAÇÃO FISCAL. DIFICULDADE DE FISCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS DE. MEDIDA CAUTELAR DE BUSCA E APREENSÃO. POSSIBILIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO IMPROVIDO; HC n. 2472-RJ, TRF-2ª. Região, 3ª. Turma, Rel. Des. Fed. Frederico Gueiros, dec. un. pub. DJU 29.1.2002: PROCESSUAL PENAL – TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL – BUSCA E APREENSÃO DE LIVROS DE REGISTROS FISCAIS SEM PRÉVIO MANDADO JUDICIAL – INADEQUAÇÃO DA VIA 1. Independe de prévio mandado judicial a regular apreensão de livros de registro fiscal por agentes da fiscalização tributária, no exercício de suas atribuições fiscais, para acurado exame de eventual ocorrência de fraude. 2. Se para aferir a regularidade de procedimento de fiscalização é necessário o exame de fatos controvertidos, inadequada é a via do habeas corpus.

10 Fragoso (1995, p. 163): A definição de casa é dada pela lei (art. 150, § 4º e 5º. CP). Compreende: (a) qualquer compartimento habitado; (b) aposento ocupado de habitação coletiva; (c) compartimento não aberto ao público, onde se exerce profissão ou atividade. Não se compreende na expressão “casa”: (a) hospedaria, estalagem ou qualquer outra habitação coletiva, enquanto aberta, salvo os aposentos dos hóspedes; (b) taverna, casa de jogo ou outras do mesmo gênero. Vê-se que a lei penal outorga ampla proteção à casa, definindo-a como todo lugar onde o cidadão exerce sua atividade privada, o que atende às razões políticas da incriminação; NUNES, Pedro. Dicionário Jurídico. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S/A, 1982, 11. ed., p. 182: CASA – 1. Lugar onde a pessoa tem a morada certa e a sede da sua economia privada; habitação, vivenda. O próprio lar. [...] 6. (Cód. Pen.) – Todo compartimento habitado, aposento ocupado de habitação coletiva ou compartimento não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade; DINIZ, (1998, v. I, p. 516): CASA – 1. Direito civil. a) residência; [...] 5. Direito penal. Asilo inviolável da pessoa, onde ninguém pode penetrar sem sua autorização, salvo em caso de flagrante delito, desastre ou para prestar socorro ou, durante o

dia, por determinação judicial; FRANÇA 2006, p. 198, “fine”/199): Aqui já se vê que o domicílio é a casa, a residência do indivíduo, pessoa física, portanto. Mas há aqueles que vislumbram um conteúdo semântico de maior amplitude para casa. Citamos, como exemplo, o mesmo autor ora citado (refere-se a Manoel Gonçalves Ferreira Filho): “é todo local delimitado e separado, que alguém ocupa com direito exclusivo e próprio, a qualquer título”; segundo Dinorá Grotti, “é também o compartimento fechado onde alguém exerce sua atividade ou profissão, e exemplifica: o laboratório do farmacêutico, o escritório do advogado, do comerciante, o consultório do médico, do dentista etc; e, por fim, Adelmo Emerenciano que se extrema a afirmar que domicílio é também o escritório onde se trabalha, o estabelecimento industrial ou comercial.

- 11 França (2006, p. 203): É muito comum, em todo o Brasil, reflexo das dificuldades econômicas por que passa a maioria da população, a existência das famosas “empresas de fundo de quintal”. São pequenas empresas industriais, de comércio ou de serviços que são administradas pelos moradores das residências e se localizam em fundo de quintal, em garagens ou até mesmo dividindo-se a área útil das habitações. Nestes casos, muitas vezes o “escritório da empresa” fica na sala da residência, onde são guardados os documentos e emitidas as notas fiscais. A fiscalização desses locais é realmente complicada por não existir uma fronteira definida entre o que é “casa”, asilo inviolável, e o que é o estabelecimento empresarial, passível de fiscalização. Nestas hipóteses, deve prevalecer o bom – senso e o equilíbrio para conciliar o dever de fiscalizar com o respeito ao domicílio. No HC 82.788-RJ, STF, 2ª. Turma, Rel. Min. Celso de Mello, dec. Un. pub. DJU 2.6.2006, p. 43, empregou-se o sentido mais amplo possível ao termo “casa”, sem distinguir entre pequenos ou grandes estabelecimentos comerciais, industriais ou de prestação de serviços: FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. APREENSÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS FISCAIS REALIZADA, EM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE, POR AGENTES FAZENDÁRIOS E POLICIAIS FEDERAIS, SEM MANDADO JUDICIAL – INADMISSIBILIDADE – ESPAÇO PRIVADO, NÃO ABERTO AO PÚBLICO, SUJEITO À PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR (CF, ART. 5º, XI) – SUBSUNÇÃO AO CONCEITO NORMATIVO DE “CASA” – NECESSIDADE DE ORDEM JUDICIAL – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – DEVER DE OBSERVÂNCIA, POR PARTE DE SEUS ÓRGÃOS E AGENTES, DOS LIMITES JURÍDICOS IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO E PELAS LEIS DA REPÚBLICA – IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DE PROVA OBTIDA EM TRANSGRESSÃO À GARANTIA DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR – PROVA ILÍCITA – INIDONEIDADE JURÍDICA – “HABEAS CORPUS” DEFERIDO. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – FISCALIZAÇÃO – PODERES – NECESSÁRIO RESPEITO AOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUÍNTES E DE TERCEIROS. – Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. – A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei” (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatuta constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. A GARANTIA DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DO ESTADO EM TEMA DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – CONCEITO DE “CASA” PARA EFEITO DE PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL – AMPLITUDE DESSA NOÇÃO CONCEITUAL, QUE TAMBÉM COMPREENDE OS ESPAÇOS PRIVADOS NÃO ABERTOS AO PÚBLICO, ONDE ALGUÉM EXERCE ATIVIDADE PROFISSIONAL: NECESSIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DE MANDADO JUDICIAL (CF, ART. 5º, XI). – Para os fins da proteção jurídica a que se refere o art. 5º, XI, da Constituição da República, o conceito normativo de “casa” revela-se abrangente e, por estender-se a qualquer compartimento privado não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade (CP, art. 150, § 4º, III), compreende, observada essa específica limitação espacial (área interna não acessível ao público), os escritórios profissionais, inclusive os de contabilidade, “embora sem conexão com a casa de moradia propriamente dita” (NELSON HUNGRIA). Doutrina. Precedentes. – Sem que ocorra qualquer das situações excepcionais taxativamente previstas

- no texto constitucional (art. 5º, XI), nenhum agente público, ainda que vinculado à administração tributária do Estado, poderá, contra a vontade de quem de direito ("invito domino"), ingressar, durante o dia, sem mandado judicial, em espaço privado não aberto ao público, onde alguém exerce sua atividade profissional, sob pena de a prova resultante da diligência de busca e apreensão assim executada reputar-se inadmissível, porque impregnada de ilicitude material. Doutrina. Precedentes específicos, em tema de fiscalização tributária, a propósito de escritórios de contabilidade (STF). – O tributo da auto-executoriedade dos atos administrativos, que traduz expressão concretizadora do "privilegio du préalable", não prevalece sobre a garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar, ainda que se cuide de atividade exercida pelo Poder Público em sede de fiscalização tributária. Doutrina. Precedentes. ILICITUDE DA PROVA – INADMISSIBILIDADE DE SUA PRODUÇÃO EM JUÍZO (OU PERANTE QUALQUER INSTÂNCIA DE PODER) – INIDONEIDADE JURÍDICA DA PROVA RESULTANTE DE TRANSGRESSÃO ESTATAL AO REGIME CONSTITUCIONAL DOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS. – A ação persecutória do Estado, qualquer que seja a instância de poder perante a qual se instaure, para revestir-se de legitimidade, não pode apoiar-se em elementos probatórios ilicitamente obtidos, sob pena de ofensa à garantia constitucional do "due process of law", que tem, no dogma da inadmissibilidade das provas ilícitas, uma de suas mais expressivas projeções concretizadoras no plano do nosso sistema de direito positivo. A "Exclusionary Rule" consagrada pela jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América como limitação ao poder do Estado de produzir prova em sede processual penal. – A Constituição da República, em norma revestida de conteúdo vedatório (CF, art. 5º, LVI), desautoriza, por incompatível com os postulados que regem uma sociedade fundada em bases democráticas (CF, art. 1º), qualquer prova cuja obtenção, pelo Poder Público, derive de transgressão a cláusulas de ordem constitucional, repelindo, por isso mesmo, quaisquer elementos probatórios que resultem de violação do direito material (ou, até mesmo, do direito processual), não prevalecendo, em consequência, no ordenamento normativo brasileiro, em matéria de atividade probatória, a fórmula autoritária do "male captum, bene retentum". Doutrina. Precedentes. – A circunstância de a administração estatal achar-se investida de poderes excepcionais que lhe permitem exercer a fiscalização em sede tributária não a exonera do dever de observar, para efeito do legítimo desempenho de tais prerrogativas, os limites impostos pela Constituição e pelas leis da República, sob pena de os órgãos governamentais incidirem em frontal desrespeito às garantias constitucionalmente asseguradas aos cidadãos em geral e aos contribuintes em particular. – Os procedimentos dos agentes da administração tributária que contrariem os postulados consagrados pela Constituição da República revelam-se inaceitáveis e não podem ser corroborados pelo Supremo Tribunal Federal, sob pena de inadmissível subversão dos postulados constitucionais que definem, de modo estrito, os limites – inultrapassáveis – que restringem os poderes do Estado em suas relações com os contribuintes e com terceiros."
- 12 Extraído da sentença que proferi nos autos do MS n. 2002.5101009401-0, cujo teor foi publicado na Revista Ibero-Americana de Direito Público, Rio de Janeiro: América Jurídica, v. VIII, 2003, p. 309/320: [...] A discricionariedade de caso existente quanto aos critérios de seleção dos contribuintes a serem investigados cessa no momento em que quebrado o princípio da imparcialidade da Administração Pública, inclusive em matéria de direito ao devido jurisdicional da atividade exercida pela Administração Pública, como um todo. É o caso, portanto, de passar-se a examinar se tal cláusula de justificação a atuação da Administração Fazendária ocorreu. [...], prestar informações ao Fisco, pois, se assim o fosse, o contribuinte praticamente só pagaria aquilo que sua consciência determinasse. Os professores Aurélio Pitanga Seixas Filho e José Maurício Conti alinham-se a esse pensamento, aduzindo que se é crime omitir informação ou prestar declaração falsa, não assiste direito ao contribuinte de negar informações aos agentes do Fisco. O contribuinte tem, realmente, o sagrado direito de não produzir provas que possam vir a incriminá-lo e quedar-se inerte (em termos) diante de uma intimação do Fisco. No entanto, não são todos os documentos, livros, elementos que o investigado pode abster-se de apresentar.
- 13 Zile (2007, p. 75): Esse suposto paradoxo em virtude da existência, ao mesmo tempo, do dever de colaboração e do direito ao silêncio foi objeto do XIX Simpósio Nacional sobre Direito Tributário quando foi solicitado dos convidados analisar a seguinte questão: "pode o sujeito passivo da relação tributária, sob a proteção do inciso LXIII da Constituição Federal, negar-se a prestar informações aos agentes fiscais sobre questões que poderão incriminá-lo?". Vários juristas de escol se debruçaram sobre o assunto, não havendo unanimidade entre os participantes. Ives Gandra da Silva Martins, Aristides Junqueira, Hugo de Brito Machado e José Eduardo Soares de Melo, dentre outros, fulcrados no direito ao silêncio previsto na Carta Maior, posi-

cionaram-se no sentido de que o contribuinte não tem o dever de prestar informações ao fisco, que possam servir como prova do cometimento de crime contra a ordem tributária ou qualquer outro. Várias também são as opiniões divergentes. Osvaldo Othon de Pontes Saraiva Filho entende que o contribuinte, em face do art. 5º, LXIII da CF, não se desobriga de prestar informações ao Fisco, pois, se assim o fosse, o contribuinte praticamente só pagaria aquilo que sua consciência determinasse. Os professores Aurélio Pitanga Seixas Filho e José Maurício Conti alinham-se a esse pensamento, aduzindo que se é crime omitir informação ou prestar declaração falsa, não assiste direito ao contribuinte de negar informações aos agentes do Fisco. O contribuinte tem, realmente, o sagrado direito de não produzir provas que possam vir a incriminá-lo e quedar-se inerte (em termos) diante de uma intimação do Fisco. No entanto, não são todos os documentos, livros, elementos que o investigado pode abster-se de apresentar.

- 14 Derzi (2007, p. 63) afirma que: Outros ramos, como o direito penal e o direito tributário, transformam ou têm como base outras relações jurídicas. Muitos dos delitos existentes (furto, roubo, bigamia) pressupõem vínculos regrados pelo direito civil. Também o direito tributário atua, em muitos casos, sobre fatos já juridicizados. No entanto, na formação de seus tipos, o direito penal difere radicalmente do direito tributário, pois os delitos e suas espécies, pelo que têm de fundo ético – social, repousam em valores fundamentais primeiro formados na realidade social. Espécies de delito podem "impor-se" ao legislador, como dele "exigir" a desincriminação. Já no direito tributário, o artificialismo é evidente. Em muitos dos tributos criados (não em todos, é verdade), dá-se o fenômeno oposto: a lei é que imporá, criativamente, um novo tributo, o qual, repetitivamente, terá como base as fontes de riqueza já conhecidas: ou a circulação, ou a produção ou o consumo ou o capital. Tributos podem surgir em função das necessidades de caixa do tesouro e não, espontaneamente, na realidade social. Como encontrar um tipo tributário, preexistente à norma legal, imposto pelas situações vitais, nas contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) ou para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL)? Creio, porém, que o argumento perde em intensidade, se for lembrado que vários tipos penais têm por objeto relações jurídico-tributárias envolvendo os sujeitos ativos e passivos tributários, tanto em se tratando de obrigações tributárias principais – por exemplo, o crime de sonegação fiscal – como acessórias – por exemplo, emissão de falsas notas fiscais. E se a obrigação de pagar os tributos é de natureza constitucional, não haveria aí também um valor de fundo ético – social, e inclusive democrático, na medida em que mais se respeitar o consentimento dado pelos contribuintes à tributação que sobre eles incidirá?
- 15 Financial Times: escândalo faz Brasil descobrir a espionagem, Brasília, 2.8.2004, texto disponível em <http://www.oab.org.br/noticiaPrint.asp?id=2431>, acesso em 26 set. 2006. O autor defende o entendimento de que los datos apontados em forma voluntária por el contribuyente sólo pueden servir de prueba para el procedimiento administrativo de determinación de deuda, pero de ninguna manera podrá el fisco utilizar dicha documentación en un proceso de naturaleza penal (ej: sumario por infracciones, o aplicación de la ley penal tributaria) sin haberle anticipado previamente la finalidad de esa fiscalización.
- 16 Ver por exemplo, o HC 20087-SP, STJ, 5ª. Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, dec. un. pub. DJU 29.9.2003, p. 285.
- 17 Ver como exemplo, a ACR n. 98.02.366936-RJ, TRF-2ª. Região, 3ª. Turma, Rel. Des. Fed. Vera Lúcia Lima, dec. un. pub. DJU 17.8.1999.
- 18 Lôbo (2007, p. 64). Expresso neste sentido o art. 4º, n. 3, do Código de Ética e Deontologia Profissional da Ordem dos Advogados de Angola, disponível em <http://www.oaang.org/codetica.htm-80k>, acesso em 6 out. 2006: A obrigação de segredo profissional existe, não o serviço solicitado ou cometido ao Advogado envolva ou não representação judicial ou extra-judicial, quer deva ou não ser remunerado, quer o Advogado haja ou não chegado a aceitar e a desempenhar a representação ou serviço, o mesmo acontecendo para todos os Advogados que, directa ou indirectamente, tenham qualquer intervenção no serviço.
- 19 Jornal Folha Online, de 23.7.2008, texto disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/folha/brasil/ult96u425440.shtml>: [...] Em nota conjunta, a Ajufe (Associação dos Juizes Federal do Brasil), a ANPR (Associação Nacional dos Procuradores da República) e a Conamp (Associação Nacional dos Membros do Ministério Público) argumentam que a lei fere a Constituição Federal. "Não poderiam ser decretadas a busca e a apreensão em escritório de advogado mesmo se surgissem indícios veementes de que o local estaria sendo utilizado para ocultar a arma, um revólver ou uma faca, utilizada para a prática de um homicídio", argumentam as entidades. A OAB, em contrapartida, sustenta que a mudança garante o sigilo na relação entre o cliente e o seu advogado – uma vez que impede que os instrumentos de trabalho do advogado sejam usados para a acusação dos

seus clientes. "Permitir que o estado-polícia, o estado-ministério público e o estado-juiz espionem, vasculhem, invadam e destruam a defesa é fortalecer a lógica autoritária que a Constituição Federal expressamente revogou há vinte anos. Querer revogar o direito de defesa sob a ótica de que alguns advogados cometem deslizes éticos é o mesmo que querer acabar com a vitalidade da magistratura porque alguns magistrados compactuam com a corrupção", disse o presidente nacional da OAB, César Britto.

REFERÊNCIAS

- AMBOS, kai; CHOUKR, Fauzi Hassan (orgs.). *A reforma do processo penal no Brasil e na América Latina*. São Paulo: Ed. Método, 2001.
- BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2002.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao código tributário nacional*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.
- DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.
- DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998, v. 1.
- ECHAGÜE, Juan Manuel Álvarez, *Hay límites constitucionales a la utilización de las pruebas colectadas en el marco de un proceso de fiscalización tributaria como fundamento de sanciones penales?* Texto disponível em: <<http://www.conhist.org/Vol%20III/ECHAGUE.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2007.
- FINANCIAL TIMES: *escândalo faz Brasil descobrir a espionagem*. Brasília, 2.8.2004, texto disponível em: <<http://www.oab.org.br/noticiaPrint.asp?id=2431>>. Acesso em: 26 set. 2006.
- FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de direito penal*. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995, v. 1.
- FRANÇA, Reginaldo de. *Fiscalização tributária: prerrogativas e limites*. 1. ed., 4ª tir. Curitiba: Juruá Editora, 2006.
- LÔBO, Paulo. *Comentários ao Estatuto da Advocacia e da OAB*. 4. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2007.
- MIANI, Gastón Armando. *El rol del abogado frente a una inspección fiscal*. Texto disponível em <<http://www.ambitoweb.com/seccionesespeciales/suplementos/novidadesfiscales>>. Acesso em: 28 fev. 2007.
- NOGUEIRA, Alberto. *O devido processo legal tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1995.
- _____. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- _____. *Viagem ao direito do terceiro milênio*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- NUNES, Pedro. *Dicionário Jurídico*. 11. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S/A, 1982.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *CTN: comentários, doutrina, jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.
- ZILE, Alberto Sodré. A fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal: poderes e limites. In ROCHA, Sérgio André (coord). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Artigo recebido em 13/01/2009.

Alberto Nogueira Júnior é juiz federal da 10ª Vara da Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro.