

# O DIREITO CONSTITUCIONAL DA NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO E AS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS PUNITIVAS EM SENTIDO CONTRÁRIO: HARMONIA INTERPRETATIVA

Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira

## 1. Informações propedêuticas

O presente trabalho tem como intuito promover a elucidação do princípio constitucional da não-auto-incriminação relativamente ao conteúdo das normas infraconstitucionais tributárias punitivas em sentido contrário.

A idéia é promover uma análise do conteúdo semântico do princípio da não-auto-incriminação e seus reflexos em sua aplicação pragmática, mormente aquela produzida pelo STF, e estabelecer os limites e alcance da norma, num sistema constitucional tributário que adota como premissa lógica e axiológica a hierarquia das normas.

## 2. Premissas e conceitos fundamentais

Para a correta compreensão do que se pretende elucidar, mister se faz fixar algumas premissas fundamentais. A primeira delas é o que entendemos por “direito positivo” e “ciência do direito”.

Por óbvio que se tratam de conceitos distintos. No entanto, as diferenças variam de acordo com as premissas adotadas.

Sob nosso ponto de vista, adotamos “direito positivo” como objeto cultural, produto da atividade humana e, por isso mesmo, uma linguagem. Direito positivo é uma camada de linguagem prescritiva, que visa orientar condutas intersubjetivas, implantando valores; é linguagem prescritiva válida em um território, em certo tempo histórico, por isso mesmo determinável. A linguagem

prescritiva do direito positivo é regida pela lógica deôntica, em que os valores são “validade e invalidade”.

Fixado o conceito de “direito positivo”, passemos à análise do conceito que adotamos de “ciência do direito”.

Na mesma linha adotada, ciência do direito é igualmente uma camada de linguagem. Só que, diferentemente do direito positivo, tal linguagem é descritiva de situações objetivas, ou seja, regida pela lógica clássica ou apofântica e, ainda, submetida aos valores de “verdade e falsidade”.

A ciência do direito é linguagem de sobrenível em relação à sua linguagem, tendo-a como linguagem-objeto, cujo papel é descrevê-la sem nela interferir. O trabalho do cientista do direito é descrever o direito positivo, que se utiliza do processo de interpretação, o qual será abordado adiante. Nos dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho, “o jurista dogmático não deve julgar as normas do ordenamento, deve, unicamente compreendê-las, para bem descrevê-las”<sup>1</sup>.

Portanto, direito positivo e ciência do direito são camadas de linguagem distintas que não se confundem, regidas por lógicas diversas e submetidas a valores diversos, além da primeira ser uma linguagem do tipo técnica, e a segunda do tipo científica, o que já basta para torná-las inconfundíveis.

### 3. Normas e princípios: sistema sintaticamente homogêneo e semanticamente heterogêneo

#### 3.1. Conceito de norma

Nenhuma linguagem atinge seu objeto, e o direito positivo, como linguagem, não atinge condutas humanas intersubjetivas.

A norma não se confunde com tais enunciados de direito positivo. Adotamos “norma” como instância proposicional dos textos

---

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. São Paulo: Manole, 2005. p. 3.

de direito positivo, algo que se produz na mente do intérprete quando trava contato com tais suportes físicos. Norma não é algo físico. Produz-se na mente. É construção de cada intérprete.

Legislação é tinta no papel, produto do trabalho do legislador. Norma é proposição que decorre dos enunciados do direito positivo. Exatamente por essa razão, as proposições normativas são produtos de operações mentais, de inferências, não havendo “norma implícita” ou “norma explícita”. Todas as normas são “implícitas”.

Existem normas em sentido amplo e em sentido estrito. Adotamos normas em sentido amplo como todo enunciado do direito positivo, sintaticamente bem construído e com sentido apto a permitir a extração de proposições normativas.

Normas em sentido estrito são aquelas em que a mensagem deôntica é completa.

### 3.2. Sobre princípios

Admitimos em nossas premissas que direito positivo é um conjunto de normas, de enunciados prescritivos orientados à conduta humana intersubjetiva, que visa implantar valores. Admitimos também que é um conjunto composto somente por normas.

Outra premissa sobre a qual nos fixamos é que normas não são textos de direito positivo, tinta no papel, produto da atividade do legislador. Norma é proposição normativa, instância proposicional dos enunciados de direito positivo, construção do intérprete, produto de operação mental, implícita.

Diante de tais premissas, adentremos o enfrentamento do conceito de princípios: o que são os princípios?

Para a resposta a tal questionamento ser coerente, como toda linguagem científica pretende, todas as premissas até aqui fixadas devem ser seguidas. Nesse sentido, a única resposta possível é que princípios são normas em sentido amplo, uma vez que compõem o conjunto do direito positivo e devem ser considerados para a construção de outras normas.

À evidência, princípios não são assim nominados, diferenciando-se das demais normas sem qualquer utilidade; são aquelas que trazem “valores” fundamentais do sistema, para as quais todas as outras devem convergir, toda a interpretação deve orientar-se.

Princípios, portanto, são normas jurídicas em sentido amplo, que exercem uma força centrípeta, atraindo o intérprete e o legislador, na execução de seus trabalhos, para que a produção de normas mantenha a coerência sistêmica e o respeito às normas de maior relevância e conteúdo axiomático do sistema.

### 3.3. Princípios constitucionais

Após conceituarmos princípios, mantendo a unidade sistêmica do direito positivo, definindo-os como normas, analisemos a previsão no ordenamento jurídico posto dos princípios.

Em verdade, existem inúmeros princípios aplicáveis a cada ramo didaticamente distinto do direito. No entanto, para os limitados fins deste trabalho, importa cingir a análise aos princípios previstos na Constituição Federal.

Por óbvio, não podemos nos debruçar sobre todos os inúmeros princípios constitucionais, até mesmo porque, sendo norma uma construção do intérprete, a cada um cabe a tarefa de determinar as normas que entende merecerem o predicado de “princípio”.

São princípios constitucionais, sob nosso ponto de vista, segurança jurídica, justiça, certeza do direito, igualdade, legalidade, universalidade da jurisdição, ampla defesa e devido processo legal, direito de propriedade, presunção de inocência e o direito à não-auto-incriminação.

## 4. Princípio constitucional da não-auto-incriminação

Fixadas as premissas quanto ao conceito de princípio, colocadas algumas considerações acerca da previsão constitucional dos princípios, que em última análise são normas em sentido amplo, passemos à análise do princípio que norteia este trabalho.

O princípio da não-auto-incriminação, como norma, é construído a partir de previsões constitucionais, ou seja, a partir dos enunciados prescritivos da Constituição Federal e da interpretação sistêmica que lhes atribui o caráter normativo, de proposição normativa.

Com o perdão do pleonasma, o princípio da não-auto-incriminação é “implícito”, na medida em que não se encontra transcrito na Constituição Federal de forma objetiva.

O trabalho do intérprete e do cientista do direito é exatamente a delimitação do conteúdo semântico de tal princípio, que constitui o objetivo deste trabalho.

Para tanto, socorremo-nos nas normas postas pelo Poder Judiciário, mais especificamente pelo STF, que em inúmeros julgados tratou de aclarar a questão, dando-nos parâmetros claros e objetivos do alcance semântico que procuramos.

Iniciaremos, portanto, neste ponto do estudo, uma construção de sentido que tomará como referência as interpretações anteriores proferidas pelo STF, já que cremos serem dados seguros a nortear o prosseguimento do trabalho.

Para iniciar, analisemos manifestação do Ministro Gilmar Mendes, em decisão monocrática, acerca do tema:

O direito ao silêncio, que assegura a não-produção de provas contra si mesmo, constitui pedra angular do sistema de proteção aos direitos individuais e materializa uma das expressões do princípio da dignidade da pessoa humana. Como se sabe, na acepção originária, este princípio proíbe a utilização ou transformação do homem em objeto dos processos e ações estatais. O Estado está vinculado ao dever de respeito e proteção ao indivíduo contra exposição a ofensas e humilhações. (STF, HC 88.553-MC, *DJ* 05.5.2006)

Da análise do julgado acima, verifica-se que o Ilustre Ministro, em seu processo de interpretação diante do caso concreto, entende que o princípio da não-auto-incriminação decorre do princípio da dignidade da pessoa humana e, desta forma, o inclui na classe dos direitos individuais protegidos pela Constituição Federal. Tomando

isso como ponto de partida, passemos a discutir sinteticamente o princípio da dignidade da pessoa humana.

O primado da dignidade da pessoa humana encontra-se inserido no art. 1º, III, da CF.

O STF, ao analisar tal primado, posicionou-se no sentido de ser o princípio da dignidade humana um fundamento da República.

Da análise das interpretações acerca de tal primado, concluímos que o direito à não-auto-incriminação decorre logicamente do princípio da dignidade humana, que, no entendimento do STF, na pessoa de seus Ilustres Ministros, é fundamento da República.

Conclusão importante a que se chega é que, mesmo implícita (novamente pedindo vênua pelo pleonasma), a não-auto-incriminação é pedra angular do sistema constitucional, que não permite que seus cidadãos sejam submetidos a situações humilhantes, tampouco exige obrigação de produção de prova contrária a si mesmo.

Para determinação do conteúdo semântico da não-auto-incriminação, passemos a analisar outro interessante julgado, proferido pelo ilustre Ministro Cezar Peluso, acerca do tema:

É firme jurisprudência desta Corte no sentido de que a garantia contra a auto-incriminação (art. 5º, LXIII, da CF) se estende a todas as pessoas sujeitas aos poderes de investigação das comissões parlamentares de inquérito, assim às que ostentem qualidade de testemunhas, como aos indiciados mesmos, ou, *recte*, envolvidos ou suspeitos. De tal garantia decorrem, para a pessoa objeto de investigação e até para testemunhas, os seguintes direitos: a) manter silêncio diante de perguntas cuja resposta possa implicar auto-incriminação; b) não ser presa em flagrante por exercício dessa prerrogativa constitucional, sob o pretexto da prática de crime de desobediência (art. 330 do Código Penal), nem tampouco de falso testemunho (art. 342 do mesmo Código); e c) não ter o silêncio interpretado em seu desfavor. (STF, HC 84.214-MC, DJ 29.4.2004)

A interpretação construída pelo Ministro Peluso ao primado da não-auto-incriminação coloca novos elementos à tarefa de determinar um conteúdo semântico possível para este princípio.

O Ministro cita, primeiramente, o art. 5º, LXIII, da CF, que de forma sintética preconiza: “O preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”.

A primeira questão colocada remete-nos ao art. 5º da CF, que trata dos direitos e garantias individuais. No entanto, faz menção expressa ao inciso acima transcrito, que atribui ao “preso” o direito de permanecer calado.

Numa interpretação sistêmica, o ilustre Ministro entendeu que, se ao “preso” – uma condição mais gravosa – é assegurado o direito de permanecer calado, ao investigado – uma condição menos gravosa –, com maior razão ainda, deve ser atribuído o mesmo direito.

Da leitura do restante do voto, verifica-se que, sob a óptica do Ministro, do direito à não-auto-incriminação decorrem três situações especificadas: a) manter silêncio para não produzir prova contrária a si mesmo; b) não ser preso por crime de desobediência no exercício de tal prerrogativa; e c) não ter o silêncio interpretado em seu desfavor.

Verifica-se, portanto, que a extensão semântica do primado da não-auto-incriminação é ainda mais ampla, sob o ponto de vista do Ministro Cezar Peluso, abrangendo não apenas o direito de permanecer calado e não produzir prova contrária a si mesmo, mas ainda que tal fato não tipifique crime de desobediência e, principalmente, que tal silêncio não seja interpretado em seu desfavor. Estas três consequências serão confrontadas com as normas infraconstitucionais tributárias mais adiante.

Para finalizar, analisemos um último e interessante julgado acerca do tema, proferido pelo Ministro Celso Mello, em que nova interpretação sistêmica é atribuída ao princípio:

O direito ao silêncio – enquanto poder jurídico reconhecido a qualquer pessoa relativamente a perguntas cujas respostas possam incriminá-las (*nemo tenetur se detegere*) – impede, quando concretamente exercido, que aquela que o invocou venha, por tal específica razão, a ser preso, ou ameaçado de prisão, pelos agentes ou pelas autoridades do Estado.

Ninguém pode ser tratado como culpado, qualquer que seja a natureza do ilícito penal cuja prática lhe tenha sido atribuída, sem que exista, a esse respeito, decisão judicial condenatória transitada em julgado. O princípio constitucional da não-culpabilidade, em nosso sistema jurídico, consagra uma regra de tratamento que impede o Poder Público de agir e de se comportar, em relação ao suspeito, ao indiciado, ao denunciado ou ao réu, como se estes já houvessem sido condenados definitivamente por sentença do Poder Judiciário. (STF, HC 80.530-MC, DJ 14.10.2000)

O Ministro Celso Mello, portanto, atribui extensão semântica de presunção de inocência ao primado da não-auto-incriminação, relacionando-o com o dever do Estado de atribuir tratamento condizente com a presunção de inocência aos suspeitos, investigados ou réus. Na prática, tal interpretação conduz ao direito ao silêncio, como forma de impedir que o suspeito produza prova contrária a si mesmo perante uma autoridade administrativa.

Conclui-se que o conteúdo semântico da não-auto-incriminação decorre da interpretação sistêmica de outros primados, mais especificamente: a) aquele previsto no art. 1º, III, da CF, que fixa a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Brasileira; b) a previsão constitucional do art. 5º, LVIII, que atribui ao preso o direito de permanecer calado e, numa interpretação sistêmica, outorga o mesmo direito àquele que está em condição menos gravosa que o preso; e c) a presunção de inocência também prevista na CF, no art. 5º, LVII, que fixa que ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

Em todos os julgados, o direito à não-auto-incriminação está relacionado ao direito ao silêncio, ou seja, à inação, ao deixar de produzir atos que possam constituir prova em sentido contrário.

O direito ao silêncio é o processo pelo qual se chega ao produto – direito à não-auto-incriminação –, tendo em vista ser a previsão legal mais apropriada para permitir a materialização de tal prerrogativa. No entanto, questão interessante deve ser enfrentada: numa interpretação sistêmica, diante do caso concreto, um princípio constitucional deve ser analisado em face dos demais princípios.

#### 4.1. Direito ao silêncio *versus* interesse público

Já foi objeto de nossa análise que o direito ao silêncio é a materialização do direito constitucional de não-auto-incriminação. Destas premissas vêm as conclusões no sentido de que tal primado decorre da construção sistêmica em que são consideradas a presunção de inocência, a dignidade da pessoa humana e a prerrogativa do preso de permanecer calado, todos previstos na Constituição Federal.

Questão da qual não se pode fugir é o enfrentamento do direito ao silêncio em face do interesse público, ou seja, diante do caso concreto, o que deve prevalecer: o direito do acusado ou investigado de não produzir prova contrária a si mesmo ou a manutenção do interesse público, que em última análise afetaria toda a coletividade? A resposta é tortuosa e cremos que não se pode, sem a análise de um caso concreto, produzir uma interpretação segura acerca do tema. Ainda fazendo uso das interpretações do STF acerca do tema, tentaremos dissecar a matéria.

Iniciando a questão, analisemos parte do julgado proferido pelo Min. Sepúlveda Pertence:

Esse direito ao silêncio inclui, até mesmo, por implicitude, a prerrogativa processual de o depoente negar, ainda que falsamente, perante autoridade policial, judiciária ou legislativa, a prática de qualquer infração penal. [...] Cabe enfatizar, por necessário – e como natural decorrência desta insuprimível prerrogativa constitucional – que nenhuma conclusão desfavorável ou qualquer restrição de ordem jurídica à situação individual da pessoa que invoca essa cláusula de tutela pode ser extraída de sua válida e legítima opção pelo silêncio. (STF, HC 83.622-MC, DJ 21.10.2003)

Denota-se que não apenas há o direito constitucional ao silêncio, mas é garantido o direito de faltar com a verdade, negando, falsamente, a prática de qualquer infração penal.

Enfrentando o conflito aparente de primados constitucionais, o Min. Eros Grau firmou posição:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OMISSÕES. INEXISTÊNCIA. DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. VIOLAÇÃO. OFENSA REFLEXA. SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO. LIMITAÇÕES. POSSIBILIDADE. ARTIGO 37, *CAPUT*, CF/88. OFENSA INDIRETA. ARTIGO 92, § 2º, LC N. 53/01 DO ESTADO DE RORAIMA. APRECIÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. 1. As alegações de desrespeito aos postulados da ampla defesa e do devido processo legal constroem ofensa reflexa à Constituição do Brasil, circunstância que não viabiliza o acesso à instância extraordinária. Precedentes. 2. *Inexistem garantias e direitos absolutos. As razões de relevante interesse público ou as exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades permitem, ainda que excepcionalmente, a restrição de prerrogativas individuais ou coletivas.* Não há, portanto, violação do princípio da supremacia do interesse público. 3. Eventual ofensa ao *caput* do art. 37 da CF/88 seria apenas indireta, vez que implica o prévio exame da legislação infraconstitucional, não permitindo a interposição do apelo extremo. 4. A questão referente à suposta inconstitucionalidade do art. 92, § 2º, da Lei Complementar estadual n. 53/01 não foi argüida perante as instâncias precedentes, o que impede sua apreciação por este Tribunal. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, Min. Eros Grau, RE-AgR 455.283/RR, DJ 28.3.2006, grifos nossos)

Denota-se que não há direitos e garantia absolutos, de forma a entendermos que somente a análise do caso concreto possibilitará a averiguação de qual direito deverá ser flexibilizado: o direito ao silêncio ou a supremacia do interesse público. Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>2</sup> ensina:

A supremacia do interesse público trata-se de axioma reconhecível do moderno direito público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam

---

2. MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 21. ed. São Paulo: Melhoramentos. p. 66.

sentir-se garantidos e resguardados. [...] Todos os princípios expostos e que se apresentam como decorrências sucessivas, uns dos outros, sofrem, evidentemente, limitações e temperamentos e, como é óbvio, têm lugar na conformidade do sistema normativo, segundo seus limites e condições, respeitados os direitos adquiridos e atendidas as finalidades contempladas em as normas que os consagram.

Aqueles que sustentam a superioridade absoluta do interesse público em detrimento do particular, ainda assim, admitem a ponderação da questão em face do caso concreto.

Para melhor analisar a questão, adentremos a questão da unidade da Constituição e o conflito aparente de princípios constitucionais.

#### 4.2. Unidade constitucional: conflito aparente de normas constitucionais

O princípio da unidade constitucional é premissa da lógica jurídica e da funcionalidade do sistema normativo, porquanto ausente de contradições.

Todo conflito de norma constitucional gera apenas um conflito aparente de normas, solucionável pela técnica da ponderação de valores e pela aplicação do princípio da especialização temática.

São concedidos aos indivíduos espaços mínimos de liberdade, sem a interferência do Estado; há um direito ao não-constrangimento, que se evidencia por uma reserva de parcela mínima de direitos e prerrogativas aos indivíduos, que são os direitos e garantias individuais.

No entanto, o exercício de liberdades individuais prevê tal exercício em sociedade, ou seja, toda liberdade individual é uma liberdade social, que deve ser exercida com respeito recíproco.

A não-interferência de direitos fundamentais em outros análogos é sustentada ainda por Pontes de Miranda, que ensina que, na prática, as autonomias individuais por cada pessoa não devem interceder nem prejudicar o exercício de liberdades alheias de semelhante natureza, na trilha da festejada tradição do individualismo

liberal, presente no art. 4º da Declaração de Direitos Humanos e do Cidadão de 1789. O abuso de direito, portanto, seria o exercício abusivo de um direito fundamental.

Há necessidade de se conciliar princípios e nunca supervalorizá-los em relação a outros. A doutrina denomina “colisão de direitos” quando dois princípios colidem frontalmente, devendo a questão ser resolvida, no caso concreto, pela “ponderação de bens, interesses, princípios e valores”, que determina que, em caso de colisão de princípios, um não exclua o outro, no sentido de eliminá-lo do sistema jurídico, mas antes devem ser sopesados conjuntamente.

Karl Larenz afirma que os princípios, por terem uma amplitude fixada previamente, entram em colisão com facilidade. Todas as questões devem ser resolvidas mediante análise do caso concreto.

Conclui-se que o direito ao silêncio e a supremacia do interesse público somente poderão ser sopesadas com o conseqüente afastamento de um primado em favorecimento de outro, diante do caso concreto, técnica recomendada pela doutrina para todo e qualquer conflito aparente de normas constitucionais.

#### 4.3. Não-auto-incriminação e devido processo legal

Toda a análise que procedemos até este ponto passou, necessariamente, pelo estudo dos julgados oriundos do STF, e as razões que a ela conduzem são diversas e justificáveis.

Interpretar é aplicar o direito. Num sistema constitucional hierarquizado, cabe à Corte Suprema posicionar-se de forma definitiva sobre a interpretação que entende mais adequada diante do caso concreto.

Fundar-se nas interpretações da Suprema Corte, cuja função precípua é operar como guardião da Constituição Federal, é, em última análise, eleger entre várias interpretações possíveis aquela legitimada pelo próprio sistema para pôr fim às celeumas.

O direito constitucional da não-auto-incriminação encontra junto à Máxima Corte a delimitação de sua extensão semântica e, ainda, o estabelecimento de regras e critérios, a serem respeitados

por toda Administração Pública na construção do sentido, no processo de interpretação de tal primado, especialmente quando analisado em conflito, ainda que aparente, com outros princípios igualmente constitucionais, como a supremacia do interesse público, tema já abordado neste trabalho.

Verifica-se que a não-auto-incriminação decorre de outros primados, numa interpretação sistêmica dos julgados oriundos da Corte Suprema, da conjugação dos seguintes princípios:

a) aquele previsto no art. 1º, III, da CF, que fixa a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Brasileira;

b) a previsão constitucional do art. 5º, LVIII, que atribui ao preso o direito de permanecer calado e outorga o mesmo direito àquele em condição menos gravosa que o preso;

c) a presunção de inocência, também prevista na CF, no art. 5º, LVII, que fixa que ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

E ainda a Corte Suprema fixa como efeitos decorrentes de tal primado os seguintes:

a) direito ao silêncio para não produzir prova contrária a si mesmo;

b) não ser preso por crime de desobediência no exercício de tal prerrogativa;

c) não ter o silêncio interpretado em seu desfavor.

Observa-se, portanto, uma vedação absoluta a qualquer prática oriunda da Administração Pública, até mesmo judiciária, contrária à manutenção do princípio da não-auto-incriminação e, principalmente, à utilização dessa prerrogativa tida como produção de prova contrária ao interessado.

Para corroborar as conclusões acima expostas, que advêm da análise dos julgados da Corte Suprema acerca do tema, transcreve-se parte do julgado proferido pelo Ministro Carlos Brito, que insere um novo enfoque ao direito discutido:

Quero dizer: não tenho como razoável a presunção de que uma instituição parlamentar que se investe numa das dimensões da judicatura venha

forçar qualquer depoente a se privar do desfrute de direitos e garantias conferidos a ele depoente, pelo ordenamento jurídico. Avultando, dentre tais situações jurídicas ativas, o direito constitucional da não-auto-incriminação. Que se traduz, sabidamente, na faculdade de alguém não produzir provas contra si mesmo, ainda que para isso tenha de optar pelo silêncio puro e simples. *O silêncio como relevante aspecto da própria garantia constitucional da ampla defesa.* [...] Daqui se percebe que não basta reconhecer à paciente a titularidade dos direitos e garantias por ela invocados, para que se lhe conceda a liminar requerida. Isso porque essa requestada concessão depende de pressupostos constitucionais que, no caso e num juízo sumário que é próprio dos provimentos cautelares, não me parecem ocorrentes. (STF, HC 88.163, DJ 14.3.2006)

Da leitura do julgado acima se verifica que, além de todos os primados ventilados neste trabalho, há ainda a inter-relação da não-auto-incriminação com a prerrogativa do devido processo legal e ampla defesa, aumentando ainda mais o rol de primados constitucionais que contribuem para a construção do sentido e alcance do direito da não-auto-incriminação.

Ao inserir o direito à não-auto-incriminação numa forma de garantir que haja ampla defesa, e, por conseguinte, inseri-lo dentro do conceito de *due process of law*, ou devido processo legal, o STF tratou de reforçar que tal princípio fixa prerrogativa indispensável aos contribuintes acusados ou investigados em processos administrativos ou judiciais e, ainda, impôs limites objetivos à atuação dos órgãos administrativos e judiciais no desempenho de seu papel inquisitório.

Mesmo que se admita que em alguns procedimentos administrativos não haja o direito ao contraditório, porquanto haja mera investigação, o direito ao silêncio, que pode materializar-se pela recusa em fornecer documentos ou ainda na recusa em colaborar com a reunião de provas contrárias a si mesmo, não pode ser mitigado sob a alegação de não existir contraditório, mas uma fase inquisitória do procedimento.

Não por outra razão, a relação entre o direito ao silêncio, a não-auto-incriminação e o devido processo legal, como meio de

garantir a ampla defesa, não é citada comumente pelos Ministros da Corte Suprema, que sabiamente optam por relacioná-la a outros primados, igualmente importantes e aplicáveis em todo e qualquer processo ou procedimento.

Todas as questões constitucionais abordadas neste trabalho serão de suma importância para o enfrentamento de seu tema central: a análise das normas infraconstitucionais punitivas em sentido contrário, que obrigam, de forma sintética, o investigado a produzir provas contrárias a si mesmo, penalizando-o caso não haja “cooperação”, ou seja, agravando a situação do investigado pelo exercício do direito à não-auto-incriminação, materializada pelo silêncio, ainda que seja o descumprimento de notificações e requisições do Fisco brasileiro.

As normas infraconstitucionais, em sentido contrário, passarão a ser analisadas no capítulo que se segue.

## 5. Normas infraconstitucionais conflitantes

Tratamos de analisar nossas premissas e o princípio constitucional da não-auto-incriminação, que, como se vê, pode ser entendido como uma conjugação dos demais princípios constitucionais, sejam valores ou limites objetivos, e pode permitir que o investigado, acusado ou réu falte com a verdade, não apenas exercitando o direito ao silêncio, mas também negando falsamente a ocorrência de fatos (sempre lembrando que o conceito de verdade utilizado não é a “verdade em nome da qual se fala”).

Neste ponto, adentramos o estudo das normas infraconstitucionais contrárias ao princípio da não auto-incriminação, que conflitam com dispositivos constitucionais na medida em que prevêm situações mais gravosas e até punições majoradas para aqueles que deixarem de “colaborar” com o Fisco e deixarem de produzir provas contrárias a si mesmo.

Iniciamos nossa análise pelo Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar.

## 5.1. Do art. 195 do CTN

O art. 195 e seu parágrafo único do CTN encontram-se no Título IV, Da Administração Tributária, Capítulo I, Fiscalização, e é assim redigido:

Art. 195. 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 exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

A primeira parte do *caput* do artigo determina que, para os efeitos da legislação tributária, não têm efeito quaisquer disposições excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis.

Para compreender a abrangência desta norma e no que exatamente ela colide com a Constituição Federal e seus princípios, é necessário analisar os cinco itens descritos no artigo.

Para uma análise completa, consideremos a redação do parágrafo único, que submete os contribuintes a conservar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados, até que aconteça a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

“Mercadoria”, para o direito comercial, é o produto do exercício da mercancia. Esse conceito jurídico já foi objeto de longas discussões no STF, já que o ICMS, inicialmente, deveria incidir somente sobre as operações que envolvessem “mercadorias”, e não “bens”.

Após a derrota junto ao Supremo, a Constituição Federal foi alterada para incluir no critério material da hipótese de incidência do ICMS a circulação de “bens”.

Logo, “mercadoria”, como objeto de mercancia, segundo o art. 195 do CTN, deve estar à disposição do Fisco, sem qualquer limitação, para ser examinada a qualquer tempo.

Com relação ao exame de “mercadorias”, não entendemos haver violação do primado da não-auto-incriminação, pois devem existir registros idôneos da forma como circulam no estabelecimento do contribuinte.

Idêntico raciocínio pode ser aplicado aos itens constantes do parágrafo único do dispositivo em análise. Documentos de escrituração obrigatória devem estar à disposição para serem examinados pelo Fisco, sempre que este entender viável.

No entanto, três itens constantes do art. 195, sob nossa óptica, não podem incluir-se validamente no direito ilimitado de exame do Fisco: papéis, documentos de escrituração não-obrigatória e arquivos.

Os documentos acima citados não podem submeter-se ao direito ilimitado de fiscalização e exame do Fisco, tampouco o contribuinte pode ser compelido a apresentá-los à fiscalização, na medida em que tal obrigação ou direito ilimitado feririam o princípio das liberdades mínimas que o direito prevê e violariam o direito à não-auto-incriminação, obrigando a produção de prova contrária a si mesmo, em afronta a todos os primados já analisados.

Qualquer documento que não seja de escrituração obrigatória, concebendo, neste trabalho, “documento” na acepção semântica ampla – incluindo papéis, arquivos, lista de clientes, lista de fornecedores, planilhas internas, pasta de *e-mails* –, é produzido pelo contribuinte para melhor execução de suas atividades, administração de seu negócio e sua prestação de serviços.

Quanto à obrigação de exibição de documentos obrigatórios, a própria Delegacia da Receita Federal<sup>3</sup> já se manifestou quanto ao dever de apresentação e a penalização em caso de conduta contrária:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. A inércia e o descaso do sujeito passivo no atendimento

---

3. DRJ, Campinas, Decisão nº 553, de 25.4.2001.

à solicitação para exibição de livros e documentos fiscais obrigatórios à fiscalização, formalizada em sucessivas intimações, caracteriza o embaraço à fiscalização, ensejando a lavratura do auto de infração, para cobrança da multa respectiva.

O ponto onde reside nossa divergência diz respeito à apresentação de “documentos não obrigatórios”.

A obrigação em apresentá-los é permitir que o contribuinte constitua prova contrária a si mesmo, em detrimento de tudo que já foi visto e estudado.

Ainda que se admita que a fiscalização possa apreender “documentos” e “computadores” dos contribuintes, não se pode olvidar que não há a obrigação legal de o contribuinte apresentar outros documentos, sob pena de majoração das multas e penalizações.

Um contribuinte não pode ser compelido, por exemplo, a apresentar sua “lista de fornecedores”, ou a listagem de seus prestadores de serviço no exterior, ou qualquer documento congênere, sob pena de produzir prova contrária a si mesmo, situação vedada pela Constituição Federal.

Diante de notificações para exibição de documentos que não sejam de escrituração obrigatória, o contribuinte não deve “colaborar” com a fiscalização se entender que gerará situação mais gravosa para si.

O Fisco, como se observa na decisão abaixo transcrita, deve buscar em outros meios indiretos as provas de que precisa para produzir um lançamento apto a produzir efeitos jurídicos. Neste sentido, a DRJ em São Paulo pronunciou-se:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL  
- COFINS

COFINS - BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. SAÍDAS INFORMADAS EM GIA/ICMS. Na falta de colaboração do contribuinte com os trabalhos fiscais, impossibilitando a produção de provas, não resta outra alternativa ao fisco que a consulta a fontes indiretas. É admissível a apuração da base de cálculo da contribuição a partir de informações prestadas pela

contribuinte ao fisco estadual, em Guias de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS, e dos dados de contas bancárias que serviram como elementos subsidiários para comprovação da veracidade e da razoabilidade dos valores adotados pela fiscalização. (DRJ, São Paulo, 9ª Turma, Acórdão 2.073, de 19.11.2002)

Da leitura do julgado acima, observa-se que, neste caso, o contribuinte não foi compelido a apresentar provas contrárias a si mesmo, tendo o Fisco buscado provas indiretas junto ao Fisco Estadual e se utilizado de outros documentos indiretos, como movimentação bancária, para comprovar a veracidade e a razoabilidade dos valores fixados no lançamento.

O direito ao silêncio, que neste caso se materializa pelo direito de não apresentar documentos que não sejam de escrituração obrigatória, não deve ser o único efeito do princípio da não-auto-incriminação. Como vimos, um deles é que tal prerrogativa não seja interpretada em seu desfavor, presumindo-se ocorridos os fatos que o Fisco busca apurar ou majorando as penalidades.

Este item será abordado na oportunidade adequada. Por hora, passemos à análise da legislação ordinária que regulamenta o art. 195 do CTN.

## 5.2. A Lei nº 9.430/96: multas majoradas

Em 27.12.1996, visando implementar a legislação tributária até então em vigor, foi publicada a Lei nº 9.430, que instituía importantes normas para a fiscalização tributária.

Interessa-nos, para os limites deste trabalho, analisar em especial o art. 44 daquela legislação, que determina que as multas serão majoradas sempre que o contribuinte deixar de prestar esclarecimentos, além das demais previsões lá prescritas, que em tese não representam violação ao princípio objeto deste estudo.

Cremos que a redação do § 2º do art. 44 é inconstitucional, por penalizar majoradamente o contribuinte que se utiliza do direito constitucional ao silêncio para não produzir prova contrária a si

mesmo e para não se auto-incriminar, especialmente quando há omissão de fato jurídico tributário.

A redação do § 2º colide frontalmente com um dos mais importantes reflexos destacados pelo STF quando do exercício do direito ao silêncio pelos investigados ou réus, que se confirma na proibição de que o exercício desse direito constitua prova contrária àquele que exerceu tal prerrogativa.

Da leitura do parágrafo em análise, verifica-se que aquele que deixar de prestar esclarecimentos ou apresentar documentação por ele prevista terá a multa aplicada, majorada para 112,5% e 225%. Há evidente inconstitucionalidade no dispositivo em análise. Primeiro, por tratar como “culpado” aquele contribuinte que simplesmente utiliza-se da prerrogativa constitucional de não produzir prova contrária a si mesmo, deixando de auto-incriminar-se. Segundo, porque ao preso é concedido o direito de permanecer calado, ou seja, em situações menos gravosas, idêntico direito é atribuído àquele que, sendo investigado, recusa-se a colaborar com a investigação, fazendo uso de sua prerrogativa de silêncio. Terceiro, porque produzir prova contrária a si mesmo atenta contra o primado da dignidade da pessoa humana.

Ademais, no voto já transcrito neste trabalho da lavra do brilhante Ministro Cezar Peluso, observou-se que do direito à não-auto-incriminação decorrem três conseqüências:

- a) manter silêncio diante de perguntas cuja resposta possa implicar auto-incriminação;
- b) não ser preso em flagrante por exercício dessa prerrogativa constitucional, sob o pretexto da prática de crime de desobediência (art. 330 do Código Penal), tampouco de falso testemunho (art. 342 do CP); e
- c) não ter o silêncio interpretado em seu desfavor.

Se um dos reflexos da utilização da prerrogativa do silêncio é não tê-lo interpretado em seu desfavor, a norma inserta no § 2º do art. 44, que trata como “culpado” o contribuinte que deixar de prestar esclarecimentos ou apresentar documentos de escrituração não obrigatória, não pode conviver harmonicamente com os princípios

constitucionais vigentes no ordenamento jurídico, na medida em que a simples previsão de majoração de multa como forma de punir aquele que deixa de produzir prova contrária a si mesmo já se mostra absolutamente inconstitucional.

O sistema do direito positivo contém normas conflitantes, mas existem critérios previstos pelo próprio sistema para que uma norma seja aplicada em detrimento de outra.

Num sistema hierarquizado, em que a hierarquia é axiomática, uma norma busca fundamento de validade numa outra hierarquicamente superior. Neste sentido, o processo de fundamentação das normas culmina na Constituição Federal, ou, numa análise kelsiana, na norma pressuposta: norma hipotética fundamental.

Não há fundamento constitucional que permita ao § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 manter-se aplicável, diante do evidente conflito de suas prescrições com aquelas constantes no texto da Constituição Federal em vigor.

A obrigatoriedade de apresentação de “documentos de escrituração não obrigatória”, de prestar esclarecimentos sobre o que quer que seja e a respectiva aplicação de sanção em caso contrário, materializada pela majoração de multas para até 112,5% e 225%, colide com o direito da não-auto-incriminação, que possui sua extensão semântica construída a partir da interpretação sistêmica das demais normas constantes da Constituição Federal. Por essa razão, é inconstitucional a aplicação de sanção-àquele que, na utilização de prerrogativas constitucionalmente garantidas, deixe de colaborar voluntariamente com o Fisco para produção de provas contrárias a si mesmo.

Aliás, encontramos também na melhor doutrina posicionamentos favoráveis ao defendido neste trabalho. Em artigo, o nobre jurista Miguel Reale Júnior e Heloísa Estelita<sup>4</sup> sustentam:

[...] embora o Fisco tenha o direito de examinar livros e documentos e de solicitar das empresas a documentação necessária à comprovação da

---

4. Disponível em: [www.migalhas.com.br](http://www.migalhas.com.br).

regularidade da arrecadação tributária, *o correspondente dever do contribuinte de apresentar essas informações encontra-se limitado pelo direito constitucional de não colaborar na produção de provas contra si mesmo, direito este que valeria em face dos agentes fiscais.*

No âmbito específico dos crimes tributários, o TRF-4ª Região respaldou o entendimento aqui sustentado, inclusive quando houve prestação de informações falsas por parte do contribuinte, a saber:

HABEAS CORPUS. CONDENAÇÃO POR CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL. AUTO-INCRIMINAÇÃO. NULIDADE DA PROVA. INEXISTÊNCIA. DENEGAÇÃO DA ORDEM.

Em regra, os lançamentos são por homologação, o que deriva da grandeza e complexidade das relações empresariais. Cabe à fiscalização tributária, então, no prazo decadencial, verificar a regularidade do auto-lançamento. Havendo incorreção e, portanto, tributo complementar a satisfazer, é lavrado o auto de infração e lançada a exação. O fiscal, então, comparece no estabelecimento da empresa e verifica sua escrituração. Havendo dúvidas ou omissão na entrega de documentos necessários ao lançamento, o fiscal cientifica o contribuinte para prestar as informações. *Nesse momento, o contribuinte pode fazer três coisas: 1) esclarecer os fatos totalmente; 2) negar-se a esclarecer a situação; 3) prestar declaração falsa a respeito dos fatos investigados. Na última hipótese é que não se pode imputar conduta criminosa, pela declaração falsa, ao contribuinte o que resultaria em impor auto-incriminação, sendo inclusive o caso do precedente citado na inicial deste "writ".*

*Como se viu, pode o contribuinte negar-se a colaborar, cabendo à administração fiscal a prova para efetuar o lançamento. Ninguém é obrigado a auto-incriminar-se; logo, faculta-se o silêncio a quem é objeto de investigação. É evidente que se presume o conhecimento da lei por todo o nacional. Em vista disso, o contribuinte que esclarece os fatos está ciente de que, constatando o administrador fiscal o indicio de existência de crime, está obrigado legalmente a denunciar o fato à polícia ou ao Ministério Público. Desse modo, se o contribuinte decide confessar os fatos*

e entregar as provas será, inclusive, beneficiado criminalmente, pois terá sua pena atenuada. Para essa decisão é livre, porque nenhuma lei no País obriga alguém a esclarecer fatos e entregar documentos sob pena de caracterizar crime. A prévia advertência preconizada na inicial seria de uma inocuidade evidente, já que constituiria exclusivamente uma maneira de o agente público evidenciar ao contribuinte o que decorre da lei. Ora, o conhecimento da lei é presumido.

No caso, não se constata nulidade na prova efetuada pela Receita Federal e repassada ao MPF para oferecer denúncia, em especial por não ter caracterizado quebra de nenhum sigilo. A fiscalização apenas cumpriu o que a lei manda. Pediu esclarecimentos ao contribuinte, verificou a fraude e fez a *notitia criminis*. Se agisse de outra forma, sua omissão importaria comportamento ilícito.

4. Ordem denegada. (Desembargador Fabio Rosa, HC 2003.04.01.015958-8, 10.6.2003)

Tudo que aqui foi dito encontra respaldo junto ao Poder Judiciário, ainda que de forma tímida, por assim dizer. Mesmo no caso de prestações falsas de informações, há o reconhecimento do direito constitucional à não-auto-incriminação, de o sujeito passivo, réu ou investigado não produzir provas contra si próprio.

Com maior razão, portanto, não poderá ser responsabilizado criminalmente contra a ordem tributária aquele que deixa de atender a pedido de informações que possam incriminá-lo. Ou seja, o empresário não é obrigado, no âmbito de um procedimento administrativo, a fornecer informações que possam gerar provas contra si.

Sabemos que existem inúmeros preceitos fixados em veículos introdutórios infralegais, como Instruções Normativas, por exemplo. Em respeito ao primado da legalidade estrita, nos importa neste trabalho tão-somente as previsões constantes de leis. Os demais veículos devem respeito à legislação, e esta, à Constituição, razão pela qual a análise do Texto Maior fixa os limites a serem observados pelo legislador ordinário e, principalmente, pela Administração Pública, como introdutora de normas no sistema.

## 6. Considerações finais

Postas nossas premissas iniciais, este estudo prestou-se a analisar o conteúdo do princípio da não-auto-incriminação, em sua extensão semântica e pragmática, utilizando como material de estudo julgados do STF acerca do tema.

O direito ao silêncio foi analisado em todos os seus aspectos e reflexos, tais como o direito de faltar com a “verdade” e, ainda, de não ter o silêncio interpretado de forma contrária, nem tipificá-lo como crime de desobediência.

Após a fixação dos limites de tal princípio, passamos à análise da legislação infraconstitucional em sentido contrário, especialmente as normas punitivas, previstas no art. 195 do CTN e as disposições da Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, § 2º, que prevê multa majorada para os casos em que o contribuinte recuse-se a prestar esclarecimentos.

Passamos, então, à análise do posicionamento dos Tribunais, judiciais e administrativos, sobre o tema, e observamos que administrativamente a inconstitucionalidade das normas punitivas não é reconhecida.

Judicialmente, o direito ao silêncio e à prestação de informações falsas é permitido, em face do princípio da não-auto-incriminação, constitucionalmente garantido.

Considerando que o sistema do direito positivo prevê regras internas de eliminação de conflitos, elegemos o critério de hierarquia das normas para afastar as normas punitivas da aplicabilidade diante do caso concreto, tendo em vista colidir frontalmente com norma hierarquicamente superior, por decorrer da Constituição Federal.

Concluimos que o princípio da não-auto-incriminação, que decorre da construção interpretativa oriunda da conjugação do princípio da dignidade da pessoa humana, do direito de o preso permanecer calado, dos princípios da presunção de inocência e da ampla defesa, inexoravelmente ligado ao do primado do devido processo legal, não pode ser mitigado por normas inferiores que, inconstitucionalmente, afastam a aplicabilidade de qualquer norma

que exclua o direito do Fisco de exigir a exibição de quaisquer documentos, com o signo “documento” tomado em sua acepção mais ampla e, ainda, de normas que obrigam o contribuinte a prestar esclarecimentos, mesmo que produzam provas que o incriminem.

Como forma de atribuir sanção à norma que obriga o contribuinte a prestar esclarecimentos e apresentar todo tipo de documento exigido pelo Fisco – normas primárias dispositivas –, são previstas normas punitivas – normas primárias sancionatórias –, com a aplicação de multas majoradas em face do descumprimento da norma primária dispositiva.

Num sistema constitucional, em que o princípio da não-autoincriminação decorre da própria Constituição, qualquer norma inferior em sentido contrário deve ter sua aplicação afastada, diante do caso concreto, conforme se observou nos julgados transcritos neste estudo.

Nossa pretensão com este trabalho não é esgotar o tema, até mesmo porque, como dissemos no início, a interpretação é um processo incontornável, e, alteradas as premissas, as conclusões certamente serão diversas.